https://право.информ2000.рф/nalog/

НАПИСАНИЕ на ЗАКАЗ:
1. Дипломы, курсовые, рефераты...
2. Диссертации и научные работы.

НАЛОГОВОЕ ПРАВО
Курс лекций

Об авторе:
Тютин Денис Владимирович – доцент кафедры финансового права Российского государственного университета правосудия, кандидат юридических наук

В курсе лекций рассматриваются основные понятия, принципы, институты налогового права. Большое внимание уделяется субъектам налогового права, элементам налогообложения, ответственности за нарушения налогового законодательства, способам защиты прав налогоплательщиков, правовому режиму взимания отдельных налогов (сборов). В качестве примеров практического применения норм налогового права проанализировано значительное число актов высших судебных органов.

Издание предназначено для студентов, аспирантов, преподавателей юридических вузов и факультетов, стремящихся к углубленному изучению налогового права и судебной практики его применения; может быть полезно работникам налоговых органов, судьям, адвокатам. Авторские научные позиции по конкретным вопросам, изложенные в курсе лекций, отражают только личное мнение автора, и могут не совпадать с официальными позициями органов власти.

В издании учтены нормативные и судебные акты по состоянию на 1 сентября 2018 г. (с учетом ряда предстоящих изменений).

ВВЕДЕНИЕ

Налоги как обязательная безвозмездная передача индивидом части имущества на общественные (государственные) нужды в том, или ином виде существуют практически со времен возникновения самого общества и государства. Так, по мнению К. Хойзера, поскольку налоги пришли к нам из далекого прошлого, значит, они были всегда, по крайней мере, в исторически обозримом времени. Но их формы и обозначения различались между собой в такой степени, что часто трудно решить, идет ли речь о налоге, аренде, участии в доходе или же просто о дани, штрафе или вымогательстве[1].

Любая организация (в том числе государство), нуждающаяся в средствах на свое существование и на решение стоящих перед ней задач, а также имеющая возможность применять принуждение к определенным лицам, в принципе может получать средства с этих лиц и без какой–либо нормативной регламентации. В древних государствах и обществах, а также во времена социальных потрясений процесс сбора средств в пользу власти мог не отличаться от грабежа; победившие народы получали средства в виде военной добычи и дани. С течением времени важную роль в формировании государственных доходов стали играть домены (доходы от использования государственного имущества) и регалии (доходы от государственных монополий, от *regalia* – королевские привилегии и прерогативы[2]).

Многие исторические явления, так или иначе, были связаны с налогами. Есть основания полагать, что и в истории России налоги сыграли существенную роль. Как отмечал Л.Н. Гумилев, в XIII в. монголы после Батыя некоторое время не взимали никакой дани, податей, налогов с северных русских княжеств. С южных княжеств (Чернигова, Киева) налоги брали, но русские стали активно переезжать на север: в Тверь, Коломну, Москву, Серпухов, Муром и другие города Залесской Руси. Так все русские традиции вместе с людьми переместились с окраин лесостепи и степи в лесную полосу[3]. Также интересно мнение Е.Т. Гайдара о том, что впоследствии сохранение введенной монголами системы налогообложения в руках московских князей после сокращения выплат Золотой Орде стало важнейшим фактором финансового укрепления Москвы. Именно это позволило в первые десятилетия после краха монгольского ига в массовых масштабах привлечь итальянских архитекторов и инженеров, развернуть массовое строительство крепостей и храмов[4].

Интересно и то, что после революций новая власть в первое время обычно требовала уплаты налогов, установленных свергнутой властью. Так, в постановлении Национального Конвента Франции от 21 сентября 1792 г. было предусмотрено, что неотмененные законы временно остаются в силе; лица, не отрешенные от должности, исполняют свои обязанности; налоги взимаются по–прежнему. В России одним из первых налоговых документов большевиков после Октябрьской революции стал Декрет СНК РСФСР от 30 ноября 1917 г. «О взимании прямых налогов», пункт 2 которого устанавливал: лица, не внесшие подоходный налог полностью к 20 декабря 1917 г., подлежат, кроме мер, указанных в законе, денежным взысканиям вплоть до конфискации всего имущества. При этом, сам подоходный налог был установлен в соответствующем Российском законе, принятом в 1916 году[5]. Впрочем, еще Н. Макиавелли, почти 500 лет назад рассуждая об организации власти в завоеванных странах, рекомендовал в первое время не изменять ни законов, ни налогообложения[6].

Изначально уплата налогов регламентировалась обычаем. Зачастую власть передавала право сбора налогов частным лицам – откупщикам за определенную долю от собранных средств. Известный русский финансист Н.И. Тургенев приводил сведения о том, что Цицерон называл откупщиков столпами государства[7]. Примечательно то, что в этой сфере иногда имели место организации, предопределившие современные корпорации: по сведениям, приводимым А.П. Починком, в древнем Риме налоги с завоеванных территорий отдавались на откуп, объявлялся конкурс на сбор налогов – кто больше соберет, и богатые люди объединялись в компанию, в которую вносили свой капитал, а потом получали свою долю с доходов[8].

Также исторически имело распространение общинное налогообложение, при котором конкретная сумма налогов назначалась властью для некоторой общины в целом, а затем перераспределялась самой общиной между ее членами. В России такой способ сбора налогов был официально отменен после Революции: в п. 7 Декрета ВЦИК от 21 марта 1921 г. «О замене продовольственной и сырьевой разверстки натуральным налогом» было установлено, что ответственность за выполнение налога возлагается на каждого отдельного хозяина, и органам Советской власти поручается налагать взыскания на каждого, кто не выполнил налога. Круговая ответственность отменяется.

Постепенно, по мере укрепления финансовой системы, государство вместо натуральных налогов вводило денежные, роль их в формировании доходов государства увеличивалась; обязанность по уплате налогов стала регулироваться правом и была возложена практически на всех подвластных лиц исходя из их экономических возможностей. В частности, известен Эдикт римского императора Каракаллы (правил с 211 по 217 г. н.э.), приравнявшего большинство населения Римской империи к статусу римских граждан и одновременно лишавшем римских граждан налогового иммунитета: государство больше не нуждается в крестьянах, как в солдатах, но оно нуждается в их деньгах[9].

Интересен тот факт, что в России обязанности в пользу власти ранее обозначались, как повинности. Например, как указывает А.В. Брызгалин: в старинной Руси мирские люди по отношению к государству делились на служилых и неслужилых. Первые обязаны были

---

[1] *Хойзер К.* Жертва и налог. От античности до современности. // Все начиналось с десятины: этот многоликий налоговый мир. – М., 1992. – С. 43.

[2] Латинские юридические изречения. / Сост. проф. Е.И. Темнов. – М., 2003. – С. 333.

[3] *Гумилев Л.Н.* От Руси до России: Очерки этнической истории. – М., 2000. – С. 121.

[4] *Гайдар Е.Т.* Долгое время. Россия в мире: очерки экономической истории. – М., 2005. – С. 266.

[5] *Толкушкин А.В.* История налогов в России. – М., 2001. – С. 189.

[6] *Макиавелли Н.* Князь. / пер. со старославян. С.М. Рогозина. – Мн., 2000. – С. 26.

[7] *Тургенев И.Н.* Опыт теории налогов. Золотые страницы финансового права России. Т. 1 – М., 1998. – С. 213.

[8] *Починок А.П.* Фискал. – М., 2016. – С. 21.

[9] *Брызгалин А.В., Берник В.Р., Головкин А.Н.* Налоги. Люди. Время. … или этот безграничный Мир Налогов. / под ред. А.В. Брызгалина. – Екб., 2008. – С. 35; *Гайдар Е.Т.* Долгое время. Россия в мире: очерки экономической истории. – М., 2005. – С. 217.

государству службой воинской или гражданской (приказное); вторые – платежом налогов и отправлением повинностей. Обязанности этого рода назывались тяглом. Тягло – система денежных и натуральных государственных повинностей крестьян и посадских людей в Русском государстве начиная с XV и до XVIII в.[10]. В составе Свода законов Российской империи был предусмотрен Том IV – Свод Уставов о повинностях (включавший Устав о воинской повинности, Устав о земских повинностях)[11]. Казалось бы, вина, в ее современном понимании (как внутреннее отношение человека к его деянию), не может иметь юридического значения применительно к налогам или к общественным работам. Однако, например, в Словаре Академии Российской 1789 г. разъяснялось соответствующе тому времени значение слова «повинный»: 1) виноватый; тот, кто сделал какую вину, проступок; учинил запрещенное деяние; 2) заслуживающий, достойный наказания, осуждения; 3) обязанный, принужденный, долженствующий; 4) признавшийся в своем проступке; тот, кто заблаговременно принес раскаяние в своей вине; 5) послушный, покорный. Вина же определялась, как 1) начало, причина, для чего или от чего что бывает; 2) проступок, прегрешение, преступление; 3) случай, повод, побуждение, предлог[12]. Особо интересна интегральная позиция М.А. Исаева, в соответствии с которой древнерусское значение слова «вина» – причинно – следственная связь между поведением человека и последствием такого поведения[13]. Таким образом, слово повинность имело значение в т.ч. и обязанности, последствия поведения человека. При этом, как неоднократно обосновывается в данной работе, в настоящее время обязанность по уплате налога представляет собой правовое последствие действий самого налогоплательщика, презюмируемых, как сознательные. В то же время, эти действия изначально направлены не на возникновение этой обязанности, а, как правило, на увеличение благосостояния (получение дохода, приобретение облагаемого имущества и т.д.) частного субъекта, которого законодатель «назначает» налогоплательщиком и обязывает «разделить» с государством свой успех.

Как полагает С.В. Запольский, хотя многие финансовые институты известны обществу очень давно, а некоторые, прежде всего налоги, имманентно связаны с возникновением государства, финансовое право, с тем содержанием термина «право», которое мы имеем ввиду сейчас, возникает как юридическая реалия лишь в XX веке. Как из податей возникают налоги, из княжеской казны – государственный бюджет, из ростовщичества – банковская система, так и из примитивных финансов возникают финансы правовые, основанные на развитом юридическом механизме, почерпнутом или заимствованным из инструментария других отраслей права. Отсюда, очевидно, тяга финансового права к рецепции понятий, категорий, юридических механизмов, прежде всего из гражданского права[14].

Собственно и роль налогов в их современном понимании резко возросла относительно недавно. С.Г. Пепеляев приводит данные, согласно которым налоги как главный источник доходов государственного бюджета не насчитывают и 200 лет[15]. По мнению В.А. Парыгиной и А.А. Тедеева налоги становятся главным источником государственной казны к началу XVIII века[16]. К. Хойзер высказывается еще более категорично: налоговое государство, т.е. государство, деятельность которого большей частью финансируется за счет налоговых поступлений, есть не что иное, как явление Нового времени, собственно говоря, явление последних 100 лет[17].

Причина возрастания роли налогов становится очевидна, исходя из сведений, приведенных Л. Фридмэном: по современным стандартам, правительство США в прошлые века было достаточно «слабым». Миллионы людей сейчас находятся на правительственном содержании, тогда как в ранние годы существования республики их число было очень невелико[18]. А. Гринспен полагает, что само понятие «уход на пенсию» – феномен XX века[19]. Подобные сведения приводит и венгерский ученый А. Шайо: до середины XIX века никто и представить не мог, что государство будет масштабно и интенсивно брать на себя выполнение социальных задач[20]. Этот процесс продолжается и сейчас: как справедливо полагает И.Г. Левин, государство берет на себя все новые и новые функции, постепенно вытесняя институты общественного регулирования[21].

Соответственно, возрастают и потребности государства в средствах, которые оно в настоящее время, как правило, получает от подвластных лиц. С точки зрения А. Гринспена, в США вплоть до XX в. практически все полагали, что роль правительства в экономике очень мала, за исключением защиты от преступности и военных действий, а также обеспечения верховенства закона с особым акцентом на защите права собственности. До Гражданской войны источником средств для финансирования этих функций были исключительно таможенные пошлины, а изредка еще и продажа государственных земель[22].

Немецкий экономист А. Вагнер (1835 – 1917) в 1892 году сформулировал закон о постоянном возрастании государственных потребностей, который впоследствии стал носить его имя. Постоянное возрастание государственных расходов по Вагнеру обусловлено тремя основными причинами:

– социально–политической (на протяжении истории происходит существенное расширение социальных функций государства (пенсионное страхование, помощь населению при стихийных бедствиях и катастрофах);

– экономической (научно–технический прогресс, и, как следствие, увеличение государственных ассигнований в науку, различные инвестиционные проекты и др.);

– исторической (государство для финансирования непредвиденных расходов прибегает к выпуску госзаймов, год за годом происходит рост размера государственного долга и процентов по нему, иными словами, расходов на его обслуживание)[23].

Примечательна позиция Д. Ллойда о том, что в настоящее время во всех развитых странах уровень налогообложения установлен на таком высоком уровне, который раньше воспринимался бы не иначе, как конфискационный[24].

В современном государстве основная часть государственных доходов формируется именно от налогов, а отсутствие средств в бюджете современного государства неминуемо приведет к прекращению существования данного государства. В Постановлении КС РФ от 23 декабря 1997 г. № 21П постулируется, что налоги являются важнейшим источником доходов бюджета, за счет которого должны обеспечиваться соблюдение и защита прав и свобод граждан, а также осуществление социальной функции государства (ст. 2 и 7

---

[10] *Брызгалин А.В.* Этюды о налогах… Прогулки по Миру Налогов с Аркадием Брызгалиным. – Екб., 2013. – С. 24.

[11] Свод законов Российской империи. – СПб., 1906. – CD–диск «КонсультантПлюс»; URL: http://pravo.gov.ru/proxy/ips/?empire&nochache

[12] Словарь Академии Российской. Часть I. (от А до Г) – СПб., – 1789. – С. 697, 703.

[13] *Исаев М.А.* Толковый словарь древнерусских юридических терминов. – М., 2001. – С. 26.

[14] *Запольский С.В.* Теория финансового права: научные очерки – М., 2010. – С. 102, 103, 138, 139.

[15] Налоговое право: учебник для вузов / Под. ред. С.Г. Пепеляева. – М., 2015. – С. 28.

[16] *Парыгина В.А., Тедеев А.А.* Налоговое право: Учебник. – М., 2011. – С. 37.

[17] *Хойзер К.* Жертва и налог. От античности до современности. // Все начиналось с десятины: этот многоликий налоговый мир. – М., 1992. – С. 52.

[18] *Фридмэн Л.* Введение в американское право / Пер. с англ. – М., 1993. – С. 47.

[19] *Гринспен А.* Карта и территория. Риск, человеческая природа и проблемы прогнозирования. – М., 2015. – С. 28.

[20] *Шайо А.* Самоограничение власти (краткий курс конституционализма): Пер. с венг. – М., 2001. – С. 40.

[21] *Левин И.Г.* Креативность законодателя в области налогов: немецкая перспектива. // Налоговед. – 2014. – № 5. – С. 79.

[22] *Гринспен А.* Карта и территория. Риск, человеческая природа и проблемы прогнозирования. – М., 2015. – С. 119, 120.

[23] URL: https://ru.wikipedia.org/wiki/Вагнер,_Адольф_(экономист)

[24] *Ллойд Д.* Идея права. Пер. с англ. – М., 2009. – С. 149.

Конституции РФ). Без поступлений в бюджет налоговых платежей невозможно финансирование предприятий, выполняющих государственный заказ, учреждений здравоохранения, образования, армии, правоохранительных органов и т.д., а, следовательно, также выплат заработной платы работникам бюджетной сферы. Сходная правовая позиция выражена в Определении КС РФ от 7 ноября 2008 г. № 1049ОО: согласно Конституции РФ каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы (ст. 57). По смыслу данной статьи, конституционная обязанность платить законно установленные налоги и сборы имеет особый, а именно публично–правовой (а не частноправовой) характер, что обусловлено самой природой государства и государственной власти. Налоги, обеспечивая финансовую основу деятельности государства, являются необходимым условием его существования. В иных актах КС РФ (в т.ч. Постановления от 16 июля 2004 г. № 14П, от 22 июня 2009 г. № 10П, от 11 января 2018 г. № 1П; Определения от 8 ноября 2005 г. № 438О и от 2 ноября 2011 г. № 1478ОО) отмечается, что по своей конституционно–правовой природе налоги являются необходимой экономической основой существования и деятельности государства, условием реализации его публичных задач, представляют собой форму отчуждения собственности в целях обеспечения расходов публичной власти. Тем самым они позволяют реализовать социальную, экономическую, правоохранительную и другие функции Российской Федерации как демократического правового социального государства.

В юридической литературе справедливо отмечается, что осуществлять государственную власть можно, только располагая финансовыми средствами. Финансовые средства наделяют государственные органы властью для реализации их целей[25]. Всякая налоговая система, как полагает П. Кирххоф, соразмерна с задачами и полномочиями государства[26]. По мнению В.Д. Зорькина, устойчивость бюджетной системы – это главный фактор реализации конституционного положения о социальном государстве. Сила или слабость государства как раз и проявляется в способности обеспечить такую устойчивость. Это достигается, прежде всего, посредством продуманной налоговой политики[27].

Современная Россия определена в ст. 1 Конституции РФ, как федеративное государство, вследствие чего учреждено несколько уровней бюджетов. В соответствии со ст. 6 Бюджетного кодекса Российской Федерации (далее – БК РФ) бюджет – форма образования и расходования денежных средств, предназначенных для финансового обеспечения задач и функций государства и местного самоуправления; бюджетная система Российской Федерации – основанная на экономических отношениях и государственном устройстве Российской Федерации, регулируемая законодательством Российской Федерации совокупность федерального бюджета, бюджетов субъектов РФ, местных бюджетов и бюджетов государственных внебюджетных фондов.

Следует отграничивать термины «бюджет» и «казна»: бюджет является денежной частью казны соответствующего публично–правового образования. В силу п. 4 ст. 214, п. 3 ст. 215 ГК РФ средства соответствующего бюджета и иное государственное имущество, не закрепленное за государственными предприятиями и учреждениями, составляют государственную казну Российской Федерации, казну республики в составе Российской Федерации, казну края, области, города федерального значения, автономной области, автономного округа. Средства местного бюджета и иное муниципальное имущество, не закрепленное за муниципальными предприятиями и учреждениями, составляют муниципальную казну соответствующего городского, сельского поселения или другого муниципального образования.

В.М. Пушкарева отмечает, что само слово «бюджет» – английского происхождения, означающее «мешок». Когда палата общин в Англии в XVI–XVII вв. утверждала субсидию королю, то перед окончанием заседания канцлер казначейства (министр финансов) открывал портфель, в котором хранилась бумага с соответствующим законопроектом. Это называлось открытием бюджета, позже название портфеля было перенесено на сам документ. С конца XVII в. бюджетом стал называться документ, содержащий утверждаемый парламентом план доходов и расходов государства[28]. Великий русский историк В.О. Ключевский приводил сведения о том, что сохранилась роспись доходов и расходов 1680 г.; ее нашел и разработал г. Милюков в своем исследовании о государственном хозяйстве России в связи с реформой Петра Великого. Сумма доходов здесь высчитана почти в 1 1/2 миллиона рублей. Самую крупную статью денежного дохода, именно 49 % составляли косвенные налоги, главным образом, таможенные и кабацкие сборы. Прямые налоги давали 44 %; наибольшей статьей их являются чрезвычайные налоги (16 %). Почти половина денежного дохода шла на военные нужды (около 700 тыс. рублей). Государев дворец поглощал 15 % бюджета доходов. На дела, относящиеся к благоустройству, на общественные постройки, на ямское дело, т е. на средства сообщения, отпускалось меньше 5 %[29].

Как указано в Определении КС РФ от 16 января 2009 г. № 146ОО, несмотря на то, что бюджетная система Российской Федерации является единой, бюджеты разных уровней самостоятельны, а доходы, расходы и источники финансирования дефицитов бюджетов между бюджетами бюджетной системы Российской Федерации разграничиваются (ст. 28 – 31 БК РФ).

В настоящее время налоги, а также имеющие значительное сходство с налогами страховые взносы в государственные внебюджетные фонды (ГВБФ) и таможенные пошлины формируют основную часть федерального бюджета России. Сведения о консолидированном бюджете а также о бюджетах ГВБФ доступны на сайте Минфина России[30]. В ст. 6 БК РФ определено: консолидированный бюджет – свод бюджетов бюджетной системы Российской Федерации на соответствующей территории (за исключением бюджетов государственных внебюджетных фондов) без учета межбюджетных трансфертов между этими бюджетами. Иными словами, упрощенно консолидированный бюджет (с бюджетами ГВБФ) можно понимать, как те доходы, которые получили публично–правовые образования страны за определенный период. Кроме того, на сайте ФНС России размещена как аналитическая информация[31], так и ряд статистических отчетов[32], в т.ч. отчет по форме № 1НМ «Начисление и поступление налогов, сборов и иных обязательных платежей в консолидированный бюджет Российской Федерации» (по доходам, администрируемым налоговыми органами).

Соответственно, с учетом указанных сведений, за 2017 год консолидированный бюджет РФ и бюджеты ГВБФ в сумме составили 31,05 трлн. руб., при том, что доходы публично–правовых субъектов от налогов, таможенных пошлин и страховых взносов в ГВБФ составили 27,86 трлн. руб., или 89,7 %. Указанные сведения закрепляются в федеральных законах об исполнении федерального бюджета и бюджетов ГВБФ, которые обычно принимаются в следующем году (в т.ч. Федеральные законы от 16 октября 2017 г. № 287ФЗ «Об исполнении федерального бюджета за 2016 год», № 288ФЗ «Об исполнении бюджета Пенсионного фонда Российской Федерации за 2016 год», № 289ФЗ «Об исполнении бюджета Фонда социального страхования Российской Федерации за 2016 год», № 290ФЗ «Об исполнении бюджета Федерального фонда обязательного медицинского страхования за 2016 год»).

Указанные цифры уже сами по себе позволяют производить интересные сравнения. Так, по сведениям, которые в свое время привел З. Бжезинский, 500 млрд. долл. США российской элиты лежат в западных банках[33]. Указанная сумма по современному курсу доллара США приблизительно равна годовому консолидированному бюджету России.

В нормативных актах о планируемых бюджетах в принципе могут быть указаны (и до 2007 года указывались, например, в законах о федеральных бюджетах) предполагаемые от конкретных налогов общие суммы поступлений. Однако, исходя из Постановления КС РФ от 23 апреля 2004 г. № 9П, закон о бюджете создает надлежащие финансовые условия для реализации норм, закрепленных в иных законах, изданных до его принятия. Как таковой он не порождает и не отменяет прав и обязательств. В Постановлении КС РФ

---

[25] *Меллингхофф Р.* Конституционные аспекты налогового права в Германии. // Налоговое право в решениях Конституционного Суда РФ 2005 г. – М., 2007. – С. 39.

[26] Государственное право Германии. Т. 2. – М., 1994. – С. 141.

[27] *Зорькин В.Д.* Конституционный Суд России: доктрина и практика: монография. – М., 2017. – С. 276.

[28] *Пушкарева В.М.* История финансовой мысли и политики налогов. – М., 2003. – С. 47, 154.

[29] *Ключевский В.О.* Курс русской истории в IX томах. Т. III. – М., 1988. – С. 221, 222.

[30] URL: http://minfin.ru/ru/statistics/conbud/index.php; http://www.roskazna.ru/ispolnenie-byudzhetov/konsolidirovannyj-byudzhet/

[31] URL: https://analytic.nalog.ru/portal/index.ru-RU.htm

[32] URL: https://www.nalog.ru/rn77/related_activities/statistics_and_analytics/

[33] URL: https://ru.wikipedia.org/wiki/Бжезинский,_Збигнев

от 18 февраля 1997 г. № 3П сделан вывод, что одно лишь перечисление лицензионных сборов в федеральных бюджетных законах нельзя рассматривать как их установление, поскольку эти законы не содержат существенных элементов налоговых обязательств.

Соответственно, само по себе указание в нормативном правовом акте о планируемом бюджете предполагаемой к получению от конкретного налога суммы никаких обязанностей по его уплате не порождает. Необходим нормативный правовой акт, четко определяющий круг плательщиков, основания возникновения обязанности, ее величину и порядок исполнения.

В ряде случаев основная часть регионального или местного бюджета может формироваться не за счет налогов, а за счет иных поступлений, например перечислений из федерального (регионального) бюджета, доходов от использования публичной собственности. Такая ситуация может иметь место в таких субъектах РФ (муниципальных образованиях), на территории которых незначительно число экономически активного населения, производственная (предпринимательская) деятельность несущественна, и (или) основной объем налогов подлежит перечислению налогоплательщиками в бюджет (бюджеты) более высокого уровня.

После развала СССР новая российская власть остро нуждалась в собственных доходах. Осознание необходимости перехода к налогово–правовой модели формирования бюджета России происходило в достаточно сжатые сроки. В частности, ни в Декларации от 12 июня 1990 г. № 221 «О государственном суверенитете Российской Советской Федеративной Социалистической Республики», ни в Законе РСФСР от 31 октября 1990 г. № 2931 «Об обеспечении экономической основы суверенитета РСФСР» не было норм, непосредственно посвященных налогам. При этом, в ряде нормативных актов, в том числе в Законе РСФСР от 1 декабря 1990 г. «О порядке применения на территории РСФСР в 1991 году Закона СССР «О налогах с предприятий, объединений и организаций», в Постановлении Президиума Верховного Совета РСФСР от 19 апреля 1991 г. № 10431 «О введении на территории РСФСР временного порядка взимания налогов с предприятий, объединений, организаций и граждан» предусматривались положения, регламентирующие особенности применения актов СССР о налогообложении на территории РСФСР с указанием на то, что налоги следует перечислять исключительно в бюджеты РСФСР, но не в союзный бюджет. Впоследствии, в конце 1991 года было принято собственное налоговое законодательство (в т.ч. Законы РФ от 6 декабря 1991 г. № 19921 «О налоге на добавленную стоимость», от 6 декабря 1991 г. № 19931 «Об акцизах», от 7 декабря 1991 г. № 19981 «О подоходном налоге с физических лиц», от 27 декабря 1991 г. № 21161 «О налоге на прибыль предприятий и организаций», от 27 декабря 1991 г. № 21181 «Об основах налоговой системы в Российской Федерации», сейчас уже утратившие силу). Соответственно, в конце 1991 года в России были введены практически все известные в мировой практике налоги. В настоящее время сохраняет силу, например, Закон РФ от 21 марта 1991 г. № 9431 «О налоговых органах Российской Федерации».

Также следует признать, что основой для многих новых российских законов о налогах послужили нормативные правовые акты, принятые еще в советское время (например, Указ Президиума Верховного Совета СССР от 30 апреля 1943 г. «О подоходном налоге с населения», Положение о налоге с оборота, утвержденное Постановлением Совета Министров СССР от 30 июня 1975 г. № 572, Указ Президиума Верховного Совета СССР от 26 января 1981 г. «О местных налогах и сборах», Закон СССР от 23 апреля 1990 г. № 14431 «О подоходном налоге с граждан СССР, иностранных граждан и лиц без гражданства»). Нынешнее право, как заметил Ж.–Л. Бержель, создавалось на основе права вчерашнего дня, так же как право завтрашнего дня будет проистекать из современного[34]. Эту мысль можно отнести и к сегодняшнему российскому праву, имеющему определенную преемственность с советским правом.

В связи с тем, что советских образцов налоговых нормативных актов было относительно немного, и они не были рассчитаны на новые экономические условия, новое российское налоговое законодательство в 1991 году получилось весьма лаконичным, но не вполне согласованным. Лаконичность данного законодательства можно охарактеризовать французской пословицей: кто хочет сделать быстро, делает кратко[35]. Является обоснованным мнение Ю.А. Тихомирова: первые налоговые законы принимались столь стремительно, что они по существу несли на себе остатки ведомственных налоговых инструкций[36].

Также следует отметить, что новое налоговое законодательство предусматривало непропорционально репрессивные санкции: в соответствии с данными, приведенными С.Г. Пепеляевым, в периоде 1992 1998 гг. каждый четвертый бюджетный рубль был штрафным[37]. Кроме того, представляется справедливым мнение Д.М. Щекина: данное законодательство несло на себе отпечаток недоверия государства к предпринимательской деятельности[38]. Впрочем, иной характер нового налогового законодательства был маловероятен, поскольку ст. 153 «Частнопредпринимательская деятельность и коммерческое посредничество» и ст. 154 «Спекуляция» были исключены из УК РСФСР 1960 г. в том же 1991 году, когда данное законодательство и было принято. К сожалению, нет оснований полагать, что сейчас государство уже доверяет бизнесу. Так, с точки зрения А. Аузана и в настоящее время в России имеет место презумпция недобросовестности бизнеса[39]. Это обстоятельство, в частности, подтверждается тем, что в современной России нельзя отметить значимых политических партий (независимых политиков), избравших в качестве главной цели поддержку отечественного бизнеса (в т.ч. через снижение налогов с неизбежным одновременным снижением уровня социального обеспечения). Такие партии (политики), представив подобные программы на выборы, скорее всего, не найдут отклика у массового избирателя.

В Постановлении КС РФ от 19 января 2017 г. № 1П приведены интересные исторические рассуждения: в условиях политической и экономической нестабильности 90х годов прошедшего века нестабильными были и налоговое законодательство и правоприменительная практика. Государство вынуждено было многократно повышать меры ответственности за совершение налоговых правонарушений и усиливать контроль за налогоплательщиками с помощью новой специальной силовой структуры – налоговой полиции и в то же время изыскивать способы, стимулирующие налогоплательщиков к исполнению обязанности по уплате налогов в рамках налоговой амнистии и легализации своего имущества и доходов (Указ Президента РФ от 27 октября 1993 г. № 1773 «О проведении налоговой амнистии в 1993 году»). Только в начале 2000х годов Россия смогла приступить к полномасштабной налоговой реформе, которая ознаменовалась принятием НК РФ и задачами которой стали, с одной стороны, уменьшение налоговой нагрузки на добросовестных налогоплательщиков и снижение издержек, связанных с исполнением налогового законодательства, а с другой – обеспечение более высокого уровня прозрачности налоговых операций для государства, повышение эффективности налогового администрирования и сужение возможностей для уклонения от налогообложения. В конечном итоге речь шла о приближении российской налоговой системы к лучшим международным образцам.

Показателен и тот факт, что в России иногда сложно провести четкую границу между законной предпринимательской и преступной деятельностью. Так, в Постановлении Европейского Суда по правам человека (ЕСПЧ) от 23 февраля 2016 г. по делу «Навальный и Офицеров против России» признано, что российские суды признали г–на Офицерова виновным в действиях, неотличимых от обычной предпринимательской деятельности в качестве посредника, а г–на Навального в том, что он эту деятельность организовал. Таким образом, ЕСПЧ констатировал, что российские суды привлекли заявителей к уголовной ответственности за действия, полностью выпадающие за пределы уголовно–правовой нормы, примененной в данном уголовном деле. Здесь же уместно привести и мнение А.А. Иванова о том, что российское право исходит из недоверия к частным лицам, предполагает, что они хотят друг друга обмануть[40].

В плане нормативного регулирования примечательно, что в относительно недавнем прошлом в нашей стране существовали налоги (специальный налог и транспортный налог), введенные Указом Президента РФ от 22 декабря 1993 г. № 2270 «О некоторых изменениях в налогообложении и во взаимоотношениях бюджетов различных уровней» (принятым Президентом в период особых полномочий), что в настоящее время было бы невозможно. Кроме того, другим Указом Президента РФ – от 22 декабря 1993 г. № 2268 «О формировании республиканского бюджета Российской Федерации и взаимоотношениях с бюджетами субъектов Российской Федерации в

---

[34] *Бержель Ж.–Л.* Общая теория права. Пер. с фр. – М., 2000. – С. 196.

[35] *Кабрияк Р.* Кодификации. Пер. с фр. – М., 2007. – С. 410.

[36] *Тихомиров Ю.А.* Теория компетенции. – М., 2001. – С. 24.

[37] Налоговое право: учебник для вузов / Под. ред. С.Г. Пепеляева. – М., 2015. – С. 504.

[38] *Щекин Д.М.* Налоговые риски и тенденции развития налогового права – М., 2007. – С. 21.

[39] *Аузан А*. Экономический анализ права и стратегии государственного регулирования. // URL: http://polit.ru/article/2014/06/20/auzan/

[40] *Иванов А.А.* О недавней попытке «либерализации» гражданского права России. // URL: https://zakon.ru/blog/2016/04/21/o_nedavnej_popytke_liberalizacii_grazhdanskogo_prava_rossii

1994 году» – субъектам РФ и муниципальным образованиям было дано неограниченное право вводить на своих территориях дополнительные налоги и сборы, не предусмотренные федеральным законодательством. Также можно отметить, что иногда допускалась «уплата» налогов в неденежных формах (взаимозачетами, товарами и т.д.) по договоренности с органами исполнительной власти (см. Приказ Федеральной дорожной службы РФ от 24 декабря 1998 г. № 504 «О временном порядке погашения задолженности в федеральный дорожный фонд Российской Федерации»).

По мнению В.Д. Зорькина, путь становления рыночной экономики и правового государства, пройденный другими странами в течение десятков и сотен лет, России приходится преодолевать в сжатые сроки. Еще 20 лет назад мало кто в нашей стране имел системное представление о налогах, основанных на принципах господства права, и их значении для государства и общества. В ходе налоговой реформы, начатой во второй половине 90х гг. прошлого века, практически сформировано новое налоговое законодательство[41]. С 1 января 1999 г. действует часть первая Налогового кодекса РФ (далее – НК РФ), с 1 января 2001 г. – часть вторая, которая периодически дополнялась новыми главами, посвященными конкретным налогам. Ранее действовавшие законы, регламентирующие различные виды налогов, как правило, признавались утратившими силу с момента введения соответствующей главы части второй НК РФ. В настоящее время кодификация российского налогового законодательства формально завершена, т.к. сейчас все платежи, обозначаемые законодателем, как налоги, регламентируются главами второй части НК РФ.

Можно согласиться с Е.В. Пороховым в том, что сегодня каждый человек уже имеет хотя бы самое общее представление о налоге и сможет без труда назвать ряд характеризующих его признаков: обязательность, безвозмездность и безвозвратность, денежный (имущественный) характер, поступление денег в доход государства, необходимость существования для покрытия государственных расходов[42]. В то же время, принципиально важным является нормативное определение: под налогом понимается обязательный, индивидуально безвозмездный платеж, взимаемый с организаций и физических лиц, в форме отчуждения принадлежащих им на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления денежных средств в целях финансового обеспечения деятельности государства и (или) муниципальных образований (п. 1 ст. 8 НК РФ).

Российское налоговое законодательство многими воспринимается как чрезвычайно объемное, постоянно изменяющееся, непонятное и несправедливое. Однако следует признать, что предельное упрощение в налоговом праве на сегодняшний день невозможно. Например, можно «сконструировать» современный вариант подушного раскладочного налогообложения для России. Так, в России в 2017 году проживало около 146,8 млн. человек[43]. Как уже отмечалось, за 2017 год консолидированный бюджет РФ и бюджеты ГВБФ в сумме составили 31,05 трлн. руб. Соответственно, если не учитывать наличие юридических лиц и осуществить формирование консолидированного бюджета РФ и бюджетов ГВБФ по налогам (таможенным пошлинам, страховым взносам) только от одного гипотетического подушного налога с универсальных субъектов права – физических лиц, то каждый проживающий на территории России (независимо от возраста, дохода и иных обстоятельств) был бы обязан уплатить за 2017 год около 211 тыс. руб. Значительное число россиян, скорее всего, оценило бы такой ежегодный «подушный налог», как несправедливый, а данный пример косвенно свидетельствует о существенном переносе в России налогового бремени на юридических лиц.

Сходный анализ можно обнаружить, например, в работе английского ученого С.Н. Паркинсона (1909 – 1993): им приводились сведения по 1909 году суммы налогов на душу населения в Великобритании, Франции, США, Германии и Японии. На основании данного анализа указанным автором был сделан вывод, что британцы платили больше налогов, чем любой другой народ мира[44]. Р. Рейган, Президент США, приводил следующие общие рассуждения: некоторые предлагают переложить налоговый гнет на плечи предпринимателей и промышленности. Но фактически предприниматели не платят налогов. Поймите меня правильно. С предпринимателей действительно налоги берут, причем столько, что нас начинают выживать с мирового рынка. Но предприниматели переносят стоимость своих услуг – а сюда входят и налоги – на цену товара, который приобретает потребитель. Только народ платит налоги, все налоги. Правительство просто использует предпринимательство в качестве хитрого способа собрать эти налоги. Они запрятаны в цены, мы даже не подозреваем, сколько мы на самом деле платим в качестве налога[45].

Соответственно, упростив проблему в учебных целях, можно утверждать, что юридические лица – всего лишь признаваемая государством возможность конкретных физических лиц (людей), объединив имущество, осуществлять определенную деятельность (в т.ч. предпринимательскую), ограничивая при этом свою персональную ответственность, скрывая свои личности и т.д. В некоторой степени данная точка зрения на юридические лица проявляется в так называемой доктрине «срывания корпоративной вуали»[46]. Данная, изначально зарубежная доктрина, иногда обозначаемая и как доктрина «прокола корпоративной вуали», обычно сводится к тому, что в определенных случаях суд может игнорировать правовую конструкцию рассматриваемого юридического лица (лиц) и, в частности, исходить из того, что права и обязанности в действительности возникли у того лица, которое фактически руководило рассматриваемым юридическим лицом.

С этой точки зрения, обложение налогами юридических лиц может быть рассмотрено и как уменьшение возможностей соответствующих физических лиц (людей) извлекать блага из результатов деятельности (имущества) подконтрольных им юридических лиц. В итоге, любой налог, прямо либо опосредованно, выплачивается в пользу государства именно гражданами (людьми), за счет их имущества.

По сведениям, содержащимся в финансово–экономическом обосновании к законопроекту № 4891697, впоследствии принятому в виде Федерального закона от 3 августа 2018 г. № 303ФЗ, повысившему с 1 января 2019 г. стандартную ставку НДС с 18 % до 20 %, данное нововведение, по мнению авторов законопроекта, приведет к дополнительным доходам федерального бюджета в размере 620 млрд. руб. в год. Используя ту же методологию расчета, можно исчислить, что в среднем каждому проживающему на территории России это повышение обойдется более чем в 4 тыс. руб. в год (через снижение доходов и повышение расходов).

При рассмотрении же собственно подушного налогообложения показательна позиция американского судьи и ученого Р.А. Познера: подушный федеральный налог с фиксированной ставкой, взимаемый со всего взрослого населения, станет весьма тяжелым бременем для неимущих, если только он не является очень низким[47]. Тот же подход имеет место и в Постановлении КС РФ от 4 апреля 1996 г. № 9П: подушное налогообложение не учитывает финансового потенциала различных налогоплательщиков, что при чрезмерно высоком налоге означает взыскание существенно большей доли из имущества неимущих или малоимущих граждан и меньшей доли – из имущества более состоятельных граждан. Соответственно, низкий подушный налог государству в настоящее время неинтересен, несмотря на очевидные преимущества в его администрировании; а высокий являлся бы неконституционным (несправедливым).

В то же время совершенствование нормативного регулирования любого простого в исчислении налога, в том числе вариации круга налогоплательщиков, учет способности к уплате налога, снижение налоговой нагрузки на одних субъектов и соответствующее ее увеличение – на других и т.д. приведет в первую очередь к усложнению правил исчисления налога.

Следует отметить, что на практике в России основной объем налогов уплачивают так называемые крупнейшие налогоплательщики – организации, для которых установлены особые правила представления отчетности (п. 3 ст. 80 НК РФ) и учета в налоговых органах (п. 1 ст. 83 НК РФ), но правила исчисления налогов для них, в общем, те же, что и для прочих налогоплательщиков. То, что для крупных налогоплательщиков не может быть установлено пониженное налоговое бремя, следует, например, из Определения ВС РФ от 17 мая 2006 г. № 44Г067: признано незаконным установление на региональном уровне пониженной ставки налога на прибыль организаций для налогоплательщиков, у которых налоговая база составляет 100 000 и более рублей за отчетный (налоговый) период.

---

[41] *Зорькин В.Д.* Конституционный Суд России: доктрина и практика: монография. – М., 2017. – С. 261, 263.

[42] *Порохов Е.В.* Теория налоговых обязательств: учебн. пособие. – Алматы, 2001. – С. 18.

[43] URL: http://www.gks.ru/wps/wcm/connect/rosstat_main/rosstat/ru/statistics/population/demography/#

[44] *Паркинсон С.* Закон и доход. – М., 1992.

[45] *Рейган Р., Тэтчер М.* Англосаксонская мировая империя. – М., 2014. – С. 40, 41.

[46] *Щекин Д.М.* Налоговое право не только в нашей стране, но и во всем мире постепенно деформализуется // Закон. – 2013. № 10. – С. 21.

[47] *Познер Р.А.* Экономический анализ права. – М., 2004. – Т. 2. – С. 642.

В соответствии с современными данными, которые приводит А.В. Брызгалин, в России состоят на учете в специализированных налоговых органах около 2200 крупнейших налогоплательщиков, налоговые отчисления которых составляют порядка 70 % всех бюджетных доходов страны[48]. Эти параметры являются относительно стабильными. Исходя из сведений, приведенных Т.В. Шевцовой, в перечне крупнейших налогоплательщиков на 1 сентября 2005 года числилось 2521 предприятие, а доля их в общем объеме начислений по федеральным налогам и сборам по России составляет 77 %[49]. Примечательны следующие сведения: Постановлением Правительства Республики Казахстан от 29 декабря 2016 г. № 918 «Перечень крупных налогоплательщиков, подлежащих мониторингу» утвержден соответствующий Перечень, в котором определены 302 организации[50]. В Отчете Счетного комитета по контролю за исполнением республиканского бюджета Республики Казахстан об исполнении республиканского бюджета за 2015 год установлено, что налоговые поступления в республиканский бюджет (за исключением таможенных пошлин и налогов на импорт) более, чем на 40 % обеспечены за счет уплаты налогов 300 крупными налогоплательщиками, находящимися на мониторинге[51].

Здесь не исключена определенная аналогия с общинным налогообложением, когда на ранних стадиях общественного развития, правитель, не имея достаточных сил и средств, предпочитал собирать налоги с общин, а не с каждого индивида. В связи с этим представляют интерес данные, в соответствии с которыми 80 % федерального бюджета США обеспечивается налогами, взимаемыми с 20 % граждан с наиболее высокими доходами[52].

Соответственно, отечественное налоговое законодательство «настроено» в основном на налогообложение бизнеса и на максимально возможное «выключение» из этого процесса физических лиц без статуса индивидуальных предпринимателей (через институты косвенных налогов, налоговых агентов, страховых взносов на работодателей, относительно низкие ставки поимущественных налогов по «нестатусному» имуществу и т.д.), в т.ч. и для того, чтобы минимизировать недовольство и споры граждан с государством по этим вопросам. Одним из значимых обстоятельств является то, что такие физические лица на практике крайне редко привлекаются к штрафной (налоговой, административной, уголовной) ответственности за налоговые правонарушения. В частности, неуплата транспортного (земельного, на имущество) налогов физическим лицом, в связи с тем, что они исчисляются для налогоплательщиков налоговыми органами с предварительным направлением налогового уведомления (п. 2 ст. 52 НК РФ), сама по себе никаких санкций штрафного характера не влечет. Как максимум, налог будет принудительно взыскан через суд с относительно небольшими дополнительными процентами – пенями (ст. 75 НК РФ), а также с судебными издержками (государственной пошлиной).

Нельзя не признать, что такая отечественная практика дает соответствующие плоды. В том числе, основной объем прецедентной налоговой практики в высших судебных органах сформирован именно по результатам рассмотрения споров налоговых органов с бизнесом (как правило, инициированных именно бизнесом). С учетом данных судебной статистики за 2017 год (форма № 2 – Отчет о работе судов общей юрисдикции по рассмотрению гражданских, административных дел по первой инстанции), размещенной на сайте Судебного департамента при ВС РФ[53], те дела, которые могут быть охарактеризованы, именно как споры, т.е. свободно инициируемые гражданами требования (в отчете – по гл. 22 КАС РФ оспаривание решений, действий (бездействия) в сфере налоговых и таможенных правоотношений), разрешены следующим образом: рассмотрено с вынесением решения (судебного приказа) – 2260; в том числе с удовлетворением требования – 1190 (52,7 %). Для такой большой страны, как Россия, такое число подобных дел ничтожно мало. Одновременно эти обстоятельства означают, что попытки усиления реального налогового бремени физических лиц должны быть очень серьезно продуманы. Во всяком случае, очевидно, что резкие изменения в этой сфере могут вызвать существенное недовольство и противодействие.

Следует, однако, отметить, что законодатель периодически предпринимает попытки обложения неконтролируемых государством доходов физических лиц без статуса индивидуального предпринимателя. В т.ч. в с 1 января 2000 г. по 9 августа 2003 г. действовали статьи 86.1, 86.2 и 86.3 НК РФ, регламентировавшие налоговый контроль за расходами физического лица (что, в первую очередь, было направлено на выявление доходов). С 1 января 2017 г. в п. 7.3 ст. 83 НК РФ для целей постановки на учет в налоговом органе выделена такая категория, как физические лица, не являющиеся индивидуальными предпринимателями и оказывающие без привлечения наемных работников услуги физическому лицу для личных, домашних и (или) иных подобных нужд. Здесь имеются ввиду няни, репетиторы, сиделки, домработники и т.д. Сведений о серьезных практических результатах подобных попыток пока не имеется. Напротив, в соответствии со статистическими сведениями, приведенными на сайте ФНС России[54], по состоянию на 1 января 2018г. по всей стране на подобный учет встало 936 человек (в Москве – 79 человек).

Минимально возможное прямое участие граждан без статуса индивидуального предпринимателя в формировании государственных доходов, как представляется, имеет в нашей стране относительно недавние исторические корни. Так, по сведениям, обобщенным С.Г. Пепеляевым, в советское время долгое время считалось, что платежи населения формируют лишь 8 – 9 % доходов государственного бюджета (принимались во внимание лишь прямые налоги, существование косвенных налогов на доходы населения отрицалось), а расходы бюджета только на социальные нужды составляли 30 – 40 %. Поэтому вопрос об общественном контроле расходования сумм собранных с населения налогов отпадал как бы сам собой[55].

По рассматриваемым причинам в предвыборных программах российских политиков тема налогов в лучшем случае только затрагивается – она не настолько интересна большинству россиян – избирателей. Кроме того, исследователи отмечают достаточно нечеткий контент «налоговых положений» в кандидатских программах. В основном на 80 % «налоговые составляющие» программ состоят из лозунгов, деклараций и благих намерений. Почти все кандидаты говорят о «справедливой» и «стабильной» налоговой системе, а также о налогах, которые будут «стимулировать развитие экономики»[56]. В тех же странах, где налоги непосредственно касаются среднестатистического гражданина, «налоговая» тематика на выборах – обычное дело. Справедливым представляется мнение Р. Меллингхоффа о том, что многочисленные задачи, которые должно решать государство, и обещания политиков гражданам по обеспечению все больших благ могут быть профинансированы только за счет более высокого обременения налогами и сборами[57]. Впрочем, в научных исследованиях отмечается то, что и в современных демократических странах во время предвыборных компаний вполне могут иметь место элементы популизма и демагогии[58]. Например, известен факт, что 41–й Президент США Джордж Буш (старший) изменил

---

[48] Из блога А.В. Брызгалина «О налогах и о жизни» // Налоги и финансовое право. – 2012. – № 2.

[49] ФНС России об администрировании крупнейших налогоплательщиков. // Правовые проблемы налогового администрирования крупнейших налогоплательщиков – М., 2006. – С. IX.

[50] URL: http://kgd.gov.kz/ru/content/perechen-krupnyh-nalogoplatelshchikov-podlezhashchih-monitoringu-1

[51] URL: http://esep.kz/rus/show1/article/26

[52] *Красноперова О.А.* Принципы налогообложения как составной элемент налогового механизма // Государство и право. – 2012. – № 3.

[53] URL: http://www.cdep.ru

[54] URL: https://www.nalog.ru/rn77/related_activities/statistics_and_analytics/selfemployed/

[55] *Пепеляев С.Г., Сосновский С.А.* Налогообложение доходов и прибыли. – М., 2015. – С. 9.

[56] *Брызгалин А.В.* Краткий экспресс-анализ «налоговых вопросов» из программ основных партий, баллотирующихся в Госдуму-2016. // URL: http://www.nalog-briz.ru/2016/09/2016_16.html; *Брызгалин А.В.* О налоговых аспектах в предвыборных программах кандидатов в Президенты. // URL: http://www.nalog-briz.ru/2018/03/blog-post_16.html

[57] *Меллингхофф Р.* Конституционные аспекты налогового права в Германии. // Налоговое право в решениях Конституционного Суда РФ 2005 г. – М., 2007. – С. 40.

[58] *Марченко М.Н.* Демократия как атрибут правового государства и ее изъяны. // Государство и право. – 2014. – № 5. – С. 21.

своему предвыборному обещанию «нет новым налогам», и после избрания провел увеличение налогов через Конгресс; что стало одной из причин резкого спада его рейтинга, и Буш проиграл на выборах 1992 года[59].

Сложность же современного права, в частности налогового, вполне объяснима. Так, А.В. Малько обоснованно полагает: чем совершеннее право, тем дифференцированнее оно регламентирует конкретные вопросы общественной жизни[60]. А.А. Иванов приводит сведения о том, что еще в 20–е годы прошлого века говорили, что вместо толстых томов надо оставить тоненькие книжечки кодексов, которые все рабочие будут понимать и применять. Это утопия: простыми и примитивными могут быть только нормы, касающиеся самых понятных и простых отношений[61]. Подобные идеи имели место и ранее. Как сообщает П.В. Крашенинников, в истории неоднократно имели место заявления об «эрах» и ненужности юристов. В начале XX века революционеры «предрекали» гибель юридической профессии, закона и права после осуществления мировой революции. В странах Европы такие высказывания звучали в начале XIX века, при подготовке европейских кодифицированных актов. Аргументация была такова, что с появлением кодексов гражданам и так все станет понятно, поэтому необходимость в юристах будет падать[62]. С точки зрения Б.Н. Кардозо, несомненно, идеальным порядком, если бы это было возможно, была бы кодификация раз и навсегда, столь гибкая и столь подробная, чтобы наперед были предусмотрены справедливые и подходящие правила для любой мыслимой ситуации. Но жизнь слишком сложна для осуществления такого идеала, учитывая пределы человеческих возможностей[63].

С этой точки зрения на сегодняшний день невозможно установить ни простейший в исчислении единый подушный налог, ни единое наказание за все возможные правонарушения и преступления. И в том и в другом случае правовое регулирование, очевидно, будет простым и понятным, но несправедливым. Применительно к судебной процедуре подобный подход с сарказмом описывает американский ученый Р. Эпстин: если простота – единственная цель правовой системы, то мне в голову приходят только два правила для определения исхода судебного процесса, соответствующие критерию предельной простоты. Согласно первому истец всегда побеждает. Если это правило вам не нравится, есть другое – ответчик всегда побеждает[64].

Для примера – Л. Фридмэн полагает, что американский внутренний налоговый кодекс (федеральный налоговый закон), вероятно, является одним из самых сложных законов или системой законов в Соединенных Штатах. Некоторые из его положений являются достаточно широкими и общими; другие части кодекса заняты рассмотрением самых невероятных деталей. Он также представляется абсолютно нечитабельным, темным и непроницаемым лабиринтом, в котором только специалисты могут не заплутать, и даже они при этом испытывают массу сложностей и неудобств[65].

Кроме того, если рассматривать право, как прагматическую модель (т.е., по терминологии Д.М. Жилина, как модель, под которую «подгоняется» реальность), является актуальным мнение данного автора: требования адекватности и экономичности, предъявляемые к одной и той же модели, изначально противоречат друг другу. Поскольку качество любого объекта проявляется во множестве свойств, которые взаимосвязаны собой, адекватная модель должна отражать как можно больше свойств. Однако чем больше свойств отражает модель, тем она сложнее, а значит, тем труднее с ней работать, то есть тем менее она экономична[66]. Соответственно, лаконичность современного налогового права, как модели поведения налогоплательщиков и налоговых органов, отвечала бы требованию экономичности, но не требованию адекватности (справедливости).

Однако должен иметь место и разумный предел совершенствования через усложнение. Английские ученые Д. Вильямс и Дж. Морс считают, что «определенность требует правил, которые можно понять... «Эта мысль, – пишут они, – приводит нас к одному из парадоксов налога. Чем проще правила, тем менее они справедливы (потому что игнорируют реально существующие различия). Но чем более они справедливы, тем более они сложны. Чем они сложнее, тем их труднее понять и претворять в жизнь, поэтому они менее определенны и, следовательно, как можно утверждать, опять–таки менее справедливы»[67]. Русский философ И. Ильин полагал, что чрезмерная удаленность, и общность нрава неминуемо поведет к его несправедливости, мы все чувствуем и сознаем, что люди не равны между собою: справедливая норма не может возлагать одинаковые обязанности на ребенка и на взрослого, на бедного и на богатого, на женщину и на мужчину, на больного и на здорового; ее требования должны быть соразмерны личным силам, способностям и имущественному положению людей: кому больше дано, с того больше и взыщется. Поэтому справедливость требует, чтобы правовые нормы сохраняли в своих требованиях соразмерность действительным свойствам и деяниям людей. Однако, с другой стороны, невозможно создавать для каждого отношения людей особую правовую норму приспособленную именно к этому отношению во всех его особенностях и деталях и в силу этого не подходящую более ни к одному отношению. Понятно, что в таком случае нормы превратились бы в единичные императивы и количество правовых императивов должно бы было неминуемо разрастись до бесконечности. Такой порядок был бы опять–таки сразу и вреден, и несправедлив[68].

В то же время следует признать, что имеющая место в нашей стране некоторая «настороженность» относительно налогового права имеет основания и определенные исторические корни. По справедливому мнению М.В. Карасевой в советское время финансовые правоотношения рассматривались исключительно, как властеотношения. Правовую науку интересовали, главным образом, властный субъект в этом правоотношении, его компетенция, и т.д.[69]. С.В. Запольский обоснованно считает, что в праве социалистического типа, причем не только в СССР, но и в других странах социалистической ориентации, наблюдалась опасная тенденция «отгораживания» финансового права, отрыва его принципов и понятий от соответствующих принципов и понятий общенациональной системы права. Об этом говорит хотя бы формирование собственного понятийного аппарата, нарочито отличающегося от общеправовых понятий[70]. Кроме понятийного аппарата налогового права, остающегося сложным и в настоящее время, можно отметить наличие в большинстве учебных пособий «особого» перечня принципов налогового права; «оснащение» НК РФ собственным институтом налоговой ответственности, периодическое изменение позиции законодателя относительно правовой природы некоторых платежей. Так, с 1 января 2002 г. страховые взносы в ГВБФ, ранее взимавшиеся на основании отдельных нормативных актов, были объединены в составе единого социального налога (ЕСН) в гл. 24 НК РФ. Впоследствии законодатель «передумал» и с 1 января 2010 г. отменил ЕСН, а соответствующие платежи практически без изменений стали взиматься на основании специально принятого Федерального закона от 24 июля 2009 г. № 212ФЗ «О страховых

---

[59] URL: https://ru.wikipedia.org/wiki/Буш,_Джордж_Герберт_Уокер

[60] Проблемы теории государства и права: Учебн. пособие / Под ред. М.Н. Марченко. – М., 2001. – С. 392.

[61] *Иванов А.А.* Государство рискует лишиться крупных активов // газета «Коммерсантъ» – 2012. – № 139. // URL: http://www.kommersant.ru/doc/1991007

[62] От Юстиниана до Грефа. И далее – везде. Павел Крашенинников о том, почему профессия юриста становится все более востребованной. // URL: https://rg.ru/2017/08/02/pavel-krasheninnikov-o-rastushchej-vostrebovannosti-professii-iurista.html

[63] *Кардозо Б.Н.* Природа судейской деятельности. Пер. с англ. – М., 2017. – С. 73, 74.

[64] Правила жизни Ричарда Эпстина. // URL: http://pravo.ru/story/view/104229/

[65] *Фридмэн Л.* Введение в американское право / Пер. с англ. – М., 1993. – С. 81.

[66] *Жилин Д.М.* Теория систем: опыт построения курса. – М., 2007. – С. 30–32.

[67] *Williams D.W., Morse G.* Principles of tax law. 4th ed. – London. – 2000. – P. 6 // цит. по *Винницкий Д.В.* Российское налоговое право: проблемы теории и практики. – СПб., 2003. – С. 206.

[68] *Ильин И.* Общее учение о праве и государстве. – М., 2006. – С. 93, 94.

[69] *Карасева М.В.* Деньги в финансовом праве. – М., 2008. – С. 21.

[70] *Запольский С.В.* Дискуссионные вопросы теории финансового права: монография – М., 2008. – С. 28.

взносах…» (утратил силу). Теперь же законодатель «передумал» очередной раз, и с 1 января 2017 г. страховые взносы взимаются на основании гл. 34 НК РФ «Страховые взносы», опять же, без принципиальных изменений в правовых конструкциях. Местный торговый сбор, допустимый к введению в Москве, Санкт–Петербурге и Севастополе с 1 июля 2015 г. (п. 4 ст. 4 Федерального закона от 29 ноября 2014 г. № 382ФЗ) и регламентируемый в гл. 33 НК РФ, фактически является налогом[71], несмотря на название.

В этом плане следует отметить справедливое мнение русского правоведа И.Х. Озерова о том, что налоговые системы, встречающиеся в жизни, сотканы из противоречий. Эти системы – результат борьбы, а не логические построения. Интересы творят их при умеряющем влиянии нейтральных групп[72]. Современный польский ученый Я. Глуховски приводит сведения о том, что в польском парламенте наблюдаются противоречивые тенденции в области установления величины налогообложения. Представители партий, высказывающихся за скорое введение правил экономики свободного рынка, предпочитают низкое налогообложение хозяйствующих субъектов и стабильность ставок. Левые же партии высказываются за повышение налогов для зарабатывающих выше всех и за рост затрат на социальные цели. В результате подаются противоречивые предложения в отношении повышения ставок или их снижения[73].

С точки зрения С.Д. Шаталова, в России выстроена эффективная и адекватная уровню экономического развития страны налоговая система. Конечно, не все получилось, поскольку почти всегда результат – это итог взаимных уступок и компромиссов. Но иначе и не бывает[74]. Того же подхода придерживается и А.В. Демин: налоговое нормотворчество всегда продукт человеческой деятельности, и поэтому оно не свободно от ошибок, заблуждений, лоббирования, различного рода субъективизма[75].

Относительно нестабильности налогового права справедливо высказывание А.Д. Селюкова: усиленный процесс изменения законов может выступить сдерживающей причиной их нормального использования, поскольку требуются долгое время и усилия на их осмысление[76]. В.В. Михайлов обоснованно полагает, что частое изменение правовых социальных ограничений может выполнять ограничительную функцию для многих групп населения, хаотизируя их жизнь, понижая возможности целерационального действия, вертикальную и горизонтальную мобильность[77]. Данное обстоятельство фактически признано в Бюджетном послании Президента РФ Федеральному собранию от 28 июня 2012 г. «О бюджетной политике в 2013 – 2015 годах»: не удалось избежать практики постоянных фрагментарных изменений налогового законодательства. Даже при улучшении условий налогообложения для ведения предпринимательской деятельности это обусловливает необходимость постоянного отслеживания изменений и внесения корректив в планы финансовой деятельности, что вызывает дополнительные затраты, особенно у субъектов малого и среднего предпринимательства. Постоянное ожидание таких изменений препятствует реализации долгосрочных инвестиционных проектов по причине низкой предсказуемости налоговых издержек при разработке бизнес–планов. Теперь же, в Послании Президента РФ Федеральному Собранию от 4 декабря 2014 г. констатируется факт, что предприниматели справедливо говорят о необходимости стабильного законодательства и предсказуемых правил, включая налоги. Предлагается на ближайшие четыре года «зафиксировать» действующие налоговые условия. В Послании Президента РФ Федеральному Собранию от 1 декабря 2016 г. утверждается, что в 2014 году мы приняли решение на четыре года зафиксировать действующие налоговые условия для бизнеса. Не стали пересматривать их, несмотря на изменения в экономической ситуации, и это безусловно позитивно сказалось на работе предприятий.

Тем не менее, по состоянию на 1 января 2018 г. в часть первую НК РФ (действующую с 1 января 1999 г.) изменения были внесены более чем 115 федеральными законами (средний «период стабильности» – 57 дней), в часть вторую (действующую с 1 января 2001 г.) – более чем 465 федеральными законами (средний «период стабильности» – 13 дней). По мнению В.Д. Зорькина, законодательство о налогах и сборах нельзя назвать полностью стабильным. Изменения следуют за изменениями, «правила игры» меняются на ходу. Конечно, многое объясняется непрекращающимся процессом совершенствования и наладки налоговой системы, которая, в свою очередь, пытается угнаться за динамичным развитием экономики в целом и подстроиться под постоянно возникающие новые формы хозяйствования[78]. Впрочем, в КоАП РФ, действующий с 1 июля 2002 г., по состоянию на 1 января 2018 г. изменения были внесены более чем 565 федеральными законами (средний «период стабильности» – 9 дней).

Можно отметить, что постоянное внесение изменений в некоторые отрасли законодательства, в том числе кодифицированные, имеет место как в России, так и в других странах мира. Р. Кабрияк приводит сведения о том, что в течение двух лет во французский Кодекс законов о защите прав потребителей было внесено 21 существенное изменение[79]. Тот же автор отмечает: существует точка зрения, что некоторые отрасли права столь нестабильны, что кодифицировать их нецелесообразно, поскольку слишком велика опасность почти перманентного устаревания таких кодификаций. Как бы там ни было, в любом случае нельзя оставлять так называемые «нестабильные» отрасли права на откуп одной лишь судебной практике, иначе тем самым мы только обостряем их нестабильность[80].

Новый Налоговый кодекс Республики Казахстан[81], вступивший в силу с 1 января 2018 г., является третьим по счету.

По мнению шведского ученого Р. Польссона, пожалуй, основная проблема, связанная с постоянным внесением поправок, – недостаток стабильности в экономической жизни. Практика показывает, что экономические риски возрастают в свете того, что предприятия не имеют возможности строить свои расчеты на сколько–нибудь четком понимании, как будет выглядеть налоговая система через какой–нибудь год или два. Ситуация осложняется и в связи с тем, что многие налогово–правовые нормы стали столь неясными и запутанными, что даже эксперты испытывают трудности при их толковании[82]. Джон Робертс, глава Верховного Суда США, с юмором отмечает, что если председатель суда хочет наказать судью, то он будет распределять ему все дела, связанные с налогообложением[83].

Однако ни объем НК РФ, ни его периодические изменения вовсе не означают, что данный нормативный правовой акт недоступен для изучения и применения студентами–юристами, а тем более обычными людьми. В нем, как и во многих других законах, можно выделить относительно небольшое число «базовых» норм, постоянно применяемых на практике; некоторое число норм, применяемых

---

[71] *Брызгалин А.В., Федорова О.С.* Основные изменения в Налоговый кодекс в 2015 году // Налоги и финансовое право. – 2015. – № 1. – С. 106, *Бланкенагель А.* К вопросу о конституционности торгового сбора. // Налоговед. – 2015. – № 8. – С. 17, *Пепеляев С.Г.* Предисловие к сборнику. // Налоговое право в решениях Конституционного Суда РФ 2014 г. – М., 2016. – С. 5.

[72] *Озеров И.Х.* Налоговые системы // Закон. – 2011. – № 5. – С. 171.

[73] *Глуховски Я.* Справедливость в налоговом праве: теоретические предположения и аппликационные возможности. / Публичные финансы и налоговое право: ежегодник. Вып. 1.: Современные проблемы финансового и налогового права стран Центральной и Восточной Европы / под ред. М.В. Карасевой (Сенцовой). – Воронеж, 2010. – С. 168.

[74] *Шаталов С.Д.* Создание новой налоговой системы – та еще задачка. // Налоговед. – 2017. – № 2. – С. 15.

[75] *Демин А.В.* Нормы налогового права – Красноярск, 2010. – С. 353.

[76] *Селюков А.Д.* Вопросы методологии в теории финансового права // Современная теория финансового права. Сборник материалов междунар. научно–практ. конф. 19–20 марта 2010 г. – М., 2011. – С. 48.

[77] *Михайлов В.В.* Социальные ограничения: структура и механика подавления человека. – М., 2011. – С. 164.

[78] *Зорькин В.Д.* Конституционный Суд России: доктрина и практика: монография. – М., 2017. – С. 263.

[79] *Кабрияк Р.* Кодификации. Пер. с фр. – М., 2007. – С. 155.

[80] *Кабрияк Р.* Кодификации. Пер. с фр. – М., 2007. – С. 392, 394.

[81] URL: http://kgd.gov.kz/ru/content/nalogovyy-kodeks-rk

[82] *Польссон Р.* Шведское налоговое право. – Екб., 2006. – С. 155.

[83] Правила жизни Джона Робертса. // URL: http://pravo.ru/story/view/85182/

время от времени; а также значительное число норм, применяемых редко, либо о применении которых сведений вообще не имеется. С этой точки зрения представляется малоэффективным изучение основ современного налогового права исключительно путем подробного ознакомления с текстом НК РФ (особенно с текстом второй части, изобилующей крайне специальными нормами). Кроме того, изменения, имеющие принципиальный характер для значительного числа правоприменителей, вносятся в НК РФ не столь часто. В частности, А.В. Брызгалин из 53 федеральных законов, принятых в 2017 году, так или иначе относящихся к налогообложению, выделяет только 10 важнейших налоговых (фискальных) законов[84]. Русский ученый Н.М. Коркунов справедливо отметил, что, несмотря на разнообразие и изменчивость права, в нем есть и постоянные или, по крайней мере, более устойчивые элементы, не меняющиеся с каждой переменой законодательных определений. Юридическая нормировка отношений меняется гораздо быстрее и легче, чем самые отношения и их основные элементы[85]. Еще Лао–цзы говорил, что знания легко углублять путем общих сравнений[86].

Соответственно, цель данного курса лекций – с учетом достижений современной правовой науки и практики рассмотреть наиболее актуальные положения российского налогового права. *Scire leges non hoc est verba earum tenere, sed vim ac potestatem* – знание законов заключается не в том, чтобы помнить их слова, а в том, чтобы понимать их смысл[87]. Хорошее образование студентов – такое образование, которое в значительной степени основано на изучении общей теории и в меньшей степени предполагает простое накопление знаний[88]. По этой причине учебные курсы по отраслевым правовым дисциплинам, как правило, не предполагают одно только изучение (а тем более – «зазубривание») нормативных правовых актов, либо комментариев к ним и (или) практики их применения. Кроме того, структура учебных курсов обычно не совпадает со структурой нормативных правовых актов. В рамках учебных курсов могут изучаться положения (в том числе достижения науки, правовые позиции судов), вообще не отраженные в отраслевых нормативных актах. Даже масштабные изменения законодательства обычно не вызывают столь же масштабных изменений в учебных курсах.

В предлагаемом курсе лекций излагаются основные темы федерального налогового права России, приводятся примеры регионального налогового законодательства Москвы и Нижегородской области и местного налогового законодательства города Нижнего Новгорода, судебная практика и разъяснения высших и региональных судебных органов.

С целью сокращения излагаемого материала практически не рассматриваются особенности правового регулирования налогов, уплачиваемых в связи с перемещением товаров через таможенную границу, а также нормы, регламентирующие исчисление и уплату налогов с существенными особенностями (в т.ч. участниками договоров инвестиционного товарищества, консолидированной группой налогоплательщиков, нормы о налоговом контроле в рамках трансфертного ценообразования, контролируемыми иностранными компаниями и контролирующими лицами и т.д.). Автор не усматривает принципиальной разницы между налогами и страховыми взносами в государственные внебюджетные фонды (как в недавнем историческом, так и в современном регулировании), в связи с чем выводы по какой–либо проблеме применительно к налогам одновременно относятся и к страховым взносам (если нет особых оговорок).

---

[84] Важнейшие законы о налогах 2017 года. // URL: http://www.nalog-briz.ru/2018/01/2-10201-2017.html

[85] *Коркунов Н.М.* Лекции по общей теории права. – СПб., 2003. – С. 421.

[86] Вэнь–Цзы: Познание тайн. Дальнейшее развитие учения Лао–цзы. – М., 2004. – С. 161.

[87] Латинские юридические изречения. / Сост. проф. Е.И. Темнов. – М., 2003. – С. 344.

[88] *Бержель Ж.–Л.* Общая теория права. Пер. с фр. – М., 2000. – С. 31.

Раздел I
ОБЩАЯ ЧАСТЬ

Глава 1. ОСНОВНЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ НАЛОГОВОГО ПРАВА

1.1. ОТРАСЛЬ НАЛОГОВОГО ПРАВА. ПОНЯТИЕ, ПРЕДМЕТ, МЕТОД

Большинство современных государств несет значительный объем обязанностей, которые требуют существенных расходов. Ряд обязанностей заключается в безвозмездных прямых выплатах лицам, имеющим соответствующее право (пенсии, стипендии, пособия...). Некоторые обязанности (оборона, строительство дорог...) исполняются государством в интересах всего общества, но их ценность для конкретного члена общества практически не может быть измерена. Определенные обязанности (принятие нормативных правовых актов, обеспечение суверенитета страны, правосудие...) исполняются только государством. Соответственно, государство осуществляет расходы и объективно нуждается в доходах (как на исполнение соответствующих историческому периоду обязанностей перед обществом, так и на свое содержание). *Nam neque quites gentium sine armis, neque arma sine stipendia, neque stipendia sine tributis, haberi quent* – ибо невозможно иметь ни мир между народами без армий, ни армий без того, чтобы не платить им деньги, ни деньги без взимания налогов[89]. М. Штюрмер отмечает, что само слово «солдат» происходит от *«sold»*, что означает деньги[90]. В ст. 13 Декларации прав человека и гражданина 1789 года указано, что на содержание вооруженной силы и на расходы по управлению необходимы общие взносы; они должны быть равномерно распределены между всеми гражданами сообразно их возможностям. Примечательно и то, что по сведениям, приведенным Е.Т. Гайдаром, связь изобретения письменности в Междуречье (в т.ч. для переписи населения, земельной собственности) с организацией упорядоченного налогообложения хорошо известна историкам[91].

Французский экономист середины XIX в. Ф. Бастиа писал: в обществе существуют потребности до того общие, до того повсеместные, что члены общества для удовлетворения их прибегают к услугам правительства. Такова, например, потребность в безопасности. Люди соглашаются платить налоги, чтобы таким образом вознаграждать тех, кто оказывает услуги по обеспечению общей безопасности[92]. Соответственно, некоторые современные публичные интересы вообще крайне сложно удовлетворить частным усилием. *In casu extremae necessitates omnia sint communia* – в случае крайней необходимости все становится общей собственностью[93]. В стабильных же периодах развития общества крайняя необходимость отсутствует, но всегда есть совместные потребности и определенные угрозы (как внутренние, так и внешние), противостоящие обществу и государству. Для удовлетворения таких потребностей и нейтрализации подобных угроз необходимы обобществленные (государственные) ресурсы, формирование которых обычно производится за счет части (но не всей) собственности и иных ресурсов частных субъектов. Однако способы отчуждения частной собственности в пользу общества (государства), а также основания и объем обременения должны быть разумными и заранее известными всем заинтересованным лицам: в противном случае сложно рассчитывать на прогрессивное развитие данного общества.

Примеры двух принципиально отличных подходов к формированию обобществленных ресурсов можно видеть в специализированной литературе. Так, американский ученый У. Мак–Нил[94] исходит из того, что в древние времена в чем войска действительно нуждались, так это в провианте и фураже, и именно доступность последних являлась определяющим ограничителем боевых действий и количественного состава армий. Саргон, правитель Аккада, опустошил все земли Месопотамии вокруг своей столицы (около 2250 г. до н.э.). Обладание регулярным войском в 5400 человек давало великому завоевателю гарантированное превосходство над каждым местным правителем во всех тридцати четырех походах, однако содержание подобной армии требовало постоянных походов, оставлявших одну плодородную землю за другой в разорении и опустошении. В дальнейшем, когда Ксеркс задумал свое знаменитое вторжение в Грецию (480 – 479 г. до н.э.), то из царского дворца в Персеполисе наместникам были разосланы распоряжения о заготовке и доставке продовольствия на склады вдоль планируемого маршрута выступления войск. В результате армия, вдесятеро превосходившая войско Саргона, дошла до Греции без сопутствующего разорения земель на своем пути. Как видно, поток налоговых поступлений в областях, по которым прошла армии Ксеркса, не был нарушен; наоборот, именно постоянный приток подобных излишков, собранных в продовольственных складах по маршруту движения войск, явился для беззащитного местного населения иммунитетом против разорительного грабежа. Взаимовыгодность подобной системы регулярной уплаты налогов по сравнению с хищнической политикой Саргона очевидна. Таким образом система налогов и податей, при всем ее неравенстве, оказалась взаимовыгодной как правящему классу, так и крестьянам, поскольку обе стороны предпочитали регулярное отчуждение части производимого продукта грабежу. Но не следует, однако, полагать, что данные рассуждения справедливы всегда и для любой ситуации. Тот же автор, анализируя историю Европы, приводит сведения о том, что с точки зрения налогоплательщика желательность замены непредсказуемых грабежей предсказуемой уплатой налогов зависела от того, как много он боялся потерять и как часто ожидалось появление банд мародеров в данной местности.

Подобным образом рассуждает и американский экономист М. Олсон[95]. На основе более современных данных он предложил достаточно жесткую, но интересную теорию возникновения государства – «стационарного бандита», который получается в результате эволюции «кочующего бандита». Данный ученый приводит сведения о том, что в 1920–х годах большая часть Китая контролировалась различными военными вождями. Это были люди, стоявшие во главе вооруженных отрядов, с помощью которых они покоряли некоторую территорию, назначая себя затем властителями этой территории. Они облагали население тяжелыми налогами и присваивали большую часть полученного. Военный вождь Фэн Юйсян отличался тем, что использовал свою военную силу для подавления бандитов, он известен также тем, что нанес поражение довольно сильной армии кочующего бандита Белого Волка. Естественно, что большинство населения во владениях Фэна предпочитали его власть присутствию кочующих бандитов. Фактически, если кочующий бандит разумно обустраивается и начинает взимать свою дань в форме регулярных налогов, одновременно монополизируя право грабить в своем владении, то те, с кого он взимает налоги, получают стимул к ведению хозяйственной деятельности. Рационально ведущий себя оседлый бандит заберет в виде налога лишь часть дохода, поскольку в конечном счете он сможет извлечь больше дохода из своих подданных, оставив им стимул к производству дохода, который можно обложить налогом.

Впрочем, с точки зрения В.М. Сырых, государство, возникшее из насилия и грабежа, остается таковым по настоящее время, несмотря на его демократические одеяния и уверения в желании сохранить в обществе мир и порядок[96]. Однако принципиально иных способов относительно эффективной и стабильной организации общественной жизни при существенном числе членов незамкнутого сообщества исторически пока не выработано. А. Аузан приводит сведения о том, что в XX веке на территориях, на которых государство фактически отсутствовало, погибло от насильственных причин существенно больше мужского населения, чем на тех территориях, где

---

[89] Латинские юридические изречения. / Сост. проф. Е.И. Темнов. – М., 2003. – С. 256.

[90] *Штюрмер М.* Голодная казна – слабое государство. Европейский Ancien Regime. // Все начиналось с десятины: этот многоликий налоговый мир. – М., 1992. – С. 264.

[91] *Гайдар Е.Т.* Долгое время. Россия в мире: очерки экономической истории. – М., 2005. – С. 150.

[92] *Бастиа Ф.* Грабеж по закону / Пер. с англ. – Челябинск, 2006. – С. 232.

[93] Латинские юридические изречения. / Сост. проф. Е.И. Темнов. – М., 2003. – С. 190.

[94] *Мак–Нил У.* В погоне за мощью. Технология, вооруженная сила и общество в XI – XX веках / пер. с англ. – М., 2008. – С. 22 – 24, 96.

[95] *Олсон М.* Диктатура, демократия и развитие. // Экономическая политика. – 2010. – № 1.

[96] *Сырых В.М.* Материалистическая философия публичного права: монография. – М., 2016. – С. 175.

государство действовало. Государство – насильник, который контролирует применение насилия. Насилие, которое по идее должно применяться против другого насилия. В этом его ценность, такая у него не вполне благозвучная роль[97].

Вообще говоря, доходы могут быть получены современным государством различными способами и не только через прямые взимания с подданных. Не исключено получение доходов от зарубежных источников, хотя большинство современных государств используют национальные источники. В этом ключе известный английский исследователь С.Н. Паркинсон рассуждал, что история налогообложения свидетельствует о том, что налоги делятся на две большие категории – те налоги, которые люди назначают себе сами, и те, которые они взимают с других[98]. В частности, у самих степняков–кочевников, как правило, нет прямых налогов[99].

Возможен вариант формирования основной части государственных доходов, например, от таких национальных источников, как: продажа природных ресурсов (при их существенном объеме и незначительных затратах на добычу); отчисления от прибыли государственных предприятий (при их монопольном положении на рынке) и др. По данным Администрации Суэцкого канала, доходы от его эксплуатации в 2010 году составили 4,5 млрд. долл. США, что делает его вторым по значимости источником наполнения бюджета Египта после туризма[100]. Следует отметить, что, например, в соответствии со ст. 33 Конституции Северной Кореи государство полностью ликвидирует систему налогов, которая является наследием старого общества. С другой стороны, равна нулю ставка подоходного налога в Бахрейне, Брунее, Кувейте и Катаре[101].

Во времена социализма наше государство владело большим объемом собственности и обладало существенными экономическими возможностями. Примечательно то, что в Постановлении ЦИК СССР, СНК СССР от 7 августа 1932 г. «Об охране имущества государственных предприятий, колхозов и кооперации и укреплении общественной (социалистической) собственности» декларировалось, что общественная собственность (государственная, колхозная, кооперативная) священна и неприкосновенна. Одновременно в недавнем прошлом нашей страны ограничивалась предпринимательская деятельность и частная собственность.

Но очевидно, что изначальной предпосылкой для существования налогов является признание государством права частной собственности. Если в некотором обществе (государстве) данное право фактически отсутствует (не признается), то налогообложение, вообще говоря, невозможно, поскольку нет потенциальных налогоплательщиков. В подобных обществах публичная власть может обеспечить свои потребности в упрощенном порядке, поскольку отсутствует необходимость в какой–либо регламентации изъятия имущества для общественных нужд (оно и так по существу публичное). С.Н. Паркинсон рассуждает о том, что частная собственность не может существовать там, где все принадлежит властям, даже если они частично уступают свои права на владения[102]. Интересно то, что с точки зрения К. Маркса, коммунизм есть положительное выражение упразднения частной собственности; на первых порах он выступает как всеобщая частная собственность[103].

В Постановлении КС РФ от 14 мая 2012 г. № 11–П отмечается, что собственность, будучи материальной основой и экономическим выражением свободы общества и личности, не только является необходимым условием свободного осуществления предпринимательской и иной не запрещенной законом экономической деятельности, но и гарантирует как реализацию иных прав и свобод человека и гражданина, так и исполнение обусловленных ею обязанностей, а право частной собственности как элемент конституционного статуса личности определяет, наряду с другими непосредственно действующими правами и свободами человека и гражданина, смысл, содержание и применение законов, деятельность законодательной и исполнительной власти, местного самоуправления и обеспечивается правосудием (ст. 18 Конституции РФ).

Тем не менее, значительно ограниченный советский институт личной собственности (гл. 11 ГК РСФСР 1964 г.) в принципе не исключал наличия налогов с физических лиц, хотя государством и предпринимались попытки частично отменить определенные группы налогов (в том числе Закон СССР от 7 мая 1960 г. «Об отмене налогов с заработной платы рабочих и служащих»). Тем не менее, установленные в советский период времени налоги являлись таковыми и с современной точки зрения. Более того, они обеспечивали значительную часть государственного бюджета. Так, в 1960 – 1970 гг. за счет налога с оборота было сформировано от 31 % до 41 % доходов государственного бюджета СССР[104]. Представляется интересным мнение Д. Ллойда о том, что в СССР защита частной собственности распространялась только на собственность, заработанную трудом и представлявшую собой лишь предметы личного обихода, а не, скажем, средства производства или землю. Таким образом, в марксистской теории предмет собственности значительно более строго ограничен, хотя, по сравнению с современным государством благоденствия, разница, возможно, заключается лишь в степени ограничения[105].

Однако в советское время был распространен подход, согласно которому доходы от государственного хозяйства по своей природе не могут выступать в качестве налоговых, независимо от формы платежей в бюджет и методов их взимания, поскольку при их уплате не происходит смены формы собственности[106]. Возможно, данный подход был предопределен желанием новой власти в максимальной степени отказаться от атрибутов предшествующего общественного строя. Подобную позицию можно встретить и в настоящее время – по мнению Е.В. Порохова не являются налогами платежи, которые производятся в рамках одной и той же формы собственности и опосредуют собой всего лишь перераспределение денежных средств собственника[107]. Данный ученый приводит сведения о том, что в Казахстане не являются плательщиками корпоративного подоходного налога государственные учреждения, поскольку они учреждаются государством на основе государственного имущества для осуществления государственных функций, не связанных с предпринимательской деятельностью и получением дохода. Кроме того, с его точки зрения, существующие между государством и государственными учреждениями денежные отношения по своей и не могут носить характер налоговых отношений, поскольку государство является собственником всего находящегося в ведении государственных учреждений и получаемого ими имущества и не может повторно изымать это имущество в государственную собственность под видом налогов[108].

Представляют интерес и сведения, приведенные Н.М. Казанцевым: при исследовании Египта и Месопотамии, иерархических государств, которые существовали в течение тысячелетий, оказалось, что они пользовались деньгами, монетами, печатными знаками в

---

[97] *А. Аузан.* Государство заботиться об общем благе. // URL: http://lect.gaidaruniversity.ru/econom_f/лекция-4-александр-аузан-государство-з-2/

[98] *Паркинсон С.* Закон и доход. – М., 1992.

[99] *Гайдар Е.Т.* Долгое время. Россия в мире: очерки экономической истории. – М., 2005. – С. 182.

[100] URL: https://ru.wikipedia.org/wiki/Суэцкий_канал

[101] *Брызгалин А.В., Берник В.Р., Головкин А.Н.* Налоги. Люди. Время. … или этот безграничный Мир Налогов. / под ред. А.В. Брызгалина. – Екб., 2008. – С. 461, 465.

[102] *Паркинсон С.* Закон и доход. – М., 1992.

[103] *Маркс К.* Экономическо–философские рукописи 1844 года. Сущность частной собственности в отражении политической экономии / К. Маркс, Ф. Энгельс. Сочинения. – М., 1974. – Т. 42. // URL: https://www.marxists.org/russkij/marx/cw/marx_engels_pss_42.doc

[104] *Аллахавердян Д.А.* Финансы и социалистическое воспроизводство. – М., 1971. – С. 270.

[105] *Ллойд Д.* Идея права. Пер. с англ. – М., 2009. – С. 149.

[106] Советское финансовое право: Учебник / Под. ред. Л.К. Вороновой, Н.И. Химичевой. – М., 1987. – С. 221; *Аллахавердян Д.А.* Финансы и социалистическое воспроизводство. – М., 1971. – С. 268.

[107] *Порохов Е.В.* Теория налоговых обязательств: учебн. пособие. – Алматы, 2001. – С. 47.

[108] *Порохов Е.В.* Налоговая обязанность. Налоговая правосубъектность. // Очерки налогово–правовой науки современности. – Москва–Харьков, 2013. – С. 280.

качеств средств государственного финансирования и учета задолженностей граждан перед государством по налогам, но при этом не допускался свободный обмен товарами и рынок. Это влечет аллюзии с СССР как государством, которое оказывается соответствующим тем древнеисторическим временам, а вовсе не новейшим достижением человечества. Существование денег без рынка и обмена было подчинено, что в Месопотамии, что в СССР задачам налогообложения и фиксации долгов населения перед государством. В порядке распределения и перераспределения граждане получали блага от иерархической системы и, наоборот, отчуждали блага иерархической системе[109]. Сопоставление указанных позиций позволяет заключить, что налоги в социалистической экономике, не отрицающей права собственности, в т.ч. и в денежной форме, вполне возможны. Наличие рынка вовсе не является обязательным условием для налогообложения.

В Программе РКП (б) (принята 8 Съездом Партии 18–23 марта 1919 г.) было установлено, что в первое время перехода от капитализма к коммунизму, пока еще не организовано полностью коммунистическое производство и распределение продуктов, уничтожение денег представляется невозможным. Что же касается покрытия непосредственных государственных расходов в переходную эпоху, то РКП будет отстаивать переход от системы контрибуций с капиталистов, которая была исторически необходимой и законной в первое время социалистической революции, к прогрессивному подоходному и поимущественному налогу. А поскольку этот налог переживает самого себя в силу широко проведенной экспроприации имущих классов, покрытие государственных расходов должно покоиться на непосредственном обращении части доходов от различных государственных монополий в доход государства.

Современное государство, в том числе Россия, провозгласившее свободу предпринимательской деятельности, обычно не сосредоточивает большого объема государственной собственности и не имеет существенных доходов от ее использования. В настоящее время в России доходы от государственной собственности поступают в бюджет, но не составляют значительной его части. В отсутствие достаточной экономической власти государство может принимать нормативные правовые акты и возлагать обязанности по формированию государственных доходов на лиц, находящихся под его юрисдикцией, за счет их собственности. Р. Меллингхофф справедливо отмечает, что свободное демократическое государство передает средства производства, работу и капитал в основном в частные руки и финансируется посредством участия в успехах частных хозяйств[110]. Той же позиции придерживается и С.В. Запольский, по мнению которого государство, освобожденное от функций собственника подавляющей части средств и результатов производства, приобретает возможность регулировать общественное производство в целом, используя финансы как универсальное средство управления экономической жизнью страны, как способ повышения эффективности общественного производства и решения задач социальной политики[111].

Частный случай указанного обстоятельства отмечен в Постановлении КС РФ от 20 декабря 2010 г. № 22П: муниципальная собственность, имеющая публично–правовую природу, в отличие от частной собственности – следует общим интересам и связана с осуществлением задач и функций публичной власти, что предполагает нахождение в собственности публично–правовых образований только того имущества, которое необходимо для реализации их публичных функций и полномочий по предметам их ведения и составляет экономическую основу деятельности органов публичной власти. Ограничение состава объектов публичной собственности, включая муниципальную, пределами, обусловленными ее назначением, уменьшает нагрузку публичной власти в процессе исполнения обязательств, вытекающих из принципов социального государства, и вместе с тем влечет рост экономической самостоятельности граждан, прежде всего занятых в сфере малого и среднего предпринимательства.

Данный подход реализован, например, в п. 1 ст. 26.11 Федерального закона от 6 октября 1999 г. № 184ФЗ «Об общих принципах организации законодательных (представительных) и исполнительных органов государственной власти субъектов Российской Федерации»: в этом положении в виде закрытого перечня предусмотрено имущество, которое может находиться в собственности субъекта Российской Федерации. Сходное правило установлено и в ч. 1 ст. 50 Федерального закона от 6 октября 2003 г. № 131ФЗ «Об общих принципах организации местного самоуправления в Российской Федерации» для собственности муниципальных образований. В обоих случаях имущество может находиться в собственности публичного субъекта только для того, чтобы целевым образом использоваться им для осуществления конкретных властных полномочий и иных публичных целей. Г.А. Гаджиев отмечает, что использование нового подхода, согласно которому в публичной собственности субъектов Российской Федерации и муниципальных образований может находиться не любое имущество, а лишь то, которое непосредственно служит в качестве материальной базы их полномочий, означает закрепление в непрофильном законе, не являющемся частью гражданского законодательства, принципа строго целевого характера государственного имущества, то есть невозможности для публичных собственников быть собственниками некоторых видов имущества, которое при этом не является изъятым из оборота[112]. Следует, однако, отметить, что для Российской Федерации и федеральной собственности подобных самоограничений в законодательстве не предусмотрено.

Кроме того, в Определении КС РФ от 1 октября 1998 г. № 168О сделан вывод, что по смыслу Конституции РФ (ст. 34, ч. 1), одно и то же лицо не может совмещать властную деятельность в сфере государственного и муниципального управления и предпринимательскую деятельность, направленную на систематическое получение прибыли. В настоящее время, в силу ч. 3 ст. 15 Федерального закона от 26 июля 2006 г. № 135ФЗ «О защите конкуренции» запрещается совмещение функций органов государственной власти, органов местного самоуправления и функций хозяйствующих субъектов, за исключением прямо установленных в законодательстве случаев.

Можно условно подразделить доходы государства на натуральные (неденежные) и денежные. На ранних этапах исторического развития большую роль играли именно натуральные доходы, существуют они и сейчас (в виде товаров (сырья), конфискованного (национализированного) имущества...). Но поскольку существенный объем расходов современного государства носит денежный характер, при стабильной финансовой системе государство в большей степени заинтересовано в денежных доходах (налогах, сборах, штрафах, средствах от продажи государственного имущества, кредитах...).

Кроме того, доходы государства возможно условно подразделить на частно–правовые и публично–правовые. Частно–правовые доходы являются результатом участия государства в гражданском обороте на равных с иными его участниками, без применения властных полномочий (поступления от продажи или использования государственного имущества, кредиты...). Публично–правовые доходы являются результатом применения властных полномочий (налоги, сборы, пошлины, штрафы, конфискации, эмиссия денежных знаков...). Известный русский финансист И.И. Янжул считал, что доходы государства как материальные средства, необходимые для удовлетворения его потребностей, могут приобретаться как частноправовым, так и общественно–правовым способом[113].

В Постановлении КС РФ от 18 июля 2008 г. № 10П содержится следующая правовая позиция: расходы публичной власти на осуществление ее конституционных функций покрываются прежде всего за счет такой необходимой составной части бюджета, как налоги и сборы, а также за счет внебюджетных средств, имеющих публично–целевое назначение. Кроме того, в Постановлении КС РФ от 28 мая 2010 г. № 12П отмечается, что исходя из публично–правовой природы деятельности органов государственной власти и местного самоуправления, обусловленной публичным характером материально–финансовых основ государственных и муниципальных образований (Определение КС РФ от 1 октября 2009 г. № 1312ОО), – формирование бюджета муниципального образования должно производиться в первую очередь путем использования механизмов публичного (в том числе налогового) законодательства. С точки зрения С.Д. Шаталова, государство, у которого практически нет других доходов, не может существовать без налогов[114].

---

[109] *Казанцев Н.М.* Деньги как знак прав, ценность и метод. // Тезисы основных докладов Международной научно–практической конференции «Денежное обращение и право» 26 апреля 2013 г. – М., 2013. – С. 19.

[110] *Меллингхофф Р.* Конституционные аспекты налогового права в Германии. // Налоговое право в решениях Конституционного Суда РФ 2005 г. – М., 2007. – С. 40.

[111] *Запольский С.В.* Дискуссионные вопросы теории финансового права: монография – М., 2008. – С. 35.

[112] *Гаджиев Г.А.* Принципы права и право из принципов // Сравнительное конституционное обозрение. – 2008. – № 2.

[113] *Янжул И.И.* Основные начала финансовой науки: учение о государственных доходах. Золотые страницы финансового права России. Т. 3. – М., 2002. – С. 53.

[114] *Шаталов С.Д.* Создание новой налоговой системы – та еще задачка. // Налоговед. – 2017. – № 2. – С. 20.

Следовательно, если рассматривать налоги с точки зрения современного государства, то их можно упрощенно охарактеризовать, как основные денежные публично–правовые доходы государства. Как полагает Н.М. Казанцев, анализируя ст. 6 БК РФ, субъективное финансовое право имеет место для любого лица и выражается объемом прав в денежном выражении[115]. С этой точки зрения, налоги для государства – объем его прав в денежном выражении по отношению к налогоплательщикам. Однако в современном варианте права государства на конкретные суммы налогов возникают не вследствие «назначения» в приказном порядке каждому налогоплательщику индивидуального обременения, а в силу закона; в результате того, что налогоплательщики, проинформированные о налоговых последствиях своей деятельности, сознательно осуществляют ее, а также владеют облагаемым имуществом. С точки зрения С.В. Третьякова, правовая форма выступает в качестве внешнего фактора, который как уже существующее условие (ограничение) учитывается рыночным агентом при определении им стратегии своего поведения на рынке[116].

В связи с тем, что публичные интересы зачастую удалены от частных интересов, обеспечение публичных интересов возможно только при условии возможного принуждения частных субъектов к исполнению обязанностей. Более того, интересы финансового обеспечения деятельности публично–правовых образований прямо противоположны интересам налогоплательщика, так как публично–правовое образование заинтересовано в формировании своих доходов за счет собственности налогоплательщика, а налогоплательщик практически всегда заинтересован в сохранении своей собственности. Справедливым представляется мнение Р.А. Шепенко о том, что граждане вообще не могут быть довольны тем, что у них кто–то что–то забирает, какими бы благими целями это действие ни оправдывалось, особенно если предоставляемые взамен блага весьма аморфны (что имеет место)[117]. Представляется, что публичная власть всегда находила, и будет находить убедительные оправдания для взимания существующих налогов и введения новых. Кроме того, нельзя не согласиться с М.Ю. Березиным в том, что существующая общественная неприязнь по отношению к вопросу об установлении новых налогов либо о повышении уровня налогообложения в рамках действующих налогов порождена не самими фактами установления налогов или повышения налоговой нагрузки. Эта неприязнь прямым образом связана с хищением бюджетных средств, с тем, что, уплачивая налоги, каждый налогоплательщик видит то, что налоги не идут по их прямому назначению[118]. Сходным образом рассуждал и С.Н. Паркинсон: при виде астрономических цифр правительственных расходов и фантастической бесхозяйственности, озлобленный налогоплательщик начинает смотреть на налогообложение как на воровство[119]. Следует только отметить, что в России данная общественная неприязнь к налогам значительно снижена благодаря тому, что налоги в максимальной степени перенесены на бизнес.

Тем не менее, Е.В. Порохов обоснованно полагает, что только государство заинтересовано в возникновении налоговых правоотношений, а у налогоплательщиков такого интереса нет и в принципе быть не может. Если абстрактно каждый согласен, что в пользу государства необходимо платить налоги, то применительно к каждому конкретному налогоплательщику будет довольно–таки трудно определиться по вопросу о том, сколько с него взимать налогов. Наличие всенародного изъявления на установление налогов вовсе не означает, что это изъявление есть согласие каждого его представителя на уплату установленных государством налогов. Совсем не рациональным явилось бы действие государства, направленное на получение непосредственно от всех групп лиц путем переговоров с ними необходимых уступок с целью приведения их интересов к требуемому балансу[120]. *Vix ulla lex fieri potest quae omnibus commoda sit, sed si majori parti prospiclat, utilius est* – едва ли может быть создан закон, удобный для каждого, но если он хорош для большинства, он полезен[121]. Как говорил Лао–цзы, законы и правила должны быть приспособлены к большинству людей[122].

По указанным причинам налог в современном государстве может быть урегулирован только правом, что является одним из показателей цивилизованности общества. С.В. Запольский обоснованно отмечает: мы привыкли к тому, что реализация имущественного и иного экономического интереса государства осуществляется не иначе, как правовым путем, но это не перестает быть величайшим завоеванием демократии и прогресса. Допустить иное – значит вернуться в мир «высочайших» и других соизволений[123]. По мнению Е.В. Порохова, если налог является таким орудием, которое служит прежде всего интересам самого государства, то налоговое право имеет своим предназначением, помимо прочего, еще и обеспечивать защиту интересов налогоплательщиков от необоснованных налоговых притязаний государства[124].

Соответственно, существует объективная необходимость в наличии системы норм права, регламентирующих отношения по безвозмездной передаче государству денежных средств экономически независимыми субъектами по результатам их правомерной деятельности, с целью финансового обеспечения деятельности государства. Система норм права, регламентирующих указанные отношения, а также связанные с ними отношения, в России уже достаточно длительное время определяется как налоговое право.

Право само по себе едино, но для удобства изучения и применения оно подразделяется на отрасли (подотрасли, институты, системы (блоки) норм...). Еще знаменитый русский ученый И.П. Павлов отмечал, что большие беспрерывные задачи и цели, умственные, как и физические, все люди обыкновенно дробят на части, уроки, т.е. создают периодичность, – и это очень способствует сохранению энергии, облегчает окончательное достижение цели[125]. Р.ф. Иеринг считал, что в качественном отношении право является простым, если оно как бы вылито из одного целого, если отдельные части его резко отграничены и отделены друг от друга и тем не менее гармонично соединяются в одно целое, если глаз, следовательно, так же легко может охватить какую–нибудь часть, как и все в совокупности[126].

При этом, в силу объективной ограниченности человеческих возможностей и существенного объема современного права, сложно представить себе юриста, досконально разбирающегося во всех отраслях права и в актуальной практике их применения. Профессионал в определенной сфере человеческой деятельности обычно без какого–либо смущения признает то, что он не является профессионалом в другой сфере. Так, доктор юридических наук, профессор, А.А. Тилле, писал, что есть отрасли права, о которых он не имеет даже смутного понятия, но не стыдится этого[127].

Отрасль права в России традиционно выделяется из всей совокупности норм права посредством определения предмета (регулируемые общественные отношения) и метода (способ воздействия на общественные отношения) правового регулирования. Анализ научных работ, посвященных налоговому праву, позволяет утверждать, что со временем все большее число ученых высказывают точку

---

[115] *Казанцев Н.М.* Финансовое право, как «объем прав в денежном выражении» // Современная теория финансового права. Сборник материалов междунар. научно–практ. конф. 19–20 марта 2010 г. – С. 157.

[116] *Третьяков С.В.* Формирование исследовательской программы экономической теории права. / Трансграничный торговый оборот и право. – М., 2013. – С. 232.

[117] *Шепенко Р.А.* Налоговое право: конституционные нормы. – М., 2006. – С. 23.

[118] *Березин М.Ю.* Развитие системы налогообложения имущества. – М., 2011. – С. 391, 392.

[119] *Паркинсон С.* Закон и доход. – М., 1992.

[120] *Порохов Е.В.* Теория налоговых обязательств: учебн. пособие. – Алматы, 2001. – С. 7, 10, 11, 29.

[121] Латинские юридические изречения. / Сост. проф. Е.И. Темнов. – М., 2003. – С. 381.

[122] Вэнь–Цзы: Познание тайн. Дальнейшее развитие учения Лао–цзы. – М., 2004. – С. 177.

[123] *Запольский С.В.* Дискуссионные вопросы теории финансового права: монография – М., 2008. – С. 25.

[124] *Порохов Е.В.* Теория налоговых обязательств: учебн. пособие. – Алматы, 2001. – С. 30.

[125] *Павлов И.П.* Рефлекс цели / Павлов И.П. Рефлекс свободы. – СПб., 2011. – С. 79.

[126] *Иеринг Р.ф.* Юридическая техника // Р.ф. Иеринг. Избранные труды. В 2 т. – СПб., 2006. – Т. II. – С. 337.

[127] *Тилле А.А.* Занимательная юриспруденция. – М., 2000. – С 42.

зрения, что налоговое право России формируется (сформировалось) в самостоятельную отрасль права[128]. Дополнительным аргументом для такой позиции является наличие кодифицированного нормативного правового акта – НК РФ. Еще в 1995 г. Ю.А. Тихомиров предрекал, что в перспективе на базе массива законодательных и подзаконных актов сложится налоговое право как самостоятельная отрасль[129], сходной позиции придерживались В.В. Витрянский и С.А. Герасименко[130]. В американской правовой традиции налоговое право рассматривается именно как отрасль права[131].

В связи с этим справедливо мнение А.В. Демина, что одним из условий признания системы норм права отраслью права является такое признание со стороны научного сообщества. В противоположность системе законодательства, которая создается законодателем, система права (с выделением отраслей, подотраслей, институтов, субинститутов) формируется правовой наукой. У каждого ученого «свой» набор правовых отраслей, и абсолютного единства здесь добиться вряд ли возможно[132]. Р. Кабрияк также полагает, что материальный критерий, основанный на абстрактном разграничении отраслей права, производится юридическим мышлением; деление права на отрасли нельзя воспринимать в качестве некоего абсолюта – нередко оно зависит от особенностей или традиций той или иной правовой системы, что делает материальный критерий весьма относительным. Этот ученый приводит сведения о том, что советские кодификации семейного и земельного права по различным историческим и идеологическим причинам не были интегрированы в текст гражданского кодекса, хотя в ряде стран Европы гражданские кодексы включают указанные блоки правовых норм[133]. Примечательны сведения, приведенные Р. Польссоном: в шведской правовой системе трудовое право включается в состав системы гражданскою права[134]. Более того, исходя из сведений, приведенных Д.В. Винницким, в странах романской правовой семьи, в частности, в итальянской и французской юридической доктрине на протяжении столетий (в некоторой степени и до настоящего времени) гражданское право рассматривалось как общее по отношению к налоговому – специальному[135].

Кроме того, представляется, что спор относительно самостоятельности отрасли налогового права носит скорее теоретический характер. Применить на практике любой вариант решения этого спора затруднительно. По мнению С.В. Запольского, даже та умеренная научная дискуссия о природе и путях развития налогового права во многом ведется по принципу «весь в пар – в свисток», поскольку касается только одного, в сущности, второстепенного вопроса – является ли налоговое право частью финансового права или оно есть самостоятельная отрасль[136]. Интересно и то, что в Приказе Минобрнауки РФ от 23 октября 2017 г. № 1027 «Об утверждении номенклатуры научных специальностей, по которым присуждаются ученые степени» предусмотрена специальность 12.00.04 «Финансовое право; налоговое право; бюджетное право», что в определенной степени свидетельствует о том, что финансовое право и налоговое право в настоящее время рассматриваются, как отдельные отрасли науки.

В связи с этим исключительно интересна позиция С.В. Запольского о том, что налоговое право в настоящее время является самостоятельным правовым комплексом; понятие «отрасль права», сложившаяся в 30–е годы прошлого века и хорошо послужившее развитию правоведения, в настоящее время утратило свое значение и может применяться, в лучшем случае, для формирования учебной программы, для классификации законодательства и иных классификационных целей[137].

Заслуживает внимания и тот факт, что в свое время в ряде учебников по административному праву[138] в составе блока по организации государственного управления были приведены разделы «организация налогового дела» (как правило, содержавшие сведения об основных функциях ГНС России (МНС России) и некоторые положения налогового права), а также «организация таможенного дела». Однако идея о существовании «налогового дела» особого развития, как представляется, не получила, хотя, следует признать, в настоящее время издаются учебные пособия не только по таможенному праву, но и по таможенному делу[139]. Данное обстоятельство предопределено, в частности, нормативными формулировками, например, Раздел VIII «Деятельность в сфере таможенного дела. Уполномоченный экономический оператор» ТК ЕАЭС, гл. 5 «Деятельность в сфере таможенного дела» в Федеральном законе от 27 ноября 2010 г. № 311ФЗ «О таможенном регулировании в Российской Федерации», гл. 16 «Административные правонарушения в области таможенного дела (нарушение таможенных правил)» в КоАП РФ, а также специальности «Таможенное дело» в Общероссийском классификаторе специальностей по образованию ОК 0092016 (принят и введен в действие Приказом Росстандарта от 8 декабря 2016 г. № 2007ст). Термин же «налоговое дело» в смысле определенной сферы властной деятельности в нормативных правовых актах практически не встречается. Примечательно то, что Минфин России, в соответствии с п. 1 Положения, утв. Постановлением Правительства РФ от 30 июня 2004 г. № 329, является органом власти, осуществляющим функции по выработке государственной политики и нормативно–правовому регулированию в сфере т.ч. налоговой деятельности.

Одновременно, достаточно распространены учебные пособия по налоговому администрированию[140]. Указанный термин применен, например, в Федеральном законе от 27 июля 2006 г. № 137ФЗ «О внесении изменений в часть первую и часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с осуществлением мер по совершенствованию налогового администрирования», в Письме ФНС России от 17 июня 2016 г. № ЕД415/10839@ «О повышении качества налогового администрирования НДС и акцизов». Нормативного определения данного термина нет, но, например, В.Е. Кирилина предлагает рассматривать в этом качестве систему управления налогообложением, ряд мер, направленных на максимально возможный сбор налогов

---

[128] *Винницкий Д.В.* Российское налоговое право: проблемы теории и практики. – СПб., 2003. – С. 118; *Демин А.В.* Нормы налогового права – С. 7; *Миляков Н.В.* Налоговое право: Учебник. – М., 2008. – С. 150; *Муравьев В.В.* Налоговое право: курс лекций. – Нижний Новгород, 2011. – С. 4, 12; *Парыгина В.А., Тедеев А.А.* Налоговое право: Учебник. – М., 2011. – С. 15. *Тедеев А.А., Парыгина В.А.* Налоговое право: Учебник. – М., 2004. – С. 41.

[129] *Тихомиров Ю.А.* Публичное право: Учебник. – М., 1995. – С. 335.

[130] *Витрянский В.В., Герасименко С.А.* Налоговые органы, налогоплательщик и Гражданский кодекс. – М., 1995. – С. 7.

[131] *Фридмэн Л.* Введение в американское право / Пер. с англ. – М., 1993. – С. 129.

[132] *Демин А.В.* Налоговое право России. – М., 2006. – С. 34.

[133] *Кабрияк Р.* Кодификации. Пер. с фр. – М., 2007. – С. 412 – 413.

[134] *Польссон Р.* Шведское налоговое право. – Екб., 2006. – С. 145.

[135] *Винницкий Д.В.* Налоговое право: учебник для бакалавров. – М., 2013. – С. 288.

[136] *Запольский С.В.* О модернизации системы финансового права // Современная теория финансового права. Сборник материалов междунар. научно–практ. конф. 19–20 марта 2010 г. – С. 20.

[137] Интервью Сергея Васильевича Запольского для журнала «Налоги и финансовое право» // Налоги и финансовое право. – 2011. – № 4.

[138] Административное право: Учебник / под ред. Козлова Ю.М., Попова Л.Л. – М., 2000. – С. 593, 594; *Алехин А.П., Козлов Ю.М., Кармолицкий А.А.* Административное право Российской Федерации. Часть II, – М., 1995. – С. 131, 132, 138 – 140; *Тихомиров С.В.* Административное право Российской Федерации. – М., 2003. – С. 445 – 448, 459 – 463.

[139] *Коник Н.В., Невешкина Е.В.* Таможенное дело: учебное пособие. – М., 2014; *Маховикова Г.А., Павлова Е.Е.* Таможенное дело: учебник для бакалавров. – М., 2016; *Толкушкин А.В.* Таможенное дело. Учебник для бакалавров. – М., 2016.

[140] *Дорофеева Н.А., Брилон А.В., Брилон Н.В.* Налоговое администрирование. Учебник – М., 2014; *Невская М.А., Шалагина М.А.* Налоговое администрирование. Учебное пособие – М., 2009.

при минимизации затрат, включая бремя, возложенное на налогоплательщика[141]. В п. 1 ст. 68 Налогового кодекса Республики Казахстан[142] определено, что налоговое администрирование является системой (совокупностью) мер и способов, осуществляемых налоговыми органами и другими уполномоченными государственными органами по сбору налогов и платежей в бюджет, заключающихся в том числе в осуществлении налогового контроля, применении способов обеспечения исполнения не выполненного в срок налогового обязательства и мер принудительного взыскания налоговой задолженности, а также оказании государственных услуг и иных форм налогового администрирования, установленных настоящим Кодексом.

Как установлено в ст. 2 НК РФ, законодательство о налогах и сборах регулирует властные отношения по установлению, введению и взиманию налогов, сборов, страховых взносов в Российской Федерации, а также отношения, возникающие в процессе осуществления налогового контроля, обжалования актов налоговых органов, действий (бездействия) их должностных лиц и привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения.

Следует отметить, что общественные отношения, регулируемые законодательством о налогах и сборах, в действительности выходят за рамки ст. 2 НК РФ. Например, отношения по возврату излишне уплаченного (взысканного) налога урегулированы в гл. 12 НК РФ, но не соответствуют ни одному виду общественных отношений, которые перечислены в ст. 2. Поскольку налогоплательщик может запросить у налогового органа интересующую его информацию о порядке исчисления (уплаты) какого–либо налога безотносительно к наличию у него в данный момент времени обязанности по уплате этого налога, общественные отношения по реализации этого права (ч. 4 ст. 29, ст. 33 Конституции РФ, подп. 1 п. 1 ст. 21 НК РФ), вообще говоря, не охватываются ст. 2 НК РФ. Отношения по принудительному взысканию налоговой санкции (ст. 46 – 48, 104, 115 НК РФ), которые могут иметь место только уже после ее наложения на некоторое лицо, строго говоря, также не регламентированы в ст. 2, так как моментом привлечения к налоговой ответственности является дата вынесения решения о привлечении к налоговой ответственности (п. 1 ст. 113 НК РФ). Таким образом, ст. 2 НК РФ сформулирована как громоздко, так и ограниченно.

Д.В. Винницкий, характеризуя налоговое право, обоснованно отмечает, что это единственная в правовой системе отрасль права, основной функцией которой является ограничение гражданских прав, изъятие части собственности в целях реализации конституционно значимых публичных интересов. Иные отрасли права содержат, как правило, лишь отдельные нормы и (или) институты, направленные на ограничение гражданских прав[143].

При сопоставлении формулировок ст. 57 Конституции РФ и ст. 2 НК РФ можно отметить, что Конституция РФ применительно к налогу оперирует терминами «установление» и «уплата», а НК РФ – терминами «установление», «введение», «взимание».

Под установлением налога (в т.ч. страховых взносов) обычно подразумевается принятие и официальное опубликование федерального закона, предусматривающего данный налог в перечне налогов (ст. 13 – 15, 18.1 НК РФ) и регламентирующего все его существенные элементы (глава части второй НК РФ, возможно, в совокупности с региональными (местными) нормативными правовыми актами). Под введением налога как правило понимается придание нормативным актам юридической силы (например, вступление их в силу с определенного момента времени на конкретной территории). С этой точки зрения все федеральные налоги как установлены, так и введены НК РФ. Региональные и местные налоги в большинстве случаев установлены и введены совокупностью нормативных правовых актов: НК РФ и нормативными правовыми актами региональных (местных) органов законодательной (представительной) власти. Например, в соответствии со ст. 356 НК РФ транспортный налог устанавливается НК РФ и законами субъектов РФ о налоге, вводится в действие в соответствии с НК РФ законами субъектов РФ о налоге и обязателен к уплате на территории соответствующего субъекта РФ. Данное право реализовано региональными законодателями, например, в Законе города Москвы от 9 июля 2008 г. № 33 «О транспортном налоге», в Законе Нижегородской области от 28 ноября 2002 г. № 71–З «О транспортном налоге». В одном из известных учебных пособий приведено мнение о том, что регулирование региональных (местных) налогов, частично – в НК РФ, частично – на региональном и местном уровне, может быть обозначено, как расщепленное установление элементов налога[144].

Тем не менее, представляется целесообразным прекратить использование двух терминов «установление» и «введение»; вполне достаточно термина, использованного в ст. 57 Конституции РФ. С учетом крайне ограниченных возможностей регионального (местного) налогового законодательства, в настоящее время представляется более логичным исходить из того, что все налоги (федеральные, региональные, местные) установлены НК РФ, но при прямом указании в НК РФ налоги могут ограниченно регламентироваться региональными (местными) органами власти в пределах, предусмотренных в НК РФ.

Под взиманием налога обычно понимается уплата либо принудительное взыскание налога. При этом очевидно, что наиболее массовыми из перечисленных в ст. 2 НК РФ являются общественные отношения именно по уплате налогов. Тем не менее, и в ст. 2, и в ст. 8 (где содержится нормативное определение налога) НК РФ использован изначально «принудительный» термин – взимание, который было бы разумно заменить на более адекватный – уплата. Кроме того, термин «взимание» является более обезличенным, чем термин «уплата», поскольку если бы с точки зрения данных норм НК РФ налоги не взимались, а уплачивались, то являлись бы вполне естественными вопросы «кому?» и «за что?». Но поскольку налоги взимаются, то это как бы происходит само собой, без персонализации установившего и получающего их субъекта, вследствие чего поставить подобные вопросы уже сложнее. Тем самым государство, в частности, пытается сделать вид, что к налогообложению оно не имеет прямого отношения.

Соответственно, **отрасль налогового права** можно определить как систему норм права, регулирующих общественные отношения по уплате налогов (в т.ч. страховых взносов) и сборов, а также связанные с ними отношения.

Что касается **предмета** налогового права, он также может быть определен исходя из ст. 2 НК РФ: это общественные отношения по уплате налогов (в т.ч. страховых взносов) и сборов, а также связанные с ними отношения. Следует учесть, что общественные отношения по уплате сборов традиционно регулируются налоговым правом, «право сборов» в настоящее время специально не выделяется, хотя и не исключено его появление в будущем.

Вопрос о **методе** налогового права является в определенной степени дискуссионным. По мнению И.В. Рукавишниковой, если предмет отрасли отвечает на вопрос «что?», то сущность метода правового регулирования соответствует вопросам «как?», каким образом складывается правовое регулирование отношений, складывающихся между участниками; какое положение относительно друг друга занимают субъекты правоотношения; какими правами и обязанностями наделены участники и как могут быть защищены нарушенные права участников правоотношения?[145].

В статье 2 НК РФ специально указано на властный характер отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах. Однако это указание не совсем корректно. Властный характер отношений должен означать как минимум присутствие в качестве одной из сторон органа власти, как максимум возможности данного органа власти проявлять властные полномочия и порождать (изменять, прекращать) соответствующие правоотношения путем принятия индивидуальных актов, а также применять принуждение для их реализации.

Само собой, разумеется, существуют властные налоговые правоотношения между органом власти и субъектом, не являющимся таковым (в том числе между органом исполнительной власти (налоговым органом) и налогоплательщиком – при взыскании налога; ст. 46 – 48 НК РФ). Но существуют налоговые правоотношения только между органами власти (в том числе между налоговым органом и органом внутренних дел – при направлении материалов для решения вопроса о возбуждении уголовного дела; п. 3 ст. 32 НК РФ). Кроме того, существуют налоговые правоотношения между субъектами, вообще не являющимися органами власти (в том числе между налоговым агентом и налогоплательщиком – ст. 24 НК РФ; между двумя налогоплательщиками НДС по поводу выставления счетов–фактур при реализации товаров (работ, услуг) – п. 3 ст. 168 НК РФ, между участниками консолидированной группы налогоплательщиков – гл. 3.1 НК РФ). Соответственно, в научной литературе выделяются «горизонтальные» налоговые правоотношения (либо между органами власти,

---

[141] Налоговое право: учебник для бакалавров. / под ред. И.А. Цинделиани. – М., 2016. – С. 209, 210.

[142] URL: http://kgd.gov.kz/ru/content/nalogovyy-kodeks-rk

[143] *Винницкий Д.В.* Российское налоговое право: проблемы теории и практики. – СПб., 2003. – С. 27.

[144] *Худяков А.И., Бродский М.Н., Бродский Г.М.* Основы налогообложения. – СПб., 2002. – С. 143.

[145] *Рукавишникова И.В.* Метод финансового права. – М., 2006.– С. 89.

либо между субъектами, не являющимися органами власти) и «вертикальные» налоговые правоотношения (между органами власти и субъектами, не являющимися органами власти)[146].

В то же время орган власти, даже присутствуя в качестве стороны налогового правоотношения, не всегда проявляет властные полномочия (инициирует, изменяет или прекращает правоотношение; обязывает к определенному поведению другую сторону; применяет принуждение). Отношения по обжалованию ненормативных актов налоговых органов (гл. 19 – 20 НК РФ) – яркий тому пример: управомоченной и инициирующей правоотношение стороной выступает налогоплательщик (иной частный субъект, подающий жалобу). Другой пример – отношения по установлению и введению налогов между субъектами законодательной инициативы и законодательными (представительными) органами власти, которые не являются отношениями власти и подчинения.

Впрочем, с той же точки зрения, сложно обнаружить элементы власти и подчинения в достаточно массовых правоотношениях по распределению государством обобществленного блага (например – по пенсионному обеспечению), хотя в них также присутствуют орган власти (пенсионный фонд) и частный субъект (пенсионер).

Соответственно, далеко не все налоговые правоотношения являются властными, и не во всех налоговых правоотношениях присутствует орган власти. В связи с этим можно утверждать, что законодатель недостаточно корректно сформулировал и п. 3 ст. 2 ГК РФ, в соответствии с которым к имущественным отношениям, основанным на административном или ином властном подчинении одной стороны другой, в том числе к налоговым и другим финансовым и административным отношениям, гражданское законодательство не применяется, если иное не предусмотрено законодательством. С.В. Запольский справедливо полагает, что без существенных оговорок подчинение – неверный алгоритм взаимоотношений в области финансов. И не только потому, что налогоплательщик не подчинен налоговому органу, но и вследствие того, что финансовые правоотношения как отношения имущественные предполагают некую весьма значительную автономию воли, самодеятельность, а подчинение как раз этого не допускает[147]. По мнению С.Г. Пепеляева, суть позиций участников налоговых правоотношений состоит не в подчинении налогоплательщиков налоговым органам (субординации), а в подчинении обеих сторон закону. При этом налоговые органы контролируют выполнение налогоплательщиками требований налогового законодательства и имеют право действовать властно–обязывающим образом. Налогоплательщики имеют право оспаривать законность действий налогового органа в административном или судебном порядке[148].

Изначально налоговое право ориентировано на добровольную уплату налогов налогоплательщиками, но неуплаченные в срок налоги могут быть взысканы принудительно. В Постановлении Президиума ВАС РФ от 29 марта 2005 г. № 13592/04 разъяснено, что согласно п. 1 ст. 45 НК РФ налогоплательщик обязан самостоятельно исполнить обязанность по уплате налога, если иное не предусмотрено законодательством о налогах и сборах, что подразумевает добровольное перечисление денежных средств в счет уплаты соответствующих налогов и сборов по собственной инициативе. С.В. Запольский справедливо полагает, что большая часть налогообложения осуществляется путем самообложения (кроме тех налогов, которые взыскиваются посредством платежных извещений)[149]. Е.В. Порохов обоснованно отмечает, что в материальных налоговых правоотношениях государству от налогоплательщиков нужны деньги, право собственности на них и действия по их передаче в государственную казну[150].

Возможность принуждения к предписанному нормой права варианту поведения – свойство практически любой нормы права. В.Ф. Яковлев верно полагает, что обеспеченность норм права государственным принуждением – свойство самого права. Использование принуждения для реализации правовых предписаний не является особенностью какой–либо из отраслей права. Оно присуще им всем[151]. По мнению Д. Ллойда, в национальном праве обычно признается, что люди в большинстве случаев подчиняются закону, именно потому, что это – закон, а не из страха наказания в случае неповиновения[152]. С точки зрения Б.Н. Кардозо, большинство из нас проживают жизнь в сознательном подчинении нормам права, даже не сталкиваясь с необходимостью обращаться в суды для определения наших прав и обязанностей[153]. Сходным образом рассуждает и Г.А. Гаджиев: действие права означает, согласно юридическим воззрениям, переход (перевод) юридических моделей поведения в практику реального поведения. Это теоретическое построение, призванное объяснить, описать, структурировать в виде научных знаний процесс оказания влияния юридических норм на общественные отношения, использует самые распространенные в юридическом способе познания мира приемы – а это презумпции и фикции. Презюмируется, что раз юридические нормы существуют, то они обязательно – эффективно или неэффективно – оказывают воздействие на поведение людей. Эта презумпция фиктивна, поскольку мотивы поведения человека могут быть обусловлены совсем не действием юридической нормы[154].

Представляется, что потенциальная возможность применения государственным органом принуждения в некоторых налоговых правоотношениях не может являться определяющим фактором для решения вопроса о методе налогового права, поскольку, как уже отмечалось, возможность принуждения к предписанному нормой права варианту поведения – свойство практически любой нормы права. По мнению П.М. Годме, будучи установлен в одностороннем порядке, налог взыскивается с использованием мер принуждения. Целый механизм средств принуждения и санкций оказывает давление на налогоплательщиков с тем, чтобы обязать его внести налог. Несомненно, такое принуждение чаще всего выступает в виде простой угрозы. Как правило, налогоплательщик своевременно вносит причитающиеся налоги. Но если налогоплательщик уплачивает налог, не ожидая применения средств принуждения, то это потому, что он знает, что такие меры существуют и что в случае его отказа платить, эти меры будут приняты и его заставят уплатить причитающиеся суммы с излишком[155].

По всей видимости, указание на властный характер налоговых отношений в ст. 2 НК РФ (как, впрочем, и в п. 3 ст. 2 ГК РФ) – остаточное, но все еще значимое следствие представлений о финансовом праве, которые превалировали в советской юридической традиции. Так, ряд авторов обращают внимание на то, что российское финансовое законодательство 60–80–х годов XX в. формировалось преимущественно как часть административного законодательства, ориентированная на регулирование властных планово–финансовых отношений в сфере ценообразования, расчетов, кредитования, формирования публичных финансовых фондов, их распределения и контроля со стороны государственных органов[156]. Примечательно то, что итальянский специалист К. Будзакки, комментируя ст. 53 Конституции Итальянской Республики (все обязаны участвовать в государственных расходах в соответствии со своими налоговыми возможностями),

---

[146] *Парыгина В.А.* Российское налоговое право. Проблемы теории и практики. – М., 2005. – С. 130.

[147] *Запольский С.В.* Дискуссионные вопросы теории финансового права: монография – М., 2008. – С. 75.

[148] Налоговое право: учебник для вузов / Под. ред. С.Г. Пепеляева. – М., 2015. – С. 178, 179.

[149] *Запольский С.В.* Теория финансового права: научные очерки – М., 2010. – С. 269.

[150] *Порохов Е.В.* Налоговая обязанность. Налоговая правосубъектность. // Очерки налогово–правовой науки современности. – Москва–Харьков, 2013. – С. 280.

[151] *Яковлев В.Ф.* Гражданско–правовой метод регулирования общественных отношений. // В.Ф. Яковлев. Избранные труды. В 3 т. – М., 2012. – Т. 2. – Кн. 1. – С. 114.

[152] *Ллойд Д.* Идея права. Пер. с англ. – М., 2009. – С. 40.

[153] *Кардозо Б.Н.* Природа судейской деятельности. Пер. с англ. – М., 2017. – С. 66.

[154] *Гаджиев Г.А.* Российские исследования в области права и экономики: уточнение юридической картины мира. // URL: http://ksrf.ru/ru/News/Documents/report_Гаджиев_2017.pdf

[155] *Годме П.М.* Финансовое право. – М., 1978. – С. 371.

[156] *Петрова Г.В., Конюхова Т.В., Прищепа М.А., Иванова М.С.* Концепция развития финансового законодательства / Концепция современного законодательства / Под ред. Хабриевой Т.Я., Тихомирова Ю.А., Орловского Ю.П. – М., 2004. – С. 231.

полагает, что этот краеугольный камень итальянского налогового права представляет собой преодоление концепции XIX века, которая основывалась на том, что частные лица находятся в подчиненном положении по сравнению с органами публичной власти[157].

Возможно, позиция о сомнительности властного характера многих современных публичных правоотношений является причиной того, что в п. 38 Постановления Пленума ВС РФ от 24 марта 2016 г. № 7 «О применении судами некоторых положений Гражданского кодекса Российской Федерации об ответственности за нарушение обязательств» при цитировании ст. 2 ГК РФ этот признак уже не упоминается. Суд отметил, что когда разрешаемый судом спор вытекает из налоговых или других финансовых и административных правоотношений, гражданское законодательство может быть применено к названным правоотношениям при условии, что это предусмотрено законом (п. 3 ст. 2 ГК РФ).

Соответственно, принуждение в налоговом праве возможно, но оно не определяет основные характеристики отрасли, не носит какого–либо особенного характера, возможность его применения государством возникает, как и в иных отраслях, вследствие нарушений норм права. В Постановлении КС РФ от 8 декабря 2017 г. № 39П разъяснено, что исходя из публично–правовой природы государственной власти и понимания налогов как элемента финансовой основы деятельности государства, государство обязано принимать все меры, направленные на понуждение налогоплательщика к полной и своевременной уплате причитающихся сумм налога, включая привлечение виновного лица к установленной законом ответственности с учетом характера и степени общественной опасности совершенного им деяния, особенностей его личности и обстоятельств конкретного дела.

Впрочем, например, в польском налоговом праве имеет место подход, в соответствии с которым налог является обязательным, безвозмездным, безвозвратным денежным платежом общего назначения, устанавливаемым государством и муниципальными образованиями. Принудительный характер налога отличает его от добровольных взносов. Отношение между субъектом, обязанным уплатить налог, и субъектом, уполномоченным вводить налогообложение, есть отношение подчиненности. Обязанность уплачивать налог может быть принудительно приведена в исполнение органами государственного финансового управления[158]. Интересна и интегральная позиция Д.В. Винницкого: в современных условиях характеристика налоговых отношений (как и любых публично–правовых отношений) одновременно в качестве «властных» и «императивных» уже не вполне точна, так как публичная власть в последние десятилетия все более ассоциируется с деятельностью по исполнению законов и оказанию публичных услуг, а не трактуется в вульгарном ключе как нечто обязательно сопровождаемое продуцированием односторонних распоряжений и постоянной угрозой принуждения[159].

Взаимосвязанный дискуссионный момент при характеристике основной массы налоговых правоотношений – зачастую постулируемое неравенство (неравноправие) их участников (как правило – налогоплательщика и налогового органа). Так, с точки зрения В.А. Яговкиной, императивность налогового правоотношения проявляется в фактическом неравенстве сторон[160].

Сомнения состоят в том, что равенство (неравенство) – категории, которые могут быть относительно легко применены при количественном измерении какого–либо параметра. Те же показатели, которые не могут быть точно измерены через количественные характеристики, оцениваются на предмет равенства (неравенства) лишь с достаточной степенью условности. Представляет интерес позиция А.А. Рябова о том, что признак равенства сам по себе вносит существенный элемент неопределенности в характеристику отношений, ведь, к примеру, в налоговом праве о юридическом неравенстве налогоплательщика и налогового органа говорить в принципе нельзя. Юридического неравенства в этих отношениях попросту нет, есть функциональные различия, поэтому глубокой ошибкой было бы утверждение о том, что предметы гражданского и налогового нрава различаются по признаку наличия или отсутствия равенства. Юридическое неравенство может пониматься только как разный объем правоспособности или прав у субъектов, занимающих одно и то же место в одном и том же типе правоотношений. Определить неравенство можно лишь путем сравнения чего–то сходного в парадигме «большее – меньшее». В связи с этим бессмысленно оценивать в качестве юридического неравенства отношения власти и подчинения, властного контроля и надзора, ибо они оцениваются по иному критерию – усеченности автономии воли[161].

Интересный интегративный критерий отграничения публичных дел предложен в п. 1 Постановления Пленума ВС РФ от 27 сентября 2016 г. № 36 «О некоторых вопросах применения судами Кодекса административного судопроизводства Российской Федерации»: к административным делам, рассматриваемым по правилам КАС РФ, относятся дела, возникающие из правоотношений, не основанных на равенстве, автономии воли и имущественной самостоятельности их участников, в рамках которых один из участников правоотношений реализует административные и иные публично–властные полномочия по исполнению и применению законов и подзаконных актов по отношению к другому участнику.

Более верным для характеристики налогового права представляется использование не вполне юридического, но уже устоявшегося в иных отраслях и более–менее отражающего сущность противостояния государства и налогоплательщика термина – более слабая (сильная) сторона правоотношения. Именно в этом смысле и следует говорить о неравенстве. В частности, С.В. Запольский отмечает, что налогоплательщик, юридически противостоящий государству, иному носителю публичной власти, в рамках финансовых правоотношений является слабой стороной в силу существа самого предмета правоотношений (финансовые ресурсы), поэтому защита его прав и интересов, повышение уровня этой защиты должны доминировать[162].

Тем не менее, несмотря на обозначенные особенности, **метод** налогового права традиционно характеризуется как **императивный с элементами диспозитивности**. Для императивного метода существует второе обозначение – публично–правовой метод, поскольку такой метод правового регулирования характерен для административных и иных публичных правоотношений. В пунктах 3.6.4 – 3.6.6 Рекомендаций по подготовке и оформлению проектов федеральных законов (доведены письмом Минюста России от 23 февраля 2000 г. № 1187–ЭР) разъяснено следующее: императивное предписание – закрепляет такой вариант поведения граждан и иных субъектов права, которому они должны неукоснительно следовать. К императивным предписаниям относятся: обязывающее предписание – устанавливает обязанность граждан и иных субъектов права действовать определенным образом; запрещающее предписание – устанавливает запрет на совершение каких–либо действий (активного действия либо бездействия). Диспозитивное предписание – разрешает гражданам и иным субъектам права по своему усмотрению определять права и обязанности в конкретном правоотношении либо реализовывать права и обязанности, предусмотренные этим предписанием.

В ряде актов КС РФ (в т.ч. в Определениях от 7 ноября 2008 г. № 1049ОО, от 26 октября 2017 г. № 2468О) постулируется императивный метод налогового правового регулирования и, соответственно, связанность свободы усмотрения субъектов налогового права наличием прямых нормативно–правовых предписаний налогового законодательства. В Определении КС РФ от 28 июня 2018 г. № 1635О сделано уточнение: императивный, в своей основе, метод налогового регулирования. А.В. Демин справедливо полагает, что чем более конфликтна сфера отраслевого регулирования, чем значительнее в ней удельный вес императивных норм, а также обязываний и запретов, процедурных и процессуальных форм, чем существеннее участие государственно–властных субъектов в социальных взаимодействиях, тем выше требования формальной определенности, предъявляемые к отраслевым нормам права[163].

Однако следует учесть, что императивность метода налогового права в основной массе налоговых правоотношений (по уплате налогов) скорее проявляется в безальтернативном урегулировании правом поведения обеих сторон налогового правоотношения, чем в

---

[157] *Budzacchi C.* La solidarieta tributaria. Funzione fiscale e profili costituzionali. – Milano. – 2011. – P. 3. // цит. по *Гусев А.М.* Правовые основы противодействия налоговым преступлениям и злоупотреблению правом налогоплательщика в Италии. – М., 2018. – С. 17.

[158] *Глуховски Я.* (Польша) Справедливость в налоговом праве: теоретические предположения и аппликационные возможности. / Публичные финансы и налоговое право: ежегодник. Вып. 1: Современные проблемы финансового и налогового права стран Центральной и Восточной Европы / под ред. М.В. Карасёвой (Сенцовой). – Воронеж, 2010. – С. 167.

[159] *Винницкий Д.В.* Налоговое право: учебник для бакалавров. – М., 2013. – С. 52.

[160] *Яговкина В.А.* Налоговое правоотношение (теоретико–правовой аспект): дисс... канд. юрид. наук. – М., 2003. – С. 32.

[161] *Рябов А.А.* Влияние гражданского права на налоговые отношения (доктрина, толкование, практика). – М., 2014. – С. 22.

[162] *Запольский С.В.* Дискуссионные вопросы теории финансового права: монография – М., 2008. – С. 17.

[163] *Демин А.В.* Нормы налогового права – Красноярск, 2010. – С. 61.

предоставлении органу власти возможности действовать властно–обязывающим образом, так как до наступления срока уплаты налога воздействовать на данные правоотношения орган власти по общему правилу не может. Наиболее близкими к административным являются отношения налогового контроля, отношения по принудительному взысканию налогов. По мнению С.В. Запольского, трудно представить себе налоговое право без института налогового контроля, академически тяготеющего к административному праву[164].

В методе правового регулирования можно обнаружить и элементы диспозитивности: налогоплательщик по своему желанию (если иное не следует из НК РФ), в частности, может:

– уплатить налог досрочно (п. 1 ст. 45 НК РФ);

– подать декларацию лично либо иным указанным в НК РФ способом, в том числе по почте, через личный кабинет налогоплательщика (п. 4 ст. 80 НК РФ);

– при определенных условиях состоять на учете в налоговом органе по своему выбору (п. 7 ст. 83 НК РФ);

– применять вычеты по НДС как в том налоговом периоде, в котором возникло соответствующее право, так и в любом последующем периоде в течение трех лет (п. 1.1 ст. 172 НК РФ);

– выбрать метод учета доходов и расходов по налогу на прибыль организаций (ст. 271 – 273, 313 НК РФ);

– определить, какой именно вид налогового вычета будет применен при исчислении НДФЛ с дохода от продажи имущества, находившегося в собственности менее минимального предельного срока владения – фиксированный, либо в виде расходов (ст. 217.1, подп. 1 п. 1, п. 2 ст. 220 НК РФ).

– перейти с общей системы налогообложения на специальный налоговый режим: система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог или ЕСХН) – гл. 26.1 НК РФ, упрощенная система налогообложения (УСН) – гл. 26.2 НК РФ, система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности (ЕНВД) – гл. 26.3 НК РФ, патентная система налогообложения (ПСН) – гл. 26.5 НК РФ) и т.д.;

– защищать свои права (в том числе: истребовать излишне уплаченный налог – ст. 78 НК РФ, обжаловать акты налоговых органов – ст. 137 НК РФ), либо не предпринимать мер по их защите. *Nemo jure suo uti coglitur* – никто не обязан пользоваться своим правом[165].

Примечательно то, что в некоторых зарубежных странах право налогоплательщика по выбору варианта своего налогообложения (например – стандартный вычет из дохода в твердой сумме; либо вычет в виде понесенных, документально обоснованных расходов) обозначается, как налоговая альтернатива. При этом, налоговые альтернативы могут быть условно разграничены на те, которые «обращены в прошлое», и на те, которые «обращены в будущее». В первом случае налогоплательщик принимает решение по итогам уже прошедшего налогового периода (например, подавая декларацию за истекший год); поэтому вся информация о правовых последствиях выбора той или иной альтернативы доступна ему в момент принятия соответствующего решения. Напротив, перспективные альтернативы предполагают выбор налогозначимого поведения, которое еще только предстоит осуществить; в этом случае налогоплательщик не обладает всей полнотой информации о плюсах и минусах выбора каждой из доступных альтернатив[166]. Условно можно выделить подобные альтернативы (с аналогичными проблемами при их выборе) и в отечественном законодательстве. Так, право налогоплательщика НДФЛ, реализовавшего свое имущество, на дискретный выбор налогового вычета в фиксированной сумме; либо в виде документально подтвержденных расходов, закреплено в подп. 1 п. 1, п. 2 ст. 220 НК РФ, фиксируется в налоговой декларации, поданной по итогам налогового периода, и, соответственно, «обращено в прошлое». Переход же налогоплательщика на специальный налоговый режим (ЕСХН, УСН, ЕНВД или ПСН), строго говоря, должен производиться в уведомительном (разрешительном) порядке еще до осуществления облагаемой деятельности и, следует полагать, «обращен в будущее».

Впрочем, как справедливо отмечает Е.П. Васькова, в НК РФ присутствует диспозитивное регулирование прав и обязанностей, как налогоплательщиков, так и налоговых органов[167]. Как полагает В.Д. Зорькин, полномочия налоговых органов всегда будут предполагать известную степень их усмотрения[168]. Например, налоговый орган (опять же, если иное не следует из НК РФ) может провести, либо не проводить выездную налоговую проверку (ст. 89 НК РФ), а при ее проведении по своему усмотрению определить контролируемые налоги и периоды времени; может зачесть излишне уплаченный (взысканный) налог (ст. 78, 79 НК РФ) в счет погашения той недоимки, которую он определит сам и т.д. По мнению А.В. Демина, дискреция как особая форма управленческой деятельности означает возможность властного субъекта действовать по своему усмотрению в зависимости от складывающейся ситуации, нередко включая и «право на бездействие»[169]. Судейское усмотрение, являющееся особой разновидностью властной дискреции, определяется А. Бараком, как полномочие, которое закон дает судье, чтобы делать выбор из нескольких альтернатив, из которых каждая законна[170]. В Определении КС РФ от 20 ноября 2003 г. № 404О отмечается, что применяя правовое предписание к конкретным обстоятельствам дела, судья принимает решение в пределах предоставленной ему законом свободы усмотрения, что не может рассматриваться как нарушение каких-либо конституционных прав и свобод гражданина.

Однако диспозитивность может только присутствовать в налоговом праве в виде отдельных элементов. С.В. Запольский полагает, что невозможно представить существование государства, в котором взимание налогов осуществляется гражданско–правовыми средствами, а обеспечивается обычным исковым судопроизводством. Любые попытки ведения финансовой деятельности на началах диспозитивности будут обречены на неудачу, в этом нас убеждают и действительность, и исторические примеры[171]. Впрочем, выделить какую–либо отрасль отечественного права, в которой присутствует исключительно императивный метод правового регулирования (либо исключительно диспозитивный), невозможно. В некоторых отраслях (в особенности в гражданском и в арбитражном процессах) затруднительно даже определить, какой именно метод правового регулирования представлен в большем объеме.

В науке традиционно выделяются такие способы правового регулирования, как дозволение, запрет, позитивное обязывание[172]. Для дозволения характерен такой способ реализации норм права, как применение; для запрета – соблюдение; для позитивного обязывания – исполнение. В налоговом праве в основном применяется позитивное обязывание. Это неудивительно, поскольку наиболее важные общественные отношения – по уплате налогов – регулируются именно таким способом. Налогоплательщик обязан совершить активные (позитивные) действия – уплатить налог, представить налоговую декларацию и т.д. Но в то же время отношения, связанные с налоговой ответственностью, регулируются методом запрета. Противоправное поведение в сфере налогообложения запрещено нормами права под угрозой применения неблагоприятных последствий, в том числе налоговых санкций – штрафов (гл. 15, 16, 18 НК РФ). С точки зрения Н.П. Кучерявенко, позитивные обязывания, составляющие основу налогово–правовых режимов, являются элементом единой системы дозволений, запретов и обязываний, формирующих юридический режим в целом[173].

---

[164] *Запольский С.В.* Дискуссионные вопросы теории финансового права: монография – М., 2008. – С. 17.

[165] Латинские юридические изречения. / Сост. проф. Е.И. Темнов. – М., 2003. – С. 262.

[166] *Демин А.В.* Обзор зарубежных публикаций по налоговому праву // Налоговед. – 2016. – № 4. – С. 79 – 81.

[167] *Васькова Е.П.* Принцип диспозитивности в налоговом праве и его интерпретация в решениях Конституционного Суда РФ 2008 г. // Налоговое право в решениях Конституционного Суда РФ 2008 г. – М., 2010. – С. 39.

[168] *Зорькин В.Д.* Конституционный Суд России: доктрина и практика: монография. – М., 2017. – С. 274.

[169] *Демин А.В.* Нормы налогового права – Красноярск, 2010. – С. 256.

[170] *Барак А.* Судейское усмотрение. Пер. с англ. – М., 1999. – С. 13.

[171] *Запольский С.В.* Теория финансового права: научные очерки – М., 2010. – С. 270, 271.

[172] *Алексеев С.С.* Теория права. – М., 1994. – С. 157.

[173] *Кучерявенко Н.П.* Курс налогового права. В 6 т. – Харьков, 2004. – Т. II.: Введение в теорию налогового права. – С. 66.

Говоря о **налогах и налогообложении**, следует учесть, что указанные понятия не тождественны и имеют различные значения. Так, в ст. 57 Конституции РФ устанавливается обязанность по уплате законно установленных налогов и сборов. Часть 1 ст. 72 Конституции РФ закрепляет, что в совместном ведении Российской Федерации и ее субъектов находится установление общих принципов налогообложения и сборов в России. В соответствии с ч. 3 ст. 75 Конституции РФ система налогов, взимаемых в федеральный бюджет, и общие принципы налогообложения и сборов в Российской Федерации устанавливаются федеральным законом. Нормативного определения термин «налогообложение» в настоящее время не имеет, однако непосредственно в НК РФ и во вводных законах к нему он применяется более 1000 раз.

Русский ученый С.И. Иловайский писал, что процесс, через который назначаются следующие с населения налоги, называется обложением[174]. С.В. Запольский отмечает, что фискальная деятельность государства объективно раскладывается на два самостоятельных процесса. Один из них состоит в формировании принципов налоговой политики, облечении их в правовую форму, доведении до юридических и физических лиц существа налогового бремени, создании налогового аппарата, решении многих других публичных налоговых вопросов. Другой – сам процесс налогообложения, состоящий в регистрации налогоплательщиков, их учете, создании у них побудительных стимулов совершения налоговых расчетов, производстве отчетности, применении различных поощрений, особых режимов, санкций[175]. Налоговое право в ближайшем рассмотрении сводится к нескольким юридическим конструкциям, часть которых являются материально–правовыми (налоги), а другая часть – процессуальными (налогообложение)[176]. Авторы одного из учебных пособий также придерживаются позиции, что слово «налогообложение» выражает собой некий процесс, включающий в себя установление и взимание налога. Таким образом, налогообложение – это динамика явления, налог – это его статика[177]. Подобного подхода придерживается и Д.А. Белинский: налогообложение включает не только исчерпывающий перечень налогов и сборов, но и процессуальное обеспечение их появления (ввод, изменения, отмены) и взимания[178].

Соответственно, **налогообложение** можно определить как урегулированный правом процесс уплаты налогов (в т.ч. страховых взносов), а также связанные с ним процессы (в том числе установление и отмена налогов, взыскание налогов, налоговый контроль, привлечение к ответственности за налоговые правонарушения, защита прав налогоплательщиков и др.).

Кроме того, следует отметить, что в научной и учебной литературе, а также в судебных актах продолжает применяться термин **«налоговая система»**, который нормативного определения на сегодняшний день не имеет. Применение данного термина, возможно, объясняется своеобразной инерцией. До 1 января 1999 г. в ст. 2 Закона РФ от 27 декабря 1991 г. № 21181 «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» было дано такое его нормативное определение: совокупность налогов, сборов, пошлин и других платежей (далее – налоги), взимаемых в установленном порядке, образует налоговую систему. Указанное понятие зачастую подвергалось критике в научной (учебной) литературе: обосновывалось, что совокупность налогов образует систему налогов, а налоговая система – совокупность существенных условий налогообложения (в том числе включающих систему налогов), т.е. более широкое понятие, характеризующееся экономическими и политико–правовыми элементами[179]. Такой подход в целом соответствует идее о том, что правовая система – совокупность всех взаимодействующих и взаимосвязанных между собой явлений правовой действительности[180]. Использование понятия «налоговая система» в широком смысле (в различных вариациях) можно обнаружить и в более поздних учебных пособиях[181], но дискуссия относительно содержания данного термина продолжается[182].

Представляется, что анализ актов КС РФ (в том числе Постановления от 1 июля 2015 г. № 19П, от 10 июля 2017 г. № 19П; Определения от 8 июня 2004 г. № 224О, от 5 февраля 2009 г. № 367ОО, от 4 июня 2013 г. № 966О и др.) позволяет утверждать: термин «налоговая система» применяется в них в узком смысле – как система налогов и сборов. В узком смысле данный термин также применяется в некоторых современных учебных пособиях и при этом приравнивается к используемому в НК РФ термину «система налогов и сборов»[183]. Есть основания полагать, что более обоснованным является именно узкий, но конкретный подход к термину «налоговая система». Кроме того, сам по себе спор относительно содержания данного термина носит скорее теоретический характер, практическое применение любого подхода сомнительно.

Однако налоги в России составляют именно систему, т.е. состоят в определенной взаимосвязи. Иногда сумма одного налога, уплачиваемого налогоплательщиком, может прямо зависеть от суммы другого налога. Например, при исчислении налога на прибыль организаций, а также НДФЛ с доходов предпринимателей налогоплательщики могут учесть расходы по начислению (уплате) ими ряда иных налогов (в т.ч. страховых взносов) – подп. 1 п. 1 ст. 264, ст. 221 НК РФ. Статья 170 НК РФ, расположенная в гл. 21 НК РФ «Налог на добавленную стоимость», регламентирует порядок отнесения сумм НДС на затраты по производству и реализации товаров (работ, услуг), т.е. по существу исчисление налога на прибыль организаций (НДФЛ с доходов предпринимателей). В Определении КС РФ от 6 июля 2010 г. № 1084ОО (со ссылкой на Определения КС РФ от 1 октября 2009 г. № 1269ОО, от 1 октября 2009 г. № 1268ОО и от 1 декабря 2009 г. № 1484ОО) отмечается, что уплата того или иного налога может рассматриваться как обстоятельство, учитываемое при формировании последующих налоговых обязательств налогоплательщика. Кроме того, случаи освобождения от уплаты некоторого налога вполне могут указываться в главе НК РФ, регламентирующей иной налог (что характерно для специальных налоговых режимов, например, ЕСХН – в п. 3 ст. 346.1, УСН – в п. 2 ст. 346.11 НК РФ, ЕНВД – в п. 4 ст. 346.26 НК РФ, ПСН – в п. 10, 11 ст. 346.43 НК РФ).

В то же время, правовая взаимосвязь различных налогов существует, только тогда, когда это прямо следует из закона. Так, физическое лицо, несколько лет использующее право на налоговый вычет по НДФЛ в связи с приобретением квартиры (подп. 3 п. 1 ст. 220 НК РФ), может без каких–либо отрицательных правовых последствий игнорировать предложения налогового органа по уплате налога на имущество с этой квартиры (гл. 32 НК РФ), если налоговым органом без уважительных причин пропущен срок на взыскание данного налога (ст. 48 НК РФ).

---

[174] *Иловайский С.И.* Учебник финансового права. – Одесса, 1904. – Гл. XIX. // СПС Гарант.

[175] *Запольский С.В.* Дискуссионные вопросы теории финансового права: монография – М., 2008. – С. 77.

[176] *Запольский С.В.* Теория финансового права: научные очерки – М., 2010. – С. 311.

[177] *Худяков А.И., Бродский М.Н., Бродский Г.М.* Основы налогообложения. – СПб., 2002. – С. 35.

[178] *Белинский Д.А.* Место налоговой системы Украины в публичной финансовой системе. // Очерки налогово–правовой науки современности. – Москва–Харьков, 2013. – С. 106.

[179] Налоги и налоговое право: учебное пособие. / под ред. А.В. Брызгалина – М., 1997. – С. 178; Основы налогового права: учебно–метод. пособие. / под ред. С.Г. Пепеляева – М., 1995. – С. 80.

[180] *Осипов М.Ю.* Системы в праве и правовые процессы: монография. – М., 2017. – С. 34.

[181] *Назаров В.Н.* Основы налогового права: учебн. пособие. – М., 2008. – С. 18; *Орлов М.Ю.* Десять лекций о налоговом праве России: учебн. пособие. – М., 2009. – С. 90; *Кучеров И.И.* Теория налогов и сборов (правовые аспекты): монография. – М., 2009. – С. 215; *Парыгина В.А., Тедеев А.А,* Налоговое право: учебник. – С. 99; *Иванова В.Н.* Налоговое право. – РнД., 2016. – С. 100; Налоговое право: учебник для бакалавров. / под ред. И.А. Цинделиани. – М., 2016. – С. 62.

[182] *Борисов А.М.* «Налоговая система», «система налогообложения» или «система налогов и сборов»? // Налоги и налогообложение. – 2010. – № 3.

[183] *Клейменова М.О.* Налоговое право. – М., 2013. – С. 77, *Крохина Ю.А.* Юридическая сущность налога в системе фискальных платежей Российской Федерации. // Фискальные сборы: правовые признаки и порядок регулирования – М., 2003. – С. 97, *Кучерявенко Н.П.* Курс налогового права: В 2 т. – М., 2009. – Т. 1: Общая часть. – С. 460, *Миляков Н.В.* Налоговое право: Учебник. – М., 2008. – С. 83.

Взаимосвязь налогов проявляется также и в том, что справедливость налогового права конкретной страны можно адекватно оценить, только учитывая все налоги, которые обязаны уплачивать налогоплательщики. Какой–либо один налог обычно не позволяет охарактеризовать все налоговое право с точки зрения справедливости.

1.2. ОСНОВНЫЕ ПРИНЦИПЫ НАЛОГОВОГО ПРАВА

Под принципом права, как правило, понимают исходное нормативно–руководящее начало (императивное требование), определяющее общую направленность правового регулирования общественных отношений[184]. *Principium* – начало[185]. Вопрос о том, что же является источником принципов права, может быть разрешен, исходя из позиции В.В. Михайлова: главным, с содержательной точки зрения, атрибутом современной системы социальных ограничений является концепция реализуемого этим обществом социокультурного проекта, содержащая его главные ценностно–целевые установки и константы, в особенностях которых концепция и находит свое выражение[186].

Generalia sunt praepondenda singularibus – общее должно предшествовать отдельному[187]. Еще Лао–цзы считал, что корни порядка – это гуманность и справедливость; ветви порядка – законы и правила. Человеческая жизнь основана на корнях, а не на ветвях. Если Вы действительно добрались до корней, то Вас не смутят ветки; если Вы знаете, что является главным, Вас не запутают сомнения[188]. Известный советский правовед А.В. Васильев отмечал, что категория «принципы права» служит в теории права для отображения основных идейных начал целенаправленного правового регулирования, лежащих в основе как отдельных его компонентов, так и всего его механизма в целом, обеспечивающего в своей деятельности необходимый правопорядок[189]. Представляется правильным подход Ю.Ю. Штурцева: принципы права выражают «итог» юридической деятельности, а юридические нормы определяют конкретные действия, выполнение которых приводит к результату, «провозглашенному» принципами права[190].

Вполне справедлива и позиция В.П. Малахова о том, что в контексте юридического правопонимания различимы только идейные и организационные принципы[191]. Со сходной точки зрения С. Броклинд, принципы права подразделяются на структурные и идеологические[192]. Однако то, что некоторые принципы права носят идейный характер, позволяет заключить, что они зачастую представляют собой систему ценностей, но не столько существующего в настоящее время общества, сколько того общества, которое является целью прогрессивного развития, то есть более совершенного, но при этом теоретически достижимого общества. Другой вопрос – насколько реально развитие общества до достижения им тех параметров, которые заданы через идейные принципы. Проблема идеологических принципов права взаимосвязана с подходом С.М. Шахрая: есть «конституции для настоящего» и «конституции для будущего»: документы, которые просто фиксируют положение вещей, и документы, предопределяющие его поступательное изменение[193]. С точки зрения А.Ф. Черданцева, конституция – это не только нормативный акт, но и определенный итог развития общества, а также его программа. Она не только предписывает, но и констатирует, фиксирует социальную позицию[194].

Статья 38 Статута Международного суда, принятого в г. Сан–Франциско 26 июня 1945 г. (неотъемлемая часть Устава ООН), устанавливает, что суд, который обязан решать переданные ему споры на основании международного права, применяет общие принципы права, признанные цивилизованными нациями. В пункте 3.6.1 Рекомендаций по подготовке и оформлению проектов федеральных законов (доведены письмом Минюста России от 23 февраля 2000 г. № 1187–ЭР) дано следующее определение: предписание–принцип – закрепляет исходные, руководящие нормативные положения общего характера, имеющие значение для отдельной отрасли, подотрасли, института права либо права в целом.

В Постановлении КС РФ от 27 января 2004 г. № 1П постулируется, что общие принципы права, в том числе воплощенные в Конституции РФ, обладают высшим авторитетом и являются критерием и мерой оценки правомерности всех нормативных актов. Исходя из п. 1 Информационного письма Президиума ВАС РФ от 26 февраля 2013 г. № 156 «Обзор практики рассмотрения арбитражными судами дел о применении оговорки о публичном порядке как основания отказа в признании и приведении в исполнение иностранных судебных и арбитражных решений», фундаментальные правовые начала (принципы), обладают высшей императивностью, универсальностью, особой общественной и публичной значимостью, составляют основу построения экономической, политической, правовой системы государства. По мнению Ж.–Л. Бержеля, принципы господствуют над позитивным правом[195].

Под **принципом налогового права** соответственно можно понимать исходное нормативно–руководящее начало (императивное требование), определяющее общую направленность правового регулирования общественных отношений по уплате налогов и сборов и связанных с ними отношений.

Правовые принципы могут быть прямо закреплены в нормах права (нормы–принципы) либо выводиться из содержания норм права путем их толкования. Значимым обстоятельством является то, что в ряде актов высших судебных органов (в т.ч. п. 3 Информационного письма Президиума ВАС РФ от 26 февраля 2013 г. № 156 «Обзор практики рассмотрения арбитражными судами дел о применении оговорки о публичном порядке как основания отказа в признании и приведении в исполнение иностранных судебных и арбитражных решений», Определения ВС РФ от 30 июня 2017 г. № 305ЭС172741, от 4 сентября 2017 г. № 305ЭС17993, от 27 сентября 2017 г. № 310ЭС175655, от 22 января 2018 г. № 309ЭС1713269) упоминается такое правовое явление, как сверхимперативные нормы законодательства Российской Федерации.

Принципы права имеют высокую степень обобщения, устойчивости и стабильности, находятся в определенной взаимосвязи друг с другом. Они используются законодателями как «ориентир» при установлении и совершенствовании норм права, а также правоприменителями при разрешении ситуаций, четко правом не урегулированных (в частности, при толковании норм права). Кроме того, система принципов права соответствующей отрасли практически всегда используется для «первого знакомства» заинтересованных лиц (в том числе студентов) с данной отраслью. Относительная стабильность принципов права объясняет тот факт, что учебные курсы, как правило, не подвергаются серьезной ревизии при периодических изменениях законодательства, в том числе налогового.

Исходя из Постановления КС РФ от 13 марта 2008 г. № 5П, неопределенность в понимании нормы законодательства о налогах может быть преодолена – в целях обеспечения единого, непротиворечивого правового регулирования – путем систематического толкования

---

[184] Теория государства и права: учебник. / под ред. В.К. Бабаева. М., 2001. – С. 222.

[185] *Дыдынский Ф.М.* Латинско–русский словарь к источникам римского права. – Варшава, 1896. // СПС Гарант.

[186] *Михайлов В.В.* Социальные ограничения: структура и механика подавления человека. – М., 2011. – С. 86.

[187] Латинские юридические изречения. / Сост. проф. Е.И. Темнов. – М., 2003. – С. 173.

[188] Вэнь–Цзы: Познание тайн. Дальнейшее развитие учения Лао–цзы. – М., 2004. – С. 173, 177.

[189] *Васильев А.В.* Правовые категории. Методологические аспекты разработки системы категорий теории права – М., 1976. – С. 225–226.

[190] *Штурцев Ю.Ю.* Принципы права: уточнение понятия // История государства и права. – 2015. – № 5.

[191] *Малахов В.П.* Мифы современной общеправовой теории. – М., 2013. – С. 24.

[192] *Демин А.В.* Принципы права: роль, статус, и действие в налоговом праве Европейского союза. // Налоговед. – 2015. – № 9. – С. 78.

[193] *Шахрай С.М.* Неизвестная конституция. – М., 2013. – С. 15.

[194] *Черданцев А.Ф.* Логико–языковые феномены в юриспруденции. – М., 2012. – С. 99.

[195] *Бержель Ж.–Л.* Общая теория права. Пер. с фр. – М., 2000. – С. 169.

с учетом иерархического построения норм в правовой системе, предполагающего, что толкование норм более низкого уровня должно осуществляться в соответствии с нормами более высокого уровня, к числу которых относятся нормы, закрепляющие конституционные принципы, и с учетом общих целей принятия соответствующего закона. Кроме того, в ряде актов КС РФ (в т.ч. Определения от 4 декабря 2003 г. № 441О и № 442О, от 4 июня 2007 г. № 320ОП и № 366ОП, от 16 декабря 2008 г. № 1072ОО, от 1 октября 2009 г. № 1270ОО) разъяснено, что поскольку нормы законодательства о налогах и сборах различны по характеру и значению, пределы детализации таких его норм, как абстрактно сформулированные нормы–принципы, определяются законодателем с учетом необходимости их эффективного применения к неограниченному числу конкретных правовых ситуаций.

Следует привести одну интересную особенность принципов права, отмеченную Р. Кабрияком. Он считает, что при кодификации сложно обеспечить соблюдение иерархии правовых норм, выражающих принципы права, которые должны иметь надзаконную силу[196]. Соответственно, применительно к принципам права не может использоваться традиционное правило разрешения юридических коллизий: *lex specialis derogat generali* – специальная норма имеет приоритет над общей нормой. Принцип права, несмотря на свой предельно общий характер, всегда имеет приоритет над иными нормами права (правовой системы, отрасли, института), в том числе и в случае, если принцип права сформулирован в виде нормы и, соответственно, содержится в нормативном правовом акте конкретной юридической силы. Именно этим обстоятельством и предопределяется важность ответа на вопрос, является ли некоторое правило (положение, норма, идея) принципом права.

Данный вопрос может быть разрешен, исходя из позиции Ж–Л. Бержеля: принципы права могут выражаться, а могут и не выражаться в текстах, но обязательно применяются в судебной практике[197]. Сходным образом рассуждает С. Броклинд, предлагая определить принцип права, как признаваемый судьями неписанный источник права либо как ориентир для законодателей при проведении реформ[198].

С учетом того, что восприятие определенного положения, как принципа права, осуществляется не только судьями, а мнение судей не может принципиально отличаться от мнения профессионального (научного) юридического сообщества, можно уточнить приведенный подход: некоторое правило (положение, норма, идея) является принципом права, если оно относительно единообразно применяется в этом качестве в судебной практике и признается профессиональным (научным) сообществом юристов. Данный вывод подтверждается следующей позицией: этап формирования принципа права завершается его объективацией, которая возможна в следующих формах: 1) прямая фиксация понятия в официально признаваемых источниками права текстах; 2) массовое использование соответствующей идеи в правоприменительной практике[199]. Исходя из ч. 3 ст. 11 ГПК РФ, ч. 4 ст. 2 и ч. 6 ст. 15 КАС РФ, ч. 6 ст. 13 АПК РФ в определенных случаях суд может разрешить дело, исходя из общих начал и смысла законодательства (аналогия права). Примечательно то, что еще в ст. 4 ГПК РСФСР 1923 г. было предусмотрено, что за недостатком узаконений и распоряжений для решения какого–либо дела, суд решает его, руководствуясь общими началами советского законодательства и общей политикой Рабоче – Крестьянского Правительства.

Термин «общие принципы налогообложения и сборов в Российской Федерации» фактически равнозначен термину «принципы налогового права». В НК РФ также используется эквивалентный термин «основные начала законодательства о налогах и сборах». Большинство основных принципов (начал) налогового права регламентируются в ст. 3 НК РФ. По сходной модели организован и ГК РФ, в ст. 1 которого урегулированы основные начала гражданского законодательства.

Обоснование приоритета принципов налогового права в России несколько упрощается: практически все принципы, предусмотренные сейчас в ст. 3 НК РФ, ранее были закреплены на уровне правовых позиций КС РФ[200]. По мнению В.Д. Зорькина, при разработке части первой НК РФ, устанавливающей основные правила в налоговой сфере, были непосредственно учтены правовые позиции Конституционного Суда, выработанные на основе интерпретации конституционных норм и содержащиеся в его постановлениях 1996 – 1998 гг.[201]. Г.А. Гаджиевым высказывается даже более радикальная позиция: общая часть НК РФ создана путем решений КС РФ. Налоговое право в России появилось из 1520 решений Конституционного Суда[202]. Тот же ученый полагает, что устранение пробелов с помощью судов предполагает признание высокого статуса основных начал (принципов) налогового права. Характеристика принципов, содержащихся в ст. 3 НК РФ, как конституционно–значимых, имеет принципиальное значение, поскольку Конституционный Суд РФ с их помощью расширяет свой инструментарий, включая их в перечень критериев конституционности норм налогового законодательства. По сути, повышением правового статуса основных начал налогового законодательства снимается необходимость устранения пробелов только усилиями законодателя[203].

При этом, преодоление правовой позиции КС РФ запрещено ст. 29, 79 Федерального конституционного закона от 21 июля 1994 г. № 1ФКЗ «О Конституционном Суде Российской Федерации». В Постановлении КС РФ от 16 июня 1998 г. № 19П разъяснено, что постановления этого Суда являются окончательными, не могут быть пересмотрены другими органами или преодолены путем повторного принятия отвергнутого неконституционного акта, а также обязывают всех правоприменителей, включая другие суды, действовать в соответствии с правовыми позициями КС РФ. По мнению Г.А. Гаджиева и С.Г. Пепеляева, в качестве специальной разновидности правовой позиции КС РФ можно рассматривать интерпретацию судом общих принципов права[204]. Как отмечает А. Барак, судья Верховного Суда Израиля, судебное правотворчество, проистекающее из толкования Конституции, имеет то же нормативное положение, что и сама Конституция[205]. Н.С. Бондарь приводит сведения о том, что в общественном правосознании США давно утвердилось мнение, что «Конституция США – это то, что о ней говорят судьи Верховного суда»; сама по себе Конституция США 1787 года не могла бы быть сегодня реально действующим актом, если бы ее не «обволакивало» огромное количество решений Верховного суда США по вопросам конституционного контроля[206]. Как полагает В.Д. Зорькин, юридическая сила итоговых решений КС РФ превышает юридическую силу

---

[196] *Кабрияк Р.* Кодификации. Пер. с фр. – М., 2007. – С. 406.

[197] *Бержель Ж.–Л.* Общая теория права. Пер. с фр. – М., 2000. – С. 168.

[198] *Демин А.В.* Принципы права: роль, статус, и действие в налоговом праве Европейского союза. // Налоговед. – 2015. – № 9. – С. 78.

[199] *Милова И.Е., Милова Е.А.* К вопросу о понятии принципов права // Вопросы экономики и права. – 2009. – № 2.

[200] *Цыганков Э.М.* Проблемы применения и системного развития налогового законодательства в аспекте соотношения публичного и частного права. – М., 2005. – С. 41.

[201] *Зорькин В.Д.* Конституционный Суд России: доктрина и практика: монография. – М., 2017. – С. 261.

[202] *Гаждиев Г.А.* Современный судья должен думать об экономике. // URL: http://zakon.ru/Discussions/sovremennyj_sudya_dolzhen_dumat_ob_ekonomike__intervyu_gadisa_gadzhieva/17539

[203] *Гаджиев Г.А.* Особенности толкования норм налогового законодательства // Налоговое право в решениях Конституционного Суда РФ 2008 г. – М., 2010. – С. 26.

[204] *Гаджиев Г.А., Пепеляев С.Г.* Предприниматель – налогоплательщик – государство. Правовые позиции Конституционного Суда РФ. – М., 1998. – С. 61.

[205] *Барак А.* Судейское усмотрение. Пер. с англ. – М., 1999. – С. 139.

[206] *Бондарь Н.С.* Конституция РФ – документ XXI века. // URL: https://legal.report/article/11122016/sudya-ks-nikolaj-bondar-konstituciya-rf-dokument-xxi-veka

любого закона, а соответственно, практически равна юридической силе самой Конституции РФ, которую уже нельзя применять в отрыве от итоговых решений КС РФ, относящихся к соответствующим нормам, и тем более вопреки этим решениям[207].

В Постановлении КС РФ от 21 марта 1997 г. № 5П отмечается, что общие принципы налогообложения и сборов относятся к основным гарантиям, установление которых федеральным законом обеспечивает реализацию и соблюдение основ конституционного строя, основных прав и свобод человека и гражданина, принципов федерализма в Российской Федерации.

Как следует из ч. 3 ст. 75 Конституции РФ, общие принципы налогообложения и сборов в Российской Федерации устанавливаются федеральным законом. Соответственно, иными нормативными актами (в том числе принятыми на уровне субъектов РФ или муниципальных образований) общие принципы налогообложения и сборов не устанавливаются. Следует отметить, что п. «и» ч. 1 ст. 72 Конституции РФ предусматривает, что установление общих принципов налогообложения и сборов в РФ находится в совместном ведении Российской Федерации и субъектов РФ. Однако, как справедливо полагают Н.М. Чепурнова и Т.Н. Затулина, анализируя правовые позиции КС РФ, данный институт следовало бы отнести к исключительному ведению Российской Федерации (ст. 71 Конституции РФ)[208]. На практике происходит именно так – общие принципы налогообложения и сборов конкретизированы только на федеральном уровне. На региональном уровне, как максимум, может иметь место дублирование федеральных норм.

Правовые принципы в науке обычно подразделяются на **общеправовые** (применимые в любой отрасли права), **межотраслевые** (применимые в ряде отраслей права) и **отраслевые** (применимые только в конкретной отрасли права). Не исключено и выделение **институциональных** принципов права (относящихся к определенному правовому институту в рассматриваемой отрасли права). Сходным образом производится классификация принципов налогового права в Германии: выделяются основные (конституционные) принципы, субпринципы и простозаконные принципы (не предопределенные конституцией и свободно интерпретируемые законодателем)[209].

Большинство принципов налогового права, естественно, являются отражением **общеправовых принципов**. Это либо прямо следует из текста актов налогового законодательства, либо выявляется путем его толкования, в том числе в актах Конституционного Суда РФ. А.В. Демин обоснованно полагает, что один и тот же конституционно–правовой принцип имеет различные оттенки, реализуясь в отраслевом законодательстве. Общие принципы налогообложения развивают и конкретизируют общеправовые принципы, закрепленные конституционно[210].

Основываясь на перечне общепризнанных (всеобщих) принципов права, предложенном В.Н. Карташовым[211], можно предложить соответствующие принципы налогового права.

Принцип законности – в обобщенном виде требование соблюдения субъектами права законов и иных нормативных правовых актов, основанных на законах. Е.В. Скурко предлагает краткую, но точную формулировку данного принципа: законы должны соблюдаться[212]. *Legalitas regnorum fundamentum* – законность – основа государства[213]. По мнению А.Ф. Черданцева, идеология правового государства в случае конфликта законности и целесообразности в ходе правоприменения отдает предпочтение такой ценности, как законность[214].

Прямого указания на принцип законности в Конституции РФ нет, но в силу ч. 2 ст. 15, органы государственной власти, органы местного самоуправления, должностные лица, граждане и их объединения обязаны соблюдать Конституцию РФ и законы.

Нельзя не отметить, что содержание принципа законности звучит с современной точки зрения несколько тривиально, поскольку сложно представить нормативный правовой акт, принятый рационально рассуждающим органом власти без расчета на его исполнение адресатами. Например, по справедливому замечанию Т.Г. Морщаковой, неясно, чем принцип соблюдения закона отличается от простого определения любой нормы как общеобязательного правила поведения[215]. На особенность понимания принципа социалистической законности обращал внимание Р. Давид: советские граждане обязаны соблюдать законы потому, что эти законы справедливы, а справедливы они потому, что их издает социалистическое государство, которое выражает интересы всех, а не какого–либо привилегированного класса[216]. Здесь наблюдается некоторая «закольцованность» типа: «учение всесильно, потому что оно верно».

Однако в отечественных юридических учебных пособиях данный принцип традиционно рассматривается, и обычно стоит на первом месте в перечне общеправовых принципов. Указанная традиция в некоторой степени объясняется, например, тем, что законность прямо упоминалась и в советских Конституциях (в т.ч. социалистическая законность – в ст. 4 Конституции СССР 1977 г.). Кроме того, еще Р.ф. Иеринг считал, что право существует для того, чтобы осуществляться. Осуществление есть жизнь и истина права, оно есть само право. Что не переходит в действительность, что находится лишь в законах, на бумаге, то является одним фиктивным правом, пустыми словами, и наоборот, то, что осуществляется в виде права, есть право, даже если его нет в законах, и если народ и наука еще не сознали его[217]. Впрочем, принцип законности имеет существенное значение для частного субъекта, если данный принцип означает соблюдение законов не только частными, но и публичными субъектами. Государство, провозглашая принцип законности, одновременно обязывается соблюдать принятые им же законы, и обеспечивать их соблюдение иными субъектами. Если же в принципе законности делается акцент только на соблюдение законов частными субъектами, такой вариант данного принципа сомнителен.

В качестве примера отражения данного принципа в налогообложении можно привести ст. 57 Конституции РФ: каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы. Пункт 5 ст. 3 НК РФ в развитие данного положения устанавливает, что ни на кого не может быть возложена обязанность уплачивать налоги и сборы, а также иные взносы и платежи, обладающие установленными НК РФ признаками налогов или сборов, не предусмотренные НК РФ либо установленные в ином порядке, чем это определено НК РФ. По мнению В.Д. Зорькина, норма ст. 57 Конституции РФ об обязанности платить законно установленные налоги носит своего рода реверсивный характер, т.е. она предполагает безусловное право государства взимать налоги, но взимать налоги не больше, чем это требует (устанавливает) закон[218]. Интересна и позиция К.И. Байгозина, анализирующего указанное положение Конституции РФ: действуя во взаимосвязи с иными конституционными положениями, эта норма фиксирует государствообразующую договоренность:

---

[207] *Зорькин В.Д.* Прецедентный характер решений Конституционного Суда Российской Федерации // Журнал российского права. – 2004 – № 12.

[208] *Чепурнова Н.М., Затулина Т.Н.* Конституционно–правовые основы регулирования налоговых отношений в Российской Федерации. – М., 2010. – С. 128.

[209] *Буссе Р.* Об экономическом истолковании норм налогового права и основанности в налогообложении: германский подход. // Налоговед. – 2014. – № 4. – С. 76.

[210] *Демин А.В.* К вопросу об общих принципах налогообложения // Журнал российского права. – 2002. – № 4.

[211] Теория государства и права: учебник. / под ред. В.К. Бабаева. М., 2001. – С. 231.

[212] *Скурко Е.В.* Принципы права в современном нормативном правопонимании. – М., 2008. – С. 83, 98, 194.

[213] Латинские юридические изречения. / Сост. проф. Е.И. Темнов. – М., 2003. – С. 229.

[214] *Черданцев А.Ф.* Логико–языковые феномены в юриспруденции. – М., 2012. – С. 133.

[215] URL: http://zakon.ru/Blogs/OneBlog/13485?
entryName=tamara_georgievna_morshhakova_o_sudebnoj_sisteme_rossii_golicyno_iyul_2014_goda_tekst

[216] *Давид Р. Жоффре–Спинози К.* Основные правовые системы современности. – М., 2009. – С. 151.

[217] *Иеринг Р.ф.* Юридическая техника // Р.ф. Иеринг. Избранные труды. В 2 т. – СПб., 2006. – Т. II. – С. 328.

[218] *Зорькин В.Д.* Конституционный Суд России: доктрина и практика: монография. – М., 2017. – С. 273.

налогоплательщики готовы имущественно претерпевать, исполняя обязанность по уплате названные платежей, а государство им гарантирует, что будет взимать налоги и сборы только по закону, а значит, по понятным и адекватным правилам[219].

В Постановлении КС РФ от 17 марта 2009 г. № 5П разъяснено, что по смыслу ст. 57 Конституции РФ, закрепленной в ней обязанности каждого платить законно установленные налоги и сборы корреспондирует право каждого не быть принужденным к уплате налогов и сборов, не отвечающих указанному критерию. Это право, как следует из данной статьи во взаимосвязи со ст. 18 Конституции РФ, определяет смысл, содержание и применение налогового законодательства, соответствующую деятельность законодательной и исполнительной власти, местного самоуправления и обеспечивается правосудием. В Определении КС РФ от 4 июня 2013 г. № 966О указанное положение уточнено: обязанность платить налоги должна, среди прочего, пониматься, как обязанность платить налоги в размере не большем, чем это установлено законом.

А.А. Пилипенко справедливо отмечает, что понятия «законно установленные» и «установленные законом» не являются равнозначными. Понятие «законно установленный» означает, что налог должен быть установлен юридически надлежащим образом в соответствии с законодательством, а «установленный законом» налог предполагает его юридическое провозглашение законодательным органом[220]. По мнению ряда зарубежных авторов, в практике ЕСПЧ раздельно рассматриваются законная цель вмешательства государства в право частной собственности, а также то, что само вмешательство должно быть осуществлено в соответствии с принципом законности[221].

В налоговом праве отражение данного принципа обычно рассматривается как принцип законности налогообложения[222].

Примечательна ст. 67 Конституции Украины: каждый обязан платить налоги и сборы в порядке и размерах, установленных законом[223].

Несмотря на крайне обобщенный характер принципа законности, из него можно вывести ряд следствий, имеющих существенное теоретическое и практическое значение. Среди них важнейшую роль играет **требование правовой определенности**. *Leges intellegi ab omnibus debent* – законы должны быть понятны каждому. *Ubi jus incertum, ibi nullum* – когда закон неопределенен, закона нет[224]. Русский юрист И.А. Покровский считал, что одно из первых и самых существенных требований, которые предъявляются к праву развивающейся человеческой личностью, является требование определенности правовых норм. Если каждый отдельный человек должен подчиняться праву, если он должен приспособлять свое поведение к его требованиям, то очевидно, что первым условием упорядоченной общественной жизни является определенность этих требований. Индивид, поставленный лицом к лицу с обществом, государством, имеет право требовать, чтобы ему было этим последним точно указано, чего от него хотя т и какие рамки ему ставят. Логически это право на определенность правовых норм есть одно из самых неотъемлемых прав человеческой личности, какое только себе можно представить; без него, в сущности, вообще ни о каком «праве» не может быть речи[225]. С.Н. Егоров отмечает, что всякая норма должна быть сформулирована так, чтобы минимизировать возможность ее неверного понимания[226]. С точки зрения Й. Гивати, неопределенность в праве – ситуация, когда неясность закона может приводить к двум и более обоснованным интерпретациям[227].

Шотландский ученый Адам Смит формулировал указанное требование так: налог, который обязывается уплачивать каждое отдельное лицо, должен быть точно определен, а не произволен[228]. По мнению К.Т.ф.– Эеберга, как дальнейшее следствие принципа закономерности выступает требование того, чтобы налог был точно определен в отношении его субъекта, объекта и высоты, чтобы ясно были обозначены методы раскладки и взимания, правила контроля, штрафы за уклонение от уплаты налога и способы обжалования[229]. А.И. Худяков обоснованно заключил, что налоговый закон должен установить все основания возникновения, исполнения и прекращения обязательства, не допуская при этом двоякого толкования, неясностей и разночтений[230]. С точки зрения А.В. Демина, правовая определенность включает в себя:

– точность, ясность и доступность налоговых норм;

– разумный баланс абстрактного и конкретного;

– полноту (отсутствие фрагментации);

– согласованность (отсутствие явных противоречий) вновь принятой нормы с нормами иных отраслей отечественного и международного права[231].

Как разъяснено в Постановлении КС РФ от 27 мая 2008 г. № 8П, необходимость соблюдения принципа правовой определенности подчеркивает и ЕСПЧ при применении содержащихся или вытекающих из Конвенции о защите прав человека и основных свобод общих принципов, лежащих в том числе в основе оценки соответствия ее положениям внутригосударственного права. Согласно позициям ЕСПЧ, закон, во всяком случае, должен отвечать установленному Конвенцией стандарту, требующему, чтобы законодательные нормы были сформулированы с достаточной четкостью и позволяли лицу предвидеть, прибегая в случае необходимости к юридической помощи, с какими последствиями могут быть связаны те или иные его действия. Исходя из Постановления КС РФ от 5 марта 2013 г. № 5П, принципиально важным является соблюдение требования определенности соответствующего правового регулирования, заключающейся в конкретности, ясности и недвусмысленности нормативных установлений, которое, будучи одним из принципов правового государства, каковым является Российская Федерация (ст. 1, ч. 1 Конституции РФ), призвано обеспечить лицу, на которое законом возлагается та или иная обязанность, реальную возможность предвидеть в разумных пределах последствия своего поведения в конкретных обстоятельствах.

С учетом точки зрения Г.А. Гаджиева, в настоящее время требование (принцип) правовой определенности признан КС РФ универсальным и общеобязательным, относящимся к основам конституционного строя[232].

В Постановлении КС РФ от 8 октября 1997 г. № 13П отмечается, что законодательные органы в целях реализации конституционной обязанности граждан платить законно установленные налоги и сборы должны обеспечивать, чтобы законы о налогах были конкретными и понятными. Как следует из п. 6 ст. 3 НК РФ, при установлении налогов должны быть определены все элементы

---

[219] *Байгозин К.И.* Конституционные аспекты взимания публичных платежей: на примере платы за негативное воздействие на окружающую среду. // Налоговое право в решениях Конституционного Суда РФ 2015 г. – М., 2017. – С. 194.

[220] *Пилипенко А.А*. Экономико–правовые начала формирования налоговой системы // Финансовое право. 2006. № 10.

[221] *Харрис Д., О'Бойл М., Уорбрик К. и др.* Право Европейской конвенции по правам человека. – М., 2017. – С. 1164, 1165.

[222] *Демин А.В.* Налоговое право России. – М., 2006. – С. 120; *Парыгина В.А.* Российское налоговое право. Проблемы теории и практики. – М., 2005. – С. 88.

[223] URL: http://rada.gov.ua/uploads/documents/27396.pdf

[224] Латинские юридические изречения. / Сост. проф. Е.И. Темнов. – М., 2003. – С. 231, 368.

[225] *Покровский И.А.* Основные проблемы гражданского права. – Петроград, 1917. // СПС Гарант.

[226] *Егоров С.Н.* Аксиоматические основы теории права – СПб., 2001. – С. 110.

[227] *Демин А.В.* Обзор зарубежных публикаций по налоговому праву // Налоговед. – 2016. – № 8. – С. 67.

[228] *Смит А*. Исследование о природе и причинах богатства народов / Пер. с англ. – М., 2007. – С. 762.

[229] *Эеберг К.Т.ф.* Курс финансовой науки. – СПб., 1913. Репринтное издание Bibliard.ru. – С. 182.

[230] *Худяков А.И.* Избранные труды по финансовому праву – СПб., 2010. – С. 423.

[231] *Демин А.В.* О неопределенности в налоговом праве и задачах современных юристов // Налоговед. – 2013. – № 11. – С. 18.

[232] Налоговая система за последние 10 лет: мнения экспертов // Налоговед. – 2014. – № 1. – С. 37.

налогообложения. Акты законодательства о налогах и сборах должны быть сформулированы таким образом, чтобы каждый точно знал, какие налоги (сборы, страховые взносы), когда и в каком порядке он должен платить.

Требование правовой определенности в учебной (научной) литературе по налоговому праву может быть обозначено как принцип определенности[233], принцип определенности налогообложения[234], принцип определенности налогов и сборов[235], принцип определенности налоговой обязанности[236]. В то же время, как здесь, так и в дальнейшем, в целях данного курса лекций, обозначение некоторой идеи, как принципа права, представляется возможным только тогда, когда она, по меньшей мере, имеет один из признаков принципов права – предельно общий характер. Правовая определенность не может быть охарактеризована, как идея, имеющая предельно общий характер, это требование более чем конкретно.

Следует отметить дискуссионную позицию, в соответствии с которой применение налогового законодательства по аналогии невозможно (п. 7 Информационного письма Президиума ВАС РФ от 31 мая 1999 г. № 41 «Обзор практики применения арбитражными судами законодательства, регулирующего особенности налогообложения банков», Решение ВАС РФ от 26 января 2005 г. № 16141/04, Постановление Президиума ВАС РФ от 26 апреля 2005 г. № 14324/04). Г.А. Гаджиев приводит существующее мнение: поскольку налоговое право является отраслью публичного права, то в нем, в отличие от отраслей частного права, правоприменителям не должны предоставляться полномочия по восполнению пробелов в законе с использованием аналогии закона или права. Такая теоретическая модель заложена в НК РФ, в котором нет статьи, аналогичной ст. 6 ГК РФ «Применение гражданского законодательства по аналогии»[237].

При этом определенное исключение установлено в процессуальном законодательстве: ч. 3 ст. 11 ГПК РФ, ч. 4 ст. 2 и ч. 6 ст. 15 КАС РФ, ч. 6 ст. 13 АПК РФ предусматривают право суда на применение аналогии закона и аналогии права; исключений для налогового права не предусмотрено. Право на применение аналогии продиктовано безусловной обязанностью суда вынести решение по существу спора вне зависимости от сложности дела и степени урегулированности правом соответствующих правоотношений: *lex non deficit in justitia exhibenda* – закон не имеет пробелов, когда речь идет о предоставлении правосудия[238]. Аналогичное положение было предусмотрено в п. 12 раздела «О судопроизводстве в судах общих» отечественного Устава Гражданского Судопроизводства 1864 г.: все судебные места обязаны решать дела по точному разуму существующих законов. Останавливать решение дела, под предлогом неполноты, неясности, недостатка или противоречия законов, воспрещается.

Следует учитывать, что полномочие суда (как, впрочем, и иных лиц) на применение аналогии права (закона) в некоторых отраслях права может быть и специально ограничено, как это сделано, например, в ч. 2 ст. 3 УК РФ.

Примерами судебных актов, в которых высшие судебные органы применили аналогию закона (как в пользу налогоплательщика, так и в пользу налогового органа), являются: п. 5 Информационного письма Президиума ВАС РФ от 5 марта 2013 г. № 157, Постановления Президиума ВАС РФ от 29 июня 2004 г. № 2046/04, от 23 августа 2005 г. № 5735/05, от 12 февраля 2008 г. № 12566/07, от 25 февраля 2010 г. № 13640/09, от 1 марта 2011 г. № 13018/10, от 9 апреля 2013 г. № 13986/12; Определение ВС РФ от 31 октября 2017 г. № 305КГ175672. Указанное обстоятельство дает основания полагать, что субъекты налоговых правоотношений в принципе могут сделать выводы о своих правах и обязанностях с применением аналогии закона (аналогии права), но при этом они должны быть готовы к тому, чтобы убедить суд в верности своей позиции и возможности применения данной аналогии. С этой точки зрения какого–либо жесткого ограничения круга субъектов, имеющих право применять аналогию закона (аналогию права) в налоговом праве в действительности нет. Итоговый ответ вопрос о возможности аналогии в конкретной ситуации в любом случае останется за судом, но в суд ситуация попадет, скорее всего, с уже с примененной каким–либо субъектом аналогией.

Как пример современной ситуации, в которой очевидно необходима к применению аналогия закона, можно привести п. 2 ст. 101 НК РФ (руководитель (заместитель руководителя) налогового органа извещает о времени и месте рассмотрения материалов налоговой проверки лицо, в отношении которого проводилась эта проверка); а также п. 7 ст. 101.4 НК РФ (о времени и месте рассмотрения акта налоговый орган извещает лицо, совершившее нарушение законодательства о налогах и сборах, заблаговременно). Очевидно, что заблаговременное извещение о времени и месте квазисудебного рассмотрения материалов проверки необходимо в обоих случаях, а отсутствие указания на заблаговременность извещения в п. 2 ст. 101 НК РФ может быть легко компенсировано через аналогию закона с п. 7 ст. 101.4 НК РФ.

Есть и примеры, в которых высшие судебные органы не нашли оснований для применения аналогии закона. Так, исходя из Постановления Президиума ВАС РФ от 16 апреля 2013 г. № 16929/12 к отношениям по изменению сроков уплаты страховых взносов в ГВБФ (до 1 января 2017 г. урегулированным Федеральным законом от 4 июля 2009 г. № 212–ФЗ «О страховых взносах…» (утратил силу)) по аналогии неприменимы положения НК РФ, устанавливающие правила и основания изменения сроков уплаты налоговых платежей (гл. 9), несмотря на схожесть данных правоотношений. В Определении ВС РФ от 26 декабря 2017 г. № 305КГ1712383 (впоследствии упомянуто в Обзоре судебной практики ВС РФ № 1 (2018), утв. Президиумом ВС РФ 28 марта 2018 г.) выражено отрицательное отношение к примененным в оспариваемых судебных актах по аналогии закона положений Технического регламента Таможенного союза «О безопасности колесных транспортных средств», утвержденного решением Комиссии Таможенного союза от 9 декабря 2011 г. № 877, в котором дано определение технически допустимой максимальной массы колесного транспортного средства – установленной изготовителем максимальной массы транспортного средства со снаряжением, пассажирами и грузом. По аналогии с указанным определением суды пришли к выводу о том, что для целей расчета утилизационного сбора максимальная технически допустимая масса погрузчика должна определяться путем суммирования массы самоходной машины и ее грузоподъемности.

В итоге, с учетом современного нормативного регулирования и судебной практики в налоговом праве формально невозможно применение аналогии права (закона) публичными субъектами (если оно ухудшает положение частных субъектов) в таких сферах, как налоговая ответственность (п. 21 Информационного письма Президиума ВАС РФ от 17 марта 2003 г. № 71); субъект и элементы налогового обязательства (Решение ВАС РФ от 14 мая 2003 г. № 2742/03).

При решении вопросов о применении некоторой нормы в конкретной ситуации следует учесть правовую позицию, изложенную в Постановлении Президиума ВАС РФ от 10 марта 2009 г. № 9024/08: распространение действия положения закона на отношения, которые не обозначены в гипотезе правовой нормы, изменяло бы режим налогообложения в условиях, когда налогоплательщик не мог разумно ожидать такого расширительного истолкования данной нормы. Соответственно, в некоторых случаях налогоплательщик вполне может разумно истолковывать норму налогового права расширительно, то есть с учетом п. 7 ст. 3 НК РФ – в свою пользу.

Указанное положение (п. 7 ст. 3 НК РФ) предполагает, что все неустранимые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах и сборах толкуются в пользу налогоплательщика (плательщика сбора, плательщика страховых взносов, налогового агента). В Определении ВС РФ от 26 декабря 2017 г. № 305КГ1712383 (впоследствии упомянуто в Обзоре судебной практики ВС РФ № 1 (2018), утв. Президиумом ВС РФ 28 марта 2018 г.) отмечается, что в п. 6 ст. 3 НК РФ закреплен общий для всех обязательных платежей принцип формальной определенности норм.

Не следует, однако, абсолютизировать требование правовой определенности и полагать, что неясность конкретной нормы всегда является основанием для ее игнорирования (либо толкования) в пользу частного субъекта. То, что п. 7 ст. 3 НК РФ, без принципиальных изменений существующий с начала действия части первой НК РФ, т.е. с 1999 года, не стал первоосновой для значительного числа судебных решений по налоговым спорам, можно легко установить путем использования современных справочно–правовых систем. Исходя из

---

[233] *Орлов М.Ю.* Десять лекций о налоговом праве России: учебн. пособие. – М., 2009. – С. 28.

[234] *Винницкий Д.В.* Российское налоговое право: проблемы теории и практики. – СПб., 2003. – С. 197; *Демин А.В.* Налоговое право России. – М., 2006. – С. 148.

[235] *Цинделиани И.А., Кирилина В.Е., Костикова Е.Г., Мамилова Е.Г., Шарандина Н.Л.* Налоговое право России: учебник. – М., 2008. – С. 63.

[236] *Парыгина В.А.* Российское налоговое право. Проблемы теории и практики. – М., 2005. – С. 97.

[237] *Гаджиев Г.А.* Особенности толкования норм налогового законодательства // Налоговое право в решениях Конституционного Суда РФ 2008 г. – М., 2010. – С. 26.

[238] Латинские юридические изречения. / Сост. проф. Е.И. Темнов. – М., 2003. – С. 235.

позиции Е.В. Тимофеева, рассчитывать на победу в процессе лишь на основании данной нормы было бы в высшей степени наивно[239]. С точки зрения Р.А. Познера, согласно общепринятому взгляду на толкование закона, суд стремится раскрыть и привести в действие намерения законодателей[240]. Очевидно, что в налоговом праве – это далеко не всегда намерение освободить налогоплательщика от обязанностей. Представляется, что рассматриваемая норма применима тогда, когда с точки зрения большинства разумных и непредвзятых профессионалов, намерения законодателя выражены настолько неясно (неопределенно), что иного варианта, кроме как принять решение в пользу частного субъекта, не имеется.

Соответственно, примеры конкретного применения п. 7 ст. 3 НК РФ относительно редки, хотя имеются. В частности, в Постановлении КС РФ от 31 мая 2018 г. № 22П констатируется неопределенность налогового законодательства в части обложения НДФЛ определенных выплат и сделан вывод о недопустимости их обложения. В Определении ВС РФ от 18 марта 2016 г. № 305КГ1514263 (впоследствии упомянуто в Обзоре судебной практики ВС РФ № 2 (2016), утв. Президиумом ВС РФ 6 июля 2016 г.) признано, что при отсутствии в НК РФ правил, устраняющих двойное налогообложение в рассмотренных случаях, в частности, в отсутствие прямого предписания об освобождении сумм полученных процентов от налогообложения у российской организации – заимодавца, суд первой инстанции пришел к правильному выводу о наличии правовой неопределенности в содержании налогового закона, которая в соответствии с п. 7 ст. 3 и п. 2 ст. 24 НК РФ подлежит истолкованию в пользу общества.

Как разъяснено в п. 7 Обзора практики рассмотрения судами дел, связанных с применением главы 23 Налогового кодекса Российской Федерации (утв. Президиумом ВС РФ 21 октября 2015 г.), со ссылкой на п. 7 ст. 3 НК РФ, при отсутствии в главе 23 НК РФ прямого указания об отнесении определенных выплат к облагаемым доходам, НДФЛ при их получении гражданином взиматься не должен. Выплаты физическим лицам, призванные компенсировать в денежной форме причиненный им моральный вред, также не относятся к экономической выгоде (доходу) гражданина, что в соответствии со ст. 41, 209 НК РФ означает отсутствие объекта налогообложения.

Несколько иной подход можно видеть в Определении ВС РФ от 30 августа 2017 г. № 5КГ1799, в котором сделан вывод о наличии правовой неопределенности относительно порядка исчисления налоговой базы по НДФЛ при приобретении физическим лицом недвижимого имущества на основании договора дарения. В этой связи привлечение лица к ответственности за совершение налогового правонарушения при отсутствии конкретного правового предписания, которое это лицо обязано исполнить, не отвечает принципу определенности налоговых обязательств и противоречит основным началам законодательства о налогах и сборах, согласно которым все неустранимые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах и сборах толкуются в пользу налогоплательщика (п. 7 ст. 3 НК РФ). В то же время Судебная коллегия полагает правильными определение налоговой инспекцией по результатам выездной налоговой проверки налоговой базы по НДФЛ исходя из рыночной стоимости полученного Теряевой О.С. в дар имущества, а, соответственно, и начисление недоимки по налогу.

В Определении ВС РФ от 26 апреля 2018 г. № 309КГ1721454, опять же, со ссылкой на п. 7 ст. 3 НК РФ, разъяснено, что при отсутствии в гл. 26.2 НК РФ специальных правил, регулирующих применение УСН в случае реорганизации, общество было вправе исходить из сохранения у него в неизменном состоянии права на применение данного специального налогового режима, как неотъемлемого элемента своей правоспособности.

Другой пример: применительно к транспортному налогу в ст. 361 НК РФ является актуальным вопрос отнесения некоторых автомобилей к грузовым (к легковым, к автобусам), поскольку от этого прямо зависит размер налога, уплачиваемый владельцем автомобиля. Классический пример «проблемного» в этом аспекте автомобиля – УАЗ «буханка». В настоящее время принятые в России категории транспортных средств (для целей разграничения прав на управление ими) определены в п. 1 ст. 25 Федерального закона от 10 декабря 1995 г. № 196ФЗ «О безопасности дорожного движения» (A, B, C, D и др.). Но эти категории, указываемые в регистрационных документах, не всегда позволяют однозначно ответить на данный вопрос. В частности, четкого нормативного определения терминов «легковой автомобиль», «грузовой автомобиль» не имеется. Предлагается общий вариант решения указанной проблемы: применительно к ст. 361 НК РФ автомобиль может быть грузовым, легковым, либо автобусом. При определении типа транспортного средства необходимо руководствоваться паспортом транспортного средства. Если указанный документ не позволяет однозначно определить, к какой из категорий следует относить конкретный автомобиль, то исходя из п. 7 ст. 3 НК РФ следует применять наименьшую ставку из возможных[241].

В ряде актов КС РФ (в т.ч. Постановление от 28 марта 2000 г. № 5П, Определения от 25 января 2007 г. № 48ОО, от 16 июля 2013 г. № 1173О) разъяснено, что некоторая неточность юридико–технического характера, допущенная законодателем при формулировании законоположения, хотя и затрудняет уяснение его действительного смысла, однако не дает оснований для вывода о том, что оно является неопределенным, расплывчатым, не содержащим четких стандартов и, следовательно, не отвечающим принципам налогового законодательства в правовом государстве, как они закреплены в Конституции РФ. Подобные неясности, выявляемые в процессе применения налоговых норм в конкретных правовых ситуациях, устраняются путем толкования этих норм правоприменительными органами, в том числе арбитражными судами, причем именно судебная власть, действующая на основе принципов самостоятельности, справедливого, независимого, объективного и беспристрастного правосудия (ст. 10 и 120 Конституции РФ), в наибольшей мере предназначена для решения названной задачи.

Таким образом, именно судебная оценка определенности конкретной нормы в силу особых полномочий судов может «поставить точку» в данном вопросе. В Постановлении КС РФ от 17 марта 2009 г. № 5П отмечается, что именно суду принадлежит исключительное полномочие принимать окончательные решения в споре о праве, в том числе по делам, возникающим из налоговых правоотношений.

Русский юрист Е.В. Васьковский полагал, что при толковании двусмысленных норм следует руководствоваться следующими правилами:

1. Двусмысленные нормы нужно понимать в смысле, наиболее соответствующем общему духу действующего права;

2. Из двух одинаково возможных смыслов нормы следует отдавать предпочтение тому, при котором норма представляется более справедливой;

3. Из двух одинаково возможных и справедливых смыслов нормы нужно избирать тот, который наиболее целесообразен (соответствие нормы существу охраняемых ею правоотношений, т.е. практическая полезность);

4. Из двух одинаково справедливых и целесообразных смыслов нормы нужно избирать тот, при котором она является более милостивой.

При невозможности устранить двусмысленность нормы с помощью изложенных выше правил толкования, нужно придать ей тот смысл, который представляется более вероятным по обстоятельствам данного случая[242].

Кроме того, следует учесть, что в налоговом праве всегда будет иметь место некоторое количество оценочных норм, в т.ч. и по той причине, что число значимых для налогообложения современных общественных отношений весьма существенно и зачастую не отличается стабильностью. По существу риторический вопрос задает В.Д. Зорькин: возможно ли в принципе добиться абсолютной четкости и ясности от законодателя? Опыт других стран показывает, что, несмотря на то, что к этому следует стремиться, вряд ли это возможно полностью достичь в реальности. Большое разнообразие хозяйственных отношений, порождаемое свободой договора, не позволяет достичь полной определенности всех норм налогового законодательства. В некоторых случаях никуда не уйти и от оценочных понятий[243]. Ю.В. Старых полагает, что в налоговой сфере порой возникают настолько индивидуальные ситуации, что заранее подробно

---

[239] *Тимофеев Е.В.* Налоговое право России – практическое и увлекательное. Полутом I: От основ к источникам и основным принципам. – М., 2017. – С. 251.

[240] *Познер Р.А.* Экономический анализ права. – М., 2004. – Т. 2. – С. 707.

[241] Рекомендации Научно–консультативного совета при ФАС Волго–Вятского округа «О практике применения налогового законодательства» (по итогам заседания 27 октября 2011 г.) // СПС Гарант, СПС КонсультантПлюс, URL: http://www.fasvvo.arbitr.ru

[242] *Васьковский Е.В.* Руководство к толкованию и применению законов. – М., 1997. – С. 85 – 90.

[243] *Зорькин В.Д.* Конституционный Суд России: доктрина и практика: монография. – М., 2017. – С. 264.

регламентировать их невозможно[244]. *Ad ea quae frequentius accidunt jura adaptandur* – законы формулируются применительно к тем делам, которые чаще встречаются[245]. Полное отсутствие оценочных норм в налоговом праве привело бы к невозможности учета особенностей реальных общественных отношений, и, в частности, к нарушению принципа справедливости. По мнению А. Барака, общество не может достичь господства права без некоторой меры усмотрения. Право без усмотрения в конечном счете уступает произволу. Из этого вытекает, что главный вопрос состоит не в том, должно ли существовать судейское усмотрение, а в том, где следует обозначить должные пределы этого усмотрения в демократическом обществе, которое стремится к господству права[246].

Примечательны сведения, сообщенные бельгийским юристом К. Демейером, и демонстрирующие одну из причин, по которым нормативный правовой акт может и не быть с должной степенью определен: нередко закон – это компромисс между правительством и оппозицией, и не только в Бельгии, поэтому он непонятен для применения[247].

Как считает А.В. Демин, оценочное налогово–правовое понятие – это закрепленное в норме налогового права относительно определенное понятие с открытой структурой, сознательно не конкретизированное законодателем с целью предоставления такой возможности субъектам, которым адресована соответствующая норма, с учетом фактических обстоятельств дела. Главное в этом определении то, что содержание понятия требует дальнейшей конкретизации. Оценочные понятия можно назвать нечеткими в том смысле, что нормами права их содержание фиксируется лишь относительно. Однако эту неопределенность нельзя считать «неустранимой» в смысле п. 7 ст. 3 НК РФ, поскольку при этом предусматривается вполне четкий метод преодоления сложившейся неопределенности – конкретизация понятия в процессе правоприменительной деятельности[248].

Оценочные правовые понятия в конкретных ситуациях неизбежно порождают оценочные суждения о фактах. В Постановлении ЕСПЧ от 8 июля 1986 г. по делу «Лингенс против Австрии» содержится вывод о том, что следует проводить тщательное различие между фактами и оценочными суждениями. Существование фактов может быть доказано, тогда как истинность оценочных суждений не всегда поддается доказыванию.

Примером оценочной нормы является ст. 252 НК РФ, общими выражениями устанавливающая критерии определения расходов, которые налогоплательщик налога на прибыль организаций может учесть при исчислении данного налога (и, соответственно, уменьшить облагаемую прибыль). При этом гл. 25 НК РФ «Налог на прибыль организаций» прямо предусматривает ряд таких расходов, но исчерпывающего их перечня не дает. Конституционный Суд РФ в Определениях от 4 июня 2007 г. № 320ОП и № 366ОП, рассматривая данную статью, указал, что наличие в законе общих оценочных понятий само по себе не свидетельствует об их неопределенности, поскольку нормы законодательства о налогах и сборах различны по характеру и значению, пределы детализации таких его норм, как абстрактно сформулированные нормы–принципы, определяются законодателем с учетом необходимости их эффективного применения к неограниченному числу конкретных правовых ситуаций. Так, в Постановлении Президиума ВАС РФ от 22 декабря 2009 г. № 11175/09 в качестве возможных к учету при налогообложении прибыли были расценены расходы налогоплательщика по оплате мерчандайзинговых услуг (прямо в НК РФ не упомянутые).

В силу того, что наличие оценочных норм в налоговом законодательстве – объективная реальность, следует учитывать и неизбежные отрицательные стороны данного явления. Поскольку позиция суда относительно применения оценочной нормы будет конечной (по отношению к позициям налогоплательщика и налогового органа), справедливо замечание А. Барака. По мнению данного ученого, то, что суду предоставляется право усмотрения для осуществления конкретизации закона, порождает недостатки, которые проистекают главным образом из невозможности предсказать последствия применения усмотрения, а в результате страдает юридическая определенность и способность планировать на длительный срок[249]. В Постановлении Президиума ВАС РФ от 15 октября 2013 г. № 16416/11 признается, что правоотношения, существующие между истцом и ответчиком, находятся в ситуации неопределенности до момента вынесения окончательного судебного акта по делу.

Можно отметить, что в некоторых сферах правоприменения оценочные подходы признаются в принципе недопустимыми (с соответствующими, как положительными, так и отрицательными последствиями). Например, в силу п. 4 ч. 1 ст. 3 Федерального закона от 18 июля 2011 г. № 223ФЗ «О закупках товаров, работ, услуг отдельными видами юридических лиц» при закупке товаров, работ, услуг заказчики обязаны руководствоваться принципом отсутствия ограничения допуска к участию в закупке путем установления неизмеряемых требований к участникам закупки. Данное положение разъяснено в т.ч. в п. 4 Обзора судебной практики по вопросам, связанным с применением Федерального закона от 18 июля 2011 г. № 223ФЗ «О закупках товаров, работ, услуг отдельными видами юридических лиц» (утв. Президиумом ВС РФ 16 мая 2018 г.).

Но, поскольку отказ от оценочных норм в налоговом законодательстве в настоящее время невозможен, весьма интересно мнение В.В. Михайлова. Исходя из позиции данного ученого, наличие оценочных норм не является препятствием ни для эффективного правового регулирования, ни для планирования субъектами права своей деятельности в высоконравственном обществе, поскольку внутренние ограничения важнее внешних[250]. Сходным образом рассуждает и Г.А. Гаджиев: чем лучше развита система этических норм и чем крепче они усвоены обществом, тем выше показатели так называемого социального капитала и человеческого капитала, без которых невозможно экономическое развитие[251]. Однако, современное российское общество, по всей видимости, не может быть определено, как высоконравственное (хотя, следует признать, вопросы нравственности сильно меняются со временем и в зависимости от оцениваемой социальной группы).

Отсутствие абсолютной правовой определенности в налоговом праве, по всей видимости, стало основанием осторожной позиции американских ученых, приведенной Д. Ларо: обычно налогоплательщики структурируют свои деловые операции на основании правил Кодекса Службы внутренних доходов США, исходя из того, что налоговые последствия можно предсказать с разумной долей вероятности[252]. Собственно говоря, тот же общий подход можно видеть и в Постановления КС РФ от 5 марта 2013 г. № 5П: требование определенности призвано обеспечить лицу, на которое законом возлагается та или иная обязанность, реальную возможность предвидеть в разумных пределах последствия своего поведения. В Определении ВС РФ от 23 ноября 2017 г. № 308ЭС179467 применен интересный термин: риск неправильного понимания налогового законодательства.

Применительно к рассматриваемому требованию, представляет интерес п. 4 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. № 62 «О некоторых вопросах возмещения убытков лицами, входящими в состав органов юридического лица»: добросовестность и разумность при исполнении возложенных на директора обязанностей заключаются в принятии им необходимых и достаточных мер для достижения целей деятельности, ради которых создано юридическое лицо, в том числе в надлежащем исполнении публично–правовых обязанностей, возлагаемых на юридическое лицо действующим законодательством. В связи с этим в случае привлечения юридического лица к публично–правовой ответственности (налоговой, административной и т.п.) по причине недобросовестного и (или) неразумного

---

[244] *Старых Ю.В.* Усмотрение в налоговом правоприменении. – М., 2007. – С. 57.

[245] Латинские юридические изречения. / Сост. проф. Е.И. Темнов. – М., 2003. – С. 73.

[246] *Барак А.* Судейское усмотрение. Пер. с англ. – М., 1999. – С. 349.

[247] Оспаривание в суде письменных разъяснений налоговой службы: новые возможности. // Налоговед. – 2015. – № 7. – С. 43.

[248] *Демин А.В.* Оценочные понятия в налоговом праве. // Налоговое право в решениях Конституционного Суда РФ 2009 г. – М., 2011. – С. 63.

[249] *Барак А.* Судейское усмотрение. Пер. с англ. – М., 1999. – С. 23.

[250] *Михайлов В.В.* Социальные ограничения: структура и механика подавления человека. – М., 2011. – С. 63.

[251] *Гаджиев Г.А.* Российские исследования в области права и экономики: уточнение юридической картины мира. // URL: http://ksrf.ru/ru/News/Documents/report_Гаджиев_2017.pdf

[252] *Ларо Д.* Судебная доктрина экономической сущности в США // Налоговые споры: опыт России и других стран: По материалам V Междунар. научно–практ. конф. 26–27 октября 2011 г. / Сост. М.В. Завязочникова, под. ред. С.Г. Пепеляева. – М., 2012. – С. 83.

поведения директора понесенные в результате этого убытки юридического лица могут быть взысканы с директора. При обосновании добросовестности и разумности своих действий (бездействия) директор может представить доказательства того, что квалификация действий (бездействия) юридического лица в качестве правонарушения на момент их совершения не являлась очевидной, в том числе по причине отсутствия единообразия в применении законодательства налоговыми, таможенными и иными органами, вследствие чего невозможно было сделать однозначный вывод о неправомерности соответствующих действий (бездействия) юридического лица. На практике данное разъяснение было применено, например, в Постановлении Президиума ВАС РФ от 10 декабря 2013 г. № 10481/13 для квалификации действий арбитражного управляющего.

Соответственно, правовая определенность отражается и в поведении, ожидаемом от субъектов права (да, детерминированном, в том числе, нормами права). В частности, правовая определенность должна заключаться в точных, непротиворечивых и исполнимых правоприменительных актах, исходящих от органов власти. В Определении ВС РФ от 21 февраля 2017 г. № 305КГ1614941 разъяснено, что произвольный отказ налоговых органов от исполнения принятого ими решения ставит добросовестно действовавшего налогоплательщика в состояние правовой неопределенности в отношениях с государством, что не соответствует принципам верховенства права, юридического равенства, поддержания доверия к закону и действиям публичной власти, вытекающим из ст. 2, ч. 1 и 2 ст. 15, ст. 18, ч. 1 ст. 19 Конституции РФ, и приводит к нарушению баланса частных и публичных интересов. Другой пример – в Постановлении Президиума ВАС РФ от 7 февраля 2012 г. № 12573/11 заявителю было отказано в удовлетворении его требований, поскольку их удовлетворение породит неисполнимые судебные акты, нарушающие принцип правовой определенности.

Говоря о требовании правовой определенности, нельзя не отметить, что оно предполагает не только достаточную конкретность и понятность нормативных правовых актов, стабильность судебной практики, но и, вообще говоря, **официальное обнародование правовых актов.** В силу ч. 3 ст. 15 Конституции РФ законы подлежат официальному опубликованию. Неопубликованные законы не применяются. Любые нормативные правовые акты, затрагивающие права, свободы и обязанности человека и гражданина, не могут применяться, если они не опубликованы официально для всеобщего сведения. Таким образом, налогоплательщик всегда имеет право ознакомиться с содержанием нормативных актов (изданных органами власти), регламентирующих его права и обязанности в налоговых правоотношениях.

В.В. Михайлов справедливо полагает, что отсутствие информации о тех или иных формах социальных ограничений само по себе является формой социального ограничения. Отсутствие четкой системы ограничений в обществе лишает субъекта социального действия свободы достижения сознательно поставленных целей[253]. В.В. Лунеев обоснованно отмечает, что предоставив российским людям доступ к объективной жизненной информации, власти не смогут манипулировать ими[254]. По этой причине во многих сообществах управляющая элита стремится так или иначе ограничить для иных членов сообщества информацию о реальных социальных ограничениях и возможностях, предпочитая использовать ее в своих целях. И хотя нормативные правовые акты (в совокупности с информацией об их толковании и реальном правоприменении) не являются единственной формой социальных ограничений, очевидно, что они – одна из важнейших форм. В отсутствие у субъектов права возможности подробно и без существенных затрат ознакомится со своими потенциальными правами и обязанностями, нельзя требовать от них законопослушного поведения.

Следует отметить, что во времена СССР имели место существенные проблемы с публикацией нормативных правовых актов. В частности, в заключении Комитета конституционного надзора СССР от 29 ноября 1990 г. № 12 (2–12) «О правилах, допускающих применение неопубликованных нормативных актов о правах, свободах и обязанностях граждан» было констатировано, что имеется множество таких актов с грифами «секретно», «не подлежит опубликованию», «не для печати», «для служебного пользования» и т.п., в том числе: указы и Постановления Президиума Верховного Совета СССР по вопросам гражданства, подсудности уголовных дел, амнистии, административной ответственности, трудовых отношений и социального обеспечения, выселения граждан из жилых помещений; постановления и Распоряжения Совета Министров СССР по вопросам пенсионного обеспечения, оплаты труда, предоставления жилых помещений, использования труда осужденных и их перевоспитания, условий и оплаты труда советских граждан, работающих за границей. Министерства и ведомства СССР также издают большое число закрытых нормативных актов, касающихся прав, свобод и обязанностей граждан СССР или порядка их осуществления. Распространена практика присвоения грифов «секретно», «не для печати» и т.д. отдельным положениям (статьям, пунктам) нормативного акта, которые при публикации его текста не приводятся.

Примечательно то, что отсутствие официальной публикации важнейших нормативных правовых актов в СССР имело даже теоретическое обоснование. По этому поводу А.А. Тилле писал, что существует принцип – незнание закона не освобождает от ответственности. Но этот принцип действует только в отношении опубликованных законов. В советские же времена уголовная ответственность иногда назначалась по неопубликованным законам, а поскольку ученые–юристы считали правилом оправдывать и восхвалять действия законодателей, были среди них и такие, которые безосновательно доказывали, что сознательные граждане должны были и до издания запретительного уголовного закона понимать общественную опасность своего деяния. Именно такие ученые делали карьеру, получали ордена и звания. Они говорили, что предположение о знании гражданами законов после их опубликования есть фикция, ибо в основном люди не знают большинства опубликованных законов, но сознают общественную опасность тех или иных деяний. А потому должны нести уголовную ответственность и при отсутствии опубликованного закона[255]. Но не стоит, однако, полагать, что подобные теории характерны исключительно для советской юридической науки. В частности, по сведениям, приведенным в XIX веке русским исследователем Г.Ф. Дормидонтовым, английские юристы пришли действительно к тому, что предполагают всякого англичанина присутствующим в парламенте в лице своих представителей, а отсюда выводят, что нет надобности в обнародовании закона и что законы должны считаться известными во всем королевстве с того момента, как они одобрены обеими палатами и санкционированы королем[256].

В настоящее время, на основании ч. 3 ст. 15 Конституции РФ, в соответствии с ч. 4 ст. 8 Федерального закона от 27 июля 2006 г. № 149–ФЗ «Об информации, информационных технологиях и о защите информации» не может быть ограничен доступ к нормативным правовым актам, затрагивающим права, свободы и обязанности человека и гражданина, а также устанавливающим правовое положение организаций и полномочия государственных органов, органов местного самоуправления. Поскольку судебная практика оказывает значительное влияние на применение норм права, Федеральный закон от 22 декабря 2008 г. № 262–ФЗ «Об обеспечении доступа к информации о деятельности судов в Российской Федерации» предусматривает обязательность размещения в сети «Интернет» текстов судебных актов (ст. 15). В п. 27 Постановления Пленума ВАС РФ от 8 октября 2012 г. № 61 «Об обеспечении гласности в арбитражном процессе» разъяснено, что тексты судебных актов арбитражных судов, вынесенные в открытом судебном заседании, размещаются в сети «Интернет» в полном объеме без изъятий. Для ряда случаев актуален п. 32 Постановления Пленума ВС РФ от 26 декабря 2017 г. № 57 «О некоторых вопросах применения законодательства, регулирующего использование документов в электронном виде в деятельности судов общей юрисдикции и арбитражных судов»: судебный акт (копия судебного акта) считается полученным лицом, которому он в силу положений процессуального законодательства высылается посредством его размещения на официальном сайте суда в режиме ограниченного доступа, на следующий день после дня его размещения на указанном сайте (статьи 214, 227 ГПК РФ, статьи 177, 186 АПК РФ, статьи 182, 201 КАС РФ).

Исходя из Решения ВАС РФ от 27 января 2010 г. № ВАС15316/09, является незаконным применение пометки «Для служебного пользования» на Приказе ФНС России, регламентирующем порядок рассмотрения жалобы при обращении в вышестоящий налоговый орган, поскольку это ограничивает без законных к тому оснований осведомленность частных субъектов. В частности, в п. 1.3 Постановления Правительства РФ от 3 ноября 1994 г. № 1233 «Об утверждении Положения о порядке обращения со служебной информацией ограниченного распространения в федеральных органах исполнительной власти» предусмотрено, что не может быть отнесен к служебной информации ограниченного распространения порядок рассмотрения и разрешения заявлений, а также обращений граждан и юридических лиц.

---

[253] *Михайлов В.В.* Социальные ограничения: структура и механика подавления человека. – М., 2011. – С. 31, 165.

[254] *Лунеев В.В.* О равенстве и равноправии в современной России. // Государство и право. – 2013. – № 5. – С. 97.

[255] *Тилле А.А.* Занимательная юриспруденция. – М., 2000. – С. 67, 68.

[256] *Дормидонтов Г.Ф.* Классификация явлений юридического быта, относимых к случаям применения фикций. – Казань, 1895. – С. 31. // СПС Гарант

Требование правовой определенности, вообще говоря, реализуемо только при общем **запрете обратной силы правовых актов**. В противном случае точное понимание частным субъектом правовых последствий своих деяний было бы невозможным, поскольку субъект не может предвидеть, как именно и для кого законодатель изменит эти правовые последствия нормативным актом «с обратной силой». А. Шайо отмечает, что закон не может иметь обратной силы, в противном случае правовые нормы вообще не имели бы никакой обязательной силы (всегда и все можно было бы задним числом изменить)[257]. По мнению Г.А. Гаджиева, принцип правовой определенности, в частности, ограничивает возможность придания обратной силы актам законодательных и юрисдикционных органов, а также предполагает предсказуемость решений высших судов и стабильность выраженных в них правовых позиций. Это необходимо для обеспечения стабильных условий хозяйствования[258]. В ряде актов КС РФ (Постановления от 24 мая 2001 г. № 8П, от 29 января 2004 г. № 2П, от 20 апреля 2010 г. № 9П, от 14 января 2016 г. № 1П, от 28 ноября 2017 г. № 34П, от 22 января 2018 г. № 4П; Определения от 12 мая 2005 г. № 163О, от 3 марта 2015 г. № 417О, от 26 мая 2016 г. № 1166О, от 7 декабря 2017 г. № 2794О и др.) упомянут принцип поддержания доверия граждан к закону и действиям государства, который предполагает сохранение стабильности правового регулирования и недопустимость внесения произвольных изменений в действующую систему норм.

В качестве еще одного элемента правовой определенности можно указать общую обязательность **наличия ограничений во времени для реализации прав и обязанностей субъектов права**. Практически все субъективные права (обязанности) имеют временные пределы для их свободной реализации. В частности, налоговый орган, взыскивающий налог, ограничен сроками на судебное (ст. 48 НК РФ) и внесудебное (ст. 46, 47 НК РФ) взыскание. Налогоплательщик, имеющий желание обжаловать вступивший в силу ненормативный правовой акт налогового органа, ограничен годичным сроком на обжалование (п. 2 ст. 139 НК РФ). Некоторые сроки на совершение соответствующих действий установлены в законодательстве, как пресекательные, по истечении которых право на совершение данного действия прекращается. В ряде актов КС РФ (Постановления от 24 июня 2009 г. № 11П, от 20 июля 2011 г. № 20П, от 24 марта 2017 г. № 9П и др.) постулируется, что никто не может быть поставлен под угрозу возможного обременения на неопределенный или слишком длительный срок. Наличие сроков, в течение которых для лица во взаимоотношениях с государством могут наступить неблагоприятные последствия, представляет собой необходимое условие применения этих последствий.

Общая позиция следует из Постановления Президиума ВАС РФ от 25 июля 2006 г. № 11366/05: если иное прямо не указано в законе, принудительные возможности государства (как судебные, так и внесудебные) ограничены, по меньшей мере, сроком исковой давности. Суд отметил, что неприменение срока допускает возможность бессрочного взыскания в бесспорном порядке суммы долга независимо от момента возникновения права требования к должнику, поскольку какой–либо срок, в течение которого может быть вынесено постановление о бесспорном списании задолженности, бюджетным законодательством не предусмотрен. В Определении ВС РФ от 31 октября 2017 г. № 305КГ175672 применен сходный подход: вышестоящий налоговый орган вправе реализовать полномочия, установленные п. 3 ст. 31 НК РФ в пределах срока, предусмотренного для проведения мероприятий налогового контроля, а именно в пределах трех лет, исчисляемых с момента окончания контролируемого налогового периода.

Принцип законности будет декларативным, если не обеспечено требование **реальной защиты прав и свобод всех субъектов, а также реальной возможности принуждения к исполнению ими своих обязанностей.** Права без возможности их эффективной защиты ничего не значат. В ст. 45 Конституции РФ установлено, что государственная защита прав и свобод человека и гражданина в Российской Федерации гарантируется. Каждый вправе защищать свои права и свободы всеми способами, не запрещенными законом. *Nemo prohibetur pluribus defensionibus uti* – никому не запрещается защищаться различными способами[259].

В соответствии со ст. 137 НК РФ каждое лицо имеет право обжаловать акты налоговых органов ненормативного характера, действия или бездействие их должностных лиц, если, по мнению этого лица, такие акты, действия или бездействие нарушают его права. Нормативные правовые акты налоговых органов могут быть обжалованы в порядке, предусмотренном федеральным законодательством. В подп. 11 п. 1 ст. 21 НК РФ также предусмотрено право налогоплательщика на самозащиту: не выполнять неправомерные акты и требования налоговых органов, иных уполномоченных органов и их должностных лиц, не соответствующие НК РФ или иным федеральным законам.

Кроме того, современное законодательство и сложившаяся судебная практика допускают не только обжалование, но и иные способы защиты прав частных субъектов налоговых правоотношений. Среди них можно отметить: предъявление требований о возврате (зачете) излишне уплаченного (взысканного) налога (ст. 78, 79 НК РФ) или о возмещении косвенного налога (ст. 176, 176.1, 203, 203.1 НК РФ); предъявление требований о возмещении убытков, причиненных незаконными актами налоговых органов или незаконными действиями (бездействием) их должностных лиц (подп. 14 п. 1 ст. 21, п. 1 ст. 35, п. 2 ст. 103 НК РФ); возражения частного субъекта при судебном взыскании с него обязательных платежей (ч. 1 ст. 45 КАС РФ, ч. 1 ст. 41 АПК РФ) и др.

С той же точки зрения, исходя из взаимообусловленности всех прав и обязанностей, юридические обязанности без возможности принуждения к их исполнению также ничего не значат. Государство, установившее обязанности для некоторого круга субъектов (в т.ч. публичных), исполнение которых оно не может (не хочет) обеспечить, тем самым теряет свой авторитет, как органа публичной власти, и провоцирует неисполнение иных обязанностей. *Frustra ferentur leges nisi subdities et obedientibus* – бесполезно издавать законы, если им не покоряются и не подчиняются[260]. Еще Лао–цзы говорил, что если законы и правила противоречат людской природе, то они могут быть изданы, но не будут соблюдаться[261]. При этом очевидно, что людская природа вовсе не предполагает желания платить налоги, но государство обычно использует меры принуждения (наказания) за неуплату налогов, т.е. использует другой аспект человеческой природы. Можно утверждать, что большинство людей интересуют не столько их юридические обязанности, как они установлены законом, сколько то, при неисполнении каких именно обязанностей, с какой вероятностью, при каких условиях и какие именно могут наступить отрицательные последствия. Основываясь на позиции Э. Остром, описывающей вопрос подчинения рационально мыслящего индивида новым нормам, можно утверждать, что им, по меньшей мере, будут учитываться: информация о содержании новых норм, информация об издержках перехода на соблюдение новых норм, информация о выгодах (или издержках) при их соблюдении, информация о вероятности мониторинга (контроля) за соблюдением новых норм и санкций при их несоблюдении[262].

Требование реальной защиты прав и свобод всех субъектов, а также реальной возможности принуждения к исполнению ими своих обязанностей, как и сам принцип законности, достаточно условно (поскольку с учетом современных подходов относится скорее к элементарной логике, чем к праву). Сложно предположить, что законы могут приниматься без расчета на их выполнение, а установленные ими права невозможно будет защитить. Но выделение указанных положений в отечественной правовой системе в некоторой степени является следствием и того, что в недавнем прошлом нашей страны были проблематичными и свободный доступ субъектов права ко всем текстам нормативных правовых актов, регламентирующих их права (обязанности), и эффективная защита нарушенных прав и свобод.

Интересно то, что принцип законности выделяется и в теории налогового права иных стран (иногда с несколько иным его пониманием). Так, исходя из сведений, приведенных Р. Польссоном применительно к шведской правовой системе, принцип законности – это общеправовой принцип, имеющий особое значение, в частности, для всей системы публичного права. Считается, что конкретное содержание принципа законности заключается в требовании, в силу которого осуществление публичной власти должно основываться на законе или другом общеобязательном предписании, принятом на соответствующем уровне. Именно в этом смысле говорят о законности публичной власти. В сфере налогового нрава отмеченное, в частности, означает, что конкретная мера обременения налогообложением должна основываться на законе, т.е. имеется в виду так называемое требование «обязательности предписания». Считается также, что подчиненность закону процесса осуществления публичной власти предполагает и требование того, что налог неукоснительно взимается,

---

[257] *Шайо А.* Самоограничение власти (краткий курс конституционализма): Пер. с венг. – М., 2001. – С. 210.

[258] *Гаджиев Г.А.* Принципы права и право из принципов // Сравнительное конституционное обозрение. – 2008. – № 2.

[259] Латинские юридические изречения. / Сост. проф. Е.И. Темнов. – М., 2003. – С. 264.

[260] Латинские юридические изречения. / Сост. проф. Е.И. Темнов. – М., 2003. – С. 170.

[261] Вэнь–Цзы: Познание тайн. Дальнейшее развитие учения Лао–цзы. – М., 2004. – С. 133.

[262] *Остром Э.* Управление общим. Эволюция институций коллективного действия. Пер. с англ. Т. Монтян. – Киев. – 2016. – С. 273.

когда закон это предписывает[263]. Соответственно, в шведском варианте принципа законности основной акцент сделан на том, что публичной власти разрешено только то, что прямо установлено для нее в законе.

При рассмотрении отечественного принципа законности представляет интерес зарубежный принцип верховенства права *(rule of law)*. Так, Э. Рокфеллер отмечает, что мы стремимся к верховенству права, а не людей. Верховенство права предполагает определенность и непротиворечивость норм, позволяющих направлять и оценивать поведение[264]. С точки зрения Дж. Флетчера, до конца 80–х годов 20 века в русском языке концепция *rule of law* совпадала с понятием «социалистической законности», а впоследствии стало превалировать понятие «правовое государство»[265]. По сведениям, приводимым В.В. Ершовым, далеко не случайно в специальной литературе и во многих международных документах зачастую понятия «верховенство права» и «правовое государство» не разграничивают и даже отождествляют[266]. Несколько в ином ключе освещает возникновение данного правового явления В.Д. Зорькин: если между интегрируемыми племенами были большие «корневые» этноплеменные различия (на современном языке – социокультурные дистанции), то единого неконфликтного правопонимания и правоприменения добиться не удавалось. И тогда «неинтегрируемые» объявлялись варварами, и среди них римский закон насаждался римским мечом – до тех пор, пока они не склонялись перед мечом и не начинали исполнять закон. Именно на этом фоне возникала, в тех или иных формах, знаменитая формула верховенства кодифицированного права над разнообразными пониманиями справедливости, дошедшая до современности в виде *the rule of law*[267].

Американский юрист Д. Силкинат приводит сведения о том, что верховенство права предполагает наличие системы, в которой соблюдаются четыре универсальных принципа:

1) государственный аппарат и его должностные лица и официальные представители подчиняются праву;

2) нормативные правовые акты являются ясными и определенными, официально публикуются, отвечают требованиям стабильности и справедливости и направлены на обеспечение и защиту основных прав, в том числе защиту личности и собственности;

3) процесс принятия, исполнения и обеспечения действия нормативных правовых актов является открытым, справедливым и рациональным.

4) правосудие осуществляется компетентными, высокоморальными и независимыми заседателями или нейтральной стороной, которые имеются в государстве в достаточном количестве, обладают адекватными ресурсами и отражают структуру общества, которому они служат[268].

Соответственно, и в настоящее время отечественный принцип законности, с учетом вытекающих из него следствий (требований), имеет существенное сходство с зарубежным принципом *rule of law*.

Принцип справедливости. *Justitia in suo cuique tribuendo cernitur* – справедливость проявляется в воздании каждому по его заслугам[269]. Справедливость рассматривает как сделанное то, что должно быть сделано[270]. Справедливость в общем виде может определяться, как понятие о должном, содержащее требование соответствия между реальной значимостью различных индивидов (социальных групп) и их социальным положением, между их правами и обязанностями, между деянием и воздаянием, трудом и вознаграждением, преступлением и наказанием и т.п. Несоответствие в этих соотношениях оценивается как несправедливость[271].

Соответственно, справедливость в праве упрощенно можно определить, как **обобщенное требование соответствия между деянием и его правовыми последствиями**. Если же речь идет о налоговом праве, то справедливость – обобщенное требование соответствия между деянием и его налогово–правовыми последствиями (между фактом получения дохода и размером налога на этот доход; между фактом владения автомобилем и величиной периодически выплачиваемого налога на этот автомобиль, между фактом выплаты заработной платы работнику и размером обязанности работодателя по уплате страховых взносов на эту выплату и т.д.).

Р. Алекси приводит позицию Федерального конституционного суда ФРГ: справедливость не входит в сферу усмотрения законодателя. Представление, что конституционный законодатель все может урегулировать по своему усмотрению, означало бы возврат к свободному от каких–либо ценностей юридическому позитивизму, который уже давно преодолен в юридической науке. Однажды установленная несправедливость, которая с очевидностью нарушает основополагающие принципы права, не становится правом в силу того, что она применяется и исполняется на практике[272].

Применительно к справедливости в праве весьма актуально высказывание известного французского математика и философа Б. Паскаля: справедливость без силы – одна немощь, сила без справедливости – тиранична. Надо, стало быть, согласовать справедливость с силой и для этого достигнуть, чтобы то, что справедливо, было сильно, а то, что сильно, было справедливо[273]. С этой точки зрения, в определении справедливости подразумеваются не просто следующие из закона правовые последствия, а реальные правовые последствия, то есть те, которые с большой вероятностью будут иметь место в действительности (при необходимости – с применением государственного принуждения).

Интересно то, что в Конституции РФ нет прямого указания на принцип справедливости (хотя было бы достаточно странным утверждение об отсутствии в отечественной правовой системе такого принципа). Однако в преамбуле к Конституции РФ говориться о вере в добро и справедливость. В Особом мнении судьи Баглая М.В. к Постановлению КС РФ от 4 апреля 1996 г. № 9П пояснено, что при выборе формы налогообложения любой законодатель обязан исходить из принципа добра и справедливости, закрепленных во введении к Конституции РФ.

Очевидно то, что для разных видов общественных отношений характерна «своя» справедливость. Так, Ж.–Л. Бержель приводит сведения о том, что существует много интерпретаций понятия справедливости, но анализ, проделанный некогда Аристотелем и Фомой Аквинским, еще и сегодня может оказаться наиболее удачным. В то время выделялись три вида справедливости:

1) коммутативная справедливость имеет место в рамках отношений между независимыми друг от друга субъектами и предполагает арифметическое равенство в обменах между субъектами;

2) дистрибутивная справедливость существует применительно к обязанностям сообщества, в том числе государства, к его членам и имеет целью наилучшее распределение имущества (прав) между людьми, что определяется потребностями каждого члена сообщества, а не долей внесенных им средств;

---

[263] *Польссон Р.* Шведское налоговое право. – Екб., 2006. – С. 75, 76.

[264] *Рокфеллер Э.* Антимонопольная религия. – Челябинск, 2012. – С. 23.

[265] *Флетчер Дж., Наумов А.В.* Основные концепции современного уголовного права. – М., 1998. – С. 13.

[266] *Ершов В.В.* Правовое и индивидуальное регулирование общественных отношений. М., 2018. – С. 237.

[267] *Зорькин В.Д.* Экономика и право: новый контекст. // URL: http://www.rg.ru/2014/05/21/zorkin-site.html

[268] *Силкинат Д.* Верховенство права и его значение. / Доктрины правового государства и верховенства права в современном мире. Сборник статей. / Под ред. Зорькина В.Д., Баренбойма П.Д. – М., 2013. – С. 16.

[269] Латинские юридические изречения. / Сост. проф. Е.И. Темнов. – М., 2003. – С. 228.

[270] *Кардозо Б.Н.* Природа судейской деятельности. Пер. с англ. – М., 2017. – С. 24.

[271] Российский энциклопедический словарь: В 2–х кн. / под ред. А.М. Прохорова. – М:, 2001. – Кн. 2 – С. 1490.

[272] *Алекси Р.* Понятие и действительность права (ответ юридическому позитивизму). Пер. с нем. – М., 2011. – С. 5 – 7.

[273] URL: https://ru.wikiquote.org/wiki/Справедливость

3) легальная справедливость применима к обязанностям членов сообщества по отношению к самому сообществу, и может быть понята как обязанность всех членов сообщества содействовать общему благу, что имеет место в долге по несению военной службы, содействии жизнедеятельности государства путем выплаты налогов или участия в общественных работах[274].

Приведенный анализ вполне актуален и в современной отечественной правовой системе, поскольку он в виде логически закрытого перечня описывает возможные виды взаимоотношений между сообществом и членами сообщества. А.В. Демин приводит позицию зарубежного исследователя Д. Элкинса, который, рассматривая отдельные вопросы налогообложения, в том же значении применяет термины «распределительная справедливость» (distributive justice) и «коммутативная справедливость» (commutative justice)[275].

С этой точки зрения коммутативная справедливость характерна, например, для гражданского права. В соответствии с п. 3 ст. 423 ГК РФ договор предполагается возмездным, если из закона, иных правовых актов, содержания или существа договора не вытекает иное. Коммутативной справедливости соответствует социалистический принцип: «каждому – по труду».

Дистрибутивная справедливость реализуется, в том числе, в праве социального обеспечения. В Определении ВС РФ от 16 сентября 2005 г. № 4В0527 признается, что правоотношения, вытекающие из пенсионного законодательства, носят публично–правовой характер. Применительно к указанному виду справедливости актуально мнение В.Д. Зорькина; содержание закрепленного в ст. 7 Конституции РФ понятия «социальное государство» раскрыто в других статьях таким образом, который отнюдь не обязывает государство удовлетворять жизненные потребности каждого человека. Так, например, право на социальное обеспечение, предусмотренное ч. 1 ст. 39, предназначено для тех, кто болен и стар, утратил кормильца или стал инвалидом, воспитывает детей и т.д.[276]. Дистрибутивной справедливости в определенном смысле соответствует коммунистический принцип: «каждому – по потребностям».

Легальная справедливость исходит из того, что объем обязанностей конкретного члена сообщества по отношению к самому сообществу предопределяется возможностями этого члена сообщества (физическими, умственными, имущественными, и т.д.) и актуальна, в частности, в налоговом праве. Чем более значительными возможностями обладает конкретный индивид, тем большими публичными обязанностями его потенциально может обременить сообщество. Легальной справедливости соответствует советский принцип: «от каждого – по способностям».

В п. 9 Рекомендации № R (2005) 1 Комитета министров Совета Европы «О финансовых средствах местных и региональных властей» (принята 19 января 2005 г.) отмечается, что одним из основных принципов установления местного налогообложения должна быть справедливость (налогообложение должно быть соразмерно платежеспособности каждого налогоплательщика). С точки зрения В.М. Сырых, налоговые правоотношения не имеют своим объектом общие блага, однако они непосредственно связаны с ними, выступают в качестве основного средства их формирования[277].

Интересно то, что в ст. 12 Конституции РСФСР 1937 г. и в ст. 14 Конституции СССР 1977 г. был продекларирован один из принципов социализма: «от каждого – по способностям, каждому – по труду». С точки зрения К. Маркса, на высшей фазе коммунистического общества, господствующим принципом должна быть формула: «каждый – по способностям, каждому – по потребностям»[278], что фактически представляет собой совокупность легальной и дистрибутивной справедливости, но без коммутативной справедливости. В этой связи примечательны сведения, приведенные Н.М. Казанцевым: как в Египте и Месопотамии, так и в СССР имело место пользование деньгами, монетами, печатными знаками в качеств средств государственного финансирования и учета задолженностей граждан перед государством по налогам, но при этом не допускался свободный обмен товарами и рынок. Существование денег без рынка и обмена было подчинено задачам налогообложения и фиксации долгов населения перед государством. В порядке распределения и перераспределения граждане получали блага от иерархической системы и, наоборот, отчуждали блага иерархической системе[279].

Очевидно то, что обеспечение дистрибутивной справедливости невозможно без наличия обобществленного блага, что в основном должно быть достигнуто в условиях легальной справедливости. Так, М. Тэтчер, Премьер–министр Великобритании, полагала, что общество не может заботиться о своих нуждающихся членах, если для этого накоплено достаточного богатства. Добрых намерений мало. Нужны еще реальные средства[280].

Не следует полагать, что вышеприведенная система видов справедливости (коммутативная, дистрибутивная, легальная) предполагает полную независимость каждого вида. В силу взаимосвязанности и взаимообусловленности различных общественных отношений могут быть взаимосвязаны и выделенные виды справедливости. Например, С. Хемелс, рассматривая принцип справедливости в налоговом праве ЕС, считает, что люди в большей степени готовы платить налоги, если они уверены, что все остальные налогоплательщики также выполняют свои обязанности по их перечислению в бюджет. Готовность нести налоговые обременения во многом зависит от того, насколько это делают другие лица. Тем самым не только страх перед наказанием, но и внутреннее ощущение справедливости распределения и фактического исполнения окружающими налоговых обязательств важно для добросовестного соблюдения законодательства. В то время как большинство принципов налогового права формулируют требования к публичным субъектам (законодателю, налоговой администрации), принцип справедливости, по мнению данного автора, прежде всего, налагает на налогоплательщиков обязательства по отношению друг к другу. Находясь или действуя в определенной налоговой юрисдикции, налогоплательщик подчиняет себя ее налоговой системе, но вправе ожидать подобного подчинения и от других. В этом контексте налоговые правонарушения и злоупотребления вредят не только государству, но и добросовестным налогоплательщикам, вынужденным нести повышенное налоговое бремя по сравнению с нарушителями[281].

По мнению русского правоведа С.А. Муромцева, право есть порядок действительный, справедливость – порядок желательный; право все знают и его действие испытывают на себе, как реальный факт, к справедливости стремятся, как к идеалу[282]. В другом произведении С.А. Муромцев отметил, что под справедливостью следует разуметь присущую в данное время данной общественной среде совокупность субъективных представлений о наиболее совершенном правовом порядке. Субъективное воззрение, о котором здесь идет речь, может принадлежать одному или немногим лицам; но обыкновенно индивидуальные различия в воззрениях на справедливость не бывают особенно велики и поэтому под справедливостью разумеют совокупность воззрений по крайней мере целого круга людей, иногда же – воззрений всего общества[283]. В частности, с точки зрения Р.А. Познера, многие законы (большинство норм уголовного права,

---

[274] *Бержель Ж.–Л.* Общая теория права. Пер. с фр. – М., 2000. – С. 61, 62.

[275] *Демин А.В.* Резидентство, искусство, воинский долг. Налоги и современная реальность. Обзор зарубежных публикаций по налоговому праву // Налоговед. – 2018. – № 5. – С. 74.

[276] *Зорькин В.Д.* Конституция живет в законах: резервы повышения качества российского законодательства. // URL: http://www.rg.ru/2014/12/18/zorkin.html

[277] *Сырых В.М.* Материалистическая философия публичного права: монография. – М., 2016. – С. 157.

[278] *Маркс К.* Критика готской программы / К. Маркс, Ф. Энгельс. Сочинения. – М., 1961. – Т. 19 – С. 20. // URL: https://www.marxists.org/russkij/marx/cw/t19.pdf

[279] *Казанцев Н.М.* Деньги как знак прав, ценность и метод. // Тезисы основных докладов Международной научно–практической конференции «Денежное обращение и право» 26 апреля 2013 г. – М., 2013. – С. 19.

[280] *Рейган Р., Тэтчер М.* Англосаксонская мировая империя. – М., 2014. – С. 270.

[281] *Демин А.В.* Принципы права: роль, статус, и действие в налоговом праве Европейского союза. // Налоговед. – 2015. – № 10. – С. 76.

[282] *Муромцев С.А.* Право и справедливость. Публичная лекция. // СПС Гарант.

[283] *Муромцев С.А.* Определение и основное разделение права. 2–е изд., доп. – СПб., 2004. – С. 146.

например) не являются продуктом деятельности узких групп интересов[284]. Соответственно, выраженное в уголовном праве негативное отношение к основным видам преступлений, как правило, является однозначно негативным отношением к ним подавляющего большинства членов общества. Кроме того, здесь представляет интерес и определение, данное еще Р.ф. Иерингом: юриспруденция – осадок здравого разума в вопросах права[285].

Как полагает А.Ф. Черданцев, рассматривая двучленную теорию норм права, реальные нормы складываются из двух содержательных элементов, каждый из которых есть не что иное, как определенная информация. Одна часть нормы представляет собой информацию о фактах, с которыми норма права связывает наступление юридических последствий, или, как обычно пишется, указывает на юридические факты. Вторая часть нормы представляет собой информацию о юридических последствиях, наступающих при наличии юридических фактов, очерченных нормой, т.е. указывает на права и обязанности адресатов нормы. Никаких других юридических последствий нормы права не предусматривают[286]. Соответственно, справедливость права в целом, по меньшей мере, предполагает справедливость отдельных норм права в их взаимосвязи, поскольку именно в них должно реализовываться требование соответствия между фактами, определенными в праве в качестве юридических, и их правовыми последствиями.

Современник А.С. Пушкина, русский юрист А.П. Куницын пришел к выводу, что граждане государства обязаны вспомоществовать цели общества, следовательно, все обязываются к несению податей. Но сия обязанность подает на каждого соответственно его достатку, ибо, во–первых, граждане государства обязываются содействовать цели общества по мере возможности; во–вторых, равное разделение податей было бы противно самой цели общества, поколику оно навлекало бы опасность частным гражданам, лишившись достатка, погибнуть от голода; в–третьих, неравное имущество требует неравных средств к сохранению оного[287]. Отечественный ученый А.А. Исаев считал, что учение о справедливости в политике налогов содержит в себе ответы на два вопроса: 1) кто должен платить налоги? и 2) как достигнуть уравнительности при распределении налогов между плательщиками?[288].

Адам Смит отмечал, что подданные государства должны по возможности соответственно своей способности и силам участвовать в содержании правительства, т.е. соответственно доходу, каким они пользуются под покровительством и защитой государства[289]. К.Т.ф.– Эеберг, в свою очередь, полагал, что плательщики должны быть обложены налогом в соответствии с их экономической платежеспособностью, то есть так, чтобы жертва, заключающаяся в налоге, для всех была одинаково чувствительна[290]. В ст. 13 Декларации прав человека и гражданина 1789 года указано, что на содержание вооруженной силы и на расходы по управлению необходимы общие взносы; они должны быть равномерно распределены между всеми гражданами сообразно их возможностям.

Современное правовое регулирование предполагает, что обязанность по уплате любого налога – установленное законом последствие деятельности (действий) самого налогоплательщика. Так, приобретение и постановка на учет автомобиля порождает обязанность владельца по периодической уплате транспортного налога; получение дохода от продажи товара порождает обязанность предпринимателя по уплате НДФЛ; выплата заработной платы работникам порождает обязанность работодателя по уплате страховых взносов. Но в качестве налогооблагаемой законодателю следует рассматривать только такую деятельность, которая является правомерной, осуществляется налогоплательщиком по собственной воле, имеет экономическое содержание и результат (действительный или обоснованно презюмируемый). Должно соблюдаться правило: *ad impossibilia lex non cogit* – закон не требует невозможного[291]. В Постановлении Президиума ВАС РФ от 25 ноября 2008 г. № 7841/08 отмечается, что устанавливаемые налоговым законодательством требования должны быть выполнимы. По верному замечанию Е.В. Кудряшовой, принцип учета фактической способности платить налог должен воплотиться в конкретных общеобязательных нормах, обобщенно учитывающих платежеспособность субъектов данного налога[292].

С учетом традиционного нормативного регулирования налога через элементы его юридического состава, показательна позиция А. Бланкенагеля: налоговая ставка должна иметь экономически рациональное отношение к облагаемым доходам или имуществу[293]. Поскольку справедливость права в целом предполагает справедливость отдельных норм права (в т.ч. регламентирующих элементы налога), вполне корректно говорить о требовании справедливости всех элементов налога (подробно будут рассмотрены впоследствии). Но очевидно, что наиболее «чувствительный» к справедливости итоговый элемент налога – сумма налога (обычно выражаемая через налоговую базу и налоговую ставку). Соответственно, теоретически вполне возможен налог, в котором не вполне справедливым образом урегулирована ставка (например – налог на доход, ставка которого равна 90 % от обычного, в т.ч. трудового дохода). Возможны и рассуждения относительно справедливости объекта налога (юридического факта в деятельности налогоплательщика, в результата появления которого у него возникает обязанность по уплате налога, в т.ч. получение дохода, владение имуществом и т.д.). Так, скорее всего, как несправедливый, в России будет квалифицирован налог, которым облагается сам факт получения физическим лицом государственной пенсии (в настоящее время пенсии по государственному пенсионному обеспечению освобождаются от НДФЛ на основании п. 2 ст. 217 НК РФ).

Вопросы справедливости вообще и справедливости в праве (в т.ч. в налоговом) являлись и являются предметом постоянного интереса. Еще Лао–цзы говорил, что закон возникает из справедливости, справедливость возникает из того, что является надлежащим для народных масс, а то, что является надлежащим для масс, это то, что согласуется с умами людей[294]. Тем не менее, очевидно, что понятие о справедливости в конкретном вопросе потенциально может различаться в представлениях разных людей. Так, еще в Библии при описании определенного периода древнего общества указано: в те дни не было царя у Израиля; каждый делал то, что ему казалось справедливым[295]. Верно и замечание американского экономиста М. Фридмана: справедливость подразумевает, что некто будет оценивать, что справедливо, а что – нет[296]. Г.А. Гаджиев привел следующие рассуждения: императивы означают прежде всего целеполагание для человека и, что особенно важно для юриспруденции, оценку его поступков. Императивы в юриспруденции – это законы и принципы права. У человека есть свобода выбора: либо следовать предписаниям, либо нет. Наличие императивов предполагает существование «императоров», т.е. лиц и органов, официально их устанавливающих, а также судей, подвергающих оценке поведение людей[297].

Соответственно, вопрос справедливого и несправедливого, особенно в сфере налогов – вопрос достаточно непростой, поскольку общие рассуждения о справедливости должны, рано или поздно, дойти до конкретных вопросов обременения налогами реальных

---

[284] *Познер Р.А.* Экономический анализ права. – М., 2004. – Т. 2. – С. 705.

[285] *Иеринг Р.ф.* Юридическая техника // Р.ф. Иеринг. Избранные труды. В 2 т. – СПб., 2006. – Т. II. – С. 326.

[286] *Черданцев А.Ф.* Толкование права и договора. – М., 2003. – С. 52.

[287] *Куницын А.П.* Право естественное. – М., 2011. – С. 100.

[288] *Исаев А.А.* Очерк теории и политики налогов. – М., 2004. – С. 45.

[289] *Смит А.* Исследование о природе и причинах богатства народов / Пер. с англ. – М., 2007. – С. 761.

[290] *Эеберг К.Т.ф.* Курс финансовой науки. – СПб., 1913. Репринтное издание Bibliard.ru. – С. 174.

[291] Латинские юридические изречения. / Сост. проф. Е.И. Темнов. – М., 2003. – С. 74.

[292] *Кудряшова Е.В.* Правовые аспекты косвенного налогообложения: теория и практика. – М, 2006. – С. 34.

[293] *Бланкенагель А.* К вопросу о конституционности торгового сбора. // Налоговед. – 2015. – № 8. – С. 18.

[294] Вэнь–Цзы: Познание тайн. Дальнейшее развитие учения Лао–цзы. – М., 2004. – С. 177.

[295] Книга Судей Израилевых – 21:25.

[296] URL: https://ru.wikipedia.org/wiki/Справедливость

[297] *Гаждиев Г.А.* Право и экономика (методология). – 2016. – С. 11.

индивидов. В большинстве случаев человек менее пристрастно рассуждает о справедливости в отношении того, что конкретно его не касается. *Nemo debet esse judex in propria causa* – никто не должен быть судьей в своем собственном деле[298]. При этом налоги, как правило, прямо затрагивают значительное число субъектов, вследствие чего решение вопросов справедливости усложняется. Неудивительно то, что, как отмечает польский ученый Я. Глуховски, налогоплательщики часто и в очень разных ситуациях ссылаются на налоговую справедливость. Причем чаще всего справедливость отождествляют со снижением налоговых нагрузок, а иногда с их исключением[299].

Русский ученый С.И. Иловайский писал следующее: что касается понятия справедливости налогов, то таковое является вполне относительным, и в области налогов то, что одному представляется справедливым, другому может казаться высшей несправедливостью. Справедливость, в обширном смысле, содержит в себе все религиозные, нравственные и правовые требования, причем наибольшей субъективностью отличаются религиозные и нравственные воззрения, а потому в вопросе о справедливости налогов следует руководиться главным образом правовыми началами[300]. В настоящее время ситуация принципиально не изменилась. Сходным образом рассуждает и В.М. Зарипов в отношении принципа справедливости, как универсального средства трактовки законов: в силу максимальной обобщенности и гуманности требование справедливости весьма привлекательно, но малоприменимо в качестве практического инструмента и способно породить еще больше разночтений, поскольку представлений о ней неисчислимое множество[301]. Е.В. Порохов полагает, что позиция различных субъектов относительно налогового обременения существенно отличается. Если государство в целом и государственные служащие более всего заинтересованы в том, чтобы взимать налогов как можно больше, то отношение общества к данным платежам иное: не просто взимать налогов как можно больше, но и направлять денежные средства, полученных от уплаты налогов, на социальные программы. Граждане с небольшим доходом обычно полагают, что следует взимать как можно больше налогов с тех, у кого есть деньги, имущество и кто в своем имущественном статусе значится в списке богатых. Состоятельные же граждане, как правило, желают платить налогов как можно меньше или при возможности не платить их вообще[302]. С точки зрения В.М. Сырых, каждый социальный слой, класс общества формирует собственные представления о публичном интересе, в котором основной акцент делается на создание оптимальных условий собственного бытия[303]. При этом очевидно, что один из наиболее простых путей достижения лучших условий бытия некоторой социальной группы – возложение на ее членов меньшего объема общественных обязанностей и (или) перераспределение на них большего объема обобществленного блага, что, естественно, может быть сделано только за счет иных социальных групп.

Указанные особенности, в частности, подтверждают обоснованность современного российского запрета на регулирование налогов через референдум. Кроме того, современная российская налоговая система, максимально переносящая бремя налогообложения на бизнес и минимизирующая налоговые обязанности граждан без статуса индивидуальных предпринимателей (через институты косвенных налогов, страховых взносов, налоговых агентов и т.д.), вполне соответствует описанной позиции граждан с небольшим доходом.

В учебной (научной) литературе по налоговому праву отражения рассматриваемого принципа обычно обозначаются как принцип справедливости[304]; принципы справедливости и экономической обоснованности налогообложения[305], принцип соразмерности налогообложения[306], принципы равного налогового бремени, экономической обоснованности установления налогов и сборов[307] и т.п.

В пунктах 1 и 3 ст. 3 НК РФ, как отражение принципа справедливости, установлено, что при установлении налогов учитывается фактическая способность налогоплательщика к уплате налога; налоги и сборы должны иметь экономическое основание, и не могут быть произвольными; недопустимы налоги и сборы, препятствующие реализации гражданами своих конституционных прав.

Таким образом, вопрос справедливости в налоговом праве отражается, по меньшей мере, в таких ее взаимосвязанных аспектах, как учет способности налогоплательщика к уплате налогов; экономическое основание налогов; отсутствие произвола в налогах; запрет на налоги, препятствующие реализации гражданами своих конституционных прав.

Фактическая способность налогоплательщика к уплате налога, которая в силу п. 1 ст. 3 НК РФ подлежит учету при установлении налогов, иногда обозначается, как **платежеспособность налогоплательщика**.

Как верхний предел реализации данного утверждения, очевидно, что *ultra posse nemo tenetur* – никто не может быть обязан выше своих возможностей[308]. И.А. Хаванова полагает, что фактическая способность к уплате налога – часть того, что принято именовать налоговой справедливостью. В научной литературе названный принцип рассматривается в качестве предпосылки налогообложения и одновременно его предела[309]. С точки зрения К.С. Бельского, под налоговой платежеспособностью понимается возможность граждан, обязанных платить налоги, покрывать эти денежные обязательства перед государством без вреда для своего хозяйства, благосостояния и здоровья[310]. В Постановлении КС РФ от 4 апреля 1996 г. № 9П разъяснено, что основные права граждан Российской Федерации гарантируются Конституцией РФ без каких–либо условий фискального характера. Исходя из Постановления КС РФ от 25 декабря 2012 г. № 33П, налогообложение не должно быть несоразмерным, с тем, чтобы реализация гражданами своих конституционных прав не оказалась парализованной. Р. Буссе приводит сведения о том, в Германии верховенствующим в налоговой системе принципом является налогообложение по финансовой (экономической) способности, который делает возможным соблюдение справедливости[311].

С.И. Иловайский писал, что для того, чтобы признать лицо обязанным платить налоги, необходимо предположить у него существование средств к тому. Судить же о наличности таких средств в каждом отдельном случае весьма трудно, а часто и невозможно. В особенности это справедливо для Новейшего времени, когда занятия и профессии все более и более дифференцируются, жизнь принимает все более разнообразные формы и умножается класс людей, никаких очевидных доходов или источников доходов не имеющих, а между тем

---

[298] Латинские юридические изречения. / Сост. проф. Е.И. Темнов. – М., 2003. – С. 261.

[299] *Глуховски Я.* Справедливость в налоговом праве: теоретические предположения и аппликационные возможности. / Публичные финансы и налоговое право: ежегодник. Вып. 1.: Современные проблемы финансового и налогового права стран Центральной и Восточной Европы / под ред. М.В. Карасевой (Сенцовой). – Воронеж, 2010. – С. 168.

[300] *Иловайский С.И.* Учебник финансового права. – Одесса, 1904. – Гл. XXI. // СПС Гарант.

[301] *Зарипов В.М.* Понятие экономического основания налога. // Налоговед. – 2014. – № 5. – С. 36.

[302] *Порохов Е.В.* Теория налоговых обязательств: учебн. пособие. – Алматы, 2001. – С. 27, 28.

[303] *Сырых В.М.* Материалистическая философия публичного права: монография. – М., 2016. – С. 34.

[304] *Орлов М.Ю.* Десять лекций о налоговом праве России: учебн. пособие. – М., 2009. – С. 27.

[305] *Парыгина В.А.* Российское налоговое право. Проблемы теории и практики. – М., 2005. – С. 92, 97.

[306] *Демин А.В.* Налоговое право России. – М., 2006. – С. 133.

[307] *Цинделиани И.А., Кирилина В.Е., Костикова Е.Г., Мамилова Е.Г., Шарандина Н.Л.* Налоговое право России: учебник. – М., 2008. – С. 63.

[308] Латинские юридические изречения. / Сост. проф. Е.И. Темнов. – М., 2003. – С. 370.

[309] *Хаванова И.А.* О теории экономического анализа в налоговом праве (концептуальные основы). // Журнал российского права – 2015. – № 5.

[310] *Бельский К.С.* Основы налогового права (Цикл материалов по теории налогового права из пяти частей) // Гражданин и право. – 2006. – № № 1, 4, 6, 8, 10. // СПС Гарант.

[311] *Буссе Р.* Об экономическом истолковании норм налогового права и основанности в налогообложении: германский подход. // Налоговед. – 2014. – № 4. – С. 76.

удовлетворяющих свои весьма разнообразные, а иногда и утонченные потребности. Приходится отказаться от одной непосредственной оценки податной способности, а судить о таковой на основании разных посредствующих моментов[312].

Р. Меллингхофф отмечает, что налоги в Германии привязаны либо к реальной, либо к предполагаемой платежеспособности налогоплательщика. Законодатель может ориентироваться на типичный случай и не обязан, применяя особое регулирование, учитывать все особенности[313]. В то же время Ф. Верт справедливо полагает, что «типичный случай» должен определяться реалистично; типизация должна быть необходимой и соразмерной[314].

Исходя из изложенного, представляется, что слово «фактическая» по отношению к способности налогоплательщика к уплате налога некорректно применено законодателем в п. 1 ст. 3 НК РФ. Способность налогоплательщика к уплате налога должна быть либо фактической (реальной), либо обоснованно предполагаемой (презюмируемой). Но даже и при условии такого уточнения следует учитывать мнение, что сама категория «налоговая платежеспособность» носит весьма неопределенный характер, и как ее исчислять – тоже не вполне понятно. Соответственно, на практике установление размеров налогов зачастую производится на основе принципа «по усмотрению государства»[315]. Высказывается позиция, в соответствии с которой практическое применение требования об учете фактической способности налогоплательщика к уплате налога сводится к нулю: налогоплательщики просто не могут к нему апеллировать в силу его неясности[316].

Кроме того, учет способности налогоплательщика к уплате налога изначально непринципиален, например, в косвенных налогах, поскольку налоги данного типа (в настоящее время – НДС, акцизы) обычно включаются «юридическим налогоплательщиком» – продавцом товаров (работ, услуг) в цену товара и перекладываются на «фактического налогоплательщика» – покупателя. Также, для случаев осуществления налогоплательщиком деятельности, которую можно условно обозначить как «необычная» (сделки между взаимозависимыми лицами по нерыночным ценам – ст. 105.3 НК РФ, Определение ВС РФ от 22 июля 2016 г. № 305КГ164920; передача права собственности на товары на безвозмездной основе – подп. 1 п. 1 ст. 146 НК РФ; безвозмездное пользование имуществом – п. 2 Информационного письма Президиума ВАС РФ от 22 декабря 2005 г. № 98, Обзор практики рассмотрения судами дел, связанных с применением отдельных положений раздела V.1 и статьи 269 Налогового кодекса Российской Федерации (утв. Президиумом ВС РФ 16 февраля 2017 г.) и др.), когда налоги условно исчисляются исходя из рыночных цен на товары (работы, услуги), способность налогоплательщика к уплате налога презюмируется.

Т.А. Гусева отмечает, что безвозмездность сделки для сторон еще не означает отсутствие возмездности со стороны государства, которое, как правило, получает свою долю от сделок в виде налогов[317]. В письме ФНС России от 31 октября 2017 г. № ЕД49/22123@ «О рекомендациях по применению положений статьи 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации» применены соответствующие термины: нетипичность документооборота, несоответствие обычаю делового оборота поведения участников сделки (операции), должностных лиц налогоплательщика при заключении, сопровождении, оформлении результатов сделок (операций).

Кроме того, презумпция способности налогоплательщика к уплате налога изначально имеет место во всех поимущественных налогах, в ЕНВД (гл. 26.3 НК РФ), в ПСН (гл. 26.5 НК РФ), в налоге на игорный бизнес (гл. 29 НК РФ), в торговом сборе (гл. 33 НК РФ), в НДС «по отгрузке» (п. 1 ст. 167 НК РФ), в страховых взносах с работодателей (в т.ч. гл. 34 НК РФ), в налоге на прибыль с будущих доходов по договорам займа (п. 6 ст. 271 НК РФ) и др. Иными словами, фактическое наличие (отсутствие) доходов и (или) денежных средств у юридического налогоплательщика подобных налогов правового значения для его обременения не имеет. С этой точки зрения весьма показательны сведения, свидетельствующие о потенциальной возможности истребования налога и в сумме большей, чем полученный облагаемый доход: в Норвегии в 1974 году был опубликован список 2 тыс. граждан, которые выплачивали более 100 % подлежащего налогообложению дохода. Корабельный магнат Хильмар Рекстен (1897 – 1980) был обложен налогом в 491 %[318]. В принципе, сходная ситуация вполне возможна и в России: например, владелец автомобиля, получивший годовой облагаемый доход в сумме 10 тыс. руб., а также дополнительно средства к существованию в виде необлагаемого дохода (п. 5 ст. 208 НК РФ – от членов семьи), должен уплачивать транспортный налог с данного автомобиля в размере тех же 10 тыс. руб.

В итоге, как справедливо отмечено в литературе, вопрос, какими должны быть ставки налогов и где допустимый (максимальный) предел налогообложения, – это вопрос, который стоит и перед государством, и перед обществом с момента возникновения налогов. В литературе и периодической печати постоянно обращается внимание на необходимость научного обоснования доли изъятия и определения ставки налога, которое создавало бы плательщику налога право иметь доход, обеспечивающий нормальное развитие предприятий, организаций, воспроизводство рабочей силы. Проведено множество исследований, тысячи умнейших голов пытались и пытаются ответить на этот вопрос, проводя сложнейшие математические расчеты, выстраивая многочленные формулы и вычерчивая хитроумные графики. Однако ничего убедительного наука до сих пор не предложила. Поэтому пока все сводится к умозрительным заключениям, сделанным на уровне здравого смысла и эмпирических представлений[319]. Шведский ученый Р. Польссон также полагает, что в некоторых сферах общественной жизни сложилось даже вполне определенное убеждение в том, что является справедливым применительно к конкретным ситуациям определенного рода, а что таковым не является. Однако понятие справедливости в налоговом праве пока нельзя признать вполне определенным. На вопрос, как должна выглядеть справедливая налоговая система, в дискуссиях дается множество различных ответов и рекомендаций. Для каждого момента времени можно найти актуальные примеры различных концепций справедливого в налоговых отношениях[320].

Примечательны сведения, приведенные в составляемом PwC ежегодном докладе «Paying taxes» на 2018 год[321]: рассчитываемая данной организацией по 190 мировым экономикам, суммарная налоговая нагрузка для России составила 47,5 % (от коммерческой прибыли). Соответствующие данные для США – 43,8 %, для Германии – 48,9 %, для Украины – 37,8 %, для Белоруссии – 52,9 %, для Казахстана – 29,2 %. Однако, по мнению Минфина России, уровень налоговой нагрузки на бизнес сегодня в среднем составляет 31,6 % (от выручки)[322].

При этом очевидно, что с помощью любых доступных средств (включая и здравый смысл, и эмпирические представления) необходимо стремиться к тому, чтобы налоговая система государства была как можно более справедливой в представлениях большинства

---

[312] *Иловайский С.И.* Учебник финансового права. – Одесса, 1904. – Глава XXII. // СПС Гарант.

[313] *Меллингхофф Р.* Конституционные аспекты налогового права в Германии. // Налоговое право в решениях Конституционного Суда РФ 2005 г. – М., 2007. – С. 40, 47.

[314] *Верт Ф.* Опыт рассмотрения Федеральным конституционным судом Германии обращений по налоговым спорам // Налоговое право в решениях Конституционного Суда РФ 2006 г. – М., 2007. – С. 65.

[315] *Худяков А.И., Бродский М.Н., Бродский Г.М.* Основы налогообложения. – СПб., 2002. – С. 279.

[316] *Гаджиев Г.А., Баренбойм П.Д., Лафитский В.И., Мау В.А., Захаров А.В., Мазаев В.Д., Кравченко Д.В., Сырунина Т.М.* Конституционная экономика / Отв. ред. Гаджиев Г.А. – М., 2010. – С. 130.

[317] *Гусева Т.А.* Налоговое планирование в предпринимательской деятельности: правовое регулирование. – М., 2007. – С. 254.

[318] *Брызгалин А.В., Берник В.Р., Головкин А.Н.* Налоги. Люди. Время. … или этот безграничный Мир Налогов. / под ред. А.В. Брызгалина. – Екб., 2008 – С. 457.

[319] *Худяков А.И., Бродский М.Н., Бродский Г.М.* Основы налогообложения. – СПб., 2002. – С. 279.

[320] *Польссон Р.* Шведское налоговое право. – Екб., 2006. – С. 29.

[321] URL: https://www.pwc.com/gx/en/services/tax/publications/paying-taxes-2018.html

[322] URL: http://izvestia.ru/news/716609

разумных граждан и максимально соответствовала целям прогрессивного развития общества. Налоговые обременения, не соответствующие возможностям частных субъектов, неизбежно повлекут не только осознанный отказ от ведения облагаемой деятельности (владения облагаемым имуществом), но и массовые уклонения от уплаты налогов в ситуации невозможности такого отказа. Из Постановления КС РФ от 23 декабря 1999 г. № 18П следует, что в сфере тарифообложения (налогообложения) конституционный принцип правового государства диктует для законодателя запрет устанавливать регулирование таким образом, чтобы провоцировать законопослушных граждан на сокрытие получаемых доходов и занижение облагаемой базы. Г.А. Гаджиев обоснованно полагает, что данный вывод КС РФ можно трансформировать в юридическую норму: «Органы публичной власти не вправе провоцировать частных лиц на нарушение правовых норм»[323].

Исходя из Постановления КС РФ от 31 мая 2016 г. № 14П, предполагается обязанность Федерального Собрания и Правительства РФ обеспечивать и поддерживать такое состояние правового регулирования обязательных платежей в дорожные фонды, при котором не допускается избыточность совокупного экономического бремени, возлагаемого на собственников (владельцев) большегрузных транспортных средств системой обязательных платежей в дорожные фонды, на основе анализа целесообразности и экономической обоснованности как каждого конкретного платежа (его размера), так и системы в целом, а также с учетом сбалансированности интересов уровней бюджетной системы Российской Федерации.

Весьма интересная попытка упрощенного решения вопроса справедливости в налоговом праве описана Т. Джобсом: Федеральный Конституционный Суд Германии, рассматривая общие пределы налогового обременения, в 1995 г. в одном из решений вывел «принцип раздела пополам», который понимался таким образом, что конституционно–правовая высшая граница налогового бремени (совокупно по налогам на доход и имущество) составляет 50 % дохода. Однако сейчас Федеральный Конституционный Суд Германии отмежевывается от данной идеи и поясняет, что такого принципа нет[324]. Примечательно то, что отечественное предпринимательское сообщество выступало со сходной инициативой – определить максимально допустимый уровень налоговой нагрузки, но оно не было поддержано Минфином России[325].

При этом, еще Р.ф. Иеринг отмечал, что применение всех законов, содержащих определенное число (например, о ступенях возраста, давности, большом дарении, большой краже) весьма легко. Задача законодательства, равно как и юриспруденции, и заключается в том, чтобы облечь понятия, не поддающиеся верному применению, в такую форму, которая делает возможным перевести, если можно так выразиться, данное понятие с языка философа права на язык законодателя и судьи. Философско–правовая идея совершеннолетия (в смысле римской *pubertas*) заключается в зрелости умственного развития, идея же полного совершеннолетия – в зрелости характера, но для практического применения эта мысль является неподходящей, а поэтому ее заменяет число – потеря в правильности и корректности мысли возмещается практической применимостью ее[326]. Соответственно, как попытка Федерального Конституционного Суда Германии упростить решение вопроса справедливости в налоговом праве через введение некоторой числовой границы предельного обременения, так и последующий отказ от этой идеи, показывают, что граница справедливого и несправедливого в данной сфере, к сожалению, остается неопределенной (оценочной, философской). По всей видимости, это объясняется тем, что государство не приемлет для себя жестких ограничений в виде числовой границы обобщенного налогового бремени – эта граница неявно признается, но через оценочный принцип справедливости, а не через конкретное число (долю доходов, имеющегося имущества и т.п.). Тем не менее, в некоторых видах правоотношений (в основном – частноправовых) введение четких числовых границ изъятий с успехом произведено. Например, в силу ст. 138 ТК РФ размер удержаний из заработной платы не может превышать 70 %.

Надо отметить, что определенные «индикаторы» платежеспособности налогоплательщика, тем не менее, выработаны наукой и используются на практике. Например, Р. Буссе приводит три взаимосвязанных «индикатора» экономической способности субъекта налогообложения: доход (прирост имущества – динамическая величина), само имущество (статическая величина), потребление (израсходование благ – динамическая величина)[327]. Здесь также не избежать необходимости ответа на сопутствующие вопросы (что такое доход, имущество и потребление, как именно и в каких величинах можно изменить все рассматриваемые параметры и т.д.). Но, более или менее успешно, данные вопросы разрешаются в практической деятельности.

Последующая конкретизация принципа справедливости в налогообложении следует из того, что в силу п. 3 ст. 3 НК РФ, налоги и сборы должны иметь **экономическое основание**. Упрощенно можно утверждать, что любой налог должен являться следствием именно экономической деятельности (действий) налогоплательщика, то есть облагаемая деятельность (действия) может быть описана, как безусловно значимая с точки зрения экономики. Перефразируя п. 3 Постановления Президиума ВАС РФ от 12 октября 2006 г. № 53, облагаемые налогом операции должны иметь экономический смысл, разумные экономические или иные причины (цели делового характера).

Однако данное положение проясняет вопрос о справедливости в налогообложении только в некоторой степени. Так, с точки зрения А. Бланкенагеля, экономически обоснованные налоги – это довольно неопределенное понятие, которое не разъясняется в российском налоговом законодательстве и которое не получило необходимого истолкования в судебной практике КС РФ и арбитражных судов. Кроме того, размер и тяжесть налогового бремени едва ли подлежат судебному контролю, потому что принцип соразмерности – единственный рычаг судебного контроля размера налогового бремени – работает вхолостую. Это связано не только с природой этого принципа, но и фактом, что под судебный контроль всегда попадает один конкретный налог, в то время как налоговое бремя образуется от всех налогов плательщика[328]. По мнению В.М. Зарипова, отсутствие реальной возможности проверить в судебном порядке нормы на соответствие критериям, определяющим «пределы», означает с правовой точки зрения отсутствие таких критериев[329].

Поскольку в п. 3 ст. 3 НК РФ применительно к налогам говорится не об экономическом обосновании, а об экономическом основании, С.В. Савсерис вместо экономической обоснованности предлагает исходить из экономической основанности налога. С его точки зрения, в подавляющем большинстве ситуаций принцип экономической основанности налогов имеет первостепенное значение. Придание норме права смысла, отличного от ее буквального содержания, даже с учетом принципа экономической основанности налога, допустимо только тогда, когда имеется пробел в налоговом законодательстве либо норма неясно сформулирована и при этом отсутствует ее толкование[330].

Впрочем, в ряде актов высших судебных органов говорится именно об экономической обоснованности налогов. Так, в Определении КС РФ от 6 июля 2010 г. № 1084ОО отмечается, что, как это следует из ряда решений КС РФ, налоги устанавливаются законодателем в соответствии с сущностью каждого из них и как элементы единой налоговой системы, параметры и условия функционирования которой применительно к каждому налогоплательщику определяются объективными закономерностями и

---

[323] *Гаджиев Г.А.* Принципы права и право из принципов // Сравнительное конституционное обозрение. – 2008. – № 2.

[324] *Джобс Т.* Федеральный Конституционный Суд Германии о пределах налогового обременения: отдельные аспекты конституционного судопроизводства // Налоговое право в решениях Конституционного Суда РФ 2005 г. – М., 2007. – С. 122, 123.

[325] URL: http://izvestia.ru/news/716609

[326] *Иеринг Р.ф.* Юридическая техника // Р.ф. Иеринг. Избранные труды. В 2 т. – СПб., 2006. – Т. II. – С. 333.

[327] *Буссе Р.* Об экономическом истолковании норм налогового права и основанности в налогообложении: германский подход. // Налоговед. – 2014. – № 4. – С. 79.

[328] *Бланкенагель А.* Экономическая сущность налога и ее правовое значение // Налоговое право в решениях Конституционного Суда РФ 2008 г. – М., 2010. – С. 53, 63.

[329] *Зарипов В.М.* Пределы дискреции законодателя в сфере налогообложения. // Налоговое право в решениях Конституционного Суда РФ 2016 г. – М., 2017. – С. 86.

[330] *Савсерис С.В.* Экономическое основание налога как принцип российского налогового права // Налоговые споры: опыт России и других стран: По материалам V Междунар. научно–практ. конф. 26–27 октября 2011 г. – С. 15, 20.

требованиями, включая их экономическую обоснованность и недопустимость произвольного установления, что подтверждается в том числе положениями ст. 3 НК РФ. В Определении КС РФ от 11 октября 2016 г. № 2152О отмечается, что законодатель, действуя в пределах своих дискреционных полномочий, посчитал нецелесообразной дифференциацию объектов торговой деятельности, площадь которых менее 50 кв.м. или равна 50 кв.м., поскольку для таких объектов сложно дать экономическое обоснование связи площади занимаемых ими помещений и потенциального дохода. Другой пример – в Определении ВС РФ от 11 апреля 2016 г. № 302КГ1515796 разъяснено, что одним из основных начал законодательства о налогах является принцип их экономической обоснованности. Экономической основой налогов на имущество, к которым относится земельный налог, является факт обладания имуществом соответствующей стоимости, которое является объектом налогообложения.

Представляет интерес мнение Д.В. Винницкого: в момент, когда правила взимания определенного налога уже закреплены в законе, экономическая природа налога не должна нас интересовать. Экономическая природа налога может учитываться в этом случае лишь при установлении системных связей между отдельными нормами, но не непосредственно[331].

Некоторые акты высших судебных органов иллюстрируют данную проблему. В частности, интересные выводы общего характера сделаны в ряде Определений ВС РФ (в т.ч. от 24 декабря 2003 г. № 37–Г0310, от 28 января 2004 г. № 80Г036, от 17 ноября 2004 г. № 9–Г0424): в соответствии с п. 3 ст. 3 НК РФ налоги и сборы должны иметь экономическое основание, а не обоснование. НК РФ не предусмотрено обязательного включения в тексты законодательных актов о налогах экономического обоснования. В Определении КС РФ от 12 мая 2005 г. № 167О отмечается, что факт неполучения налогоплательщиком оплаты от реализации товаров (работ, услуг) не исключает возможность взимания НДС, который, как и другие налоги, в принципе должен уплачиваться за счет собственных средств налогоплательщика (п. 1 ст. 8 НК РФ). Как следует из Определения КС РФ от 13 марта 2018 г. № 592О, не является неконституционным то, что при повторной реализации возвращенной покупателем алкогольной продукции у налогоплательщика – производителя алкогольной продукции возникает объект налогообложения акцизами при отсутствии права на вычет акциза, уплаченного при первоначальной реализации такой продукции. В Обзоре практики рассмотрения судами дел, связанных с применением отдельных положений раздела V.1 и статьи 269 Налогового кодекса Российской Федерации (утв. Президиумом ВС РФ 16 февраля 2017 г.) разъяснено, что ст. 105.3 НК РФ вводит правило, согласно которому в установленных разделом V.1 НК РФ случаях для целей налогообложения должны учитываться доходы (прибыль, выручка), которые не были получены налогоплательщиком вследствие его взаимозависимости с другим участником сделки.

Кроме цели получения доходов государством, налоги все чаще несут еще одну функцию: они служат средством управления правомерным поведением налогоплательщиков. А. Бланкенагель полагает, что в случае так называемых управляющих налогов принцип экономической обоснованности налогов означает способность налога достичь желаемой цели[332]. Соответственно, в том случае, если государство хочет косвенно ограничить некоторую законную деятельность (например – разрешенные виды игорного бизнеса), повышенное налогообложение такой деятельности не противоречит принципу справедливости. Проблема состоит только в том, что из документов, опосредующих отечественный законодательный процесс, не всегда возможно уяснить ту цель, которую преследовал законодатель, вводя то или иное налогообложение (была ли цель только фискальной, либо предполагалось и определенное регулирование).

Несмотря на изложенные проблемы, в судебных актах российских высших судебных органов иногда прямо разрешается общий вопрос справедливости (как при оценке адекватности налоговых последствий деятельности, так и в иных областях – процедура, ответственность и т.д.). При этом соответствующее нормативное регулирование или действия правоприменителя оцениваются судами критически. В качестве примеров можно привести следующие акты:

– в Постановлении КС РФ от 24 февраля 1998 г. № 7П рассматривался вопрос резкого увеличения законодателем ставки страховых взносов в Пенсионный фонд РФ (с 5 % до 28 % от дохода) для самозанятых граждан. Суд отметил, что признаки страховых взносов (с учетом существовавшего на тот момент правового регулирования) не позволяют отграничить их от налогов. Кроме того, по мнению суда, обеспечение неформального равенства граждан требует учета фактической способности гражданина (в зависимости от его заработка, дохода) к уплате страхового взноса в соответствующем размере. Установив в Федеральном законе от 5 февраля 1997 г. № 26–ФЗ «О тарифах страховых взносов в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, государственный фонд занятости населения Российской Федерации и в фонды обязательного медицинского страхования на 1997 год» для индивидуальных предпринимателей, занимающихся частной практикой нотариусов и адвокатов, тариф страховых взносов в ПФ РФ на 1997 год в размере 28 % заработка (дохода), то есть увеличив его почти в шесть раз по сравнению с ранее действовавшим тарифом, законодатель нарушил названные конституционные принципы, так как не принял во внимание ни фактическое сходство, ни реальные различия в характере и условиях деятельности этих категорий граждан – плательщиков страховых взносов в сравнении с другими категориями.

Тем не менее, представляется, что основой для данного вывода КС РФ стал именно резкий рост тарифов. Если бы законодатель увеличивал тарифы постепенно (например – ежегодно, несколько лет подряд), то, скорее всего, такой реакции КС РФ не последовало бы. По всей видимости, законодатель именно так и пытается это сделать сейчас в п. 8 ст. 408 НК РФ, регламентируя понижающие коэффициенты (0,2 – 0,4 – 0,6 – 0,8) по налогу на имущество физических лиц за первые 4 года его уплаты по новым правилам, т.е. от кадастровой стоимости облагаемых объектов;

– в Определениях КС РФ от 9 апреля 2001 г. № 82О и от 16 ноября 2006 г. № 475О исследовались вопросы, связанные с введением ЕНВД. По мнению Суда, по своей правовой природе ЕНВД представляет собой специальный налоговый режим в сфере малого и среднего предпринимательства, при котором уплата большинства федеральных, региональных и местных налогов и сборов заменяется единым платежом; такое законодательное регулирование не направлено на ухудшение положения налогоплательщиков и не должно приводить к этому, поскольку при установлении и исчислении единого налога обеспечивается такой принцип налогового законодательства, как учет фактической способности налогоплательщика к уплате налога. На основании данной правовой позиции, в Постановлении Президиума ВАС РФ от 28 июля 2009 г. № 3703/09, Суд, рассмотрев конкретное дело, пришел к выводу, что исчисленный налоговым органом в полном соответствии с действующим законодательством ЕНВД не отвечает требованиям ст. 3 НК РФ, вследствие чего решение налогового органа о доначислении данного налога является незаконным.

Нельзя не отметить, что в п. 1 ст. 3 НК РФ говорится о том, что фактическая способность налогоплательщика к уплате налога учитывается при установлении налогов, а в указанных актах КС РФ разъяснено, что данная способность подлежит учету не только при установлении, но и при исчислении конкретного налога – ЕНВД. Иными словами, с этой точки зрения, справедливость не заканчивается с принятием закона; явно несправедливые налоговые последствия конкретной деятельности могут и должны нивелироваться, по меньшей мере, судами.

Следует учесть и определенные проблемы, соответствующую данному подходу – в силу требования официальной публикации нормативных правовых актов о налогах любое лицо в состоянии заранее определить, какие именно налоговые последствия конкретной деятельности у него возникнут, вследствие чего данное лицо может заблаговременное решить для себя, стоит ли эту деятельность осуществлять. Если же деятельность уже осуществлена, то обращение заинтересованного лица в суд с требованием о полном (частичном) признании налоговых последствий несправедливыми (а налог, соответственно – не подлежащем уплате), во–первых, предполагает обязанность суда действовать на основании крайне общей (и потому не в полной мере определенной) категории справедливости; а во–вторых, может поставить данное лицо в преимущественное положение с иными налогоплательщиками, осуществившими ту же деятельность в сходных условиях и не обратившихся в суд, что опять же поставит под сомнение действие в этом случае принципа справедливости. Кроме того, периодическое обращение в суд некоторого лица (лиц) с требованием о признании налоговых последствий конкретной деятельности несправедливыми, вообще говоря, не соответствует тому, что налоги приоритетно должны исчисляться на основании нормативных правовых актов, а не актов судебных органов;

– в Постановлении Президиума ВАС РФ от 18 марта 2008 г. № 13084/07 рассматривался вопрос о законности выездной налоговой проверки, при том, что в период ее проведения (в соответствии с ранее действовавшей редакцией НК РФ) в предельный двухмесячный срок проверки засчитывалось только время фактического нахождения проверяющих на территории налогоплательщика

---

[331] *Винницкий Д.В.* Дискуссионные вопросы применения методов телеологического толкования в решениях Конституционного Суда РФ по налоговым делам // Налоговое право в решениях Конституционного Суда РФ 2004 г. – М., 2006. – С. 77.

[332] *Бланкенагель А.* Экономическая сущность налога и ее правовое значение // Налоговое право в решениях Конституционного Суда РФ 2008 г. – М., 2010. – С. 60.

(ст. 89 НК РФ). Суд указал, что регламентация сроков взыскания налогов, равно как и сроков проведения выездных налоговых проверок, направлена на достижение равновесия интересов участников отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах. Из содержания судебных актов и материалов дела видно, что выездная налоговая проверка предпринимателя проводилась в течение 11 месяцев, что свидетельствует о нарушении инспекцией принципа недопустимости избыточного или не ограниченного по продолжительности применения мер налогового контроля. Убедительных доказательств обоснованности столь длительного срока проведения проверки инспекция не представила. Длительный срок проведения проверки свидетельствует о нарушении налоговой инспекцией целей налогового администрирования, которые не могут иметь дискриминационного характера, препятствующего предпринимательской деятельности налогоплательщика.

Следует отметить, что в настоящее время выездная налоговая проверка не может продолжаться более двух месяцев. Указанный срок может быть продлен до четырех месяцев, а в исключительных случаях – до шести месяцев (п. 6 ст. 89 НК РФ). Срок проведения выездной налоговой проверки исчисляется со дня вынесения решения о назначении проверки и до дня составления справки о проведенной проверке. Общий срок приостановления проведения выездной налоговой проверки не может превышать шесть месяцев (п. 8 ст. 89 НК РФ). Соответственно, в силу указанных норм, сейчас вполне возможная налоговая проверка, продолжающаяся (с учетом приостановления) не только 11, но и 12 месяцев;

– штраф за непредставление налоговой декларации в соответствии с ранее действовавшей (до 2 сентября 2010 г.) редакцией ст. 119 НК РФ не только возрастал с течением времени просрочки, но и не был ограничен в размере (мог превысить сумму налога, подлежащую уплате на основании этой декларации, и не зависел от факта уплаты налога). Как отметил Президиум ВАС РФ в Постановлении от 8 декабря 2009 г. № 11019/09, размер санкции должен отвечать вытекающим из Конституции РФ и ст. 3 НК РФ требованиям справедливости и соразмерности, дифференциации ответственности в зависимости от тяжести содеянного, размера и характера причиненного ущерба. С учетом изложенного, при применении ответственности, установленной п. 2 ст. 119 НК РФ, размер штрафа, взыскиваемого с налогоплательщика, должен определяться судами на основании упомянутых принципов и с учетом фактических обстоятельств конкретного дела, однако, во всяком случае, не должен превышать в сумме размера налогового обязательства налогоплательщика по непредставленной (несвоевременно представленной) им налоговой декларации.

Сейчас данная проблема разрешена законодателем: в силу п. 1 ст. 119 НК РФ непредставление в установленный законодательством о налогах и сборах срок налоговой декларации (расчета по страховым взносам) в налоговый орган по месту учета влечет взыскание штрафа в размере 5 % не уплаченной в установленный законодательством о налогах и сборах срок суммы налога (страховых взносов), подлежащей уплате (доплате) на основании этой декларации (расчета по страховым взносам), за каждый полный или неполный месяц со дня, установленного для ее представления, но не более 30 % указанной суммы и не менее 1000 рублей.

– в Определении ВС РФ от 16 марта 2018 г. № 305КГ1719973 изучалась проблема назначения налоговым органом 29 июня 2015 года повторной выездной налоговой проверки за 2010 год, при том, что основания для ее проведения, в соответствии с п. 10 ст. 89 НК РФ, появились у налогового органа почти два года назад – 20 августа 2013 г. (дата представления плательщиком уточненной налоговой декларации по налогу на прибыль организаций за 2010 год с уменьшенной суммой налога). Суд отметил, что налогоплательщик не ограничен каким–либо сроком в праве подачи уточненной налоговой декларации и согласно абзацу третьему п. 4 ст. 89 НК РФ в случае ее представления в рамках соответствующей выездной налоговой проверки проверяется период, за который представлена уточненная налоговая декларация (в части внесенных уточнений). Данное правило исключает применение трехлетнего ограничения на глубину проведения выездной проверки, установленного абзацем вторым п. 4 ст. 89 НК РФ. Между тем это не означает, что в случае подачи налогоплательщиком уточненной налоговой декларации повторная выездная проверка может быть инициирована налоговым органом в любое время – без учета разумности срока, прошедшего с момента подачи уточненной налоговой декларации. Бремя доказывания обстоятельств, позволяющих сделать вывод о разумности срока назначения повторной выездной проверки, при этом в силу ч. 1 ст. 65, ч. 5 ст. 200 АПК РФ лежит на налоговом органе.

В связи с приведенными примерами судебных актов представляет интерес определение, данное Р. Алекси. По мнению данного немецкого ученого, право – это система норм, которая 1) содержит в себе притязание на правильность; 2) состоит из совокупности норм, которые принадлежат к в общем и целом социально действенной конституции и не являются крайне несправедливыми, а также из совокупности установленных в соответствии с этой конституцией норм, которые обладают определенным минимумом социальной действенности или потенциальной возможности такой действенности и не являются крайне несправедливыми; и, наконец, 3) включает в себя принципы и иные нормативные аргументы, на которых основывается и/или должна основываться процедура правоприменения, чтобы соответствовать притязанию на правильность[333].

Интересно то, что позиция данного ученого не состоит в «ритуальном» требовании справедливости права (с учетом, зачастую, исключительно широкого спектра мнений по вопросу справедливости конкретной нормы или даже отрасли). Р. Алекси исходит из того, что нормы права не должны являться крайне несправедливыми. *Quotines nihil sine captione investigari potest, eligendum est, quod minimum habeat iniquitis* – если нельзя найти безупречное решение, надо избрать наименее несправедливое из решений[334]. Соответственно, в приведенных примерах судебных актов высших судебных органов России, скорее можно говорить о том, что нормативное регулирование (действия правоприменителя) фактически оценивались судами, как крайне несправедливые (и поэтому – незаконные).

При изучении справедливости в праве, можно видеть определенную взаимосвязь данной проблемы с вопросом эффективности права. В частности, как полагает В.Д. Зорькин, объединяя концептуальные представления Бурдье и Хабермаса, можно сформулировать следующее. Эффективной является такая правовая система, в которой правоустановление и правоприменение (включая толкование закона) вызывает согласие подавляющего социального большинства и, тем самым, обеспечивает легитимность права в глазах этого большинства[335]. Однако представляется, что в большей степени эффективность правовой системы предопределяется не столько согласием подавляющего социального большинства, сколько отсутствием четко выраженного протеста, приводящего к существенному игнорированию норм права. В частности, сам по себе факт существования Российской Федерации, как налогового государства, не позволяет утверждать, что отечественная налоговая система является совершенно неэффективной. Однако это одновременно и не означает согласия подавляющего социального большинства с содержанием и практикой применения законодательства о фискальных доходах. Скорее можно утверждать, что эти параметры для подавляющего социального большинства безразличны в силу максимального «переноса» налогообложения на бизнес.

Дискриминация представляет собой вариант несправедливости (в т.ч. необоснованное объективными факторами неравное отношение к различным субъектам, находящимся в сходных обстоятельствах). Это следует, например, из Определения КС РФ от 7 июня 2001 г. № 141–О: конституционному принципу равенства противоречит любая дискриминация, т.е. такие устанавливаемые законом различия в правах и свободах, которые в сходных обстоятельствах ставят одну категорию лиц в менее благоприятные (или, наоборот, более благоприятные) условия по сравнению с другими категориями. Если же лица (в данном случае – субъекты налогообложения) находятся в различных обстоятельствах, установление для них разных обязанностей и условий ответственности не может рассматриваться как противоречащее ст. 19 (ч. 1) Конституции РФ. Кроме того, в Постановлении КС РФ от 1 марта 2012 г. № 5П разъяснено, что любая дифференциация, приводящая к различиям в правах граждан в той или иной сфере правового регулирования, должна отвечать требованиям Конституции РФ, в соответствии с которыми такие различия допустимы, если они объективно оправданы, обоснованны и преследуют конституционно значимые цели, а для достижения этих целей используются соразмерные правовые средства. Другой пример – в Определении ВС РФ от 28 октября 2015 г. № 81АПГ1563 фактически рассмотрено, как вполне допустимое, различное налогообложение лиц, дифференцированное по признаку их имущественного положения. Более того, данная дифференциация налогообложения в полной мере соответствует идеям о легальной справедливости, рассмотренной выше (объем обязанностей конкретного члена сообщества по отношению к самому сообществу предопределяется возможностями этого члена сообщества).

Более общей является позиция, основанная на международных договорах и на практике ЕСПЧ, в соответствии с которой дискриминация может проявляться как в том, что для некоторых субъектов вводится дифференцированное обращение без наличия на то

---

[333] *Алекси Р.* Понятие и действительность права (ответ юридическому позитивизму). Пер. с нем. – М., 2011. – С. 157.

[334] Латинские юридические изречения. / Сост. проф. Е.И. Темнов. – М., 2003. – С. 329.

[335] *Зорькин В.Д.* Экономика и право: новый контекст. // URL: http://www.rg.ru/2014/05/21/zorkin-site.html

разумных объективных причин; так и в том, что при наличии таких причин дифференцированное обращение не вводится[336]. Впрочем, вопрос оценки того, когда такая дифференциация нужна, а когда она необоснованна, может являться весьма оценочным и представляет собой частный случай общего вопроса о том, что справедливо, а что – нет; и разумно ли реализовывать в виде норм права некоторое вполне обоснованное соображение по конкретной проблеме. Так, отечественный законодатель не дифференцирует транспортный налог в зависимости от того, установлены ли в автомобиле кондиционер и автоматическая коробка передач (в зависимости от общей разрешенной максимальной массы автомобиля, от страны производства, от региона регистрации и т.д.), хотя вполне аргументированно можно обосновать необходимость такой дифференциации.

В качестве примера первого варианта дискриминационного обращения можно привести ведение налоговых льгот (или повышенного налогообложения) для определенной категории налогоплательщиков, при том, что для иных категорий налогоплательщиков не могут быть разумно определены принципиальные отличия от выделенной категории. Подобный вопрос применительно к льготам по транспортному налогу рассматривался в Определениях КС РФ от 1 декабря 2009 г. № 1551ОО и № 1552ОО и в Постановлении Президиума ВАС РФ от 21 июля 2009 г. № 3513/09. Еще пример – в Постановлении КС РФ от 11 декабря 2014 г. № 32–П признаны неконституционными некоторые положения ст. 159.4 УК РФ «Мошенничество в сфере предпринимательской деятельности» (утратила силу), фактически по той причине, что в них без разумных оснований вводились более мягкие условия для привлечения к уголовной ответственности по сравнению с общей нормой ст. 159 УК РФ «Мошенничество».

Пример второго варианта дискриминационного обращения – всеобщее арифметическое равенство в значительных обязанностях по уплате некоторого налога (по сути – высокий подушный налог). В Постановлении КС РФ от 4 апреля 1996 г. № 9П разъяснено, что подушное налогообложение не учитывает финансового потенциала различных налогоплательщиков, что при чрезмерно высоком налоге означает взыскание существенно большей доли из имущества неимущих или малоимущих граждан и меньшей доли – из имущества более состоятельных граждан.

Одно из проявлений принципа справедливости – **баланс интересов** (который может проявляться, как баланс публичных и частных интересов, общий баланс интересов и т.д.). Само понятие «баланс интересов» имеет определенное соотношение с понятием права вообще. Например, В.А. Белов предлагает определять право, как возможность (максиму) всеобщего поведения, являющуюся продуктом компромисса между свободой личности и сплочением общества[337]. А.Ф. Черданцев приводит сведения о том, что в постсоветской юридической литературе довольно распространена идея, что право есть мера свободы. Однако столь же правомерно противоположное направление мысли: право есть мера несвободы[338]. Исходя из п. 9 Постановления Пленума ВАС РФ от 14 марта 2014 г. № 16 несправедливые договорные условия – это условия, являющиеся явно обременительными для контрагента и существенным образом нарушающие баланс интересов сторон.

На основании данных позиций можно утверждать, что современное государство, в котором установлены налоги, представляет собой некоторый компромисс между одним гипотетическим государством, с абсолютным правом частной собственности, вообще не допускающим ее ограничений по объему и обременения в общественных целях; и другим гипотетическим государством, в котором фактически отсутствует право частной собственности, т.е. все имущество признается обобществленным (государственным), а частным субъектам дозволяется владеть лишь очень ограниченным объемом имущества. Очевидно, что первое гипотетическое государство возможно, только если у него есть иной (неналоговый) источник средств к существованию (внешние перечисления, в т.ч. контрибуции; продажа государственных публичных ресурсов). Второе гипотетическое государство в принципе может получать средства к существованию в виде доходов от государственного хозяйства, не исключены и иные источники.

Т.А. Гусева отмечает, что в прецедентной практике Европейского Суда по правам человека подчеркивается, что вмешательство в право на уважение собственности предполагает «справедливое равновесие» между требованиями общих интересов и необходимыми условиями защиты прав человека[339]. При этом, необходимость соблюдения баланса публичных и частных интересов отмечена в значительном числе актов КС РФ (Постановления от 14 июля 2003 г. № 12П, от 23 декабря 2009 г. № 20П, от 18 июля 2013 г. № 19П, от 31 мая 2016 г. № 14П; Определения от 16 марта 2006 г. № 70О, от 19 мая 2009 г. № 815ОП, от 17 июня 2013 г. № 981О и др.); ВАС РФ (Постановления Президиума от 18 марта 2008 г. № 13084/07, от 1 сентября 2009 г. № 4381/09, от 30 октября 2012 г. № 9061/12 и др.), ВС РФ (Определение от 27 октября 2015 г. № 309КГ155924 и др.). В Постановлениях Президиума ВАС РФ от 18 марта 2008 г. № 13084/07 и от 11 мая 2010 г. № 17832/09 употреблен сходный термин – равновесие интересов участников отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах.

Также следует учесть, что в ряде случаев налоговые обязательства одного частного субъекта существенно зависят от действий другого частного субъекта. Например, исполнение обязанности работника – налогоплательщика по уплате НДФЛ зависит от действий работодателя – налогового агента по удержанию данного налога из дохода работника и его перечислению в бюджетную систему – ст. 24, 226 НК РФ; право одного налогоплательщика НДС на применение налоговых вычетов, позволяющих уменьшить подлежащую уплате в бюджет сумму налога, напрямую зависит от выполнения контрагентом – другим налогоплательщиком НДС, обязанности по выдаче счета–фактуры – ст. 169 НК РФ.

В связи с этим можно говорить о требовании общего баланса интересов, существующего между всеми участниками налоговых правоотношений. Как было указано в Постановлении Президиума ВАС РФ от 20 ноября 2007 г. № 3151/07, отказ налогоплательщику в возмещении НДС и отсутствие права на этот вычет у инвестора лишают права на получение обоснованной налоговой выгоды всех участников данных отношений, приводят к нарушению баланса интересов в сфере налогообложения. Взаимозависимость участников гражданско–правового оборота подчеркнута в Постановлениях Президиума ВАС РФ от 10 марта 2009 г. № 9024/08 и от 6 апреля 2010 г. № 17036/09: каждый участник сделки осуществляет предпринимательскую деятельность самостоятельно на свой риск и несет свою долю налогового бремени. В Определении ВС РФ от 15 июня 2017 г. № 305КГ1619927 подобный подход был использован на практике при анализе позиции налогового органа: в судебном заседании Судебной коллегии представители инспекции не смогли пояснить, каким образом наличие субарендных отношений могло привести к негативным последствиям для бюджета при исполнении всеми указанными лицами налоговых обязательств. Потери бюджета в рамках сложившихся арендных и субарендных отношений инспекцией не установлены и на причинение ущерба бюджету инспекция не ссылается.

В Постановлении КС РФ от 22 марта 2007 г. № 4П было отмечено, что из универсальных принципов справедливости и юридического равенства вытекает требование сбалансированности прав и обязанностей. Физическое лицо, зарегистрированное в качестве индивидуального предпринимателя (ст. 23 ГК РФ), получает право заниматься предпринимательской деятельностью, но одновременно должно быть готово к тому, что ему, возможно, придется уплачивать налоги (в том числе НДС, акциз), которые никак не касались бы его ранее. Кроме того, с индивидуальных предпринимателей возможно взыскание налогов во внесудебном порядке (ст. 46, 47 НК РФ), как и с коммерческих организаций. По мнению В.Ф. Яковлева, для предпринимателя существуют особое налоговое законодательство, особое уголовное законодательство, особое административное законодательство, лицензирование предпринимательской деятельности и т.д. Предпринимательская деятельность многообразна и сложна по сравнению с жизнью гражданина–потребителя, и в этом состоит ее специфика[340].

Очевидно, что само по себе требование по соблюдению баланса интересов, как одно из отражений принципа справедливости, вовсе не предполагает наличия простых и ясных ответов на все возникающие правовые проблемы (как, впрочем, и иные принципы права в силу своего предельно общего характера). В частности, Г. Кельзен писал, что так называемый принцип балансирования интересов есть лишь формулирование проблемы, но нее ее разрешение. Он не дает объективного стандарта, согласно которому противоборствующие интересы могут быть сравнены между собою для разрешения конфликта между ними. В частности, этот стандарт не может быть извлечен

---

[336] *Авдашева С., Новиков В.* Лиса и журавль: парадоксы дискриминации // Конкуренция и право. – 2012. – № 1. – С. 24, 25.

[337] *Белов В.А.* Объяснение (эссе о юристах и юридической деятельности) // Корпоративный юрист. 2006. № 1.

[338] *Черданцев А.Ф.* Логико–языковые феномены в юриспруденции. – М., 2012. – С. 116.

[339] *Гусева Т.А.* Налоговое планирование в предпринимательской деятельности: правовое регулирование. – М., 2007. – С. 193.

[340] *Яковлев В.Ф.* Опыт создания арбитражных судов. // Вестник ВАС РФ. – 2012. – № 1 – С. 10.

из толкуемой нормы, из статута, где она содержится, или из правовой системы в целом, как это предполагает доктрина балансирования интересов. Необходимость «интерпретации» возникает именно из–за того, что норма, подлежащая применению – или система норм – предоставляет несколько возможностей, что в действительности означает: ни норма, ни система норм не могут определить, какой из вовлеченных интересов оказывается важнее. Такое решение, такая классификация интересов оставлена для будущего нормотворческого акта, например, судебного постановления[341].

Остается только добавить, что в первоначальной редакции п. 1 ст. 3 НК РФ было установлено, что при установлении налогов учитывается фактическая способность налогоплательщика к уплате налога исходя из принципа справедливости. Впоследствии законодатель, с 17 августа 1999 г. исключил окончание предложения «…исходя из принципа справедливости». Однако указанное обстоятельство не может означать того, что при установлении налогов принцип справедливости не учитывается. Скорее можно утверждать, что тем самым законодатель стремился исключить почву для потенциальных споров, исходя из возможности существенно различных оценок относительно применения данного принципа при установления конкретного налога.

Принцип юридического равенства не менее важен, чем принцип справедливости, и фактически существует только во взаимосвязи с ним. Упрощенно его можно описать, как требование равных прав и обязанностей для лиц, принадлежащих к выделенной законом категории. Как говорил Лао–цзы, то, что установлено для низших, не должно игнорироваться высшими; то, что запрещено большинству, не должно практиковаться привилегированным меньшинством[342]. *De maiori et minori non variant jura* – когда речь идет о большом или малом, закон применяется один и тот же[343]. На основании ч. 2 ст. 6 Конституции РФ каждый гражданин Российской Федерации обладает на ее территории всеми правами и свободами и несет равные обязанности, предусмотренные Конституцией РФ. В ч. 1 ст. 19 Конституции РФ установлено, что все равны перед законом и судом. Соответственно, каждый член общества обязан нести соответствующую своим возможностям часть бремени публичных расходов, наравне с другими членами общества. По мнению В.С. Нерсесянца, правовое равенство – это равенство свободных и независимых друг от друга субъектов права по общему для всех масштабу, единой норме, равной мере[344].

Верно подмечено, что формулировки принципов равенства всех перед законом и судом, прав на свободу могут текстуально совпадать в различных конституциях. Однако при этом немаловажное значение имеет то, из какого понятия равенства исходит конституционная концепция – «равенства возможностей» или «равенства результатов»[345]. Очевидно, что современный российский принцип юридического равенства исходит из равенства возможностей, т.е. равноправия. С некоторой долей условности можно утверждать, что, например, советская правовая конструкция института личной собственности (гл. 11 ГК РСФСР 1964 г.) в большей степени была ориентирована на равенство результатов, поскольку объем личной собственности, которая могла иметься у гражданина, был ограничен законом. При этом ст. 34 Конституции РСФСР 1978 г. также устанавливала, что все равны перед законом и судом.

Исходя из Определения КС РФ от 19 мая 2009 г. № 815ОП, Конституция РФ закрепляет принцип равенства, в том числе в сфере налогообложения (ч. 1 ст. 19, ст. 57). Как следует из правовой позиции КС РФ, изложенной в Постановлении от 4 апреля 1996 г. № 9П, в целях обеспечения регулирования налогообложения в соответствии с Конституцией РФ принцип равенства требует учета фактической способности к уплате налога исходя из правовых принципов справедливости и соразмерности. Принцип равенства в социальном государстве в отношении обязанности платить законно установленные налоги и сборы предполагает, что равенство должно достигаться посредством справедливого перераспределения доходов и дифференциации налогов и сборов. В Постановлении Президиума ВАС РФ от 25 ноября 2008 г. № 7841/08 отмечено, что в сфере налоговых правоотношений принцип равного налогового бремени, вытекающий из ст. 8 (ч. 2), 19 и 57 Конституции РФ, означает, что не допускается установление дополнительных налоговых ограничений в зависимости от формы собственности, организационно – правовой формы предпринимательской деятельности, местонахождения налогоплательщика и иных носящих дискриминационный характер критериев (п. 2 ст. 3 НК РФ).

В учебной (научной) литературе по налоговому праву отражения данного принципа, как правило, обозначаются как принцип равенства налогообложения[346], принцип всеобщности и равенства налогообложения[347], принципы всеобщности налогообложения, равенства плательщиков налогов и сборов[348].

Кроме очевидной взаимосвязи с принципом справедливости, реализация принципа юридического равенства в налоговом праве имеет определенные особенности. Если рассматривать нормативный правовой акт, регламентирующий уплату какого–либо налога, то можно видеть, что он возлагает обязанность по его уплате в равной степени на всех лиц, которые относятся к выделенной данным актом определенной категории. В том числе все физические лица с одинаковым правовым статусом, следующим из гл. 23 НК РФ, получающие определенные виды доходов, уплачивают НДФЛ в одинаковом размере, зависящем только от размера дохода. Как указано в п. 1 и 2 ст. 3 НК РФ, законодательство о налогах и сборах основывается на признании всеобщности и равенства налогообложения. Налоги и сборы не могут иметь дискриминационный характер и различно применяться исходя из социальных, расовых, национальных, религиозных и иных подобных критериев. Не допускается устанавливать дифференцированные ставки налогов и сборов, налоговые льготы в зависимости от формы собственности, гражданства физических лиц или места происхождения капитала. На основании п. 1 ст. 56 НК РФ нормы законодательства о налогах и сборах, определяющие основания, порядок и условия применения льгот по налогам и сборам, не могут носить индивидуального характера.

Но, как было показано ранее, в настоящее время невозможно всеобщее арифметическое равенство в обязанностях по уплате налога. Значительный уровень обязанностей и соответствующих им потребностей современного государства означает и существенный уровень обременения налогами. Арифметически равная, но значительная сумма налога, единообразно возлагаемая на всех налогоплательщиков вне зависимости от их реальных различий, будет отвечать принципу юридического равенства, но не будет соответствовать принципу справедливости. Как отмечает Ф. Люшер, в налогообложении законодатель стремится уменьшить реальное неравенство с помощью формально неравных налоговых ставок[349]. П. Кирххоф считает, что принцип равенства перед законом предполагает существование различий среди людей; они как индивиды отличаются друг от друга достоинствами, возможностями самореализации и материальным успехом. Поэтому принцип равноправия предусматривает для законодателя обязательную дифференциацию. Всеобщая налоговая повинность не может обязать каждого гражданина выплачивать одинаковые суммы, она лишь устанавливает для каждого в соответствии с его финансовым потенциалом равную налоговую обязанность[350].

---

[341] *Кельзен Г.* О теории толкования. // URL: http://pravo.ru/doc/view/55/

[342] Вэнь–Цзы: Познание тайн. Дальнейшее развитие учения Лао–цзы. – М., 2004. – С. 178.

[343] Латинские юридические изречения. / Сост. проф. Е.И. Темнов. – М., 2003. – С. 123.

[344] *Нерсесянц В.С.* Философия права: учебн. для вузов. – М., 2001. – С. 17.

[345] *Гаджиев Г.А., Баренбойм П.Д., Лафитский В.И., Мау В.А., Захаров А.В., Мазаев В.Д., Кравченко Д.В., Сырунина Т.М.* Конституционная экономика / Отв. ред. Гаджиев Г.А. – М., 2010. – С. 52 – 53.

[346] *Парыгина В.А.* Российское налоговое право. Проблемы теории и практики. – М., 2005. – С. 91.

[347] *Винницкий Д.В.* Российское налоговое право: проблемы теории и практики. – СПб., 2003. – С. 189; *Демин А.В.* Налоговое право России. – М., 2006. – С. 127.

[348] *Цинделиани И.А., Кирилина В.Е., Костикова Е.Г., Мамилова Е.Г., Шарандина Н.Л.* Налоговое право России: учебник. – М., 2008. – С. 61, 62.

[349] *Люшер Ф.* Конституционная защита прав и свобод личности. – М., 1993. – С. 222.

[350] Государственное право Германии. Т. 2. – М., 1994. – С. 141.

В Определении КС РФ от 25 марта 2004 г. № 96О разъяснено, что принцип равенства всех перед законом (ст. 19 Конституции РФ) гарантирует равные права и обязанности для субъектов, относящихся к одной категории, и не исключает возможность установления различных норм в отношении лиц, принадлежащих по условиям и роду деятельности к другим категориям налогоплательщиков. Определенным образом данная позиция развита в Определении КС РФ от 3 июля 2008 г. № 630ОП: различия не могут устанавливаться произвольно, они должны основываться на объективных характеристиках соответствующих категорий субъектов. Ф. Верт отмечает, что принцип равенства нарушен, если одна группа адресатов нормы сталкивается с иным обращением, чем другая группа, хотя между обеими группами не существует никаких различий, которые могли бы оправдать неравное обращение[351]. Впрочем, в данном высказывании принцип равенства вполне можно заменить на принцип справедливости и рассматривать такую ситуацию, как вариант дискриминации.

Исходя из Постановления КС РФ от 13 марта 2008 г. № 5П, в налогообложении равенство понимается, прежде всего, как равномерность, нейтральность и справедливость налогообложения. Это означает, что одинаковые экономические результаты деятельности налогоплательщиков должны влечь одинаковое налоговое бремя и что принцип равенства налогового бремени нарушается в тех случаях, когда определенная категория налогоплательщиков попадает в иные по сравнению с другими налогоплательщиками условия, хотя между ними нет существенных различий, которые оправдывали бы неравное правовое регулирование. В Постановлении КС РФ от 23 декабря 1999 г. № 18П указано, что дифференциация режимов страховых платежей не может устанавливаться по неэкономическим мотивам, в том числе исходя из социальных различий и других подобных критериев, поскольку это противоречит конституционному принципу равенства.

Кратко, но точно выразился Ф. Люшер: равенство перед налогообложением является равенством по категориям[352]. Иными словами, **налогоплательщики, относящиеся к одной категории, юридически равны, но само по себе выделение категорий и их обременение налогами должно проводиться законодателем с учетом принципа справедливости**, который в сфере налогообложения в первую очередь предполагает учет экономических особенностей (возможностей) лиц, потенциально относящихся к определенным категориям. Соответственно, имеет место юридическое равенство субъектов внутри каждой категории и, очевидно, юридическое неравенство между субъектами, относящимися к разным категориям. Естественно, некоторые категории субъектов права вообще исключаются из числа налогоплательщиков конкретных налогов (в т.ч. с учетом соображений справедливости и (или) исходя из юридической конструкции этих налогов), а некоторые категории налогоплательщиков облагаются на повышенном уровне. В.С. Нерсесянц обоснованно заключил, что понимание права как равенства (как общего масштаба и равной меры свободы людей) включает в себя с необходимостью и справедливость[353].

Так, все владельцы легковых автомобилей с мощностью двигателя 80 л.с. в соответствии со ст. 361 НК РФ потенциально могут быть обязаны на региональном уровне к уплате транспортного налога в сумме до 2000 руб. в год. Если же речь идет о легковом автомобиле с мощностью двигателя 500 л.с., то владелец такого автомобиля может обязываться к уплате транспортного налога в сумме до 75 000 руб. в год (без учета повышающих коэффициентов для «дорогих» легковых автомобилей, установленных в п. 2 ст. 362 НК РФ). Федеральный законодатель, выделяя категории налогоплательщиков данного налога исходя из мощности двигателя автомобиля, считает подобный способ учета платежеспособности справедливым и не видит необходимости в учете таких, например, особенностей, как масса автомобиля; число колес; наличие кондиционера, полного привода и автоматической коробки передач; годовой расход топлива (пробег) и т.д. При этом, сама по себе мощность двигателя, исходя из которой исчисляется отечественный транспортный налог, является результатом испытаний в особых условиях[354], условной величиной, указанной в документах на автомобиль, составленных производителем (импортером). Известно, что фактическая мощность двигателя может отличаться от заявленной, а также изменяться в зависимости от условий эксплуатации, используемой марки топлива, пробега автомобиля, допустимых технических усовершенствований и т.д. Но данные обстоятельства на размер транспортного налога влиять не будут. *Ubi lex non distinguit, nec noc distinguere debemus* – когда закон не различает, мы не должны различать[355]. Определенное исключение сделано в п. 3 ст. 361 НК РФ: допускается установление региональным законодателем дифференцированных налоговых ставок в отношении каждой категории транспортных средств, а также с учетом количества лет, прошедших с года выпуска транспортных средств, и (или) их экологического класса. Кроме того, упомянутые повышающие коэффициенты для легковых автомобилей средней стоимостью от 3 млн. руб. также зависят от года выпуска автомобиля.

При этом сами по себе рассуждения о том, от чего должна зависеть сумма транспортного налога, неизбежно демонстрируют предельно обобщенный характер принципа справедливости (и, соответственно, проблему выбора приоритета той или иной цели правового регулирования через косвенное воздействие налогообложения). Так, если ставка транспортного налога растет в зависимости от возраста транспортного средства, это можно вполне разумно объяснить через необходимость обновления автомобильного парка, что будет стимулировать производство (ввоз) новых автомобилей и замену устаревших моделей на более экологичные и экономичные. Такой способ рассуждений скорее направлен на приоритет регулирующей функции налога. Если же ставка транспортного налога снижается в зависимости от возраста транспортного средства, то не менее логичное объяснение такого регулирования может быть следующим: автомобиль в настоящее время стремительно устаревает и не может облагаться той же величиной налога с течением времени, поскольку смысл большинства поимущественных налогов в первую очередь состоит в увязке их размера с условно–рыночной стоимостью облагаемого имущества. Во всяком случае, размер налога на имущество организаций в общем случае снижается с течением времени, поскольку облагаемые основные средства «дешевеют» через использование механизма амортизации. В то же время, размер налога на имущество физических лиц при стабильном правовом регулировании, как правило, с течением времени возрастает вследствие роста цен на недвижимость и как результат соответствующих государственных переоценок. Сходным образом может возрастать и величина налога на имущество организаций с отдельных объектов недвижимого имущества (ст. 378.2 НК РФ – в т.ч. административно–деловые центры и торговые центры (комплексы)), поскольку он исчисляется, исходя из их кадастровой стоимости.

Представляет интерес правовая позиция, изложенная в Определении КС РФ от 14 декабря 2004 г. № 451О. Суд разъяснил, что применительно к сфере налоговых отношений конституционный принцип равенства не препятствует законодателю использовать дифференцированный подход к установлению различных систем налогообложения для индивидуальных предпринимателей и организаций в том случае, если такая дифференциация обусловлена объективными факторами, включая экономические характеристики объекта налогообложения и налогооблагаемой базы. По мнению Суда, индивидуальная предпринимательская деятельность по своей правовой природе отличается от экономической деятельности организаций тем, что не предполагает обособление и консолидацию капитала, а, напротив, заключается в использовании собственного имущества физического лица в предпринимательских целях. Различия в экономической основе осуществления предпринимательской деятельности индивидуальными предпринимателями и организациями проявляются и в неодинаковом порядке ведения ими учета доходов, расходов, хозяйственных операций и составления бухгалтерской отчетности.

С другой стороны, в Постановлении КС РФ от 19 июня 2003 г. № 11П было признано не соответствующим Конституции РФ такое толкование законодательства об упрощенной системе налогообложения, в рамках которого индивидуальные предприниматели были обязаны уплачивать НДС и налог с продаж, тогда как организации от уплаты данных налогов освобождались. Суд отметил, что эти различия в налогообложении, приводящие к дисбалансу в обязанностях и правах субъектов малого предпринимательства – индивидуальных предпринимателей и организаций, противоречат конституционному принципу добросовестной конкуренции и препятствуют свободной реализации конституционного права на осуществление предпринимательской деятельности, использование своих способностей и имущества.

---

[351] *Верт Ф.* Опыт рассмотрения Федеральным конституционным судом Германии обращений по налоговым спорам // Налоговое право в решениях Конституционного Суда РФ 2006 г. – М., 2007. – С. 64.

[352] *Люшер Ф.* Конституционная защита прав и свобод личности. – М., 1993. – С. 222.

[353] *Нерсесянц В.С.* Философия права: учебн. для вузов. – М., 2001. – С. 28.

[354] URL: https://ru.wikipedia.org/wiki/Лошадиная_сила

[355] Латинские юридические изречения. / Сост. проф. Е.И. Темнов. – М., 2003. – С. 368.

Соответственно, КС РФ в принципе не исключает разного подхода в налогообложении организаций и индивидуальных предпринимателей, но только если такой подход обусловлен объективными факторами (хотя определение того, что именно за факторы должны быть учтены, представляет собой непростую задачу). В то же время, общие условия налогообложения организаций и индивидуальных предпринимателей в России имеют сходные черты. И организации и предприниматели (по предпринимательской деятельности) уплачивают практически на равных основаниях НДС, акциз, страховые взносы с выплат своим работникам, налог на игорный бизнес, транспортный налог, земельный налог. В Постановлении Президиума ВАС РФ от 27 января 2009 г. № 11519/08 был сделан вывод о том, что у законодательного (представительного) органа субъекта РФ отсутствуют полномочия по установлению разных ставок транспортного налога для юридических и физических лиц на один и тот же вид транспортного средства, той же категории и мощности.

Принцип юридического равенства в налогообложении в определенной степени связан и с п. 2 ст. 8 Конституции РФ: в Российской Федерации признаются и защищаются равным образом частная, государственная, муниципальная и иные формы собственности. В Определении КС РФ от 2 апреля 2009 г. № 478ОО отмечается, что все налогоплательщики находятся в равном положении перед налоговым законом, причем форма собственности не может быть критерием для дифференциации в налоговой сфере. По этой причине наличие у некоторой организации, например, статуса государственной (муниципальной) и (или) некоммерческой само по себе не означает каких–либо налоговых преимуществ. В соответствии с п. 1 ст. 8 НК РФ налог взимается с организаций и физических лиц в форме отчуждения принадлежащих им на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления денежных средств.

Вообще говоря, освобождение от налогов государственных (муниципальных) организаций могло бы дать некоторый положительный экономический эффект, но это противоречило бы указанным положениям Конституции РФ. Как отмечает А.В. Красюков, сейчас органы государственной власти обречены на лишнюю активность: распорядители бюджетных средств совершают действия по выделению бюджетных средств, которые при уплате налога полностью или частично остаются в том же бюджете, лишь перечисляясь с одного счета на другой. На первый взгляд напрашивается вполне закономерное предложение, направленное на оптимизацию государственного администрирования данной сферы: отменить налогообложение государственного сектора экономики, заменив его межбюджетными трансфертами в другие бюджеты бюджетной системы. Несмотря на то, что такая реформа, вполне возможно, оптимизирует движение государственных финансовых ресурсов, исключив излишний документооборот, государство не пошло на явное нарушение одного из краеугольных принципов налогового законодательства – принципа равенства и недискриминации в зависимости от формы собственности налогоплательщика[356].

Юридическое равенство, реализуемое как равенство по категориям, имеет отношение и к публичным участникам налоговых правоотношений. Так, субъекты федерации (муниципальные образования) юридически равны и независимы друг от друга в праве на регулирование региональных (местных) налогов (п. 3, 4 ст. 12 НК РФ), если только особые права (или ограничения прав), имеющие разумное и соответствующее Конституции РФ объяснение, прямо не следуют из федерального закона. Например, в настоящее время в силу ч. 4 ст. 5 Федерального закона от 29 декабря 2006 г. № 244–ФЗ «О государственном регулировании деятельности по организации и проведению азартных игр и о внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации» игорные заведения (за исключением букмекерских контор, тотализаторов, их пунктов приема ставок) могут быть открыты исключительно в игорных зонах (Республика Крым; Алтайский край; Краснодарский край; Приморский край; Калининградская область – ч. 2 ст. 9). Соответственно, налогообложение игорного бизнеса в части использования игровых автоматов возможно только на территориях игорных зон, на остальных территориях такая деятельность запрещена. По этой причине органы законодательной власти регионов, на территории которых нет игорных зон, несмотря на отсутствие прямого запрета в НК РФ, могут регулировать налог на игорный бизнес (гл. 29 НК РФ) только в части разрешенных объектов игорного бизнеса.

Другой пример юридического равенства в публичных полномочиях – в ст. 8 Закона РФ от 21 марта 1991 г. № 9431 «О налоговых органах Российской Федерации» предусматривается распределение полномочий между должностными лицами налоговых органов. В частности, право на привлечение частных субъектов к налоговой ответственности принадлежит только такой категории должностных лиц, как руководители и заместители руководителей налоговых органов. НК РФ обычно не требует, чтобы соответствующий правоприменительный акт выносил именно руководитель (или заместитель руководителя) конкретного налогового органа. Так, руководитель налогового органа может принять решение по результатам выездной (камеральной) проверки – ст. 101 НК РФ, а заместитель руководителя того же налогового органа – при неисполнении налогоплательщиком данного решения вправе вынести решение о взыскании налога за счет денежных средств (ст. 46 НК РФ). Однако, решение по результатам налоговой проверки (ст. 101, 101.4 НК РФ) должен вынести именно тот руководитель (заместитель руководителя) налогового органа, который рассматривал материалы проверки (Постановление Президиума ВАС РФ от 29 сентября 2010 г. № 4903/10, п. 42 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. № 57 «О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации»), поскольку процедура рассмотрения материалов проверки и вынесения решения является единой и не может осуществляться разными должностными лицами.

Что же касается налоговых правоотношений, в которых участвуют публичные и частные субъекты (например – налогоплательщик и налоговый орган), то, очевидно, что говорить о юридическом равенстве в них обычно не приходится. Редкий пример равноправия – фактически равные права налогоплательщиков и налоговых органов на представление доказательств в судебных налоговых спорах. Налоговое право в основном наделяет налоговые органы правами, а налогоплательщиков обязанностями. Впрочем, данное неравенство в некоторой степени «уравновешивается» правом налогоплательщика защищать свои права в административном и в судебном порядке. В силу п. 1 ст. 138 НК РФ акты налоговых органов ненормативного характера, действия или бездействие их должностных лиц могут быть обжалованы в вышестоящий налоговый орган и (или) в суд.

Принцип гуманизма сформулирован в ст. 2 Конституции РФ: человек, его права и свободы являются высшей ценностью. Признание, соблюдение и защита прав и свобод человека и гражданина – обязанность государства. С точки зрения Г.А. Гаджиева, когда мы говорим о правах человека, мы не можем отрывать одну ценность от другой. Права и свободы в рамках гражданского мира и согласия – вот формула нашей Конституции[357].

Отражение данного принципа в налоговом праве: как уже отмечалось, в силу п. 7 ст. 3 НК РФ все неустранимые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах и сборах толкуются в пользу налогоплательщика (плательщика сбора, плательщика страховых взносов, налогового агента). Данная норма НК РФ является коллизионной, то есть позволяющей разрешать спорные ситуации. Взаимосвязь ст. 2 Конституции РФ и п. 7 ст. 3 НК РФ продемонстрирована в Постановлении КС РФ от 13 марта 2008 г. № 5П.

Достаточно подробно указанное положение прокомментировано в Определении КС РФ от 1 марта 2010 г. № 430ОО: по смыслу п. 7 ст. 3 НК РФ, на суды, применяющие нормы налогового законодательства, возложена обязанность путем использования различных способов толкования добиваться достижения установленной этой нормой цели. Правовой принцип *in dubio contra fiscum* («сомнение – против фиска») представляет собой проявление в налоговом законодательстве конституционного принципа законного установления налогов и сборов (ст. 57 Конституции РФ), в силу которого налоговые органы могут действовать в сфере налогообложения только в тех пределах, в том объеме налоговой нагрузки, которая установлена законом, т.е. актом, принятым с соблюдением демократических процедур. Норма п. 7 ст. 3 НК РФ является нормой, относящейся к федеральному коллизионному праву (ст. 71, п. «п», Конституции РФ), и, как содержащая одно из правил толкования, имеет целью защиту интересов налогоплательщика. Интересно также и то, что ранее, в особом мнении Г.А. Гаджиева, к Определению КС РФ от 2 ноября 2006 г. № 444О, отмечалось, что наличие в НК РФ п. 7 ст. 3 означает, что устранение противоречий и неясностей в налоговом законодательстве является прерогативой судов, применяющих нормы налогового законодательства, т.е. судов общей юрисдикции и арбитражных судов. Именно эти суды путем использования различных способов толкования должны добиваться достижения установленной данной нормой цели устранения противоречий и неясностей в актах законодательства о налогах и сборах. Что касается используемого в ней словосочетания «сомнения актов», то оно представляет собой очевидный юридический дефект, являясь неудачной попыткой использовать дословный перевод латинского выражения «*in dubio contra fiscum*» (сомнение – против фиска).

Следует только отметить, что выражение *in dubio contra fiscum*, по всей видимости, является осовремененным, хотя определенные аналоги существовали и в древней латыни: *in dubio pro reo* – в случае сомнения – в пользу обвиняемого; *in dubio sententia*

---

[356] Бюджетное и налоговое правовое регулирование: единство и дифференциация. / под ред. М.В. Карасевой. – М., 2012. – С. 137.

[357] Правила жизни Гадиса Гаджиева. // URL: http://pravo.ru/story/view/111933/

contra actorem ferenda est – в случае сомнения необходимо выносить приговор (решение) против истца[358]. В дореволюционной российской правовой системе данной проблеме также уделялось внимание. Так, Е.В. Васьковский приводит разъяснение департамента Сената 1905 года: законы фискальные и вообще такие, которыми устанавливаются с частных лиц, хотя бы и не в пользу казны, известные денежные сборы, не подлежат расширительному толкованию[359].

В научной (учебной) литературе можно встретить такое обозначение данного принципа, как принцип презумпции толкования в пользу налогоплательщика (плательщика сборов) всех неустранимых сомнений, противоречий и неясностей актов законодательства о налогах и сборах[360]. Как полагает А.И. Худяков, нарушение принципа определенности налога влечет отсутствие самого налога. А это в свою очередь влечет отсутствие налоговых обязательств у всех и каждого из налогоплательщиков[361].

Сходные положения предусмотрены в п. 6 ст. 108 НК РФ (неустранимые сомнения в виновности лица, привлекаемого к ответственности, толкуются в пользу этого лица), в ч. 4 ст. 1.5 КоАП РФ (неустранимые сомнения в виновности лица, привлекаемого к административной ответственности, толкуются в пользу этого лица) и в ч. 3 ст. 14 УПК РФ (все сомнения в виновности обвиняемого, которые не могут быть устранены в порядке, установленном УПК РФ, толкуются в пользу обвиняемого).

В законодательстве иных стран есть сходные правоположения: в соответствии с п. 4.1.4 ст. 4 Налогового кодекса Украины[362] налоговое законодательство этой страны основывается на следующем принципе: презумпция правомерности решений налогоплательщика в случае, если норма закона или другого нормативно–правового акта, изданного на основании закона, или если нормы разных законов или разных нормативно–правовых актов допускают неоднозначную (множественную) трактовку прав и обязанностей налогоплательщиков или контролирующих органов, в результате чего есть возможность принять решение в пользу как налогоплательщика, так и контролирующего органа.

Из принципа гуманизма следует требование **неприкосновенности личности и сфер ее жизнедеятельности**. В силу ч. 1 ст. 24 Конституции РФ сбор, хранение, использование и распространение информации о частной жизни лица без его согласия не допускаются. В ряде актов КС РФ (в т.ч. Определения от 9 июня 2005 г. № 248О, от 26 января 2010 г. № 158ОО, от 27 мая 2010 г. № 644ОО, от 28 июня 2012 г. № 1253О) разъяснено, что право на неприкосновенность частной жизни, личную и семейную тайну означает предоставленную человеку и гарантированную государством возможность контролировать информацию о самом себе, препятствовать разглашению сведений личного, интимного характера; в понятие «частная жизнь» включается та область жизнедеятельности человека, которая относится к отдельному лицу, касается только его и не подлежит контролю со стороны общества и государства, если носит непротивоправный характер. Собирание или распространение информации о частной жизни лица допускается лишь в предусмотренном законом порядке и лишь в отношении тех сведений, которые уже официально кому–либо доверены самим лицом и в законном порядке собраны, хранятся, используются и могут распространяться.

Статья 25 Конституции РФ предусматривает, что жилище неприкосновенно. Никто не вправе проникать в жилище против воли проживающих в нем лиц иначе как в случаях, установленных федеральным законом, или на основании судебного решения. На основании п. 5 ст. 91 НК РФ доступ должностных лиц налоговых органов, проводящих налоговую проверку, в жилые помещения помимо или против воли проживающих в них физических лиц иначе как в случаях, установленных федеральным законом, или на основании судебного решения не допускается.

Определение жилища (в уголовно–правовых целях) дано в примечании к ст. 139 УК РФ: под жилищем понимаются индивидуальный жилой дом с входящими в него жилыми и нежилыми помещениями, жилое помещение независимо от формы собственности, входящее в жилищный фонд и пригодное для постоянного или временного проживания, а равно иное помещение или строение, не входящие в жилищный фонд, но предназначенные для временного проживания. Кроме того, определение жилого помещения дано в ч. 2 ст. 15 ЖК РФ.

В этом ключе интересно отметить то, что в законодательстве некоторых стран, в т.ч. в Великобритании[363], предусмотрен налог на телевизоры. Соответственно, английская налоговая служба вправе контролировать наличие телевизоров у потенциальных налогоплательщиков, т.е. может без существенных затруднений осматривать жилище.

Русский ученый Л.Е. Владимиров считал, что тайною вообще называется сохранение в негласности обстоятельства, разглашение которого принесло бы больше вреда, чем пользы, понимая последнюю не только в смысле утилитарном, но и в смысле отвлеченном, т.е. как ограждение существования и питания нравственных идеалов человеческого совершенствования[364].

Согласно пункту 1 ст. 102 НК РФ налоговую тайну составляют любые полученные налоговым органом, органами внутренних дел, следственными органами, органом государственного внебюджетного фонда и таможенным органом сведения о налогоплательщике, плательщике страховых взносов, за исключением прямо указанных в данной статье сведений (в т.ч. являющихся общедоступными; об ИНН; о нарушениях законодательства о налогах и сборах (в том числе суммах недоимки и задолженности по пеням и штрафам при их наличии) и мерах ответственности за эти нарушения; о специальных налоговых режимах, применяемых налогоплательщиками, а также об участии налогоплательщика в консолидированной группе налогоплательщиков и др.).

Как это следует из ряда актов КС РФ (в т.ч. Определения от 14 декабря 2004 г. № 453О, от 28 февраля 2017 г. № 220О), установив обязанность банка обеспечить банковскую тайну и ее основные объекты, включая тайну операций по счету, субъекты права на банковскую тайну, их обязанности и гражданско–правовую ответственность, законодатель одновременно предусмотрел, что пределы возложенной на банк обязанности хранить банковскую тайну определяются законом. Положения налогового законодательства Российской Федерации, закрепляющие право налоговых органов требовать от банка необходимые справки и документы по счетам и операциям клиентов при наличии мотивированного запроса, а также ответственность банка за отказ в предоставлении указанных в запросе сведений, имеют под собой объективные и не противоречащие Конституции РФ основания, а потому не могут рассматриваться как возлагающие на банк обязанности, не соответствующие его природе, нарушающие банковскую тайну и права налогоплательщиков.

То, что режим налоговой тайны не распространяется на сведения о налоговых правонарушениях, объясняется тем, что сведения о штрафной ответственности в общем случае должны быть открытыми для обеспечения превенции правонарушений. В п. 21 Постановления Пленума ВАС РФ от 8 октября 2012 г. № 61 «Об обеспечении гласности в арбитражном процессе» разъяснено, что к налоговой тайне не относятся сведения о нарушениях законодательства о налогах и сборах и мерах ответственности за эти нарушения (в том числе сведения о нарушении налогоплательщиком порядка уплаты налога, сведения о задолженности налогоплательщиков перед бюджетами различных уровней).

Нераспространение режима налоговой тайны на информацию о специальных налоговых режимах, применяемых налогоплательщиками, связано, например, с тем, что добровольно применяющие их субъекты, как правило, в силу норм НК РФ не признаются налогоплательщиками НДС (ЕСХН – п. 3 ст. 346.1 НК РФ, УСН – п. 2 ст. 346.11 НК РФ, ЕНВД – в п. 4 ст. 346.26 НК РФ, ПСН – в п. 11 ст. 346.43 НК РФ). При этом, статус плательщика НДС у продавца товаров (работ, услуг) может быть крайне важен для покупателя, поскольку это дает покупателю возможность применить вычет по НДС (ст. 171, 172 НК РФ).

Как следует из Определения КС РФ от 30 сентября 2004 г. № 317О, специальный правовой статус сведений, составляющих налоговую тайну, закреплен в ст. 102 НК РФ исходя из интересов налогоплательщиков и с учетом соблюдения принципа баланса публичных и частных интересов в указанной сфере, поскольку в процессе осуществления налоговыми органами Российской Федерации

---

[358] Латинские юридические изречения. / Сост. проф. Е.И. Темнов. – М., 2003. – С. 192.

[359] *Васьковский Е.В.* Руководство к толкованию и применению законов. – М., 1997. – С. 88.

[360] *Парыгина В.А.* Российское налоговое право. Проблемы теории и практики. – М., 2005. – С. 97.

[361] *Худяков А.И.* Избранные труды по финансовому праву – СПб., 2010. – С. 426.

[362] URL: http://sfs.gov.ua/nk/

[363] Интересные факты о налогах и налогообложении // Налоги и финансовое право. – 2008. № 2.

[364] *Владимиров Л.Е.* Учение об уголовных доказательствах. – Спб., 1910. // СПС «Гарант»

своих функций, установленных НК РФ и иными федеральными законами, в их распоряжении оказывается значительный объем информации об имущественном состоянии каждого налогоплательщика, распространение которой может причинить ущерб как интересам отдельных граждан, частная жизнь которых является неприкосновенной и охраняется законом, так и юридических лиц, чьи коммерческие и иные интересы могут быть нарушены в случае произвольного распространения в конкурентной или криминальной среде значимой для бизнеса конфиденциальной информации. В Решении ВАС РФ от 3 марта 2004 г. № 15527/03 разъяснено, что по своей природе и назначению институт налоговой тайны имеет публично–правовой характер и означает защиту налоговым органом сведений, разглашение которых может нарушить права граждан и организаций.

Следует отметить, что режим налоговой тайны существенно смягчен с 1 января 2017 г. (особенно в части налогоплательщиков – организаций). В частности, с указанной даты к ней не относятся сведения о среднесписочной численности работников организации (подп. 9 п. 1 ст. 102 НК РФ), об уплаченных организацией в календарном году суммах налогов и сборов (подп. 10 п. 1 ст. 102 НК РФ). Приказом ФНС России от 29 декабря 2016 г. № ММВ714/729@ «Об утверждении сроков и периода размещения, порядка формирования и размещения на официальном сайте Федеральной налоговой службы в информационно–телекоммуникационной сети «Интернет» сведений, указанных в пункте 1.1 статьи 102 Налогового кодекса Российской Федерации» утвержден соответствующий Порядок.

Интересно то, что режим налоговой тайны в настоящее время не является обязательным атрибутом налогового законодательства любой страны. Например, А.В. Брызгалин приводит пример Финляндии, в которой налоговая тайна отсутствует: каждый гражданин может, зайдя в налоговую инспекцию, узнать, сколько зарабатывают и платят налогов любые интересующие его люди. Такой подход, по мнению налоговиков, формирует налоговую солидарность, и сами граждане следят за налоговыми обязательствами друг друга[365]. Кроме того, и в Норвегии годовой доход каждого налогоплательщика и подробные налоговые декларации находятся в открытом доступе[366]. В Швеции доходы любого гражданина (даже короля) также можно узнать, набрав соответствующий код в компьютерной системе данных в любой налоговой инспекции страны[367].

Примечательно Постановление ЕСПЧ от 21 июля 2015 г. по делу «Сатакуннан Марккинаперсси Ой» и «Сатамедиа Ой» против Финляндии». Описывая ситуацию, Суд указал, что первая компания–заявительница, «Сатакуннан», издала журнал, содержащий информацию о налогооблагаемых доходах и активах финских налогоплательщиков. Данная информация была публичной в силу закона. Вторая компания–заявительница, «Сатамедиа», предложила услугу по предоставлению информации в сфере налогообложения посредством текстовых sms–сообщений. Комментируя указанный судебный акт, Н.Н. Воробьева отмечает, что Суд пришел к противоречивому выводу: право каждого на защиту частной жизни превалирует над правом прессы публиковать налоговые сведения[368].

Что же касается России, то в части информации о налогоплательщиках – физических лицах (особенно без статуса индивидуальных предпринимателей), режим налоговой тайны продолжает оставаться достаточно жестким.

В данном ключе представляют интерес следующие сведения: в соответствии с п. 27 Стратегии экономической безопасности Российской Федерации на период до 2030 года (утв. Указом Президента РФ от 13 мая 2017 г. № 208) одним из показателей состояния экономической безопасности является децильный коэффициент (соотношение доходов 10 процентов наиболее обеспеченного населения и 10 процентов наименее обеспеченного населения). По мнению В.Д. Зорькина, одним из исчисляемых показателей экономического неравенства граждан является так называемый децильный коэффициент («дециль») – отношение совокупных доходов десяти процентов наиболее обеспеченного населения к совокупным доходам десяти процентов самых малообеспеченных. Мировая история показывает, что превышение децилем уровня 10 нередко приводит государство к масштабной социальной, политической и экономической нестабильности. В скандинавских странах власть начинает беспокоиться, когда дециль превышает 4, в Германии – когда в какой–либо из федеральных земель дециль переходит за пороговое значение 6. В сегодняшней России дециль, по данным Росстата, в кризисе вырос с 15 до 17 и продолжает расти. Но это – в среднем. В некоторых субъектах Федерации и крупнейших городах дециль уже более 30, а многие эксперты утверждают, что оценочный учет «теневой» экономической деятельности дает значения дециля, превышающие 50[369]. По сведениям, приведенным С.Г. Пепеляевым, в 1989 г. в СССР децильный коэффициент составлял 5,6[370].

С точки зрения Ж.Г. Попковой, в налоговой тайне, как и во многих иных правовых институтах, логически можно вполне обосновать как определенную степень их полезности, так и определенную степень их вредности (весь вопрос в превалирующих в данном обществе традициях, ценностях, в их соотношении и в авторитете интерпретатора). В предположении о том, что в России децильный коэффициент сейчас превышает показатель в 17 единиц (при том, что в большинстве стран Западной Европы он крайне редко превышает 10 единиц), можно заключить, что это обстоятельство, по своей сути, вполне способно влиять на то, что в нашей стране в основном презюмируется полезность режима налоговой тайны. Относительно немногочисленная группа людей из «верхних» 10 % (очевидно, имеющая возможность влиять на законодательный процесс) в целях собственного спокойствия и безопасности существования, скорее всего, не желает широкой огласки своего реального дохода и имущества[371].

Однако представляется, что изменения в режиме налоговой тайны с 1 января 2017 г. свидетельствуют о том, что в обозримом будущем продолжится коррекция соответствующих норм в сторону его дальнейшего смягчения (в особенности в части организаций и индивидуальных предпринимателей, как основных «поставщиков» денежных средств в бюджет).

Принцип презумпции законности деяния в общем виде можно определить следующим образом: каждое лицо считается действующим добросовестно, разумно (с правовой точки зрения – законно), пока в установленном порядке не будет доказано иное. *Omnia praesumuntur legitime facta donee probetur in contrarium* – все вещи презюмируются совершенными законно, пока не доказано обратное.

Презумпция добросовестности была известна еще в римском праве. *Bona fides semper praesumitur, nisi malam fidem adesse probetur* – если не доказан злой умысел, всегда предполагается добросовестность[372]. Как указывает П.Е. Соколовский, первоначально bona fides освящала известную нравственную обязательность тех деловых отношений, которые не признавались по строгому римскому гражданскому праву – jus civile. Можно думать, что в этом направлении обнаружил особое влияние культ богини Fides. Договоры, заключенные в храме Fides, хотя и не признавались государственными законами, но, тем не менее, исполнялись в точности, под страхом божьей кары[373].

Особо следует отметить, что данный принцип имеет отношение ко всем субъектам права (не только к частным, но и к публичным). В Постановлениях КС РФ от 2 апреля 2002 г. № 7П и от 20 декабря 2010 г. № 22П упомянута презумпция добросовестности законодателя. Высказывается мнение, что ее применение является одним из требований, составляющих нормативное содержание конституционного принципа правового государства. В основе указанной презумпции – высокая вероятность того, что, создавая правовую норму, законодатель стремился к тому, чтобы она не противоречила Конституции. Целью презумпции, если подходить к ней с точки зрения

---

[365] *Брызгалин А.В.* Интересные факты о налогах и налогообложении // Налоги и финансовое право. – 2011. – № 11.

[366] Налоговая транспарентность и обмен информацией в сфере налогообложения // Налоговед. – 2012. – № 8. – С. 12.

[367] *Брызгалин А.В., Берник В.Р., Головкин А.Н.* Налоги. Люди. Время. … или этот безграничный Мир Налогов. / под ред. А.В. Брызгалина. – Екб., 2008 – С. 455.

[368] *Воробьева Н.Н.* Принцип налоговой публичности и право на защиту персональных данных в практике ЕСПЧ. // Налоговед. – 2016. – № 9. – С. 78.

[369] *Зорькин В.Д.* Экономика и право: новый контекст. // URL: http://www.rg.ru/2014/05/21/zorkin-site.html

[370] *Пепеляев С.Г.* Подоходный налог – принципы и структура. – М., 1993. – С. 5.

[371] *Попкова Ж.Г.* Некоторые причины наличия в отечественном законодательстве института налоговой тайны. // Вестник Нижегородского университета им. Н.И. Лобачевского. – 2016. – № 3. – С. 159. // URL: http://www.vestnik.unn.ru/ru

[372] Латинские юридические изречения. / Сост. проф. Е.И. Темнов. – М., 2003. – С. 283, 91.

[373] *Соколовский П.Е.* Договор товарищества по римскому гражданскому праву. – Киев, 1893. – С. 65.

телеологии, является достижение стабильности правового регулирования[374]. В особом мнении судей Х. Гаджиева и А. Бушева к Постановлению ЕСПЧ от 20 сентября 2011 г. по делу «Нефтяная компания «ЮКОС» против России» указано, что прецедентная практика Европейского Суда учитывает не только пределы усмотрения, которыми пользуются публичные органы, но и презумпцию добросовестности со стороны государства. Как и большинство других презумпций, указанная презумпция является опровержимой. Тем не менее стандарт доказывания для преодоления презумпции добросовестности государственных органов является высоким.

По мнению ВАС РФ, выраженному в Постановлении Президиума от 14 июня 2011 г. № 1884/11, публичный порядок Российской Федерации предполагает добросовестность сторон, вступающих в частные отношения. Ранее, в п. 3 ст. 6 Основ гражданского законодательства Союза ССР и республик (утратили силу) было прямо предусмотрено, что участники гражданских правоотношений предполагаются добросовестными, поскольку не доказано обратное. Норма п. 5 ст. 10 ГК РФ сформулирована несколько иначе: добросовестность участников гражданских правоотношений и разумность их действий предполагаются.

В Определении КС РФ от 4 декабря 2003 г. № 442О разъяснено, что в соответствии с НК РФ в сфере налоговых отношений действует презумпция добросовестности налогоплательщика (п. 7 ст. 3). Тот же вывод содержится в Постановлении Президиума ВАС РФ от 22 декабря 2009 г. № 11175/09.

Вообще говоря, в п. 7 ст. 3 НК РФ урегулирован способ толкования неустранимых сомнений, противоречий и неясности актов законодательства о налогах и сборах (в пользу налогоплательщика), а не презумпция добросовестности налогоплательщика. Следовательно, Определение КС РФ от 4 декабря 2003 г. № 442О и Постановление Президиума ВАС РФ от 22 декабря 2009 г. № 11175/09 расширяют сферу действия п. 7 ст. 3 НК РФ и, по сути, предполагают толкование не только норм, но и юридических фактов в пользу налогоплательщика. Такой подход предопределен упомянутым в Определении КС РФ от 1 марта 2010 г. № 430ОО требованием *in dubio contra fiscum* – сомнение – против фиска. Как обоснованное сомнение в содержании нормы, так и обоснованное сомнение в наличии (отсутствии) некоторого факта должны толковаться в пользу налогоплательщика.

Одним из отражений данного принципа в налоговых правоотношениях является презумпция достоверности суммы налога, самостоятельно исчисленной и продекларированной налогоплательщиком в налоговой декларации (ст. 80 НК РФ). Исходя из п. 1 Постановления Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 г. № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды», судебная практика разрешения налоговых споров исходит из презумпции добросовестности налогоплательщиков и иных участников правоотношений в сфере экономики; в связи с этим предполагается, что сведения, содержащиеся в налоговой декларации и бухгалтерской отчетности, – достоверны. В п. 10 Обзора судебной практики по вопросам, связанным с участием уполномоченных органов в делах о банкротстве и применяемых в этих делах процедурах банкротства (утв. Президиумом ВС РФ 20 декабря 2016 г.) отмечается, что требование уполномоченного органа, основанное на сведениях о подлежащем уплате налоге, отраженных в налоговой декларации должника, может быть признано обоснованным, поскольку не нуждается в дополнительном подтверждении материалами налоговой проверки. По мнению Е.В. Порохова, в налоговых правоотношениях действует своего рода презумпция добропорядочности: налогоплательщики обязаны самостоятельно сообщать в налоговые инспекции сведения об имеющихся у них объектах налогообложения, самостоятельно исчислять в соответствии с правилами, установленными налоговым законодательством, сумму причитающегося государству налога и самостоятельно уплачивать этот налог в бюджет[375].

До тех пор, пока в установленном порядке не доказано иное, представленная налогоплательщиком декларация считается достоверной. Если налогоплательщик уплатит в бюджет продекларированную сумму налога, он будет считаться исполнившим свою обязанность по уплате налога. Кроме того, продекларированная сумма может быть взыскана в случае неуплаты налога в установленный срок (ст. 46 – 48 НК РФ). Исходя из Постановления Президиума ВАС РФ от 11 октября 2011 г. № 2119/11 налоговый орган имеет право взыскивать с налогоплательщика продекларированные, но не уплаченные налоги, даже если налогоплательщик, возможно, продекларировал их неверно. Однако не следует толковать данное положение так, что и очевидно ошибочно продекларированные налоги должны быть уплачены (взысканы). Например, в гипотетической ситуации, если физическое лицо без статуса индивидуального предпринимателя представит налоговую декларацию по НДПИ, то взыскание данного налога не должно производиться, поскольку в общем случае такое лицо налогоплательщиком НДПИ быть не может. В Постановлении КС РФ от 3 июня 2014 г. № 17П разъяснено, что неправильное (в частности, ошибочное) декларирование сумм НДС не должно приводить к его взиманию, поскольку обязанность исчислить и уплатить налог возникает из закона (при наличии предусмотренных НК РФ оснований).

Тем не менее, если налогоплательщик после представления первичной налоговой декларации представит уточненную налоговую декларацию (как с большей, так и с меньшей суммой налога) в порядке ст. 81 НК РФ, то достоверной будет считаться, пока не доказано иное, последняя продекларированная сумма. Очевидно, что налоговые органы имеют право усомниться в продекларированной сумме и могут в порядке камеральной (ст. 88 НК РФ) или выездной (ст. 89 НК РФ) налоговой проверки получить сведения, на основании которых ими может быть обоснована иная сумма налога.

Другим отражением рассматриваемого принципа, в том числе, является презумпция невиновности (п. 6 ст. 108 НК РФ) – лицо считается невиновным в совершении налогового правонарушения, пока его виновность не будет доказана в предусмотренном федеральным законом порядке.

Применительно к презумпции добросовестности публичных субъектов, по справедливому мнению Э.Н. Нагорной, в России, как и в других развитых странах мира, предусмотрена презумпция законности действий государства и должностных лиц. Соответственно, в российском налоговом праве действует законная опровержимая презумпция добросовестности налогоплательщиков и налоговых органов[376]. В особом мнении судьи Эбзеева Б.С. к Постановлению КС РФ от 12 апреля 1995 г. № 2П отмечается, что Конституция РФ презюмирует добросовестное выполнение органами государственной власти возлагаемых на них Конституцией и федеральными законами обязанностей и прямо закрепляет их самостоятельность в осуществлении своих функций и полномочий (ст. 10). То, что данная презумпция является опровержимой, следует, например, из Постановления КС РФ от 31 марта 2015 г. № 6П, в котором не исключается ненадлежащая нормотворческая деятельность государства.

Пример применения данной презумпции продемонстрирован в Постановлении Президиума ВАС РФ от 8 апреля 2008 г. № 10405/07: сведения о недоимке могут содержаться в решении налогового органа, принятом по результатам налоговой проверки. До признания этого решения незаконным в установленном порядке указанные в нем сведения признаются достоверными.

Аналогичный подход имеет место в п. 6 Постановления Пленума ВС РФ от 12 мая 2016 г. № 18 «О некоторых вопросах применения судами таможенного законодательства»: в соответствии с п. 4 ст. 65 ТК ТС и п. 3 ст. 2 Соглашения лицо, декларирующее таможенную стоимость ввозимых товаров, обязано подтвердить соответствие заявленных им сведений действительности (достоверность), представив в таможенный орган количественно определяемую и документально подтвержденную информацию. Принимая во внимание публичный характер таможенных правоотношений, при оценке соблюдения декларантом данных требований ТК ТС и Соглашения судам следует исходить из презумпции достоверности представленной информации, бремя опровержения которой лежит на таможенном органе.

При рассмотрении указанного принципа нельзя не отметить доктрину «добросовестности налогоплательщика», фактически созданную КС РФ и длительное время оказывавшую существенное влияние на практику разрешения налоговых споров. Исходя из Определения КС РФ от 8 апреля 2004 г. № 168О, под недобросовестным налогоплательщиком следует понимать такого налогоплательщика, который с помощью инструментов, используемых в гражданско–правовых отношениях, создает схемы незаконного обогащения за счет бюджетных средств. Как правило, установление в суде недобросовестности налогоплательщика означало лишение последнего права на признание его исполнившим обязанность по уплате налога (Определение КС РФ от 25 июля 2001 г. № 138О), что могло иметь место при имитации им уплаты налога через неплатежеспособный банк; либо права на использование налоговых льгот и вычетов (Определение КС РФ от 16 октября 2003 г. № 329О), что соответствовало применению налогоплательщиком так называемых «налоговых схем».

По мнению С.Л. Будылина, принцип добросовестности не вменяет участникам оборота некую конкретную дополнительную обязанность, а наделяет суды дополнительными дискреционными правомочиями по регулированию отношений участников оборота.

---

[374] *Гаджиев Г.А., Баренбойм П.Д., Лафитский В.И., Мау В.А., Захаров А.В., Мазаев В.Д., Кравченко Д.В., Сырунина Т.М.* Конституционная экономика / Отв. ред. Гаджиев Г.А. – М., 2010. – С. 35.

[375] *Порохов Е.В.* Теория налоговых обязательств: учебн. пособие. – Алматы, 2001. – С. 51.

[376] *Нагорная Э.Н.* Бремя доказывания в налоговых спорах. – М., 2006. – С. 128, 506.

Причем это регулирование осуществляется в процессе рассмотрения последующего спора, то есть уже после того, как участники вступили в эти отношения (ex post)[377].

Соответственно, вопросы добросовестности налогоплательщика определенным образом соотносятся с общими проблемами злоупотребления правом. В частности, в Обзоре судебной практики ВС РФ № 1 (2014) (утв. Президиумом ВС РФ 24 декабря 2014 г.) приведено Определение ВС РФ от 15 сентября 2014 г. № 305–ЭС14–68, содержащее следующую правовую позицию: по смыслу ст. 10 ГК РФ, для защиты нарушенных прав потерпевшего от злоупотребления арбитражный суд может не принять доводы лица, злоупотребившего правом, ссылающегося на соответствие своих действий по осуществлению принадлежащего ему права формальным требованиям законодательства.

В настоящее время в п. 4 ст. 1 ГК РФ установлено, что никто не вправе извлекать преимущество из своего незаконного или недобросовестного поведения.

Доктрина «добросовестности налогоплательщика», как представляется, стала реакцией государства на относительно массовые попытки осуществления бизнеса на «проблемных банках», который возник после августовского кризиса 1998 года и последующего появления Постановления КС РФ от 12 октября 1998 г. № 24П. Примеры имитации исполнения обязанности по уплате налога с использованием «проблемных банков» приведены в Постановлениях Президиума ВАС РФ от 9 января 2002 г. № 2635/01 и от 5 апреля 2002 г. № 6917/00. Впоследствии доктрина добросовестности налогоплательщика была распространена КС РФ и на «налоговые схемы», активно применяемые и модифицируемые некоторыми налогоплательщиками по настоящее время. Следствием появления доктрины стало, в частности, расширение судейского усмотрения в налоговых спорах. А. Барак предлагает следующее определение: судейское усмотрение означает полномочие, которое закон дает судье, чтобы делать выбор из нескольких альтернатив, из которых каждая законна[378]. *Discretio est scire per legem quid sit justum* – усмотрение есть знание того, что является с точки зрения права справедливым[379].

Есть основания полагать, что не только налоговая система конкретного государства в целом, но и ее составные части (в том числе нормы и судебные доктрины, направленные против налоговых злоупотреблений), должны соответствовать особенностям ведения налогоплательщиками облагаемой деятельности в данном государстве. В частности, если в такой стране, как Россия, существенным элементом бизнеса являются неформальные личные договоренности, то, например, введение правила об обязательном обосновании налоговыми органами наличия письменных договоров о создании «схем» было бы крайне странным.

В письме ВАС РФ от 11 ноября 2004 г. № С57/УЗ1355 отмечалось, что оценка добросовестности налогоплательщика предполагает оценку заключенных им сделок, их действительности, особенно в тех случаях, когда они не имеют разумной деловой цели. Интересно то, что исходя из Постановления Президиума ВАС РФ от 21 января 2014 г. № 9324/13 следует, что даже такая простейшая гражданско–правовая сделка, как выдача директором доверенности, может потребовать обоснования того, какие деловые цели он преследовал, принимая такое решение. Суд отметил, что директор выдал другому лицу доверенность с объемом полномочий, фактически равным своим. В отсутствие какого–либо обоснования подобные действия единоличного исполнительного органа, не обусловленные характером и масштабом хозяйственной деятельности общества, не могут быть признаны разумными, то есть соответствующими обычной деловой практике. В этом случае при отсутствии объективных обстоятельств, свидетельствующих о разумной возможности делегирования своих полномочий, директор должен доказать, что его действия по передаче своих полномочий другому лицу были добросовестными и разумными, а не ограничиваться формальной ссылкой на наличие у него безусловного права передавать такие полномочия любому лицу.

Примечательно разъяснение, данное в п. 8 Постановления Пленума ВС РФ от 23 июня 2015 г. № 25 «О применении судами некоторых положений раздела I части первой Гражданского кодекса Российской Федерации»: к сделке, совершенной в обход закона с противоправной целью, подлежат применению нормы гражданского законодательства, в обход которых она была совершена. Этот подход впоследствии был применен и в конкретном налоговом споре: в Определении ВС РФ от 22 июля 2016 г. № 305КГ164920 постулировано, что совершение действий в обход закона влечет применение к налогоплательщику тех положений законодательства о налогах и сборах, которые он стремился избежать.

По данной логике, к деятельности, осуществляемой в обход законодательства о налогах с противоправной целью, подлежат применению нормы законодательства о налогах, в обход которых она была совершена. Соответственно, если налогоплательщик, используя определено неплатежеспособный банк, имитирует через него уплату налога, он тем самым обходит нормы о порядке уплаты налога (в бюджет, денежными средствами налогоплательщика), вследствие чего налог и не признается уплаченным. Если же налогоплательщик имитирует наличие у него права на налоговые льготы (вычеты, расходы, освобождения), он тем самым обходит нормы об уплате налога в полной сумме, вследствие чего налог подлежит взысканию с него именно в полной сумме.

В п. 1 Постановления Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 г. № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» было введено обобщенное понятие: под налоговой выгодой понимается уменьшение размера налоговой обязанности вследствие, в частности, уменьшения налоговой базы, получения налогового вычета, налоговой льготы, применения более низкой налоговой ставки, а также получение права на возврат (зачет) или возмещение налога из бюджета. В Постановлениях Президиума ВАС РФ от 30 июня 2009 г. № 2635/09, от 25 февраля 2010 г. № 12670/09 конкретизировано, что Постановление Пленума № 53 принято в целях установления единообразной судебной практики в делах с признаками уклонения от налогообложения.

Варианты «налоговых схем» с сомнительными хозяйственными целями периодически рассматриваются судами. В качестве одного из первых примеров, соответствующих новому налоговому законодательству по НДС (действовавшему с 1992 года), можно назвать Постановление Президиума ВАС РФ от 17 сентября 1996 г. № 367/96 (в котором оценивалась деятельность налогоплательщика, начиная с проверяемого периода 1993 года). Как отметил Суд, совместное предприятие «Сибсервис» в целях обеспечения потребителей товарами заключило с ними кредитные договоры (заемные средства НДС не облагаются). Возврат займов предприятие «Сибсервис» осуществляло техникой. Такого рода операции позволили налогоплательщику исключить из облагаемого оборота часть товаров, фактически реализованных потребителям (возврат займа также не облагается НДС). Вывод госналогинспекции о том, что совместное предприятие «Сибсервис» поставляло продукцию на условиях предоплаты ее стоимости, обоснован, поскольку отношения с клиентами (покупателями) фактически сложились именно таким образом (поставка, подряд), независимо от названия договора.

Примечательно то, что по прошествии более чем 20 лет, в Определении ВС РФ от 31 января 2017 г. № 309КГ1613100 (процитировано в Обзоре судебной практики ВС РФ № 2 (2017), утв. Президиумом ВС РФ 26 апреля 2017 г.), рассматривалась сходная ситуация, но с тем же итоговым правовым результатом. Как следует из судебных актов, между ООО «УралЛазер» (заемщик) и ООО «Позитрон» (заимодавец) заключены договоры процентного займа. В целях погашения обязательств по указанным договорам, на основании заключенного соглашения об отступном, ООО «УралЛазер» по акту передало ООО «Позитрон» недвижимое имущество. С точки зрения ООО «УралЛазер» (поддержанной судами), предоставление отступного является исполнением обязательств по договору займа (операцией, не облагаемой НДС). ВС РФ отметил, что при подписании соглашения о предоставлении отступного обязательство по договору займа прекращается путем передачи имущества должника кредитору (заемщика заимодавцу), то есть в обмен на денежные средства в собственность заимодавца передается имущество. Поскольку при передаче имущества в качестве отступного происходит передача права собственности на него на возмездной основе, следовательно, данная передача признается реализацией, если иное прямо не предусмотрено НК РФ. Таким образом, передача имущества в качестве отступного в целях погашения обязательств по договору займа является реализацией имущества, в связи с чем передающая сторона обязана исчислить НДС с реализации, а получающая – вправе принять налог к вычету.

В Постановлении Президиума ВАС РФ от 23 ноября 2005 г. № 7088/05 рассмотрены взаимоотношения различных организаций, по итогам которых на экспорт реализовано 100 тыс. тонн дизельного топлива, а экспортер на основании норм НК РФ потребовал из бюджета в порядке возмещения НДС в сумме более 97 млн. руб. Рассматривая сделки организации, поставившей товар экспортеру, и ликвидированной после совершения расчетов, суд отметил, что доход от реализации топлива составил для нее 1 рубль за тонну, что

---

[377] *Будылин С.Л.* Что такое добросовестность, или Дело о тесной камере. // URL: https://zakon.ru/blog/2018/04/06/chto_takoe_dobrosovestnost_ili_delo_o_tesnoj_kamere

[378] *Барак А.* Судейское усмотрение. Пер. с англ. – М., 1999. – С. 13.

[379] Латинские юридические изречения. / Сост. проф. Е.И. Темнов. – М., 2003. – С. 132.

противоречит экономической цели гражданско–правовой сделки по получению прибыли (с учетом необходимости оплаты труда работников, уплаты страховых взносов и налогов, а также иных расходов, связанных с деятельностью организации).

Как следует из Постановления Президиума ВАС РФ от 27 января 2009 г. № 9833/08, организация, исходя из документов, экспортировала несколько разновидностей дорогостоящего химического сырья (4377,2 кг. солей редкоземельных металлов на общую сумму 25 626 700 долл. США) и претендовала с связи с этим на возмещение НДС из бюджета. Суд в частности, учел, что в соответствии со сведениями, указанными в технической документации, и показаниями разработчика, в том числе о запуске оборудования и производстве пробных партий товара, производители одного вида якобы экспортированного сырья могли произвести его значительно меньше, чем было экспортировано по документам; пробная партия другого вида сырья фактически была произведена значительно позднее момента экспорта, следующего из документов.

Как указано в Определении ВС РФ от 3 февраля 2015 г. № 309КГ142191, организация, обосновывая свои права на учет расходов по налогу на прибыль и на вычеты по НДС, ссылалась на приобретение химического сырья по договору поставки, а также на дальнейшее использование этого сырья в собственном производстве. Суд отметил, что общество является производственным предприятием со строгим пропускным режимом на территорию, а химическое сырье – опасным грузом, перевозимым с соблюдением особых требований безопасности, что само по себе предполагает необходимым наличие у общества документов, подтверждающих доставку, получение и движение спорного сырья на предприятии при использовании его в производстве, в том числе документального учета тары (бочек, контейнеров, и т.д.) для хранения этого сырья, утилизация которой после освобождения ее в процессе использования спорного сырья также подлежит учету в установленном порядке. Как указывает инспекция, ни в ходе выездной налоговой проверки, ни при рассмотрении дела общество не представило документального подтверждения факта наличия у него указанного сырья, в том числе доставки этого сырья непосредственно на территорию общества, поступления его на склад, а также расходования в производстве. При этом допрошенные в ходе налоговой проверки свидетели – сотрудники общества не смогли пояснить указанные обстоятельства, либо отказались от своей причастности к оприходованию товара и от участия в процессе производства продукции с использованием спорного сырья.

Еще пример. В упомянутом Определении ВС РФ от 22 июля 2016 г. № 305КГ164920 рассматривалась ситуация продажи организацией трех объектов недвижимости по крайне низким ценам (отклонение от рыночного уровня почти в 30, в 230 и в 116 раз) взаимозависимым лицам. Налоговый орган при проверке исчислил налоги, исходя из рыночной цены по аналогичным сделкам. Суд указал, что существенность и выраженность отклонения примененной налогоплательщиком цены от рыночного уровня в совокупности с иными обстоятельствами совершения спорных операций, может иметь юридическое значение, если при проведении камеральной или выездной налоговой проверки установлены признаки получения необоснованной налоговой выгоды, в частности, указанные в п. 3 Постановления от 12 октября 2006 г. № 53.

Относительно распространенным явлением является применение налогоплательщиками так называемого «дробления» бизнеса: искусственного разделения единого крупного бизнеса с существенными денежными оборотами на несколько подконтрольных одному лицу подразделений (организаций, индивидуальных предпринимателей), формально имеющих право на применение специальных налоговых режимов, изначально предназначенных для субъектов малого бизнеса. Примеры подобного «дробления» приведены в т.ч. в Постановлениях Президиума ВАС РФ от 6 июля 2010 г. № 17152/09, от 22 июня 2010 г. № 1997/10. Отрицательное отношение к «дроблению» бизнеса также выражено в Определении КС РФ от 4 июля 2017 г. № 1440О.

В п. 13 Письма ФНС России от 13 июля 2017 г. № ЕД42/13650@ «О направлении методических рекомендаций по установлению в ходе налоговых и процессуальных проверок обстоятельств, свидетельствующих об умысле в действиях должностных лиц налогоплательщика, направленном на неуплату налогов (сборов)» приведены и классифицированы примеры схем, применяемых для уклонения от уплаты налогов, а также способы их выявления налоговыми (следственными) органами.

Имеет место разграничение «налоговых схем», приведенное, в т.ч., А.Н. Медведевым и Т.В. Медведевой: «черные схемы» – прямое нарушение закона, создание фиктивных расходов, умышленное искажение отчетности; «серые схемы» – формально законные действия, основанные на пробелах в законодательстве, не нарушающие «букву закона», однако противоречащие «духу закона»; «белые схемы» – использование абсолютно законных способов (в первую очередь, специальных режимов налогообложения)[380]. Сходным образом рассуждает Д. Ларо, обобщая американский опыт: в XX в. наиболее искушенные в налоговых вопросах налогоплательщики, играя на том, что налоговые последствия деятельности можно предсказать с разумной долей вероятности, довольно часто использовали различные схемы сделок для ухода от налогов. Некоторые из этих сделок представляли собой механизмы законного налогового планирования, другие – попытки избежать налогообложения, однако большинство сделок совершалось в так называемой «серой зоне» – между этими двумя крайностями[381].

При стабильном законодательстве границы между данными группами «налоговых схем» могут быть подвижными. «Схема» может сегодня рассматриваться налоговыми органами и судами, как «белая», а через некоторое время – как «серая» или даже «черная», не исключены и обратные процессы. Очевидная проблема состоит в том, что налогоплательщик, уже применивший в своей деятельности «схему», находится в состоянии правовой неопределенности до тех пор, пока период его деятельности не выйдет за пределы «глубины проверки», в т.ч. и в уголовно–правовом смысле – за пределы сроков давности привлечения к ответственности.

Следует, однако, учесть, что далеко не во всех случаях высшие судебные органы соглашаются с позицией налоговых органов по квалификации деятельности налогоплательщика, как «схемы». Например, в Постановлении Президиума ВАС РФ от 9 апреля 2013 г. № 15570/12 Суд не согласился с доводами налогового органа о том, что общество произвело «дробление» бизнеса в целях применения ЕНВД по деятельности в виде общественного питания. По мнению ВАС РФ, в рассматриваемом деле имело место не разделение бизнеса (разделение, направленное на снижение предельных показателей до установленных законодательством, позволяющих применять специальный налоговый режим в каждом из хозяйственных обществ), а прекращение этой деятельности с организацией ее на базе вновь созданного юридического лица. В п. 4 Обзора практики рассмотрения судами дел, связанных с применением глав 26.2 и 26.5 Налогового кодекса Российской Федерации в отношении субъектов малого и среднего предпринимательства (утв. Президиумом ВС РФ 4 июля 2018 г.) разъяснено, что сам по себе факт взаимозависимости налогоплательщика и его контрагентов не является основанием для консолидации их доходов и для вывода об утрате права на применение УСН данными лицами, если каждый из налогоплательщиков осуществляет самостоятельную хозяйственную деятельность.

В Определении ВС РФ от 18 августа 2016 г. № 309КГ16838 выражена отрицательная оценка доначислениям налогового органа и указано, что наличия в действиях общества и поставщиков товаров (работ, услуг) признаков недобросовестности, направленных на получение необоснованной налоговой выгоды в целях минимизации налоговых обязательств, суды не установили.

Еще пример. В Определении ВС РФ от 29 ноября 2016 г. № 305КГ1610399 (процитировано в Обзоре судебной практики ВС РФ № 1 (2017), утв. Президиумом ВС РФ 16 февраля 2017 г.) также не поддержана позиция о том, что в деятельности налогоплательщика имели место признаки «схемы» и указано, что противоречия в доказательствах, подтверждающих последовательность товародвижения от изготовителя к налогоплательщику, но не опровергающих сам факт поступления товара налогоплательщику, равно как и факты неисполнения соответствующими участниками сделок (поставщиками первого, второго и более дальних звеньев по отношению к налогоплательщику) обязанности по уплате налогов сами по себе не могут являться основанием для возложения соответствующих негативных последствий на налогоплательщика, выступившего покупателем товаров.

Представляет интерес позиция Т.А. Гусевой о том, что поиск разграничения законного налогового планирования и уклонения от уплаты налогов в своем развитии прошел уже несколько этапов: от использования категории «недобросовестный налогоплательщик» до введения в оборот категории «необоснованная налоговая выгода». Термин «недобросовестный налогоплательщик», часто используемый в судебной практике с 1998 по 2005 годы, критиковался за его неопределенность. В основе использования категории «налоговая выгода» уже положен критерий деловой цели сделки, экономическая обоснованность наличия помимо налоговой, хозяйственной цели[382]. Соответственно, через переход от доктрины «недобросовестного налогоплательщика» к доктрине «налоговой выгоды» фактически произошло сужение судейского усмотрения путем его регламентации (объем Постановления Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 г. № 53

---

[380] *Медведев А.Н., Медведева Т.В.* Налоговые теоремы (с доказательствами) – М., 2013. – С. 21.

[381] *Ларо Д.* Кодифицированная доктрина экономической сущности: первые результаты применения // Налоговед. – 2011. – № 12.

[382] *Гусева Т.А.* Налоговое планирование в предпринимательской деятельности: правовое регулирование. – М., 2007. – С. 135.

значителен по сравнению с объемом положений актов КС РФ, содержащих соответствующие правовые позиции). То, что рассматриваемая концепция, как и «добросовестность налогоплательщика», основана на судейском усмотрении, подтверждается позицией А.Г. Першутова: при оценке доказательств обоснованности налоговой выгоды судейское усмотрение должно быть основано на здравом смысле[383]. В то же время, сам факт существования указанных судебных доктрин позволяет утверждать, что действующее в России нормативно–правовое регулирование пока не дает достаточной правовой определенности субъектам налоговых правоотношений.

Необоснованная налоговая выгода, с точки зрения отечественных высших судебных органов, не является (и не может являться) исключительно национальным явлением. В п. 13 Обзора практики разрешения судами споров, связанных с защитой иностранных инвесторов (утв. Президиумом ВС РФ 12 июля 2017 г.) разъяснено, что налоговые льготы, предусмотренные международными договорами Российской Федерации, не предоставляются в отношении трансграничных операций, главной целью совершения которых являлось получение дохода ее участниками исключительно или преимущественно за счет налоговой выгоды (создания благоприятных условий налогообложения) в отсутствие намерения осуществлять экономическую деятельность.

В настоящее время ряд авторов констатирует кризис доктрины налоговой выгоды[384]. Интересна и позиция Н.А. Шевелевой относительно того, что Постановление Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 г. № 53 уже исчерпало себя. Сейчас актуален вопрос о доказательствах реальности хозяйственной операции, расходов налогоплательщика[385]. В некотором смысле данный подход отражен в ст. 54.1 НК РФ «Пределы осуществления прав по исчислению налоговой базы и (или) суммы налога, сбора, страховых взносов», введенной с 19 августа 2017 г. С одной стороны, представляется, что осовремененное правовое регулирование не предлагает значимых изменений по сравнению с доктриной необоснованной налоговой выгоды и в некотором смысле является ее кодификацией. Следует, однако, отметить, что теперь, как следует из п. 2 указанной статьи, четкая идентификация поставщика товаров (работ, услуг) является не только необходимым условием для применения как вычетов по НДС, так и расходов по налогу на прибыль организаций (иных подобных налогов).

Тем не менее, можно отметить, что ФНС России ориентирует подведомственные налоговые органы на отход от концепции налоговой выгоды в контрольной работе. В письме от 31 октября 2017 г. № ЕД49/22123@ «О рекомендациях по применению положений статьи 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации» разъяснено, что понятия, отраженные в Постановлении Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 г. № 53 и развитые в сложившейся судебной практике, сформированной до вступления в силу Федерального закона от 18 июля 2017 г. № 163ФЗ, не используются в рамках проведения камеральных налоговых проверок налоговых деклараций (расчетов) налогоплательщиков, представленных в налоговые органы после вступления в силу указанного закона, а также в рамках проведения выездных налоговых проверок и проверок полноты исчисления и уплаты налогов в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами, решения о назначении которых вынесены после дня вступления в силу указанного закона. В актах и решениях по результатам налоговых проверок налоговые органы должны правильно квалифицировать выявленные в ходе проверки обстоятельства со ссылкой на конкретный пункт ст. 54.1 НК РФ.

Нельзя в связи с рассматриваемыми проблемами не упомянуть и Постановление ЕСПЧ от 20 сентября 2011 г. по делу «Нефтяная компания «ЮКОС» против России» Европейский Суд отметил, что выводы судов страны, согласно которым налоговые схемы компании были признаны незаконными в период, когда компания применяла их, не были произвольными или явно необоснованными. Применимые положения российского законодательства также были достаточно доступны, ясны и предсказуемы, так как из установленных правил было ясно, что коммерческие договорные обязательства были действительны лишь при условии, что стороны действовали добросовестно и что налоговые органы имели широкие полномочия по проверке действий сторон и оспаривания юридической квалификации примененных схем. Принимая во внимание свободу усмотрения государства и тот факт, что компания–заявитель являлась крупным бизнес–холдингом, от которого можно было ожидать обращения за профессиональной консультацией, существовала достаточно ясная правовая основа для налоговых начислений. Начисления преследовали законную цель (обеспечение уплаты налогов) и были соразмерны, поскольку налоговые ставки не были особенно высокими, и ничто не предполагало, учитывая тяжесть деяний компании, что ставки штрафов или пени возлагали на нее индивидуальное или несоразмерное бремя.

Применительно к разграничению законного налогового планирования и уклонения от уплаты налогов представляется правильным мнение Р.Р. Вахитова о том, что в России толкование закона часто используется, как способ обойти закон, игнорировать какие–то его положения, а не как способ найти действительную суть законоположений[386]. В то же время, *nemo potest facere per obliquum quod non potest facere per directum* – никто не может сделать окольным путем то, что ему не разрешено сделать прямо[387]. В ч. 3 ст. 17 Конституции РФ постулируется, что осуществление прав и свобод человека и гражданина не должно нарушать права и свободы других лиц. Еще в ст. 4 Декларации прав человека и гражданина 1789 года указано, что свобода состоит в возможности делать все, что не вредит другому: таким образом осуществление естественных прав каждого человека ограничено лишь теми пределами, которые обеспечивают другим членам общества пользование теми же самыми правами. Эти пределы могут быть установлены лишь Законом.

В некоторых странах также предпринимаются попытки введения общего нормативного запрета на злоупотребление в налоговом праве. Так, ст. 42 Положения о налогах и обязательных платежах ФРГ от 16 марта 1976 г. (Abgabenordnung) установлено, что злоупотребление имеет место, если выбранное юридическое оформление сделки привело к получению налогоплательщиком или третьим лицом не предусмотренного законом налогового преимущества, которое не возникло бы в случае выбора юридического оформления сделки, соответствующего ее экономическим результатам. Это правило не применяется, если налогоплательщик представит неналоговые обоснования, значимые в общей схеме отношений[388].

Следует учесть, что вопросы уплаты налогов через неплатежеспособные банки не охватываются концепцией налоговой выгоды. По этой причине, поскольку в силу кризисных явлений и жесткой политики ЦБ РФ опять имеют место проявления бизнеса на «проблемных банках», доктрина «недобросовестного налогоплательщика» вновь востребована. Относительно недавно это было продемонстрировано, например, в Постановлении Президиума ВАС РФ от 27 июля 2011 г. № 2105/11. В Обзоре судебной практики ВС РФ № 4 (2016) (утв. Президиумом ВС РФ 20 декабря 2016 г.) применен знаковый термин: технические записи по счетам клиентов в банке, совершенные в условиях его неплатежеспособности. Исходя из позиции, изложенной в Определении ВС РФ от 26 сентября 2017 г. № 305КГ176981 (процитировано в Обзоре судебной практики ВС РФ № 5 (2017), утв. Президиумом ВС РФ 27 декабря 2017 г.), выдача распоряжения банку о списании денежных средств со счета клиента для уплаты налогов не создает правовых последствий, предусмотренных подп. 1 п. 3 ст. 45 НК РФ, если к моменту предъявления соответствующего платежного поручения плательщик знал (не мог не знать) о неспособности кредитного учреждения обеспечить перечисление налогов в бюджетную систему Российской Федерации.

При этом доктрина «недобросовестного налогоплательщика» существует в виде правовой позиции КС РФ, вследствие чего исчезнуть она может только по воле данного суда.

В п. 1 Постановления Пленума ВС РФ от 23 июня 2015 г. № 25 «О применении судами некоторых положений раздела I части первой Гражданского кодекса Российской Федерации» содержится разъяснение, вполне применимое, как представляется, и в налоговых спорах: оценивая действия сторон как добросовестные или недобросовестные, следует исходить из поведения, ожидаемого от любого

---

[383] *Першутов А.Г.* Защита от налоговых злоупотреблений // Налоговые споры: опыт России и других стран: По материалам IV Междунар. научно–практ. конф. 12–13 ноября 2010 г. / Сост. М.В. Завязочникова, под. ред. С.Г. Пепеляева. – М., 2011. – С. 95.

[384] *Зарипов В.М., Селиванов А.С., Фадеев Д.Е.* Налоговая выгода: кодификация и перезагрузка. – М., 2016. – С. 5; *Зарипов В.М. Файзрахманова Н.Л.* Статья 54.1 НК РФ: кодификация судебных доктрин или новые правила? // Налоговед. – 2017. – № 11. – С. 18.

[385] Налоговое право в решениях Конституционного Суда РФ // Налоговед. – 2013. – № 6. – С. 9.

[386] Круглый стол с участием иностранных гостей. // Налоговое право в решениях Конституционного Суда РФ 2006 г. – М., 2007. – С. 194.

[387] Латинские юридические изречения. / Сост. проф. Е.И. Темнов. – М., 2003. – С. 263.

[388] *Рекцигель Ш.* Доктрина злоупотребления правом в новой редакции ст. 42 Закона о сборах ФРГ // Налоговые споры: опыт России и других стран: По материалам II Междунар. научно–практ. конф. 21–22 ноября 2008 г. / Сост. М.В. Завязочникова, под. ред. С.Г. Пепеляева. – М., 2009. – С. 210.

участника гражданского оборота, учитывающего права и законные интересы другой стороны, содействующего ей, в том числе в получении необходимой информации.

Таким образом, говоря о «добросовестном налогоплательщике», высшие судебные органы фактически имеют ввиду «среднего», «разумного», субъекта, т.е. некоторую модель лица, ведущего себя в соответствии с «обычными» ожиданиями других субъектов. В п. 6 ст. 3 НК РФ установлено, что акты законодательства о налогах и сборах должны быть сформулированы таким образом, чтобы каждый точно знал, какие налоги (сборы, страховые взносы), когда и в каком порядке он должен платить. Здесь «каждый» – это как раз тот самый «средний», «разумный», субъект, для уровня восприятия которого и должны быть сформулированы законы о налогах. Если же конкретное лицо не соответствует модели «среднего», «разумного», субъекта, и осознанно действует с основной целью снизить объем уплачиваемых им налогов, то оно потенциально может быть признано недобросовестным.

Кроме того, представляет интерес то, что ФНС России активно анализирует и обобщает соответствующий опыт. В том числе соответствующие обзоры подготовлены в письмах от 31 октября 2013 г. № СА49/19592; от 24 декабря 2013 г. № СА47/23263; от 17 июля 2015 г. № СА–4–7/12690@; от 17 июля 2015 г. № СА–4–7/12693@; от 24 декабря 2015 г. № СА47/22683@; от 23 декабря 2016 г. № СА47/24825@; от 17 апреля 2017 г. № СА47/7288@; от 29 июня 2017 г. № СА47/12540@; от 11 октября 2017 г. № СА47/20486@; от 27 ноября 2017 г. № СА47/23972@.

Можно предположить, что в целом вопросы добросовестности налогоплательщика, обоснованности налоговой выгоды и т.д., следующие из правовых позиций высших судебных органов, по существу, представляют собой один из аспектов традиционного вопроса философии права о соотношении права и закона, т.е. имеют отношение к теории естественного права. Так, Дж. Флетчер, рассматривая немецкое определение противоправности *(rechtswidrigkeit)*, пришел к выводу, что оно означает противоречие правовым принципам. Один из его важных смысловых оттенков заключается в том, что поведение лица может считаться противоправным, даже если оно не нарушает букву закона и принятые законодательством нормы. Так, сфера права включает в себя свод неписаных и непринятых норм, поведение человека уже может быть противоправным вследствие нарушения фундаментальной правовой нормы в системе юстиции, безотносительно к тому, была ли она установлена в виде закона или нет[389].

Принцип публичной цели (демократизма). В основе права должны лежать общие блага, общеполезность; законы должны выражать волю большинства членов общества. *Hominum causa jus constitutum est* – право учреждено для пользы человечества[390]. *Ea quae communiter omnibus prosunt praeponimus* – мы отдаем предпочтение тому, что выгодно всем вместе[391]. Данный принцип имеет четкую взаимосвязь с иными общеправовыми принципами. Так, с точки зрения В.М. Сырых, справедливая групповая обязанность должна удовлетворять следующим условиям: 1) иметь направленность на создание какого–либо общего блага; 2) распределяться между членами соответствующей социальной группы в равной мере или пропорционально, с учетом интенсивности проявления социального признака, выступающего в качестве основания обязанности (например, пропорциональная шкала налогов); 3) должна быть посильной и реально исполнимой; 4) освобождение от исполнения обязанности может предоставляться лицам, не способным ее исполнить по объективным причинам (например, состоянию здоровья)[392].

Статья 18 Конституции РФ устанавливает, что права и свободы человека и гражданина являются непосредственно действующими. Они определяют смысл, содержание и применение законов, деятельность законодательной и исполнительной власти, местного самоуправления и обеспечиваются правосудием. В соответствии с п. 1 ст. 8 НК РФ налог взимается в целях финансового обеспечения деятельности государства и (или) муниципальных образований. В силу п. 3 ст. 45 НК РФ налоги уплачиваются в бюджетную систему РФ. Исходя из ст. 6 БК РФ бюджет – форма образования и расходования денежных средств, предназначенных для финансового обеспечения задач и функций государства и местного самоуправления.

При этом государство (муниципальное образование) является особой организацией, созданной обществом и, вообще говоря, не имеющей иных задач, кроме как стоящих перед обществом. А.П. Куницын полагал, что государство есть общество, учрежденное для всегдашней защиты всех прав человеческих в пределах известного пространства земли противу всякого рода опасностей[393]. Как справедливо отмечает С.Н. Егоров, единственной целью существования (функционирования) государства должно быть обеспечение безопасности людей[394]. По мнению А.В. Демина, в идеале никаких собственных государственных интересов помимо публичных интересов всего общества у государства быть не должно[395]. Известный русский финансист Н.И. Тургенев в работе «Опыт теории налогов», впервые изданной в 1818 г., утверждал, что налоги суть средства к достижению цели общества или государства, т.е. той цели, которую люди себе предполагают при соединении своем в общество или при составлении государств[396]. Е.В. Порохов полагает, что целью существования одностороннего принудительного обязательства является не лишение обязанной стороны каких–либо благ, не принуждение ее к совершению определенных действий, а удовлетворение посредством этих благ и действий потребностей управомоченной стороны[397]. В научной (учебной) литературе по налоговому праву данный принцип может обозначаться как принцип публичности налогообложения[398].

В п. 5 Постановления Пленума ВС РФ от 27 июня 2013 г. № 21 «О применении судами общей юрисдикции Конвенции о защите прав человека и основных свобод от 4 ноября 1950 года и Протоколов к ней» разъяснено, что в силу ч. 3 ст. 55 Конституции РФ, положений Конвенции и Протоколов к ней любое ограничение прав и свобод человека должно быть основано на федеральном законе; преследовать социально значимую, законную цель (например, обеспечение общественной безопасности, защиту морали, нравственности, прав и законных интересов других лиц); являться необходимым в демократическом обществе (пропорциональным преследуемой социально значимой, законной цели).

Кроме того, в ст. 57 Конституции РФ содержится положение о законно установленных налогах, т.е. установленных через органы законодательной (представительной) власти законно избранными представителями народа. В ст. 12 Декларации прав человека и гражданина 1789 г. предусмотрено, что для гарантии прав человека и гражданина необходима государственная сила; она создается в интересах всех, а не для личной пользы тех, кому она вверена. Статья 14 Декларации предусматривает, что все граждане имеют право устанавливать сами или через своих представителей необходимость государственного обложения, добровольно соглашаться на его взимание, следить за его расходованием и определять его долевой размер, основание, порядок и продолжительность взимания.

В соответствии с Постановлением КС РФ от 17 декабря 1996 г. № 20П, налог – необходимое условие существования государства, поэтому обязанность платить налоги, закрепленная в ст. 57 Конституции России, распространяется на всех налогоплательщиков в качестве безусловного требования государства. В этой обязанности налогоплательщиков (в том числе граждан, занятых предпринимательской деятельностью с образованием юридического лица) воплощен публичный интерес всех членов общества. Поэтому государство вправе и обязано принимать меры по регулированию налоговых правоотношений в целях защиты прав и законных интересов не только налогоплательщиков, но и других членов общества. В Определении КС РФ от 8 ноября 2005 г. № 438О разъяснено, что публичные

---

[389] *Флетчер Дж., Наумов А.В.* Основные концепции современного уголовного права. – М., 1998. – С. 13, 14.

[390] Латинские юридические изречения. / Сост. проф. Е.И. Темнов. – М., 2003. – С. 181.

[391] Латинские юридические изречения. / Сост. проф. Е.И. Темнов. – М., 2003. – С. 139.

[392] *Сырых В.М.* Материалистическая философия публичного права: монография. – М., 2016. – С. 175.

[393] *Куницын А.П.* Энциклопедия прав. – М., 2010. – С. 17.

[394] *Егоров С.Н.* Аксиоматические основы теории права – СПб., 2001. – С. 121.

[395] *Демин А.В.* Нормы налогового права – Красноярск, 2010. – С. 78.

[396] *Тургенев И.Н.* Опыт теории налогов. Золотые страницы финансового права России. Т. 1 – М., 1998. – С. 129.

[397] *Порохов Е.В.* Теория налоговых обязательств: учебн. пособие. – Алматы, 2001. – С. 104.

[398] *Парыгина В.А.* Российское налоговое право. Проблемы теории и практики. – М., 2005. – С. 94.

интересы, перечисленные в ст. 55 (ч. 3) Конституции РФ, могут оправдывать правовые ограничения прав и свобод, только если такие ограничения адекватны социально необходимому результату.

Не следует, однако, излишне преувеличивать значение и содержание рассматриваемого принципа. Например, как справедливо отмечает М.Н. Марченко, в современную эпоху, именуемую эпохой демократии, не было и нет такого государства или правящего режима, которые не причисляли бы себя к народным, демократическим, действующим от имени всех своих граждан и в интересах всех[399]. Русский юрист Е.В. Спекторский отмечал, что если обратиться к абсолютным государствам христианской Европы, то не случайными окажется то обстоятельство, что в них нашлись дальновидные монархи, которые сочли необходимым объявить себя слугами государства[400]. С точки зрения В.М. Сырых, государственные интересы, определяемые силой стоящих за ними социальных слоев, носят эклектический, суммативный характер и состоят из трех плотно согласованных меду собой компонентов: публичных интересов, интересов отдельных социальных слоев общества и собственных интересов государства[401]. Данная позиция четко коррелирует с древним изречением: *esse optime constitutam republicam quae: ex tribus generibus illis, regali, optimo et populari, sit modice contusa* – наилучше устроенная республика есть та, которая здраво составлена из трех элементов: монархии, аристократии и демократии[402].

Принцип публичной гласности – деятельность органов государственной (муниципальной) власти отрыта и доступна (за исключением прямо установленных законом случаев). Данный принцип деятельности публичных органов представляет собой «зеркальную» противоположность по отношению к требованию неприкосновенности частной жизни (опять же, за исключением случаев, установленных в законе).

В ст. 15 Декларации прав человека и гражданина 1789 года было установлено, что общество имеет право требовать у всякого государственного агента отчета в его управлении. Пункт 2 статьи 24 Конституции РФ устанавливает, что органы государственной власти и органы местного самоуправления, их должностные лица обязаны обеспечить каждому возможность ознакомления с документами и материалами, непосредственно затрагивающими его права и свободы, если иное не предусмотрено законом. Исходя из ч. 2, 3 ст. 8 Федерального закона от 27 июля 2006 г. № 149ФЗ «Об информации, информационных технологиях и о защите информации» гражданин (физическое лицо) имеет право на получение от государственных органов, органов местного самоуправления, их должностных лиц в порядке, установленном законодательством Российской Федерации, информации, непосредственно затрагивающей его права и свободы. Организация имеет право на получение от государственных органов, органов местного самоуправления информации, непосредственно касающейся прав и обязанностей этой организации, а также информации, необходимой в связи с взаимодействием с указанными органами при осуществлении этой организацией своей уставной деятельности. Федеральный закон от 27 июля 2006 г. № 152–ФЗ «О персональных данных» устанавливает (ч. 1 ст. 14), что субъект персональных данных вправе требовать от оператора уточнения его персональных данных, их блокирования или уничтожения в случае, если персональные данные являются неполными, устаревшими, неточными, незаконно полученными или не являются необходимыми для заявленной цели обработки, а также принимать предусмотренные законом меры по защите своих прав.

Кроме общего требования об официальной публикации нормативных правовых актов, затрагивающих права, свободы и обязанности человека и гражданина (ч. 3 ст. 15 Конституции РФ), в ряде случаев относительно публичным является и нормотворческий процесс. В частности, приняты Правила раскрытия федеральными органами исполнительной власти информации о подготовке проектов нормативных правовых актов и результатах их общественного обсуждения (утв. Постановлением Правительства РФ от 25 августа 2012 г. № 851), в соответствии с которыми федеральные органы исполнительной власти размещают информацию о подготовке проектов нормативных правовых актов и результатах их общественного обсуждения на официальном сайте regulation.gov.ru в сети «Интернет».

Соответственно рассматриваемому принципу, в силу подп. 10 п. 1 ст. 32 НК РФ налоговые органы обязаны представлять налогоплательщику, плательщику сбора или налоговому агенту по его запросу справки о состоянии расчетов указанного лица по налогам, сборам, пеням, штрафам, процентам и справки об исполнении обязанности по уплате налогов, сборов, пеней, штрафов, процентов на основании данных налогового органа. Справка о состоянии расчетов по налогам, сборам, пеням, штрафам, процентам передается (направляется) указанному лицу (его представителю) в течение пяти рабочих дней, справка об исполнении обязанности по уплате налогов, сборов, пеней, штрафов, процентов – в течение десяти рабочих дней со дня поступления в налоговый орган соответствующего запроса.

Статья 33 Конституции РФ предусматривает, что граждане Российской Федерации имеют право обращаться лично, а также направлять индивидуальные и коллективные обращения в государственные органы и органы местного самоуправления. В силу подп. 1 и 2 п. 1 ст. 21 НК РФ налогоплательщики имеют право получать по месту своего учета от налоговых органов бесплатную информацию (в том числе в письменной форме) о действующих налогах и сборах, законодательстве о налогах и сборах и принятых в соответствии с ним нормативных правовых актах, порядке исчисления и уплаты налогов и сборов, правах и обязанностях налогоплательщиков, полномочиях налоговых органов и их должностных лиц, а также получать формы налоговых деклараций (расчетов) и разъяснения о порядке их заполнения; получать от Министерства финансов РФ письменные разъяснения по вопросам применения федерального законодательства о налогах и сборах, от финансовых органов субъектов РФ и муниципальных образований – по вопросам применения соответственно законодательства субъектов РФ о налогах и сборах и нормативных правовых актов муниципальных образований о местных налогах и сборах.

То, что регламентация в НК РФ получения налогоплательщиками разъяснений от уполномоченных органов является развитием ст. 33 Конституции РФ, подтверждено, в т.ч. в Определении КС РФ от 29 мая 2018 г. № 1127О.

В Постановлении КС РФ от 28 ноября 2017 г. № 34П разъяснено, что в системе действующего правового регулирования не предполагают уклонение финансовых, налоговых органов и других уполномоченных органов государственной власти от дачи по запросам налогоплательщиков письменных разъяснений о порядке применения законодательства о налогах и сборах и не предполагают переадресацию налогоплательщиков за разъяснениями в иные государственные органы, если вопрос требует специальных знаний по отдельным вопросам осуществления хозяйствования в тех или иных отраслях экономики, влияющим на размер налоговых обязательств налогоплательщиков, поскольку юридически значимые разъяснения для налоговых целей в любом случае должны исходить от финансовых, налоговых и других уполномоченных органов государственной власти, которые правомочны получить дополнительные сведения от иных государственных органов в порядке межведомственного взаимодействия.

Кроме того, налогоплательщик имеет право получать от налогового органа в четко регламентированные сроки и без специальных запросов ненормативные акты и прочие документы, имеющие к нему отношение: налоговое уведомление (п. 2 ст. 52 НК РФ), требование об уплате налога (ст. 69, 70 НК РФ), акт налоговой проверки (п. 5 ст. 100 НК РФ), решение по результатам выездной (камеральной) налоговой проверки (п. 9 ст. 101 НК РФ) и др., а также получать от налоговых органов иную информацию и документы в порядке, установленном НК РФ.

В определенной степени рассматриваемому принципу корреспондирует п. 8 Обзора практики рассмотрения судами дел по спорам о защите чести, достоинства и деловой репутации (утв. Президиумом ВС РФ 16 марта 2016 г.): критика деятельности лиц, осуществляющих публичные функции, допустима в более широких пределах, чем в отношении частных лиц.

Принцип применения штрафной ответственности только за доказанные факты виновно совершенных нарушений законодательства. Применение наказания к лицу, нарушившему законодательство, имеет смысл (в целях предупреждения правонарушений в будущем) и может быть обоснованно только в случае, если по установленной публичной процедуре государством доказан факт правонарушения, а также то, что правонарушение совершено виновно. *Nemo prudents punit, quia peccatum est, sed ne peccetur* – всякий разумный человек наказывает не потому, что был совершен проступок, но для того, чтобы он не совершался впредь[403]. Сходную

---

[399] *Марченко М.Н.* Демократия как атрибут правового государства и ее изъяны. // Государство и право. – 2014. – № 5. – С. 16.

[400] *Спекторский Е.В.* К спору о реальности права // Юридический вестник. Издание Московского Юридического Общества. – М., 1914. – С. 63.

[401] *Сырых В.М.* Материалистическая философия публичного права: монография. – М., 2016. – С. 36.

[402] Латинские юридические изречения. / Сост. проф. Е.И. Темнов. – М., 2003. – С. 100.

[403] Латинские юридические изречения. / Сост. проф. Е.И. Темнов. – М., 2003. – С. 264.

позицию занял, например, Верховный суд США в деле 2007 года «Панетти против Куортермана»[404]: обвиняемый не может быть подвергнут наказанию, если он не понимает сути ожидающего его наказания, т.е. в частности, не видит прямой связи между совершенными им деяниями и вынесенным приговором.

Данный принцип взаимосвязан с требованием правовой определенности. Лицо, нарушившее законодательство, может быть наказано только тогда, когда в момент совершения нарушения у него была достаточная информация о содержании закона и возможность осознанного выбора незаконного варианта поведения. Как полагает В.Д. Зорькин, налоговые органы, опровергая в конкретных случаях презумпцию невиновности налогоплательщика, обязаны прежде всего доказать, что налогоплательщик мог осознавать факт нарушения закона[405]. В Определении ВС РФ от 30 августа 2017 г. № 5КГ1799 сделан вывод о наличии правовой неопределенности относительно порядка исчисления налоговой базы по НДФЛ при приобретении физическим лицом недвижимого имущества на основании договора дарения. В этой связи привлечение лица к ответственности за совершение налогового правонарушения при отсутствии конкретного правового предписания, которое это лицо обязано исполнить, не отвечает принципу определенности налоговых обязательств и противоречит основным началам законодательства о налогах и сборах, согласно которым все неустранимые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах и сборах толкуются в пользу налогоплательщика (п. 7 ст. 3 НК РФ).

В статье 106 НК РФ определено, что налоговым правонарушением признается виновно совершенное противоправное (в нарушение законодательства о налогах и сборах) деяние (действие или бездействие) налогоплательщика, плательщика страховых взносов, налогового агента и иных лиц, за которое НК РФ установлена ответственность.

Следует учитывать, что является достаточно непростой история признания рассматриваемого принципа в современном налоговом праве; не все проблемы и сейчас имеют однозначное решение. Ответственность, установленная до 1 января 1999 г. в Законе РФ «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» с точки зрения ВАС РФ подлежала применению вне зависимости от вины налогоплательщика (п. 3 Информационного письма от 23 ноября 1992 г. № С13/ОП329). Такой подход предполагает, что частному субъекту даже бессмысленно доказывать свою невиновность – в вопросе применения наказания за правонарушение это не будет иметь юридического значения. Ситуация изменилась после принятия Постановления КС РФ от 17 декабря 1996 г. № 20П, в котором было разъяснено, что при производстве по делу о налоговом правонарушении подлежат доказыванию как сам факт совершения такого правонарушения, так и степень вины налогоплательщика.

Межотраслевые принципы налогового права относительно немногочисленны. Охарактеризуем некоторые из них.

Принцип предельного ограничения права собственности федеральным законом. Вообще говоря, налог потенциально может быть исчерпывающим образом урегулирован не только законом, но и иным нормативным актом, в том числе актом органа исполнительной власти (например, Указом Президента РФ, Приказом Минфина России). Более того, само по себе принятие нормативного акта в виде федерального закона не гарантирует ни его актуальности, ни высокого уровня юридической техники. Например, вполне справедливо мнение Р.С. Бевзенко о том, что в нашем так называемом «инвестиционном законодательстве» нет ничего, кроме лозунгов о том, как государство любит инвесторов, клянется всячески их защищать и не обижать, в нем на самом деле нет норм, то есть, нет конкретных правил поведения[406]. По этой причине очевидна правовая позиция, следующая из ряда Постановлений Президиума ВАС РФ (от 6 сентября 2011 г. № 4784/11, от 24 января 2012 г. № 11450/11, от 5 февраля 2013 г. № 12444/12, от 2 июля 2013 г. № 1039/13, от 23 июля 2013 г. № 1541/13): понятие «инвестиции» не имеет собственного строгого или общепризнанного юридического содержания, а потому при использовании в наименованиях договоров оно может обозначать разнообразные отношения, складывающиеся между участниками гражданского оборота. В п. 4 Постановления Пленума ВАС РФ от 11 июля 2011 г. № 54 «О некоторых вопросах разрешения споров, возникающих из договоров по поводу недвижимости, которая будет создана или приобретена в будущем» разъяснено, что при рассмотрении споров, вытекающих из договоров, связанных с инвестиционной деятельностью в сфере финансирования строительства или реконструкции объектов недвижимости, судам следует устанавливать правовую природу соответствующих договоров и разрешать спор по правилам глав 30 («Купля–продажа»), 37 («Подряд»), 55 («Простое товарищество») ГК РФ и т.д.

Однако в силу ч. 3 ст. 55 Конституции РФ права и свободы человека и гражданина могут быть ограничены федеральным законом только в той мере, в какой это необходимо в целях защиты основ конституционного строя, нравственности, здоровья, прав и законных интересов других лиц, обеспечения обороны страны и безопасности государства. Именно на ч. 3 ст. 55 Конституции РФ в обоснование установленного порядка взыскания налогов сослался КС РФ в Постановлении от 17 декабря 1996 г. № 20П. По мнению Н.С. Бондаря, в ч. 3 ст. 55 Конституции РФ прямо используется категория «мера» как критерий ограничения конституционных прав, т.е. такое ограничение должно быть соразмерным[407]. Справедлива позиция В.В. Михайлова: следует обратить внимание на диалектическую двойственность социальных ограничений, заключающуюся в том, что каждое социальное ограничение соответствует какой–нибудь социальной свободе. Любой системе социальных ограничений зеркально соответствует и система социальных свобод[408]. Примечателен и подход Д. Ллойда, в соответствии с которым в современных условиях право собственности не столько является, в общем и целом, личной свободой человека делать все что угодно с принадлежащей ему собственностью, сколько в силу самой своей природы представляет собой скорее своего рода остаточное право, которое остается после того, как должным образом были учтены все другие соответствующие права и ограничения[409].

Таким образом, поскольку одно из проявлений налога – ограничение права собственности (путем установления обязанности по безвозмездной передаче части собственности – денежных средств публично–правовому образованию), предельный размер налогового бремени должен устанавливаться федеральным законом. В п. 2 ст. 1 ГК РФ предусмотрено, что гражданские права могут быть ограничены на основании федерального закона и только в той мере, в какой это необходимо в целях защиты основ конституционного строя, нравственности, здоровья, прав и законных интересов других лиц, обеспечения обороны страны и безопасности государства.

С одной стороны, А.В. Малько признает, что не исключена характеристика юридических обязанностей, как правовых ограничений[410]. С другой стороны, Н.М. Казанцев обосновывает, что налогообложение, строго говоря, не является ограничением права собственности. Любое ограничение права – ограничение состава либо правомочий этого права, либо предметов применения правомочий права, которое действует при условии сохранения титульного права. Поэтому ограничение права собственности имеет место лишь тогда, когда при сохранении права владения ограничивается право распоряжения и пользования каким–либо имуществом, как, например, в отношении пользования оружием. Налог – это отчуждение собственности государству[411]. В связи с этим следует заметить, что характеристика «ограничение права собственности» по отношению к налогу действительно применяется на практике недостаточно корректно, но она означает именно отчуждение части собственности.

Данный вывод подтверждается в Постановлении КС РФ от 22 июня 2009 г. № 10П: налоги являются необходимой экономической основой существования и деятельности государства, условием реализации его публичных задач, представляют собой форму отчуждения собственности в целях обеспечения расходов публичной власти. Этот подход впоследствии развит в т.ч. в Постановлении КС РФ

---

[404] URL: http://en.wikipedia.org/wiki/Panetti_v._Quarterman

[405] *Зорькин В.Д.* Конституционный Суд России: доктрина и практика: монография. – М., 2017. – С. 266.

[406] Легализованная продажа того, чего нет. Интервью с начальником Управления частного права ВАС РФ Бевзенко Р.С. // URL: http://pravo.ru/review/face/view/58568/

[407] *Бондарь Н.С.* Конституция РФ – документ XXI века. // URL: https://legal.report/article/11122016/sudya-ks-nikolaj-bondar-konstituciya-rf-dokument-xxi-veka

[408] *Михайлов В.В.* Социальные ограничения: структура и механика подавления человека. – М., 2011. – С. 50.

[409] *Ллойд Д.* Идея права. Пер. с англ. – М., 2009. – С. 330, 331.

[410] *Малько А.В.* Стимулы и ограничения в праве. – М., 2003. – С. 98 – 100.

[411] *Казанцев Н.М.* Смысл понятия налогового права в решениях Конституционного Суда РФ // Налоговое право в решениях Конституционного Суда РФ 2004 г. – С. 71.

от 11 июля 2017 г. № 20П: налогообложение по своей природе связано с вмешательством в экономическую автономию личности и выражается в отчуждении части принадлежащих налогоплательщикам денежных средств публично–правовым образованиям для финансового обеспечения их деятельности.

КС РФ в Постановлении от 17 января 2013 г. № 1П провел взаимосвязь ч. 3 ст. 55 Конституции РФ с международно–правовыми актами, являющимися составной частью правовой системы Российской Федерации, в том числе: п. 2 ст. 29 Всеобщей декларации прав человека, п. 3 ст. 12 Международного пакта о гражданских и политических правах, ст. 4 Международного пакта об экономических, социальных и культурных правах, а также абз. 2 ст. 1 Протокола № 1 к Конвенции о защите прав человека и основных свобод, в силу которого государство вправе обеспечивать выполнение таких законов, какие ему представляются необходимыми для осуществления контроля за использованием собственности в соответствии с общими интересами и для обеспечения уплаты налогов или других сборов и штрафов.

В Постановлении от 11 ноября 1997 г. № 16П было постулировано следующее: конституционное требование об установлении налогов и сборов только и исключительно в законодательном порядке представляет собой один из принципов правового демократического государства и имеет своей целью гарантировать, в частности, права и законные интересы налогоплательщиков от произвола и несанкционированного вмешательства исполнительной власти. Только закон в силу его определенности стабильности, особого порядка принятия может предоставить налогоплательщику достоверные данные для исполнения им налоговой повинности. Если существенные элементы налога или сбора устанавливаются исполнительной властью, то принцип определенности налоговых обязательств подвергается угрозе, поскольку эти обязательства могут быть изменены в худшую для налогоплательщика сторону в упрощенном порядке.

Интересно то, что позиция о необходимости регулирования налогов только законами озвучивалась КС РФ и до принятия Конституции РФ. Так, в Постановлении от 19 марта 1993 г. № 5П было разъяснено, что отменить налог, увеличить или снизить его ставку вправе лишь Верховный Совет Российской Федерации и только законом, поскольку изменение налогового законодательства подзаконными актами не допускается. Относительно советской налоговой системы известный исследователь С.Д. Цыпкин, основываясь на п. «л» ст. 14 Конституции СССР 1936 г., пришел к выводу, что исключительное право установления налогов в СССР принадлежит Верховному Совету СССР[412].

Кроме того, в Постановлении КС РФ от 14 мая 2009 г. № 8П, в Определении КС РФ от 5 июля 2005 г. № 289О разъяснено, что прямое указание федерального закона на конкретный орган или уровень власти, на который возлагается реализация полномочий, предусмотренных данным федеральным законом, обязывает именно этот орган или уровень власти реализовать предоставленные полномочия.

Таким образом, тот факт, что в силу Конституции РФ и приведенных правовых позиций КС РФ налоги подлежат регламентации только органами законодательной (представительной) власти, многократно реплицирован в различных учебных пособиях по налоговому праву. Право любого российского избирателя – налогоплательщика формально состоит в том, чтобы налоги, являющиеся необходимым элементом современного общественного устройства, были установлены выборным коллегиальным законотворческим органом по регламентированной и относительно прозрачной процедуре. Одновременно это означает ограничение форм налогового правотворчества через указание конкретного органа власти, уполномоченного его осуществлять.

То, что в качестве общемировой практики налоги в настоящее время регламентируются в основном актами органов законодательной (представительной), а не исполнительной власти, является, исходя из позиции А.И. Худякова, результатом сопротивления общества налоговому произволу государства. Данный автор отмечает, что парламент – это тоже государство. Но среди всех государственных органов представительные органы как по способу своего формирования (выборы населением), так и по методам принятия решений (довольно публичное обсуждение и принятие законов) являются наиболее подконтрольными обществу и наиболее от него зависящими[413]. Однако следующее из Конституции РФ требование о регулировании налогов в России только органами законодательной (представительной) власти сложно расценить как результат сопротивления российского общества налоговому произволу государства: здесь скорее можно видеть восприятие прогрессивных мировых достижений в Конституции РФ, а также и определенные исторические корни (соответствующие положения Конституций СССР и РСФСР). По сведениям, приведенным Е.Т. Гайдаром, основополагающий принцип традиционного аграрного общества заключается в том, что правящая элита пытается изъять у крестьянского населения максимум возможного. Принцип античного полиса: свободные граждане не платят прямых налогов. В наиболее развитых государствах Западной Европы укореняется переданный им итальянскими городами–государствами новый принцип: свободный человек не платит налогов, в установлении которых не принимал участия он сам или его представители[414].

Очевидно, что право собственности может быть ограничено не только в целях финансового обеспечения деятельности государства (муниципальных образований), но и в иных конституционных целях. В тех отраслях права, в которых каким–либо образом предусматривается ограничение права собственности (уголовное, административное, гражданское и др.), данное ограничение осуществляется только на основании федерального закона. Например, предельный размер штрафа за правонарушение может быть установлен только в федеральном законе. Так, в ст. 3.5 КоАП РФ установлены предельные размеры штрафов за административные правонарушения, которые не могут быть превышены законами субъектов РФ, устанавливающими ответственность за региональные административные правонарушения в соответствии с ч. 1 ст. 1.1, ст. 1.3.1 КоАП РФ.

В литературе высказывается соотносящаяся в рассматриваемым принципом позиция, в соответствии с которой само по себе то или иное право может предполагать наличие естественных, разумных и дозаконодательных пределов его осуществления. Так, использование земли как одного из основных средств мирового производства предполагает бережное отношение к ней, поддержание ее плодородности, чистоты и пр. Данные требования появляются не потому, что они закреплены в законе, а потому, что они изначально разумны и обоснованны, вызваны необходимостью существования человека. Представляется, что когда речь идет о подобных естественных ограничениях, установление технического порядка их введения не является ограничением конституционного права в смысле ст. 55 Конституции РФ и подобных норм других конституций. Иными словами, введение таких дополнительных требований к собственникам является уточнением объема и содержания их права собственности, не требующим обязательного федерального законодательного регулирования[415]. Но очевидная проблема такого подхода – невозможность проведения четкой границы между уточнением объема и содержания права собственности и ограничением права собственности. Тем не менее, приведенное мнение позволяет усомниться в том, корректен ли в целом ч. 3 ст. 55 Конституции РФ и можно ли уверенно говорить о том, что он реализуем на практике без расширительного толкования.

Также следует отметить, что принцип предельного ограничения права собственности федеральным законом отнесен к числу межотраслевых принципов с достаточной степенью условности. Назвать современную отрасль права, в которой вообще не содержалось бы норм, ограничивающих право собственности, затруднительно.

Принцип регулирования общественных отношений нормативными правовыми актами, принятыми по особой процедуре (запрет непосредственной демократии). В п. 10 ч. 5 ст. 6 Федерального конституционного закона от 28 июня 2004 г. № 5–ФКЗ «О референдуме Российской Федерации» установлен запрет на вынесение на федеральный референдум вопросов, отнесенных Конституцией РФ, федеральными конституционными законами к исключительной компетенции федеральных органов государственной власти. Поскольку п. 3 ст. 75 Конституции РФ предусматривает, что система налогов, взимаемых в федеральный бюджет, и общие принципы налогообложения и сборов в Российской Федерации устанавливаются федеральным законом, вынесение данного вопроса на федеральный референдум невозможно. Следует отметить, что ранее законодатель высказывался более определенно: в предшествующей редакции Федерального конституционного закона «О референдуме Российской Федерации» в п. 7 ч. 5 ст. 6 был прямо установлен запрет на вынесение на федеральный референдум вопросов о введении, об изменении и отмене федеральных налогов и сборов, а также об

---

[412] *Цыпкин С.Д.* Правовое регулирование налоговых правоотношений в СССР. – М., 1955. – С. 23 – 24.

[413] *Худяков А.И.* Избранные труды по финансовому праву – СПб., 2010. – С. 459.

[414] *Гайдар Е.Т.* Долгое время. Россия в мире: очерки экономической истории. – М., 2005. – С. 246.

[415] *Гаджиев Г.А., Баренбойм П.Д., Лафитский В.И., Мау В.А., Захаров А.В., Мазаев В.Д., Кравченко Д.В., Сырунина Т.М.* Конституционная экономика / Отв. ред. Гаджиев Г.А. – М., 2010. – С. 78.

освобождении от их уплаты. Однако, Федеральным конституционным законом от 24 апреля 2008 г. № 1ФКЗ указанный п. 7 был признан утратившим силу и введен действующий в настоящее время п. 10.

При этом интересны сведения, приведенные Р.А. Шепенко: к вопросу налогового референдума существует различное отношение. В одних государствах он запрещен, а в других – нет[416]. Примечательна ст. 74 Конституции Украины: референдум не допускается в отношении законопроектов по вопросам налогов, бюджета и амнистии[417]. Есть сведения о том, что швейцарцы в 2018 году на референдуме проголосовали против отмены налогов на государственное радио и телевидение[418].

Как следует из ст. 1 и 12 НК РФ, региональные (местные) налоги и сборы могут в соответствии с НК РФ регламентироваться законами субъектов РФ (нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований). Соответственно, поскольку НК РФ и иные федеральные законы в настоящее время не предусматривают возможности установления, изменения или отмены региональных (местных) налогов на региональном (местном) референдуме, такой вопрос не может быть вынесен и на региональный (местный) референдум. Стоит отметить, что, например, в Законе города Москвы от 18 апреля 2007 г. № 11 «О референдумах в городе Москве», Законах Нижегородской области от 20 июля 2006 г. № 75–З «О референдуме Нижегородской области» и от 30 декабря 2005 г. № 226–З «О местном референдуме в Нижегородской области» эти ограничения прямо не выделены.

В плане рассмотрения указанного принципа представляет интерес ст. 56 Федерального закона от 6 октября 2003 г. № 131–ФЗ «Об общих принципах организации местного самоуправления в Российской Федерации», которой предусмотрены средства самообложения граждан – разовые платежи, осуществляемые для решения конкретных вопросов местного значения. В общем случае размер платежей в порядке самообложения граждан устанавливается в абсолютной величине равным для всех жителей муниципального образования. Вопросы введения и использования указанных платежей решаются на местном референдуме или на сходе граждан. Следует отметить, что современные нормы о самообложении представляют собой рецепцию положений Указа Президиума ВС РСФСР от 12 января 1984 г. «О самообложении сельского населения».

Соответственно, платежи в порядке самообложения граждан имеют некоторое сходство с целевыми подушными налогами и устанавливаются при условии прямого волеизъявления части потенциальных плательщиков (ст. 22, 25 данного Федерального закона). По мнению С.М. Мироновой, такие признаки, как обязательность платежа, индивидуально безвозмездный характер, а также его направление на финансирование публичных нужд, позволяют говорить о налоговой природе средств самообложения граждан[419].

Однако, несмотря на историческую рецепцию и на наличие дополнительного блока норм регионального (местного) права, регламентирующего самообложение граждан[420], современные примеры реального установления и взимания таких платежей (особенно с лиц, не голосовавших за самообложение) массовым явлением не являются. Для информации можно ознакомиться в т.ч., с Определениями КС РФ от 17 июля 2014 г. № 1649О, от 26 мая 2016 г. № 1151О, от 18 июля 2017 г. № 1733О, с апелляционными определениями Нижегородского областного суда от 26 апреля 2013 г. № 333350/2013, Курганского областного суда от 2 июля 2013 г. № 331825/2013, Верховного суда Республики Башкортостан от 23 июля 2013 г. № 338932/2013. Кроме того, на сайте Центральной избирательной комиссии РФ[421] имеются сведения о состоявшихся местных референдумах, в т.ч. по вопросам самообложения граждан.

Таким образом, маловероятно, что при проведении в настоящее время в России гипотетического «налогового референдума» его результатом может быть что–то иное, кроме отмены уже введенных налогов. В том же случае, если налоги будут одномоментно отменены, очевидно, что государство, лишенное финансирования, через незначительное время прекратит свое существование. На соответствующей же территории, поскольку общество пока не выработало иных более–менее эффективных форм самоорганизации, возникнет новое государство (государства), и первым делом будут установлены новые налоги (или их суррогаты).

По мнению А. Шайо, в противоположность законодательному процессу, строящемуся на рациональном обсуждении спорных вопросов и убеждении, референдум – это сфера эмоций[422]. Сходным образом рассуждает и К. Великанов: акт тайного голосования отдельного «рядового гражданина» зачастую является довольно безответственным: он в значительной мере подвержен, с одной стороны, влиянию пропаганды через массмедиа, с другой – эмоциональным реакциям на текущий момент и на эту самую пропаганду. Авторитарные правители умеют этим пользоваться, организуя референдумы по ключевым вопросам в эмоционально разогретой обстановке: вспомним гитлеровские «плебисциты» о выходе из Лиги Наций, вводе войск в Рейнскую область и аншлюсе Австрии. Послевоенная конституция Германии содержит полный запрет референдумов на федеральном уровне – так сказать, для подстраховки, чтобы не могло повториться[423].

В итоге, в силу невозможности регулирования налоговых (а также иных, следующих из Федерального конституционного закона «О референдуме Российской Федерации») правоотношений путем прямой демократии, их регулирование в России возможно только на основе **нормативных правовых актов** (хотя субсидиарно не исключаются и договоры нормативного содержания, которые будут рассмотрены далее). При этом порядок принятия актов налогового законодательства (а также актов ряда иных отраслей законодательства) содержит дополнительные условия по сравнению с порядком принятия иных нормативных актов.

В соответствии с ч. 3 ст. 104 Конституции РФ законопроекты о введении или отмене налогов, освобождении от их уплаты, а также законопроекты, предусматривающие расходы, покрываемые за счет федерального бюджета, могут быть внесены только при наличии заключения Правительства РФ. В силу ст. 106 Конституции РФ принятые Государственной Думой федеральные законы по вопросам федеральных налогов и сборов, федерального бюджета подлежат обязательному рассмотрению в Совете Федерации.

Сходные усложненные процедуры предусмотрены также при установлении (регулировании) региональных и местных налогов (п. 3 ст. 6 Федерального закона от 6 октября 1999 г. № 184–ФЗ «Об общих принципах организации законодательных (представительных) и исполнительных органов государственной власти субъектов Российской Федерации», ч. 12 ст. 35 Федерального закона «Об общих принципах организации местного самоуправления в Российской Федерации»).

В научной (учебной) литературе по налоговому праву рассматриваемый принцип может быть обозначен как принцип установления налогов и сборов в должной процедуре[424], принцип верховенства представительных органов при установлении и отмене налогов[425].

---

[416] *Шепенко Р.А.* Налоговое право: конституционные нормы. – М., 2006. – С. 100.

[417] URL: http://rada.gov.ua/uploads/documents/27396.pdf

[418] URL: http://www.nalog-briz.ru/2018/07/blog-post_32.html; https://rtvi.com/news/swiss-tv-referendum/

[419] *Миронова С.М.* Правовая природа и особенности средств самообложения граждан. // Налоговое право в решениях Конституционного Суда РФ 2014 г. – М., 2016. – С. 100.

[420] *Королева М.В.* Правовое регулирование самообложения граждан на муниципальном уровне // Налоги и финансовое право. – 2011. – № 5. – С. 139 – 144; *Черкасова Ю.И., Плотникова Н.Г.* Правовые аспекты самообложения граждан // Финансовое право. – 2014. – № 9; *Журавлева О.О.* Правовая природа самообложения // Финансовое право. – 2012. – № 10; *Королева М.Н.* Эволюция правового регулирования самообложения граждан // Финансовое право. – 2011. – № 2.

[421] URL: http://www.cikrf.ru/

[422] *Шайо А.* Самоограничение власти (краткий курс конституционализма): Пер. с венг. – М., 2001. – С. 75.

[423] *Великанов К.* Избирательные системы и воля народа. // URL: http://trv-science.ru/2016/05/31/izbiratelnye-sistemy-i-volya-naroda/

[424] *Парыгина В.А.* Российское налоговое право. Проблемы теории и практики. – М., 2005. – С. 95.

[425] *Худяков А.И., Бродский М.Н., Бродский Г.М.* Основы налогообложения. – СПб., 2002. – С. 139.

Примечательна позиция С.М. Шахрая, в соответствии с которой существующую модель опосредованной демократии также следует частично ограничить: им предлагается установить имущественный и доходный цензы на участие в качестве избирателей в муниципальных выборах[426].

То, что порядок исчисления налога формально не может регулироваться актом органа исполнительной власти, подтверждено, например, в Решении ВАС РФ от 8 октября 2010 г. № ВАС9939/10. В данном судебном акте содержится следующий вывод: учитывая положения п. 1, 5 и 6 ст. 3 НК РФ, закрепляющих принцип законного установления налога, а также ст. 4 НК РФ, определяющей компетенцию федеральных органов исполнительной власти в сфере издания нормативных правовых акты по вопросам налогов и сборов, суд полагает, что п. 2 ст. 54 НК РФ подлежит истолкованию, как делегирующий соответствующим федеральными органами исполнительной власти регулирование по вопросам, касающимся определения порядка учета доходов и расходов, документирования и отражения соответствующих хозяйственных операций в учетных регистрах, а не порядка исчисления налога на основании указанных данных. Противоположный подход к истолкованию п. 2 ст. 54 НК РФ, как допускающий регулирование порядка исчисления налога на доходы индивидуальными предпринимателями на уровне нормативного акта, принимаемого федеральным органом исполнительной власти, означал бы нарушение требования об установлении налогов только и исключительно в законодательном порядке.

Однако нельзя не учитывать, что в современных российских реалиях некоторые законодательные запреты так или иначе преодолеваются. С.Г. Пепеляев отмечает, что во многих зарубежных конституциях прямо записано: у депутатов есть законодательная инициатива, кроме налогов. В Англии такая ситуация, в Португалии, в Канаде. Это совершенно нормально: когда в те времена начали создаваться парламенты, то они создавались для того, чтобы сословия через парламенты давали разрешение королю на взыскание налогов. И поскольку парламент не может быть хуже короля, он не может сам предлагать налоги – он может только одобрять или не одобрять. Поэтому у них и нет налоговой инициативы. У нас вроде есть фильтр – законопроекты, влияющие на бюджет, должны рассматриваться только при наличии заключения Правительства. Фильтр, однако, не работает: на этапах второго и третьего чтения в законопроекты вносятся поправки, не имеющие отношения к первоначальной концепции[427]. Все нормы НК РФ, в последние годы признанные КС РФ не соответствующими Основному Закону, были добавлены в законопроекты на этапе второго чтения. К такому выводу в результате анализа пришел сам Суд. Он заметил проблему ставшего уже почти обыденным нарушения конституционного порядка принятия законов о налогах, что, в свою очередь, приводит к массовым нарушениям прав и интересов налогоплательщиков[428].

Принцип запрета на нарушение единого экономического пространства Российской Федерации. В ч. 1 ст. 8 Конституции РФ предусмотрено, что в Российской Федерации гарантируются единство экономического пространства, свободное перемещение товаров, услуг и финансовых средств, поддержка конкуренции, свобода экономической деятельности. Часть 1 ст. 74 Конституции РФ предусматривает, что на территории Российской Федерации не допускается установление таможенных границ, пошлин, сборов и каких–либо иных препятствий для свободного перемещения товаров, услуг и финансовых средств. Соответственно, в п. 4 ст. 3 НК РФ установлено, что не допускается устанавливать налоги и сборы, нарушающие единое экономическое пространство Российской Федерации и, в частности, прямо или косвенно ограничивающие свободное перемещение в пределах ее территории товаров (работ, услуг) или финансовых средств, либо иначе ограничивать или создавать препятствия не запрещенной законом экономической деятельности физических лиц и организаций.

В Постановлении КС РФ от 21 марта 1997 г. № 5П выражена правовая позиция, в соответствии с которой не допускается установление налогов, нарушающее единство экономического пространства Российской Федерации. С этой точки зрения недопустимо как введение региональных налогов, которое может прямо или косвенно ограничивать свободное перемещение товаров, услуг, финансовых средств в пределах единого экономического пространства, так и введение региональных налогов, которое позволяет формировать бюджеты одних территорий за счет налоговых доходов других территорий либо переносить уплату налогов на налогоплательщиков других регионов.

Р.А. Шепенко отмечает, что принцип единства экономического пространства возник в противовес широко распространенной практике транзитных фискальных платежей[429]. В научной (учебной) литературе отражение данного принципа обозначается как принцип единства экономического пространства и единства налоговой политики Российской Федерации, как принцип соответствия условий налогообложения требованиям рыночной экономики[430].

При этом единство экономического пространства также обеспечивается, например, наличием единых (федеральных) правил лицензирования отдельных видов деятельности. Кроме того, нарушить указанный запрет можно не только через введение внутренних транзитных налогов (пошлин), но и иными способами. По этой причине, в частности, в ч. 1 ст. 15 Федерального закона «О защите конкуренции» органам власти и иным властным субъектам в общем случае запрещается установление запретов или введение ограничений в отношении свободного перемещения товаров в Российской Федерации, иных ограничений прав хозяйствующих субъектов на продажу, покупку, иное приобретение, обмен товаров.

Однако, интересно и то, что с точки зрения КС РФ определенные нормы налогового права в принципе не могут нарушить единое экономическое пространство. Так, в Определении КС РФ от 11 октября 2016 г. № 2152О отмечается, что торговый сбор распространяется на розничную торговлю, которая ориентирована на местных потребителей и условия осуществления которой, как правило, прямо зависят от места осуществления, а потому отсутствуют основания рассматривать торговый сбор как препятствие для свободного движения товаров на территории Российской Федерации.

Другой пример: непосредственно в п. 40, 46 ч. 1 ст. 12 Федерального закона от 4 мая 2011 г. № 99ФЗ «О лицензировании отдельных видов деятельности» допускаются особенности лицензирования образовательной и медицинской деятельности, осуществляемой на территории инновационного центра «Сколково». Конституционность данных положений пока не оспаривается. Таким образом, вопрос о том, нарушают ли конкретные нормы федерального законодательства единое экономическое пространство Российской Федерации может быть дискуссионным.

Принцип запрета на немедленное вступление в силу акта законодательства, ухудшающего положение частного субъекта. Данный принцип обеспечивает возможность субъектов права заранее оценить налоговые последствия своей предполагаемой деятельности (особенно предпринимательской) и спланировать ее соответствующим образом (в том числе и отказаться от ее осуществления).

Общая позиция по данному вопросу изложена в Постановлении КС РФ от 29 января 2004 г. № 2П: изменение законодателем ранее установленных условий должно осуществляться таким образом, чтобы соблюдался принцип поддержания доверия граждан к закону и действиям государства, который предполагает сохранение разумной стабильности правового регулирования и недопустимость внесения произвольных изменений в действующую систему норм, а также – в случае необходимости – предоставление гражданам возможности (в частности, посредством установления временного регулирования) в течение некоторого переходного периода адаптироваться к вносимым изменениям. С этим связаны законные ожидания граждан, что приобретенное ими на основе действующего законодательства право будет уважаться властями и будет реализовано.

В Постановлении КС РФ от 2 июля 2013 г. № 17П разъяснено, что вытекающие из Конституции РФ принципы юридического равенства и справедливости, на которых основано осуществление прав и свобод человека и гражданина в Российской Федерации как правовом демократическом государстве, в том числе экономическая свобода личности, по смыслу ее ст. 1, 2, 6 (ч. 2), 8, 17 (ч. 1), 18, 19, 34, 35 и 55 (ч. 3), обусловливают необходимость правовой определенности и связанной с нею предсказуемости законодательного регулирования в области налоговых отношений, которое должно обеспечивать разумное согласование конституционных ценностей, в частности касающихся реализации фискального интереса и связанных с ним иных публично значимых интересов государства, с одной

---

[426] *Шахрай С.М.* Неизвестная конституция. – М., 2013. – С. 26, 27, 34.

[427] URL: http://zakon.ru/Blogs/neyubilejnye_zametki__k_15letiyu_nalogovogo_kodeksa/10560

[428] *Пепеляев С.Г.* Византийская кухня. // Налоговед. – 2014. – № 5. – С. 4.

[429] *Шепенко Р.А.* Налоговое право: конституционные нормы. – М., 2006. – С. 147.

[430] *Парыгина В.А.* Российское налоговое право. Проблемы теории и практики. – М., 2005. – С. 99, *Худяков А.И., Бродский М.Н., Бродский Г.М.* Основы налогообложения. – СПб., 2002. – С. 127.

стороны, и создания максимально благоприятных условий для развития экономической системы в целом на основе стабильности гражданского оборота и поддержания достаточно высокого уровня взаимного доверия между всеми его участниками – с другой.

Как следует из Постановления КС РФ от 19 июня 2003 г. № 11П, требование законно установленного налога и сбора (ст. 57 Конституции РФ) относится и к порядку введения таких актов в действие; указанное конституционное положение требует от законодателя определять разумный срок, по истечении которого возникает обязанность каждого платить налоги и сборы, с тем, чтобы не нарушался конституционно–правовой режим стабильных условий хозяйствования. Сходная позиция изложена в Постановлении КС РФ от 30 января 2001 г. № 2П.

Исходя из правовой позиции, изложенной в Постановлении КС РФ от 2 июля 2013 г. № 17П, хотя экономическая свобода в ее конституционно–правовом значении не предопределяет получение гарантированного результата от осуществления экономической деятельности, тем не менее она предполагает защиту от рисков, связанных с произвольными и необоснованными, нарушающими нормальный (сложившийся) режим хозяйствования решениями и действиями органов публичной власти, в том числе от таких изменений налогового регулирования, которые не позволяют соответствующим субъектам экономической деятельности своевременно адаптироваться к новым условиям. Налогоплательщик в целях организации планирования хозяйственной деятельности должен быть заблаговременно осведомлен о составе и содержании своих налоговых обязательств, с тем чтобы иметь возможность заранее учесть связанные с этим затраты в рамках расходов на осуществление экономической деятельности. Затраты на уплату фискальных платежей не должны носить внезапный характер, выступая в качестве непреодолимого препятствия для реализации экономической свободы. Изменение налоговых правил до истечения разумного срока с момента опубликования правового акта, которым вносятся изменения в налоговое регулирование, приводило бы к нарушению конституционных принципов, на которых основана экономическая система и правовой статус субъектов экономической деятельности.

Однако непосредственно Конституция РФ никаких сроков на вступление в силу нормативных актов налогового законодательства не устанавливает. Все вышеизложенные правовые позиции КС РФ отмечают необходимость подобного срока, но не определяют его. Тем не менее, исходя из Определений КС РФ от 8 апреля 2003 г. № 159О и от 10 июля 2003 г. № 291О, федеральный законодатель не может устанавливать период времени менее **одного месяца** от официального опубликования акта законодательства о налогах до его вступления в силу. Тем самым КС РФ в 2003 году фактически признал конституционно–правовое значение п. 1 ст. 5 НК РФ, в котором и урегулирован месячный срок.

Следует признать, что на практике КС РФ может не только «усилить» статус конкретной нормы, но и «уравнять» ее с нормой, формально меньшей юридической силы. Так, в Определении КС РФ от 1 октября 2009 г. № 1312ОО высший судебный орган фактически «уравнял» нормы об обязательности судебных постановлений (ст. 6 Федерального конституционного закона от 31 декабря 1996 г. № 1ФКЗ «О судебной системе Российской Федерации») и блок положений БК РФ («обычного» федерального закона), регламентирующих исполнение судебных актов, предусматривающих обращение взыскания на средства бюджетов. По мнению Суда, вынесение подобных актов порождает коллизию между такими конституционными ценностями, как своевременность и полнота исполнения судебного решения, с одной стороны, и стабильность финансовых основ реализации государством возложенных на него функций, включая безусловное гарантирование конституционно–правового статуса личности, – с другой. Соответственно, исходя их указанного Определения КС РФ, обязательность некоторых вступивших в законную силу судебных актов, вынесенных против публично–правовых образований, не является ни абсолютной, ни безусловной.

Для актов регионального и местного налогового законодательства в ст. 5 НК РФ установлены еще более жесткие требования и более длительные сроки для их вступления в силу. В силу общих норм п. 1 ст. 5 НК РФ акты законодательства о налогах вступают в силу не ранее чем по истечении одного месяца со дня их официального опубликования и не ранее 1–го числа очередного налогового периода по соответствующему налогу. Акты законодательства о налогах и сборах в части регулирования страховых взносов вступают в силу не ранее чем по истечении одного месяца со дня их официального опубликования и не ранее 1–го числа очередного расчетного периода по страховым взносам.

Такой элемент юридической конструкции налога, как налоговый период (для страховых взносов обозначен, как расчетный период), подробно будет рассмотрен позднее. В соответствии с п. 1 ст. 55 НК РФ под налоговым периодом понимается календарный год или иной период времени применительно к отдельным налогам, по окончании которого определяется налоговая база и исчисляется сумма налога, подлежащая уплате. В России применительно к конкретным налогам установлены следующие варианты налоговых периодов: календарный год (налог на прибыль организаций, НДФЛ, все поимущественные налоги, страховые взносы), квартал (НДС, водный налог), календарный месяц (акциз, НДПИ).

Поскольку правила, существенно влияющие на налогообложение (например – кадастровая стоимость объектов недвижимого имущества, учитываемая при исчислении поимущественных налогов, и т.д.), в установленных в федеральных законах случаях могут быть урегулированы и актами органов исполнительной власти, представляют интерес Постановление КС РФ от 2 июля 2013 г. № 17П и Определение КС РФ от 3 февраля 2010 г. № 165ОО. Суд разъяснил, что из ст. 57 Конституции РФ и правовых позиций КС РФ следует, что конституционные гарантии прав граждан и их объединений как налогоплательщиков предполагают особый порядок вступления в силу всех нормативных правовых актов, которыми на них возлагается обязанность платить соответствующие налоги и сборы, что имеет значение как для актов, непосредственно относящихся к законодательству о налогах и сборах, так и для актов иной отраслевой принадлежности, если законодатель допускает их использование для целей налогообложения, – в той их части, в какой они влияют на содержание налоговой обязанности. Соответственно, нормативные правовые акты органов исполнительной власти в той части, в какой они порождают правовые последствия для граждан и их объединений как налогоплательщиков, действуют во времени в том порядке, какой определен федеральным законодателем для вступления в силу актов законодательства о налогах и сборах в НК РФ.

В п. 18 Постановления Пленума ВС РФ от 30 июня 2015 г. № 28 «О некоторых вопросах, возникающих при рассмотрении судами дел об оспаривании результатов определения кадастровой стоимости объектов недвижимости» разъяснено, что при рассмотрении дел о пересмотре кадастровой стоимости судам следует иметь в виду особенности действия во времени нормативного правового акта об утверждении результатов государственной кадастровой оценки. В той части, в какой эти нормативные правовые акты порождают правовые последствия для налогоплательщиков, они действуют во времени в порядке, определенном федеральным законом для вступления в силу актов законодательства о налогах и сборах (ст. 5 НК РФ). Например, нормативный правовой акт об утверждении результатов определения кадастровой стоимости, опубликованный 15 декабря 2014 года, для целей налогообложения подлежит применению с 1 января 2016 года. На практике данный подход был применен в ряде Определений ВС РФ (в т.ч. от 15 октября 2015 г. № 309КГ157403, от 2 июня 2016 г. № 49АПГ1619, от 8 сентября 2016 г. № 92АПГ163).

Законодатель в настоящее время предусмотрел в абз. 1 п. 5 ст. 5 НК РФ, что положения, предусмотренные указанной статьей, распространяются также на издаваемые в пределах своей компетенции в соответствии с законодательством о налогах и сборах нормативные правовые акты Правительства РФ, федеральных органов исполнительной власти, органов исполнительной власти субъектов Российской Федерации, органов местного самоуправления.

Следует учитывать, что все указанные доводы относятся к актам законодательства о налогах, ухудшающим положение налогоплательщика. Поскольку определенные акты законодательства о налогах могут улучшать положение частного субъекта (п. 3 и 4 ст. 5 НК РФ), такие акты могут вступить в силу в сроки, прямо предусмотренные этими актами, но не ранее даты их официального опубликования (п. 1 ст. 5 НК РФ).

Кроме того, как следует из абз. 2 п. 5 ст. 5 НК РФ, нормативные правовые акты, предусматривающие утверждение новых форм (форматов) налоговых деклараций (расчетов) или внесение изменений в действующие формы (форматы) налоговых деклараций (расчетов), вступают в силу не ранее чем по истечении двух месяцев со дня их официального опубликования.

В связи с тем, что акты законодательства о косвенных налогах (НДС, акциз), применяются и при регулировании таможенных правоотношений, правовая позиция, изложенная в Определениях КС РФ от 8 апреля 2003 г. № 159О и от 10 июля 2003 г. № 291О, в данных правоотношениях также подлежит учету. Соответственно, рассматриваемый принцип может быть отнесен к числу межотраслевых. Кроме того, в силу ч. 3 ст. 6 Федерального закона от 27 ноября 2010 г. № 311ФЗ «О таможенном регулировании в Российской Федерации» акты законодательства Российской Федерации о таможенном деле вступают в силу не ранее чем по истечении 30 дней после дня их официального опубликования, если иное не установлено таможенным законодательством Таможенного союза.

Введение в законодательство «периода подготовки» к новому правовому регулированию соответствует позиции В.Д. Зорькина: принцип правового равенства включает в себя также моменты разумной стабильности и правовой определенности, необходимые для того,

чтобы люди, не имевшие возможность загодя подготовиться к изменениям в их жизненной ситуации, не оказались бы ущемленными по сравнению с другими[431].

При рассмотрении данного отечественного принципа налогового права, весьма интересны сведения, приведенные А. Бланкенагелем о немецкой правовой системе: в ФРГ судебных прецедентов о начале действия налоговых законов и, соответственно, адаптации налогоплательщика к новым правилам нет, но в Германии достаточно развит общий принцип защиты оправданных правовых ожиданий налогоплательщиков. При этом печально великодушие немецкого Конституционного суда по отношению к обратному эффекту налоговых и других фискальных законов (и не только фискальных): при определенных условиях наш Суд допускает взимание налогов с обратным эффектом, тем самым правовые ожидания налогоплательщика не защищаются[432]. Кроме того, показательны сведения, приведенные Р. Польссоном применительно к шведскому налогу на наследование и дарение: он был упразднен в начале 1990–х годов, чтобы быть восстановленным несколько лет спустя другим составом Риксдага. Но из–за сложностей в процедуре вступления в силу законодательного решения взимание налога не прекращалось и в этот период[433].

При рассмотрении указанных особенностей вступления в силу актов налогового законодательства следует учитывать взаимосвязанный феномен. То, что нормативный правовой акт российского налогового законодательства в общем случае не может вступить в силу с момента официальной публикации, так как для этого необходим минимальный месячный промежуток времени, означает, что законодатель в принципе может и «передумать» и отменить (изменить) его еще до вступления в силу. Кроме того, по указанной причине обычным явлением для отечественного налогового права является вступление в определенную дату (обычно 1 января) сразу нескольких нормативных правовых актов, изменяющих налоговое законодательство и принимавшихся, например, в течение предшествующего года.

Следует отметить формулировку п. 4.1.9 ст. 4 Налогового кодекса Украины[434]: налоговое законодательство этой страны основывается на следующем принципе: стабильность – изменения в любые элементы налогов и сборов не могут вноситься позднее, чем за шесть месяцев до начала нового бюджетного периода, в котором будут действовать новые правила и ставки. Налоги и сборы, их ставки, а также налоговые льготы не могут изменяться в течение бюджетного года.

Белорусские ученые приводят сведения о том, что налоговое законодательство их страны не меняется в течение календарного года[435].

Принцип запрета обратной силы источника права, ухудшающего положение частного субъекта. В ст. 57 Конституции РФ предусмотрено, что законы, устанавливающие новые налоги или ухудшающие положение налогоплательщиков, обратной силы не имеют. Конституционный Суд Российской Федерации в Постановлении от 8 октября 1997 г. № 13П указал, что данная конституционная норма призвана обеспечить устойчивость в отношениях по налогообложению, придать уверенность налогоплательщикам в стабильности их правового и экономического положения. В Определении КС РФ от 23 июня 2000 г. № 182О разъяснено, что уровень правовой защищенности налогоплательщиков от придания обратной силы налоговому закону, ухудшающему их положение, должен быть одинаков независимо от того, каким является налог – федеральным, региональным или местным. Общая позиция изложена в Постановлении КС РФ от 14 мая 2012 г. № 11–П: возможные ограничения федеральным законом прав владения, пользования и распоряжения имуществом, свободы предпринимательской деятельности и свободы договоров в частности не должны иметь обратной силы. Кроме того, в Постановлении КС РФ от 21 января 2010 г. № 1П отмечается, что законодатель, исходя из общего принципа действия закона на будущее время и реализуя свое исключительное право на придание закону обратной силы, учитывает специфику регулируемых правом общественных отношений; придание закону обратной силы имеет место преимущественно в интересах индивида в отношениях, возникающих между ним и государством в публичной сфере (уголовное, налоговое, пенсионное регулирование).

Г.А. Гаджиев и С.Г. Пепеляев обоснованно полагают, что закрепленное в ст. 34 Конституции РФ право гражданина на свободное использование своих способностей и имущества для предпринимательской и иной не запрещенной законом экономической деятельности предполагает обладание полной и достоверной информацией об условиях осуществления такой деятельности (в том числе юридических обязанностях, ограничениях, обременениях и т.п.) и осознанном выборе варианта поведения. Налогообложение является существенным условием и последствием предпринимательской деятельности. Законы о налогах подчинены общим требованиям к порядку опубликования и применения нормативных актов. Упоминание в ст. 57 Конституции РФ о непридании законам о налогах обратной силы является проявлением особой значимости затронутой проблемы именно в сфере налогообложения. Следовательно, условия уплаты налогов (размеры, сроки, порядок и т.д.) должны быть известны субъектам предпринимательской деятельности заранее, т.е. до того, как они своими действиями приобрели обязанность по уплате налога[436].

При этом, как считает Р.А. Шепенко, в некоторые конституции включены положения, дающие право применять налоги ретроактивно. Наибольшее распространение ретроактивность имеет в законодательстве об антидемпинговых и компенсационных пошлинах[437]. В то же время Ж.–Л. Бержель полагает, что чем более либеральна по своей сути юридическая система, тем более она настаивает на закреплении принципа отсутствия обратной силы закона[438]. Однако и само по себе наличие прямого запрета на ретроактивность еще не означает, что он «работает» всегда и без исключений. Например, американский ученый Р. Эпстин полагает, что современное американское конституционное право не предоставляет защиты от ретроактивности законов[439]. Подобные сведения приводит и Е.В. Тимофеев: во многих странах, входящих в число наиболее развитых, ряд уже привычных нам гарантии, гарантий, которые мы считаем незыблемыми, попросту отсутствует. Например, в Соединенном Королевстве нормы налогового законодательства, ухудшающие положение налогоплательщиков, могут иметь обратную силу – вплоть до момента, когда о планируемых изменениях было официально объявлено[440].

Также представляет интерес то, что по сведениям, приведенным М. Визентин, в Постановлении ЕСПЧ от 10 февраля 2004 г. по делу «Пухк против Эстонии» Судом была выявлена нарушающая Конвенцию обратная сила уголовного закона, на основании которой заявитель был приговорен к наказанию за совершение преступлений в области налогообложения и бухгалтерского учета[441]. В Постановлении ЕСПЧ от 15 января 2015 г. по делу «Арно и другие против Франции» рассматривался вопрос обратной силы норм

---

[431] *Зорькин В.Д.* Конституция живет в законах: резервы повышения качества российского законодательства. // URL: http://www.rg.ru/2014/12/18/zorkin.html

[432] *Бланкенагель А.* Только законодатель вправе вводить ограничения // Налоговед. – 2013. – № 7. – С. 50.

[433] *Польссон Р.* Шведское налоговое право. – Екб., 2006. – С. 44.

[434] URL: http://sfs.gov.ua/nk/

[435] *Попова Е.О., Станкевич Е.Г.* Налоговые меры по повышению привлекательности белорусской экономики. // Налоговед. – 2018. – № 6. – С. 82.

[436] *Гаджиев Г.А., Пепеляев С.Г.* Предприниматель – налогоплательщик – государство. Правовые позиции Конституционного Суда РФ. – М., 1998. – С. 254, 260.

[437] *Шепенко Р.А.* Налоговое право: конституционные нормы. – М., 2006. – С. 50, 52.

[438] *Бержель Ж.–Л.* Общая теория права. Пер. с фр. – М., 2000. – С. 31.

[439] Правила жизни Ричарда Эпстина. // URL: http://pravo.ru/story/view/104229/

[440] *Тимофеев Е.В.* Налоговое право России – практическое и увлекательное. Полутом I: От основ к источникам и основным принципам. – М., 2017. – С. 55.

[441] *Визентин М., Демейер К., Тернер Г.* Учет в национальной судебной практике правовых позиций наднациональных судов по вопросам налогообложения // Налоговед. – 2014. – № 8. – С. 42.

налогового права, регламентирующих налогообложение во Франции и в Монако. Однако, в соответствии с представленными И.А. Хавановой данными, ЕСПЧ не исключает в определенных случаях обратной силы налогового закона. В частности, в одном из дел Суд указал, что здесь нельзя говорить о лишении налогоплательщика законного права: достигнутое посредством агрессивной схемы освобождение от уплаты налога (как результат сделок, не имеющих экономического содержания), не может быть расценено как законное право или выгода. В другом деле Суд отметил, что при исправлении законодателем с ретроактивным действием закона очевидной ошибки, у налогоплательщиков не могло быть законных ожиданий, что ошибка не будет устранена (ретроактивный закон был предсказуем)[442]. Но такой подход имеет место не только в «серой зоне» агрессивного налогового планирования. По сведениям, приводимым рядом зарубежных авторов, в одном из дел ЕСПЧ утверждал, что существовал насущный общественный интерес в принятии законодательства, вводящего ретроспективно действующее обязательство по уплате налога и без компенсации, в случаях, когда оно должно обеспечить, чтобы частные компании не воспользовались непредвиденным доходом в результате перехода на новый режим налогообложения[443].

В России в общем случае признается невозможность обратной силы таможенного нормативного правового акта, ухудшающего положение частного субъекта. В ряде Определений КС РФ (от 17 ноября 2011 г. № 1487ОО, от 2 июля 2013 г. № 1050О, от 22 января 2014 г. № 132О, от 20 марта 2014 г. № 513О, от 2 апреля 2015 г. № 583О и др.) разъяснено, что правовые позиции КС РФ, подчеркивающие недопустимость придания обратной силы нормативным установлениям, ухудшающим правовое положение граждан, и безусловность надлежащего гарантирования прав и законных интересов субъектов длящихся правоотношений в случае внесения изменений в нормативные параметры их реализации, имеют межотраслевое значение, а потому, по смыслу ст. 15 (ч. 1 и 4) и 79 Конституции РФ, подлежат обязательному применению в отношении действующего нормативного правового регулирования таможенных отношений, включая входящие в состав таможенного законодательства Таможенного союза решения Комиссии Таможенного союза. В Определениях ВС РФ от 8 сентября 2015 г. № 308КГ152483 и от 30 сентября 2015 г. № 302КГ152428 сделана ссылка на общепризнанные международные и конституционные принципы правовой определенности, предсказуемости правового регулирования и недопустимости действия с обратной силой (ретроспективно) норм закона, ухудшающих положение лица. Общество (импортер), с точки зрения Суда, правомерно и обоснованно имело разумные ожидания, что таможенный режим ввоза и льготирования таких товаров в отношении него не будет изменен в сторону ухудшения.

Также следует учесть, что в законодательстве нет, и не может быть общего запрета на перспективное ухудшение положения налогоплательщика. Федеральный законодатель имеет достаточно широкие полномочия (ограниченные только общеправовыми принципами справедливости и юридического равенства) как на установление новых налогов, так и на увеличение размера уже установленных. Более того, есть все основания полагать, что вследствие кризисных явлений в экономике российский законодатель в ближайшем будущем будет именно повышать налоговое бремя (в т.ч. обозначая новые публичные обременения не налогами, а иными терминами). И.И. Кучеров справедливо подчеркивает, что право установления и введения налогов и сборов по общему правилу является юридически не ограниченным, если не принимать во внимание необходимость соотнесения его реализации с официально провозглашенными принципами налогообложения, утвержденной налоговой доктриной государства и принципами международного сотрудничества. Иными словами, обладающие государственным суверенитетом субъекты вольны в принятии тех или иных решений при установлении и введении налогов и сборов на своей территории, поскольку они не пребывают в чьей бы то ни было юридической власти[444]. По сведениям, приводимым рядом зарубежных авторов, с точки зрения ЕСПЧ, ст. 1 Протокола № 1 к Конвенции о защите прав человека и основных свобод предоставляет государству практически неограниченные права по исполнению таких законов, которые государство посчитает необходимыми для обеспечения уплаты налогов или других взносов или штрафов. Государство в основном ничем не ограничено при установлении размеров налоговых платежей, способов оценки и способов уплаты налогов[445]. Ограничения, в частности, следуют из Решения ЕСПЧ от 6 ноября 2003 г. по вопросу приемлемости жалобы № 63343/00 по делу «Рошка против Российской Федерации»: вмешательство не должно представлять собой произвольную конфискацию.

Однако все изложенное не означает, что отечественный законодатель только тем и занимается, что вводит новые обязательные публичные платежи и увеличивает размер уже введенных. Так, Федеральным законом от 19 июля 2018 г. № 199ФЗ, в частности, были снижены ставки акциза на бензин автомобильный класса 5 на второе полугодие 2018 г. (с 11 892 руб./тонну до 8213 руб./тонну). Следует, однако, заметить, что этим же нормативным правовым актом с 1 января 2019 г. введена гл. 25.4 НК РФ «Налог на дополнительный доход от добычи углеводородного сырья».

Исходя из Постановления КС РФ от 25 декабря 2012 г. № 33П, законодатель должен неукоснительно соблюдать принцип пропорциональности (ч. 3 ст. 55 Конституции РФ), которым ограничиваются пределы законодательного усмотрения при установлении, введении и взимании налогов. В Определении КС РФ от 17 июня 2008 г. № 498ОО разъяснено, что федеральный законодатель при осуществлении налогового регулирования связан требованиями обеспечения конституционных принципов справедливости и соразмерности в сфере налоговых отношений и вместе с тем располагает достаточной степенью усмотрения при установлении конкретных налогов. Кроме того, исходя из Определения КС РФ от 12 мая 2005 г. № 163О, изменение законодателем налогового законодательства, которое может повлечь ухудшение положения налогоплательщика, должно осуществляться таким образом, чтобы соблюдался принцип поддержания доверия граждан к закону и действиям государства, который предполагает сохранение стабильности правового регулирования и недопустимость внесения произвольных изменений в действующую систему норм, а также установление разумного переходного периода, позволяющего исключить противоречивое истолкование нового налогового регулирования правоприменительными органами.

С учетом того, что в настоящее время акты высших судебных органов уже фактически рассматриваются как источники права, новые правовые позиции судов в общем случае должны применяться с учетом того же требования запрета ретроактивности. В Постановлении КС РФ от 21 января 2010 г. № 1П отмечается, что недопустимость придания обратной силы нормативному регулированию посредством толкования, ухудшающего положение лица в его отношениях с государством, обусловлена также требованием формальной определенности правовой нормы, которое предполагает, что участники соответствующих правоотношений должны иметь возможность в разумных пределах предвидеть последствия своего поведения и быть уверенными в неизменности своего официально признанного статуса, а также приобретенных прав и обязанностей. Весьма интересный подход применен в Постановлении КС РФ от 28 ноября 2017 г. № 34П (в котором в качестве судебного акта, сформировавшего новую практику, фактически было учтено Определение ВС РФ от 30 марта 2015 г. № 308КГ151222): несмотря на то обстоятельство, что осуществление предпринимательской деятельности, имея в виду ее рисковый характер, с необходимостью предполагает определенную осмотрительность, отсутствуют достаточные основания полагать, что у добросовестного налогоплательщика, оказывающего на регулярной основе специализированные услуги буксиров по установке (снятию) бонового ограждения судна, была возможность при планировании своей хозяйственной деятельности в 2012 – 2013 годах (в условиях имеющейся на тот момент благоприятной административной и судебной практики освобождения данной услуги от уплаты налога на добавленную стоимость) в разумных пределах предвидеть, что на него спустя значительное время, а именно в 2016 году, будет возложена обязанность по уплате НДС в отношении данных услуг применительно к прошедшим периодам. Такому налогоплательщику будет весьма затруднительно компенсировать с контрагентов убытки (условные) в виде доначисленной недоимки по НДС, имеющему косвенный характер и учитываемому, по общему правилу, в цене сделки с покупателем товара (работ, услуг).

Нельзя не отметить, что реализация рассматриваемого межотраслевого принципа в России имеет определенные (хотя и не массовые) проблемы. По существу попытка придания налоговым органом обратной силы важному компоненту для исчисления НДПИ – нормативам потерь полезных ископаемых, была выявлена в ряде Определений ВС РФ (от 2 июля 2015 г. № 305–КГ15–1414, от 21 июля 2015 г. № 305 КГ152112). Суть проблемы в конкретном случае состоит в том, что при расчете данного налога в части нормативных потерь полезных ископаемых применяется ставка 0 % (подп. 1 п. 1 ст. 342 НК РФ). В 2009 году нормативные потери были установлены, как 0,147, а уполномоченный государственный орган утвердил данную величину для определенного месторождения 5 апреля 2010 г. – на 2010 год (0,140) и 30 декабря 2011 г. – на 2011 год (0,139), то есть в условиях, когда часть спорных периодов 2010 и 2011 годов уже прошла.

---

[442] *Хаванова И.А.* «Ретроактивный выбор» законодателя для налоговых схем. // Налоговед. – 2017. – № 1. – С. 30 – 32.

[443] *Харрис Д., О'Бойл М., Уорбрик К. и др.* Право Европейской конвенции по правам человека. – М., 2017. – С. 1199.

[444] *Кучеров И.И.* Теория налогов и сборов (правовые аспекты): монография. – М., 2009. – С. 191.

[445] *Харрис Д., О'Бойл М., Уорбрик К. и др.* Право Европейской конвенции по правам человека. – М., 2017. – С. 1198.

Соответственно, новым регулированием положение налогоплательщика ухудшалось, вследствие чего он, применяя положения п. 1 ст. 5 НК РФ и гл. 26 НК РФ «Налог на добычу полезных ископаемых», полагал, что вновь утвержденные нормативы применяются, начиная с налоговых периодов, следующих за месяцами их утверждения. ВС РФ позицию налогоплательщика поддержал, отметив, что вопреки утверждению налогового органа, НК РФ не содержит императивного условия о необходимости перерасчета налога после утверждения указанных нормативных потерь, его проведение является правом налогоплательщика и призвано, как правило, не допустить незаконного увеличения размера налогового обязательства, на что указывал Президиум ВАС РФ в Постановлении от 19 февраля 2013 г. № 12232/12.

Еще одна проблема следует из новой редакции подп. 2 п. 2 ст. 45 НК РФ. В 2016 году указанное положение, упрощенно говоря, предполагало возможность взыскания налога не с организации – налогоплательщика, а с иной (аффилированной) организации, для пресечения случаев т.н. «перевода бизнеса» и избегания выплат налогов. Однако, при переводе бизнеса с организации на физическое лицо норма была неприменима. Федеральным законом от 30 ноября 2016 г. № 401ФЗ в НК РФ были внесены изменения и теперь возможно взыскание налогов и с аффилированного физического лица; но переходных норм данный Федеральный закон для этой части нововведений не содержит. Соответственно, неизбежен вопрос, является ли данная норма материальной, либо процедурной. В первом варианте ответа, возможно взыскание налогов с физического лица только в случае, если бизнес был переведен на него после вступления в силу новой редакции подп. 2 п. 2 ст. 45 НК РФ. Во втором варианте, момент перевода бизнеса принципиального значения не имеет. Представляется более правильным второй вариант, т.к. с экономической точки зрения речь здесь не идет о дополнительном обременении некоторого физического лица, а об истребовании с него чужих денежных средств (имущества), находящихся у него в силу искусственных и согласованных с ним действий, т.е. ему фактически не находящихся у него на должных правовых основаниях.

Рассматриваемый принцип включен в число межотраслевых с определенной степенью условности. Запрет на придание обратной силы источнику права, ухудшающего положение частного субъекта, зачастую расценивается в качестве общеправового принципа, а именно, как правовое требование – следствие принципа законности. Сложно ожидать от частного субъекта соблюдения норм, которые могут быть изменены ретроактивно, особенно с ухудшением положения данного частного субъекта.

В Решении КС РФ от 1 октября 1993 г. № 81р разъяснено, что нормотворческая практика введения в действие закона свидетельствует о том, что основным принципом существования его во времени является немедленное действие. Придание обратной силы закону – исключительный тип его действия во времени, использование которого относится лишь к прерогативе законодателя. При этом либо в тексте закона содержится специальное указание о таком действии во времени, либо в правовом акте о порядке вступления закона в силу имеется подобная норма. Законодатель, реализуя свое исключительное право на придание закону обратной силы, учитывает специфику регулируемых правом общественных отношений. Обратная сила закона применяется преимущественно в отношениях, которые возникают между индивидом и государством в целом, и делается это в интересах индивида (уголовное законодательство, пенсионное законодательство). В отношениях, субъектами которых выступают физические и юридические лица (к таким относятся и трудовые отношения), обратная сила не применяется, ибо интересы одной стороны правоотношения не могут быть принесены в жертву интересам другой, не нарушившей закон.

Тем не менее, следует отметить, что в некоторых случаях законодатель может ухудшить положение определенных частных субъектов даже в гражданских правоотношениях. Так, установленный в ст. 181 ГК РФ срок исковой давности по требованию о применении последствий недействительной ничтожной сделки 26 июля 2005 года был изменен с десяти лет до трех, а закону об изменении исковой давности была придана обратная сила. Очевидно, что это ухудшило положение частных субъектов, имевших право на предъявление такого требования, но данное изменение не было признано необоснованным (Постановления Президиума ВАС РФ от 3 октября 2006 г. № 6453/06, от 8 ноября 2006 г. № 9042/06, от 16 января 2007 г. № 12663/06), в т.ч. и по той причине, что частные субъекты имели возможность беспрепятственно реализовать свое право на иск в период с официальной публикации изменяющего законодательства и до его вступления в силу.

Кроме того, исходя из Постановления КС РФ от 21 января 2010 г. № 1П, можно в целом заключить, что акт высшего судебного органа, принятый по частноправовому спору, вполне может иметь по существу обратную силу, ухудшающую положение частного субъекта, т.к. споры по ранее возникшим правоотношениями будут рассматриваться соответствующими судебными органами исходя из новой правовой позиции. Но очевидно, что в сравнении с предшествовавшей практикой новая правовая позиция вполне может ухудшить положение одной стороны типичного частноправового спора и, соответственно, улучшить положение другой стороны.

Интересна позиция В.Д. Зорькина: Конституция РФ запрещает действие обратной силы закона лишь применительно к усилению уголовной ответственности и введению новых налогов. Во всех остальных случаях такое регулирование допустимо[446].

Отраслевые принципы, относящиеся исключительно к налоговому праву (т.е. не применяемые более ни в одной отрасли отечественного права, но относящиеся к налоговому праву в целом), определить достаточно сложно. В этом плане справедлива позиция В.С. Белых и Д.В. Винницкого о том, что значительные трудности возникают при определении отраслевых принципов, особенно тех, которые но каким либо причинам не получили закрепление в действующем законодательстве[447].

Возможно привести следующий пример отраслевого принципа налогового права, отраженного в законодательстве.

Принцип указания исчерпывающего перечня налогов в федеральном законе. Конституция РФ в ч. 3 ст. 75 предусматривает, что система налогов, взимаемых в федеральный бюджет, и общие принципы налогообложения и сборов в Российской Федерации устанавливаются федеральным законом. В Постановлении КС РФ от 21 марта 1997 г. № 5П разъяснено, что выявление конституционного смысла гарантированного Конституцией РФ органам государственной власти субъектов РФ права устанавливать налоги возможно только с учетом основных прав человека и гражданина, закрепленных в статьях 34 и 35 Конституции РФ, а также конституционного принципа единства экономического пространства. Исходя из необходимости достижения равновесия между указанными конституционными ценностями, налоговая политика стремится к унификации налоговых изъятий. Этой цели служит и такой общий принцип налогообложения и сборов, как исчерпывающий по своему характеру перечень региональных налогов, которые могут устанавливаться органами государственной власти субъектов РФ. В Постановлении КС РФ от 30 января 2001 г. № 2П, в свою очередь, выражена правовая позиция, в соответствии с которой установление общих принципов налогообложения и сборов и формирование налоговой системы, включающей в том числе исчерпывающий перечень региональных налогов как источников поступлений в бюджеты субъектов РФ и местные бюджеты, осуществляется федеральным законом в соответствии с Конституцией РФ. Аналогичная позиция в отношении исчерпывающего перечня местных налогов выражена и в Определениях КС РФ от 5 февраля 1998 г. № 22О и от 24 марта 2005 г. № 34О.

Соответственно, в силу подп. 1 п. 2 ст. 1 НК РФ все виды налогов и сборов, взимаемых в Российской Федерации, предусмотрены в НК РФ. В п. 5 ст. 3 НК РФ установлено, что ни на кого не может быть возложена обязанность уплачивать налоги и сборы, а также иные взносы и платежи, обладающие установленными НК РФ признаками налогов или сборов, не предусмотренные НК РФ либо установленные в ином порядке, чем это определено НК РФ. Действующий закрытый перечень федеральных, региональных и местных налогов определен в статьях 13, 14, 15 НК РФ. Перечень особых видов федеральных налогов – специальных налоговых режимов – содержится в ст. 18 НК РФ. Еще одна разновидность особых федеральных налогов – страховые взносы, упомянута в ст. 18.1 НК РФ.

Тем не менее, есть основания полагать, что указанный отраслевой принцип налогового права является достаточно дискуссионным, и скорее обращен к законодателю, чем к правоприменителю. Как показывает практика, «самоограничения», которые накладывает на себя законодатель, устанавливая некие нормы в принимаемых им законах, им же при желании легко преодолеваются через принятие новых норм. Роль реальных ограничений для законодателя, принимающего очередной федеральный закон, играют только однозначно сформулированные положения Конституции РФ и правовые позиции КС РФ. Так, отсутствие в НК РФ упоминания о некотором платеже, установленном федеральным законом и полностью соответствующем нормативному определению налога, данному в п. 1 ст. 8 НК РФ, как представляется, не будет основанием для того, чтобы его не уплачивать. Подтверждение такому подходу – фактическое наличие целого ряда платежей, полностью соответствующих нормативным определениям налога (сбора) и урегулированных отдельными федеральными законами (а также иными нормативными актами), которые будут рассмотрены в дальнейшем. На уровне высших судебных органов обычно не отрицается возможность взимания таких платежей.

---

[446] *Зорькин В.Д.* Конституция живет в законах: резервы повышения качества российского законодательства. // URL: http://www.rg.ru/2014/12/18/zorkin.html

[447] *Белых В.С., Винницкий Д.В.* Налоговое право России – М., 2004. – С. 138.

Примеры же **институциональных** принципов (требований) российского налогового права, достаточно многочисленны. Следует напомнить, что законодатель располагает значительным усмотрением в части регламентации институтов налогового права, и, в частности, может соответственно изменять институциональные принципы налогового права. Естественно, основной интерес они представляют при изучении соответствующего правового института. В качестве современных институциональных принципов (требований) российского налогового права можно (с достаточной степенью условности) рассматривать в т.ч.:

– судебное взыскание налога (пени, штрафа) с физических лиц без статуса индивидуального предпринимателя, а также в основном внесудебное взыскания налога (пени, штрафа) с организаций и с индивидуальных предпринимателей;

– привлечение к налоговой (штрафной) ответственности в административном (внесудебном) порядке;

– обязательное досудебное административное обжалование ненормативных правовых актов, действий (бездействия) налоговых органов и их должностных лиц;

– самостоятельное исчисление и уплата налога налогоплательщиком (как исключения – исчисление налоговым органом и самостоятельная уплата налогоплательщиком; либо исчисление и уплата через налогового агента – источник выплат налогоплательщику);

– возложение на налогоплательщиков, самостоятельно исчисляющих конкретные налоги, обязанности по представлению налоговых деклараций по этим налогам, а также обязанностей по созданию, хранению и представлению к проверке документов, на основании которых и исчисляются (декларируются) данные налоги;

– исчисление налоговыми органами поимущественных налогов для физических лиц без статуса индивидуального предпринимателя;

– обложение у физических лиц без статуса индивидуального предпринимателя только такого имущества, которое учтено в соответствующих государственных реестрах (налог на имущество физических лиц – недвижимость (строения), транспортный налог – транспортные средства, земельный налог – земельные участки);

– исчисление НДС в основном «инвойсным» методом – через уменьшение НДС, предъявленного налогоплательщиком покупателю к уплате в составе цены товара (работы, услуги), на НДС, предъявленный поставщиком к уплате налогоплательщику в составе цены соответствующего товара (работы, услуги);

– исчисление налога на прибыль организаций в основном путем расчета прибыли через доходы, уменьшенные на соответствующие расходы и др.

Рассматривая подобные (институциональные) принципы в шведском налоговом праве, Р. Польссон привел следующий пример: в сфере подоходного налогообложения действует фундаментальное правило, согласно которому, то лицо, которое получило доход, должно платить с него налог независимо от того, как оно распорядилось полученным доходом[448]. В Постановлении Президиума ВАС РФ от 19 апреля 2011 г. № 15932/10, принятом по вопросу налогообложения земельным налогом, как конституционный принцип указана платность землепользования.

По итогам рассмотрения предложенного перечня принципов отечественного налогового права, следует еще раз отметить, что их состав и содержание могут иметь определенные отличия в представлениях ряда современных ученых и правоприменителей. По справедливому замечанию А.В. Демина, каждое лицо вправе толковать общие принципы налогообложения согласно своему правопониманию, юридическому опыту и правовой культуре[449]. Можно обнаружить сходный подход и в ином источнике: что касается принципов налогообложения, то предлагаемый в различных работах их перечень является отображением субъективных усмотрений авторов по поводу того, каким они желают видеть налогообложение[450].

В целом проблему описывает Т.Г. Морщакова: общеправовые принципы не так легко извлекаемы, как те или иные нормы, из законодательного текста. Общеправовые принципы очень трудно извлечь и трудно ими руководствоваться. Теоретически кажется наиболее трудным выявление содержания этих общеправовых принципов, на соразмерность которым, на соответствие которым нужно проверять конкретную норму[451]. Сходным образом рассуждает и А.Ф. Черданцев: выделение в праве тех или иных норм либо руководящих идей, конкретизированных в детальных нормах в качестве принципов, в определенной мере имеет оценочный характер. Этим отчасти можно объяснить то, что разные авторы приводят разные перечни принципов права или других правовых явлений. Каждый автор стремится внести свой вклад в разработку системы принципов и зачастую называет какие–то другие принципы, не отмеченные ранее. До сих пор юридическая наука не пришла к единому мнению о количестве и содержании даже основных принципов права. Это объясняется многими причинами, прежде всего тем, что выбор определенных положений в качестве принципов права связан с оценочными процессами. Оценки же, как известно, меняются в зависимости от субъекта и времени[452]. По мнению Б.Н. Кардозо, наиболее общие положения конституции имеют содержание и значение, меняющееся из века в век[453].

Интересно мнение А.А. Иванова о том, что одна из основных проблем публичного права – это отсутствие четко сформулированных принципов, которые определяют все остальное регулирование. Да, действия публичных субъектов обязательны для противоположной стороны публичных отношений (принцип обязательности актов власти), да, такие действия должны осуществляться на основании закона (принцип законности актов власти). С этим согласны почти все. А дальше начинаются разногласия как в части набора принципов, так и их содержания. Публичное право разошлось по разным отраслям, и в каждой их них, например, в налоговом или в таможенном праве стали выделять свои принципы. А общих для всего публичного права принципов, с которыми согласно юридическое сообщество, нет[454]. По этой причине неудивительно то, что практика КС РФ, а также значительный объем современной литературы по налоговому (финансовому) праву зачастую предполагают наличие в налоговом праве «особого» перечня принципов, отличающихся от общепринятых, по меньшей мере, наименованием.

С учетом рассуждений В.В. Ершова, принципов права, условно говоря, не может быть «слишком много». В настоящее же время, категория «принцип» чрезмерно активно, излишне широко и, как правило, без достаточных теоретических оснований применяется научными и практическими работниками[455]. С этой точки зрения, перечень, включающий, например, 30 общеправовых принципов, выглядел бы неправдоподобно, поскольку все они одновременно никак не могли бы обладать свойствами высокой степени обобщения, устойчивости и стабильности.

В частности, вариант перечня принципов российского налогового права предложен в Постановлении КС РФ от 27 мая 2003 г. № 9П. Суд указал, что федеральный законодатель сформулировал в НК РФ такие основные принципы налогообложения, как всеобщность и равенство налогообложения, обязательность учета фактической способности налогоплательщика к уплате налога, обоснованность, недопустимость произвольных налогов, а также налогов, препятствующих реализации гражданами своих конституционных прав, обязательность определения в законе всех элементов налогообложения, толкование неустранимых сомнений, противоречий и неясностей актов законодательства о налогах в пользу налогоплательщика. Кроме того, исходя из Постановления КС РФ от 21 марта 1997 г. № 5П, принципы налогообложения и сборов в части, непосредственно предопределяемой положениями Конституции РФ, находятся в ведении

---

[448] *Польссон Р.* Шведское налоговое право. – Екб., 2006. – С. 85.

[449] *Демин А.В.* Налоговое право России. – М., 2006. – С. 117.

[450] *Худяков А.И., Бродский М.Н., Бродский Г.М.* Основы налогообложения. – СПб., 2002. – С. 123.

[451] Выступление профессора Т.Г. Морщаковой на Вторых Сенатских чтениях. // URL: http://www.ksrf.ru/ru/Info/Reading/Pages/SecondReading.aspx

[452] *Черданцев А.Ф.* Логико–языковые феномены в юриспруденции. – М., 2012. – С. 136, 264.

[453] *Кардозо Б.Н.* Природа судейской деятельности. Пер. с англ. – М., 2017. – С. 14.

[454] *Иванов А.А.* Проблемы публичного права России: взгляд со стороны. Часть 1. // URL: https://zakon.ru/blog/2016/09/21/problemy_publichnogo_prava_rossii_vzglyad_so_storony_chast_1

[455] *Ершов В.В.* Правовое и индивидуальное регулирование общественных отношений. М., 2018. – С. 276, 277.

Российской Федерации. К ним относятся обеспечение единой финансовой политики, включающей в себя и единую налоговую политику, единство налоговой системы, равное налоговое бремя и установление налоговых изъятий только на основании закона. В ряде Определений КС РФ (от 2 октября 2003 г. № 384О, от 21 ноября 2013 г. № 1817О) упомянут конституционный принцип экономической нейтральности налогов, а в Определении от 5 июля 2005 г. № 289О – принцип исчерпывающего по своему характеру перечня региональных налогов, которые могут устанавливаться органами государственной власти субъектов Российской Федерации.

По мнению О.А. Борзуновой, в целом за время своего существования КС РФ в той или иной форме высказался по всем общепризнанным принципам налогообложения: законности налогообложения; всеобщности и равенства налогообложения; справедливости налогообложения; взимания налога в публичных целях; установления налогов и сборов в должной процедуре; экономического основания налогов (сборов); презумпции толкования в пользу плательщика всех неустранимых сомнений, противоречий и неясностей актов законодательства о налогах и сборах; определенности налоговой обязанности; единства экономического пространства Российской Федерации и налоговой политики; единства системы налогов и сборов[456]. А. Бланкенагель предлагает сходный перечень принципов налогового права, выделенных, по его мнению, в актах КС РФ: равенство налогоплательщиков; равенство налогового бремени; всеобщность налогообложения; принцип законного установления налогов; принцип определенности законодательных актов, регулирующих налоги; принцип ограниченной возможности законодателя делегировать право регулирования налогов исполнительной власти; принцип соразмерности налогов, справедливость налогообложения[457].

Д.В. Винницкий выделяет систему российских принципов налогового права: принцип регулирования налоговых отношений законом; принцип всеобщности и равенства налогообложения; принцип определенности налогообложения; принцип минимально необходимого ограничения прав частных субъектов налогового права; принцип экономической обоснованности (соразмерности ограничения экономических интересов); принцип защиты добросовестного участника налогового отношения и недопустимости злоупотребления правом; принцип федерализма и единства государственного суверенитета[458]. Исходя из позиции Е.В. Тимофеева, следует выделять такие принципы налогового права, как: установление налога только законом; экономическое основание налога (в т.ч. учет фактической способности к уплате налога); равенство и запрет дискриминации; ограниченный перечень налогов; установление всех необходимых элементов налога; конкретность и понятность; единство экономического пространства; сомнение – против фиска; применение аналогии в пользу налогоплательщика; толкование понятий и терминов, не определенных в налоговом праве, с учетом их отраслевого значения; исчисление «налоговых» сроков с учетом требований НК РФ; приоритет существа над формой; наличие деловой цели; фискальная нейтральность; учет преимущественного интереса в операции; учет отклонений от разумно ожидаемого поведения; учет нарушений со стороны контрагентов (в т.ч. проявление должной осмотрительности и осторожности; осведомленность налогоплательщика о нарушениях контрагентов; осведомленность налогоплательщика о недостоверности подписей контрагентов)[459].

Примеры из зарубежных правовых систем. Ф. Верт приводит принципы налогового права, которые определены Конституцией ФРГ: принцип законности налогообложения, принцип определенности, запрет обратной силы, равенство в налогообложении, принцип платежеспособности, системная последовательность и последовательность в оценке, гарантия прожиточного минимума и избежание конфликтов оценки, принцип поддержки брака и семьи, гарантия собственности, конституционно–правовая допустимость регулирующих норм[460]. Ш. Рекцигель уточняет, что для реализации принципа последовательности законодатель должен определить, какого налогоплательщика и каким образом следует обременить налогом; исключения требуют особого доказывания[461]. С точки зрения Р. Польссона, в шведской правовой системе выделяются следующие основные принципы налогового права: принцип законности, принципы равенства и объективности налогообложения, принцип налогообложения в соответствии с налогоспособностью, принцип нейтральности налогообложения[462].

Кроме собственно состава принципов налогового права могут иметь место различные подходы к их классификации. Так, М.Н. Карасев предлагает классифицировать принципы налогообложения по формальному признаку (конституционные и общие принципы), а также по сущностным признакам (принципы налогообложения и принципы законодательства о налогах и сборах)[463]. Н.А. Шевелева, развивая идеи, предложенные Г.А. Гаджиевым и С.Г. Пепеляевым[464], предлагает выделять принципы, сформулированные в ст. 3 НК РФ. Речь идет о принципах, обеспечивающих реализацию и соблюдение:

– основ конституционного строя (установления, изменения или отмены налогов исключительно законами (актами законодательных (представительных) органов власти – ч. 1 п. 5; ограничения форм налогового законотворчества – ч. 2 п. 5);

– основных прав и свобод налогоплательщиков (юридического равенства налогоплательщиков – п. 2; всеобщности налогообложения – п. 1; равного налогового бремени – п. 1; запрета произвольности налогообложения – п. 3; ясности налогового законодательства – п. 6, 7);

– начал российского федерализма (единства налоговой политики (единства экономического пространства) – п. 4; единства системы налогов – ч. 2 п. 5; разделения налоговых полномочий между Федерацией, субъектами РФ и муниципальными образованиями – ч. 1 п. 5).

Также предлагается выделить принципы, не отраженные в ст. 3 НК РФ, а именно принципы справедливости, приоритета публичной цели взимания налога, однократности налогообложения[465].

В общих положениях основных налоговых законов странах ближнего зарубежья также зачастую прописаны принципы налогового права. Так, в п. 1 ст. 4 Налогового кодекса Республики Казахстан[466] предусмотрено, что налоговое законодательство Республики Казахстан основывается на принципах налогообложения, установленных настоящим Кодексом. К принципам налогообложения относятся принципы обязательности, определенности налогообложения, справедливости налогообложения, добросовестности налогоплательщика, единства налоговой системы и гласности налогового законодательства Республики Казахстан.

---

[456] *Борзунова О.А.* Теория и практика кодификации в налоговом праве – М., 2009. – С. 200 – 201.

[457] *Бланкенагель А.* Экономическая сущность налога и ее правовое значение // Налоговое право в решениях Конституционного Суда РФ 2008 г. – М., 2010. – С. 55.

[458] *Винницкий Д.В.* Российское налоговое право: проблемы теории и практики. – СПб., 2003. – С. 181 – 235.

[459] *Тимофеев Е.В.* Налоговое право России – практическое и увлекательное. Полутом I: От основ к источникам и основным принципам. – М., 2017. – С. 201 – 346.

[460] *Верт Ф.* Опыт рассмотрения Федеральным конституционным судом Германии обращений по налоговым спорам // Налоговое право в решениях Конституционного Суда РФ 2006 г. – М., 2007. – С. 63.

[461] *Рекцигель Ш.* Применение Конституционным Судом ФРГ принципов налогообложения // Налоговое право в решениях Конституционного Суда РФ 2008 г. – М., 2010. – С. 221.

[462] *Польссон Р.* Шведское налоговое право. – Екб., 2006. – С. 75 – 85.

[463] *Карасев М.Н.* Налоговая политика и правовое регулирование налогообложения в России. – М., 2004. – С. 36.

[464] *Гаджиев Г.А., Пепеляев С.Г.* Предприниматель – налогоплательщик – государство. Правовые позиции Конституционного Суда РФ. – М., 1998. – С. 183 – 193.

[465] *Кустова М.В., Ногина О.А., Шевелева Н.А.* Налоговое право России. Общая часть: учебник – М., 2001. – С. 35 – 37.

[466] URL: http://kgd.gov.kz/ru/content/nalogovyy-kodeks-rk

Налоговый кодекс Республики Беларусь[467] в ст. 2 также предусматривает основные принципы налогообложения в Республике Беларусь. Из соответствующих положений можно упомянуть следующие: каждое лицо обязано уплачивать законно установленные налоги, сборы (пошлины), по которым это лицо признается плательщиком; ни на кого не может быть возложена обязанность уплачивать налоги, сборы (пошлины), а также обладающие установленными настоящим Кодексом признаками налогов, сборов (пошлин) иные взносы и платежи, не предусмотренные настоящим Кодексом либо установленные в ином порядке, чем это определено Конституцией Республики Беларусь, настоящим Кодексом, принятыми в соответствии с ним законами, регулирующими вопросы налогообложения, актами Президента Республики Беларусь; налогообложение в Республике Беларусь основывается на признании всеобщности и равенства.

В соответствии с п. 1 ст. 4 Налогового кодекса Украины[468] налоговое законодательство Украины основывается на следующих принципах: всеобщность налогообложения; равенство всех плательщиков перед законом; неотвратимость наступления определенной законом ответственности в случае нарушения налогового законодательства; презумпция правомерности решений налогоплательщика; фискальная достаточность; справедливость; экономичность налогообложения; нейтральность налогообложения; стабильность; равномерность и удобство оплаты; единый подход к установлению налогов и сборов.

Возвращаясь к общим вопросам принципов права (естественно, имеющим отражение и в налоговом праве, если оно выделяется в качестве отрасли), можно отметить, что их система может существенно зависеть не только от ученых и правоприменителей, но еще и от эпохи (идеологии). Так, с современной точки зрения конституционной экономики выделяются следующие общеправовые принципы: равенства, справедливости, соразмерности, пропорциональности, добросовестности, недопустимости злоупотребления правом[469]. Исходя из Постановления КС РФ от 27 января 1993 г. № 1П, общеправовые принципы – справедливости, юридического равенства, гарантированное государством прав и свобод человека и гражданина, возмещения государством всякого ущерба, причиненного личности незаконными действиями государственных органов и должностных лиц, закрепленные в Конституции РФ, обладают высшей степенью нормативной обобщенности, предопределяют содержание конституционных прав человека, отраслевых прав граждан, носят универсальный характер и в связи с этим оказывают регулирующее воздействие на все сферы общественных отношений. Общеобязательность таких принципов состоит как в приоритетности перед иными правовыми установлениями, так и в распространении их действия на все субъекты права. В свою очередь, в Постановлении КС РФ от 22 марта 2007 г. № 4П сделан вывод, что для поддержания доверия граждан к закону и действиям государства, в том числе при изменении действующего регулирования, он обязан соблюдать конституционные принципы справедливости, равенства, соразмерности, а также стабильности и гарантированности социальных прав и не может осуществлять такое регулирование, которое посягало бы на само существо этих прав и приводило бы к утрате их реального содержания.

В качестве недавнего исторического примера иной системы общеправовых принципов, можно привести известную работу советского ученого А.В. Васильева[470]: основными правовыми принципами социалистического права являются: закрепление политической власти трудящихся во главе с рабочим классом; закрепление, развитие и охрана социалистической собственности на средства производства; всеобщность труда членов общества и распределение по труду соответственно с его количеством и качеством; социалистический демократизм; охрана прав, интересов и свобод трудящихся; интернационализм; социалистический гуманизм.

Изложенное не означает, что в связи со сменой идеологии в России какие–либо выделяемые в настоящее время науке общеправовые принципы должны «зеркально» отрицать какие–либо принципы советского права. Ряд принципов существенно не изменился (в т.ч. законности, справедливости, юридического равенства). Некоторый вопрос мог не признаваться в предшествующем историческом периоде актуальным (хотя это не значит, что он таковым не являлся); либо, наоборот, потенциально мог специально «высвечиваться», даже если его актуальность в советском обществе была относительной.

Ж.–Л. Бержель полагает, что ни один из принципов никогда не закрепляется как исключительный и абсолютный. В лучшем случае есть принципы–доминанты[471]. При этом, вопрос о таких правовых «доминантах» (а лучше – о главной «доминанте») вовсе не является элементарным. Так, с учетом идей русского философа В.С. Соловьева, с одной стороны, нет и не было такого людского племени, которое не придавало бы своему понятию добра (каково бы оно ни было) значения постоянной и всеобщей нормы и идеала; а с другой стороны, понятия о добре и зле существенно различались в разных исторических эпохах и обществах[472]. Развивая данные идеи, русский философ и правовед Е.Н. Трубецкой пришел к выводу, что человечество на всех ступенях своего развития в большей или меньшей степени сознавало одну нравственную истину: никакой человек не может найти своего блага в своей отдельности, вне союза с подобными ему людьми: вне общества одинокими усилиями отдельный человек не может бороться против враждебных ему стихий внешнего мира. Как бы ни были разнообразны нравственные понятия у различных народов – все они сходятся между собой в том, что человек должен поступаться некоторыми личными интересами ради блага общего, ограничивать свой произвол ради ближних. Этим и ограничиваются те черты сходства, которые можно установить между пониманиями нравственности, господствующими на различных ступенях культуры. Солидарность как закон должного в большей или меньшей степени признавалась везде, где только существовало человеческое общество[473]. Соответственно, коль скоро в качестве всеобщего и неизменного начала человеческого существования видится только жизнь в сообществе с другими людьми (с неизбежной передачей всеми, либо некоторыми людьми той или иной части индивидуальных прав (ресурсов, возможностей) на общее благо, в т.ч. в виде налогов), становится вполне очевидной известная фраза Б. Франклина: в нашем мире только две неизбежные вещи – смерть и налоги[474]. Иные же начала (основы) общественной жизни, в т.ч. основные принципы права, могут сильно варьироваться в разных сообществах и эпохах.

Кроме того, можно отметить, что даже те общеправовые принципы, которые относительно единообразно выделяются современной наукой, при всей их значимости, иногда могут находиться в явном, либо в косвенном противоречии; не исключена и внутренняя противоречивость отдельно взятого принципа права. Так, Г.А. Гаджиев отмечает, что КС РФ нередко сталкивается с тем, что возникают противоречия между представлениями о различных конституционных принципах, да и конституционные принципы могут быть внутренне противоречивы. Согласование друг с другом противоречивых конституционных принципов, осуществляемое КС РФ в процессе рассмотрения дел, толкование Конституции РФ являются основным содержанием конституционной политики, имеющей своей целью утверждение гражданского мира и согласия[475]. По мнению Р. Алекси, принципы могут и должны быть сбалансированы. Достижение баланса между принципами является типичной формой реализации принципов[476]. Высказывается позиция, что опасность конституционного балансирования равновеликих ценностей состоит в том, чтобы не принизить значимость одного по отношению к

---

[467] URL: http://www.minfin.gov.by/upload/np/acts/nk_obshhaja_chast.pdf, http://www.minfin.gov.by/upload/np/acts/nk_osobennaja_chast.pdf

[468] URL: http://sfs.gov.ua/nk/

[469] *Гаджиев Г.А., Баренбойм П.Д., Лафитский В.И., Мау В.А., Захаров А.В., Мазаев В.Д., Кравченко Д.В., Сырунина Т.М.* Конституционная экономика / Отв. ред. Гаджиев Г.А. – М., 2010. – С. 50 – 71.

[470] *Васильев А.В.* Правовые категории. Методологические аспекты разработки системы категорий теории права – М., 1976. – С. 227.

[471] *Бержель Ж.–Л.* Общая теория права. Пер. с фр. – М., 2000. – С. 482.

[472] *Соловьев В.С.* Оправдание добра. – М., 2012. – С. 95.

[473] *Трубецкой Е.Н.* Труды по философии права. – СПб., 2001. – С. 310, 311.

[474] *Брызгалин А.В., Берник В.Р., Головкин А.Н.* Налоги. Люди. Время. … или этот безграничный Мир Налогов. / под ред. А.В. Брызгалина. – Екб., 2008 – С. 393.

[475] *Гаджиев Г.А.* Принципы права и право из принципов // Сравнительное конституционное обозрение. – 2008. – № 2.

[476] *Алекси Р.* Понятие и действительность права (ответ юридическому позитивизму). Пер. с нем. – М., 2011. – С. 89.

другому и не отдать явное предпочтение одному из них. Согласование друг с другом противоборствующих конституционных принципов является непростой задачей, стоящей перед Конституционным Судом при рассмотрении конкретных дел[477].

В.Д. Зорькин справедливо отмечает, что в системе национального, в том числе конституционного, права рассогласование правовых норм–принципов (и, соответственно, широкий простор для интерпретаций) встречается редко. А вот в системе международного права, увы, налицо существование принципов, между которыми возможны коллизии. Например, в числе Основополагающих Принципов, вошедших в Декларации ООН, возможны коллизии между Принципом неприменения силы и угрозы силой и Принципом невмешательства в дела, входящие во внутреннюю компетенцию государств, между Принципом территориальной целостности государств и Принципом равноправия и самоопределения народов, между Принципом разрешения международных споров мирными средствами и Принципом уважения прав человека и основных свобод. Эти принципы формально равнозначно важны, из них ничто не «главнее». И здесь возникает пространство для взаимоисключающих интерпретаций. А поскольку этим интерпретациям невозможно придать правовую безусловность, они обрамляются комплексом нужным образом созданных СМИ информационных фальсификаций и «сконструированных» контекстов, а также дальнейших интерпретаций этой «фальсифицированной реальности». Причем интерпретаций опять–таки не правовых, а политических и эмоциональных: «демократия и воля народа», «справедливость», «страдания жертв» и т.д.[478]. Примечательно то, что по мнению ряда зарубежных авторов, в практике ЕСПЧ признается, что принцип правовой определенности может освободить государство от соблюдения требования законности в определенных ситуациях[479].

В частности, как пример из отечественной правовой системы, определенное противоречие можно усмотреть в действии принципов (требований) справедливости и правовой определенности. Очевидно, что могут иметь место случаи, когда закон четко и непротиворечиво регулирует предполагаемую ситуацию, но такое регулирование в конкретном случае значительным числом непредвзятых субъектов квалифицируется, как несправедливое. В ряде актов ЕСПЧ, в т.ч. в Постановлении от 23 июля 2009 г. по делу «Сутяжник» против Российской Федерации», а также, например, в Определении ВС РФ от 13 апреля 2016 г. № 306ЭС1514024, применен термин «правовой пуризм» (*legal purism*), что может быть понято, как «право только ради права», т.е. как крайний формализм, влекущий очевидную несправедливость и фактически осуществляемый в противоречии с интересами личности и общества, которые право как раз и призвано защищать. О подобном говорил еще В.И. Ленин: нечто формально правильное, а по сути издевательство[480]. Соответственно, такие ситуации должны «исправляться» судами, в т.ч. через механизмы толкования норм и усмотрения; либо законодателем.

Также следует отметить, что само понятие о справедливости изначально правовым не является, в праве прямо не определяется. В.П. Малахов не без оснований считает, что юрист – если это, конечно, настоящий, образованный, просвещенный (как и полагается) человек – нуждается именно в неюридическом понимании права, иначе он просто замыкается в сконструированной для себя же реальности и в состоянии поддерживать право только как систему принуждения (если не насилия)[481]. Русский юрист Е.В. Спекторский полагал, что пока существуешь юриспруденция, как таковая, она имеет дело именно с такою, несомненно искусственною, но для нее вполне реальною действительностью[482].

Блаженному Августину приписывается высказывание: *lex iniusta non est lex* – несправедливый закон – это не закон[483]. Данное высказывание настолько контрастирует с традиционным *dura lex, sed lex* – суров закон, но это закон (поэтому соблюдать его надо в любом случае)[484], что оно по понятным причинам намного реже упоминается в отечественной юридической литературе. В то же время, идея Блаженного Августина, по всей видимости, является основой для естественного права, а *dura lex, sed lex* – одним из отражений рассмотренного выше принципа законности (и, соответственно, основой для юридического позитивизма, и в некоторой степени идеи правового государства). В сфере гражданского права в определенной мере противостоят друг другу доктрины *pacta sunt servanda* – договоры должны исполняться; и существенного изменения обстоятельств (когда они изменились настолько, что, если бы стороны могли это разумно предвидеть, договор вообще не был бы ими заключен или был бы заключен на значительно отличающихся условиях) – п. 1 ст. 451 ГК РФ.

В юридической науке иногда выделяются в чистом виде «парные», т.е. противоположные по содержанию принципы (централизма и децентрализма, выборности и назначаемости, коллегиальности и единоначалия, открытости и тайны информации, равенства и привилегий, ответственности за вину и безвиновной ответственности, презумпции невиновности и презумпции виновности, диспозитивности и императивности, немедленного действия законов и обратной силы закона, неотчуждаемости прав и свобод и их отчуждаемости и др.). Парные принципы противоположны по содержанию. Доминирование одного из них исключает действие другого. Однако в действительности их соотношение гораздо сложнее и разнообразнее. Во–первых, между ними могут быть разграничены сферы действия. Во–вторых, между противоположными принципами может быть определенный компромисс, выражающийся в их сочетании применительно к одной и той же сфере отношений[485]. Соответственно, поскольку разумно рассматривать принципы (требования) права, не столько как уже достигнутый результат, сколько как цели (цель достижения справедливости, цель достижения юридического равенства…), то вполне может возникнуть ситуация, в которой максимально полное достижение одной цели будет означать невозможность полного достижения другой цели.

Тем не менее, очевидно, что и *dura lex, sed lex* и *pacta sunt servanda* с учетом требования стабильности общественных отношений в подавляющем большинстве ситуаций являются основными (преобладающими) доктринами, а возможность применения в конкретной ситуации противостоящих им доктрин всегда будет требовать достаточно серьезного обоснования.

Изложенное позволяет упомянуть интересную проблему, связанную с принципами права – в некоторых научных исследованиях их предлагается рассматривать, как разновидность аксиом, то есть утверждений, которые не требуют доказательств (не могут быть доказаны). *Principia probant, non probantur* – принципы суть доказательства, они не доказываются[486]. Так, С.Н. Егоров, предлагая аксиоматические основы теории права, отмечает, что принципы ограничения внешней свободы не могут иметь непреложности законов природы. Они должны (и могут) быть установлены в зависимости от того, чего мы хотим добиться, формулируя правила поведения, нормы права, то есть от наших целей. Возможность разного целеполагания приводит к тому, что возможны и различные теории права. Одним из элементов любой теории является первоначальное утверждение, которое представляет собой обобщающий термин для аксиомы, постулата, принципа, начала и т.п. Хорошая система первоначальных утверждений (аксиоматическая система) должна удовлетворять ряду требований:

---

[477] *Гаджиев Г.А., Баренбойм П.Д., Лафитский В.И., Мау В.А., Захаров А.В., Мазаев В.Д., Кравченко Д.В., Сырунина Т.М.* Конституционная экономика / Отв. ред. Гаджиев Г.А. – М., 2010. – С. 48.

[478] *Зорькин В.Д.* Право – и только право. О вопиющих правонарушениях, которые упорно не замечают. // URL: http://www.rg.ru/2015/03/23/zorkin-site.html

[479] *Харрис Д., О'Бойл М., Уорбрик К. и др.* Право Европейской конвенции по правам человека. – М., 2017. – С. 1169.

[480] URL: http://leninism.su/works/82-tom-43/1063-x-vserossijskaya-konferenczziya-rkpb.html

[481] *Малахов В.П.* Мифы современной общеправовой теории. – М., 2013. – С. 25.

[482] *Спекторский Е.В.* К спору о реальности права // Юридический вестник. Издание Московского Юридического Общества. – М., 1914. – С. 63.

[483] URL: https://ru.wikipedia.org/wiki/Правовое_государство

[484] Латинские юридические изречения. / Сост. проф. Е.И. Темнов. – М., 2003. – С. 138.

[485] *Черданцев А.Ф.* Логико–языковые феномены в юриспруденции. – М., 2012. – С. 137, 138.

[486] Латинские юридические изречения. / Сост. проф. Е.И. Темнов. – М., 2003. – С. 305.

содержательность, формальная непротиворечивость, дедуктивная полнота, взаимонезависимость[487]. Одна из причин таких предложений следует из позиции Б.Н. Кардозо: правило, которое хорошо работало в одной области или которое, во всяком случае, имеется, – выявлены его последствия или нет, – переносится в другую область[488].

Примечательно то, что термин «правовые аксиомы» или сходные термины применены в ряде особых мнений судей КС РФ (в т.ч. особое мнение Т.Г. Морщаковой к Постановлению от 24 декабря 1996 г. № 21П, особое мнение В.О. Лучина к Постановлению от 1 декабря 1999 г. № 17П, особое мнение Б.С. Эбзеева к Определению от 17 июля 2006 г. № 137О, особое мнение Н.С. Бондаря к Определению от 10 октября 2013 г. № 1485О). Кроме того, в Постановлении КС РФ от 30 марта 2018 г. № 14П говорится о фундаментальной правовой аксиоме *lex uno ore omnes alloquitur* (закон говорит со всеми одинаково). В актах ВС РФ, ВС СССР и ВАС РФ данный термин не применялся.

В соответствии с общедоступными источниками, аксиома (греч. ἀξίωμα – утверждение, положение), постулат – исходное положение какой–либо теории, принимаемое в рамках данной теории истинным без требования доказательства и используемое при доказательстве других ее положений, которые, в свою очередь, называются теоремами. Необходимость в принятии аксиом без доказательств следует из индуктивного соображения: любое доказательство вынуждено опираться на какие–либо утверждения, и если для каждого из них требовать своих доказательств, цепочка получится бесконечной. Чтобы не уходить в бесконечность, нужно где–то эту цепочку разорвать – то есть какие–то утверждения принять без доказательств, как исходные. Именно такие, принятые в качестве исходных, утверждения и называются аксиомами. В современной науке вопрос об истинности аксиом, лежащих в основе какой–либо теории, решается либо в рамках других научных теорий, либо посредством интерпретации данной теории[489]. Аристотель различал три вида недоказуемых начал: 1) аксиомы; 2) предположения; 3) постулаты[490].

Как отмечалось ранее, принципы права могут быть разграничены на идейные (идеологические) и организационные[491]. Таким образом, под аксиомы больше «подходят» именно идейные (идеологические) принципы права, поскольку именно их, как правило, достаточно сложно (а иногда и невозможно) логически непротиворечиво доказать; а в ряде случаев можно даже привести доводы, обосновывающие обратное утверждение. Принципиальная возможность наличия у некоторого специально выделяемого идейного принципа права его «парной» противоположности, как представляется, означает, что государству (правовой науке) удобнее закрепить такой принцип права именно в виде аксиомы, для того, чтобы вообще «уйти» от необходимости его логического обоснования, и в корне пресечь «неудобные» вопросы.

Конечно, следует учесть, что в силу ч. 1, 2 ст. 13 Конституции РФ в Российской Федерации признается идеологическое многообразие; никакая идеология не может устанавливаться в качестве государственной или обязательной. Однако, с точки зрения В.М. Сырых, публично–правовая деятельность подразделяется на два вида: идеологическую и предметно–практическую[492]. Заслуживает внимания и позиция В.В. Михайлова: если в каком–то обществе не обнаруживается каких–то компонентов модели социальных ограничений, например, идеологии, то это еще не значит, что их нет, возможно, их или недостаточно хорошо искали или не захотели найти. Если чего–то нет в чьем–либо рациональном сознании, это еще не значит, что этого нет вообще[493]. Очевидно, что при полном отсутствии государственной идеологии выделение идейных (идеологических) принципов было бы невозможно, но они в России выделялись и выделяются.

При попытке хотя бы обозначить в качестве аксиом какие–либо современные идеологические принципы права, можно начать с принципа гуманизма, предполагающего приоритет прав человека. Он в настоящее время продекларирован в ст. 2 Конституции РФ, но логически доказать приоритет прав человека над правами сообществ (государства), как представляется, нельзя. Однако, высказываются убедительные доводы относительно того, что данное положение само по себе является внутренне противоречивым, поскольку в соответствии с ним права и свободы человека важнее, чем любые интересы государства, включая само существование государства[494]. Достаточно критически относится к ряду конституционных принципов и А.И. Ковлер. С его точки зрения, величайший образец правовой мифологии – это писаные конституции, исходящие из правовых идеалов. И примечательно, что идея правового государства тем выше поднималась на щит, чем очевиднее становилась неудача строительства так называемого государства всеобщего благоденствия – *welfare state*. То есть, когда западные общества убедились в том, что миф государства всеобщего благоденствия трещит по швам, они стали поднимать на щит миф правового государства[495]. С учетом позиции В.В. Ершова, изначально зарубежная концепция верховенства права *(rule of law)* также имеет существенные внутренние противоречия. Неизбежно возникает вопрос: верховенство права – это верховенство чего над чем? Как правило, если говорить обобщенно, под этим понятием многочисленные зарубежные и российские авторы понимают «верховенство права» как верховенство «права» над «властью», «государством» или «законом», «законодательством». Но, в частности, соотносить между собой возможно лишь однородные правовые явления. Однако правовые категории «право», «власть» и «государство» – разнородные правовые явления[496].

Интересно также и то, что по сведениям, приведенным А. Шайо, начиная с 1989 года, в Восточную Европу устремились самолеты, переполненные разочарованными западными профессорами права, везущими с собой свои излюбленные законопроекты, отвергнутые и осмеянные дома. Эти проекты преподносились новым демократическим режимам как неизбежные. Результатом этого явилась передозировка положений о правах человека и принципах правового государства, прописанных в восточноевропейских конституциях и законодательстве па раннем этапе[497]. В качестве примера, как представляется, «странной» формулировки, можно привести ч. 3 ст. 35 Конституции РФ: никто не может быть лишен своего имущества иначе как по решению суда; принудительное отчуждение имущества для государственных нужд может быть произведено только при условии предварительного и равноценного возмещения. Примечательно то, что ст. 1 Протокола № 1 к Конвенции о защите прав человека и основных свобод сформулирована иначе: каждое физическое или юридическое лицо имеет право на уважение своей собственности; никто не может быть лишен своего имущества иначе как в интересах общества и на условиях, предусмотренных законом и общими принципами международного права.

В Постановлении КС РФ от 24 февраля 2004 г. № 3П содержится следующее разъяснение ч. 3 ст. 35 Конституции РФ: термин «лишен» означает принудительный характер прекращения права частной собственности и предполагает наличие спора, что в обязательном порядке требует судебного контроля, который может быть либо предварительным, либо последующим. Но подобное обоснование выглядит

---

[487] *Егоров С.Н.* Аксиоматические основы теории права – СПб., 2001. – С. 8, 18 – 23.

[488] *Кардозо Б.Н.* Природа судейской деятельности. Пер. с англ. – М., 2017. – С. 29.

[489] URL: https://ru.wikipedia.org/wiki/Аксиома

[490] *Асмус В.Ф.* Античная философия. – М., 1976. – С. 329.

[491] *Малахов В.П.* Мифы современной общеправовой теории. – М., 2013. – С. 24; *Демин А.В.* Принципы права: роль, статус, и действие в налоговом праве Европейского союза. // Налоговед. – 2015. – № 9. – С. 78.

[492] *Сырых В.М.* Материалистическая философия публичного права: монография. – М., 2016. – С. 88.

[493] *Михайлов В.В.* Социальные ограничения: структура и механика подавления человека. – М., 2011. – С. 252.

[494] URL: http://ruxpert.ru/Проблемы_Конституции_РФ

[495] Выступление судьи Европейского суда по правам человека А.И. Ковлера на Четвертых Сенатских чтениях. // URL: http://www.ksrf.ru/ru/Info/Reading/Pages/FourReading.aspx

[496] *Ершов В.В.* Правовое и индивидуальное регулирование общественных отношений. М., 2018. – С. 373.

[497] *Шайо А.* Универсальные права, миссионеры, обращенные и «местные дикари» // Конституционное право: восточноевропейское обозрение. – 1997. – № 2.

неоднозначным, т.к. последующий судебный контроль сложно приравнять к лишению собственности по решению суда. При этом, в ст. 1 Протокола № 1 к Конвенции о защите прав человека и основных свобод нет ни упоминаний об исключительно судебном порядке прекращения права частной собственности, ни об обязательности предварительного и равноценного возмещения. Соответственно, обоснование в т.ч. внесудебного взыскания налогов в России, закрепленного в ст. 46, 47 НК РФ, как представляется, неизбежно требует сложных и неоднозначных рассуждений о конституционности такого порядка.

Изложенное позволяет заключить, что система права, основанная на принципах–аксиомах, была бы, по всей видимости, удобной для толкования и практического применения, но на практике создание такого перечня принципов крайне маловероятно. Система принципов – аксиом должна была бы быть самосогласованной и замкнутой, а принципы должны были бы отвечать требованиям содержательности, формальной непротиворечивости, дедуктивной полноты и взаимонезависимости[498]. Соответственно, сама идея о рассмотрении принципов права, как аксиом, достаточно серьезно и аргументированно критикуется[499].

Впрочем, даже при рассмотрении традиционно принятых систем аксиом в точных науках, показательны исследования, в свое время проведенные К.Ф. Геделем, австрийским, затем американским математиком и философом[500]. Известны две его так называемые теоремы о неполноте, в упрощенном виде формулируемые следующим образом: «любая формальная система аксиом содержит неразрешенные предположения»; «логическая полнота (или неполнота) любой системы аксиом не может быть доказана в рамках этой системы; для ее доказательства или опровержения требуются дополнительные аксиомы (усиление системы)»[501]. Таким образом, даже в предположении о возможности создания в праве самосогласованной системы принципов–аксиом, будут неизбежны ситуации, в которых нельзя будет найти правовое решение некоторой проблемы.

Соответственно, не следует абсолютизировать роль правовых принципов. Кроме всего изложенного, высокая степень обобщения зачастую одновременно означает и пониженную степень конкретизации прав и обязанностей субъектов права. Р. Кабрияк приводит формулу, предложенную в конце XIX века судьей Холмсом (США) – «общие положения не позволяют разрешать конкретные случаи»[502]. *In generalibus versatur error* – общие выражения плодят ошибки[503]. По этим причинам, в судебных актах по конкретным спорам в качестве их главного обоснования принципы права упоминаются достаточно редко, поскольку для некоторой стандартной ситуации обычно предусмотрена специальная норма, а обоснованных сомнений в ее несоответствии совокупности принципов налогового права не имеется. В этом можно убедиться, например, с помощью справочно–правовых систем, сравнив количество ссылок из судебных актов на ст. 3 НК РФ «Основные начала законодательства о налогах и сборах», а также, для сравнения, на массово применяемую ст. 122 НК РФ «Неуплата или неполная уплата сумм налога (сбора, страховых взносов)». В Определении КС РФ от 29 сентября 2015 г. № 1843О отмечается, что ст. 3 и 6 НК РФ носят общий характер и не регулируют какие–либо вопросы, связанные с определением размера конкретного налогового обязательства налогоплательщика по НДФЛ и оспариванием им решения налогового органа, принятого по итогам налоговой проверки, а потому сами по себе не могут рассматриваться как затрагивающие конституционные права заявителя в указанном им аспекте.

Как уже отмечалось, система принципов права соответствующей отрасли практически всегда используется для «первого знакомства» заинтересованных лиц (в том числе студентов) с данной отраслью. Из этого, разумеется, не следует, что такое «первое знакомство» достаточно, и сразу превращает заинтересованного субъекта в профессионала (в т.ч. вследствие вышеуказанных проблем несогласованности системы принципов права; отсутствия их единообразного перечня; предельно общего, т.е. неконкретного характера большинства принципов права и т.д.). Основываясь на позиции А.В. Ильина, рассуждающего о процессуальной добросовестности, можно утверждать, что если юрист строит свою позицию только на отсылках к общим принципам права, то он либо суперпрофессионал, либо полный дилетант[504].

С практической точки зрения, следует также учитывать, что возможность непосредственного применения правовых принципов судами при принятии ими решений в разных странах неодинакова. В Германии судья вряд ли рискнет положить в основу решения по конкретному делу только конституционный принцип. Иная ситуация в США, где судьи применяют их более решительно. Именно поэтому правообразующая, регулятивная функция суда в Соединенных Штатах более развита, наглядным проявлением чего является откровенное признание прецедентного права[505]. Соответственно, в этом плане отечественная правовая система ближе к немецкой, чем к американской. Кроме того, вышеприведенные позиции[506], в соответствии с которыми некоторая идея является принципом права только тогда, когда она в таком качестве признана судом; очевидно, характерны для правовых систем, в которых за судьями традиционно закреплено существенное правотворческое и правоприменительное усмотрение. В России подобное полномочие (признать некоторую идею принципом права), пожалуй, имеют лишь высшие судебные органы.

Интересен и такой аспект указанной проблемы. Как отмечает Л. Фридмэн, почти все смелые судебные решения Верховного суда США основаны, пусть и отдаленно, на двух великих фразах Четырнадцатой поправки: «надлежащий процесс» и «равная защита». Суд трактует эти фразы удивительно многогранно. В частности, с точки зрения Суда, необоснованный, или «произвольный» закон означает невозможность надлежащего процесса[507]. Р.А. Познер, рассуждая о конституционных правах, также говорит о толковании широких положений Конституции, таких как принцип надлежащей правовой процедуры и принцип равной защиты законом[508]. В отечественной правовой системе также можно видеть сходные идеи: в Постановлении КС РФ от 17 марта 2009 г. № 5П отмечается следующее: принудительное изъятие имущества в виде сумм налога и иных платежей, осуществленное в ненадлежащей процедуре, нарушает также судебные гарантии защиты права собственности, закрепленного ст. 8 и 35 Конституции РФ.

1.3. СИСТЕМА ОТРАСЛИ НАЛОГОВОГО ПРАВА. НОРМЫ И ИСТОЧНИКИ НАЛОГОВОГО ПРАВА

---

[498] *Егоров С.Н.* Аксиоматические основы теории права – СПб., 2001. – С. 8, 18 – 23, *Оглезнев В.В., Суровцев В.А.* Конституция как аксиоматическая система // Конституционное и муниципальное право. – 2015. – № 5.

[499] *Черданцев А.Ф.* Логико–языковые феномены в юриспруденции. – М., 2012. – С. 258 – 269; *Малахов В.П.* Мифы современной общеправовой теории. – М., 2013. – С. 120.

[500] URL: https://ru.wikipedia.org/wiki/Гёдель,_Курт

[501] URL: http://elementy.ru/trefil/21142, http://elementy.ru/lib/430446

[502] *Кабрияк Р.* Кодификации. Пер. с фр. – М., 2007. – С. 222.

[503] Латинские юридические изречения. / Сост. проф. Е.И. Темнов. – М., 2003. – С. 194.

[504] *Ильин А.В.* Принцип добросовестности призван разрушать правила. // Закон. – 2018. – № 4. – С. 8.

[505] *Гаджиев Г.А., Баренбойм П.Д., Лафитский В.И., Мау В.А., Захаров А.В., Мазаев В.Д., Кравченко Д.В., Сырунина Т.М.* Конституционная экономика / Отв. ред. Гаджиев Г.А. – М., 2010. – С. 46.

[506] *Бержель Ж.–Л.* Общая теория права. Пер. с фр. – М., 2000. – С. 168; *Демин А.В.* Принципы права: роль, статус, и действие в налоговом праве Европейского союза. // Налоговед. – 2015. – № 9. – С. 78.

[507] *Фридмэн Л.* Введение в американское право / Пер. с англ. – М., 1993. – С. 156–158.

[508] *Познер Р.А.* Экономический анализ права. – М., 2004. – Т. 2. – С. 836.

Право представляет собой не просто совокупность норм, а их систему. Любая система является совокупностью элементов, состоящих в определенной взаимосвязи. Свойства системы не сводятся к сумме свойств составляющих ее элементов. Система всегда существует одновременно как подсистема и надсистема, а также развивается во времени[509].

Налоговое право как отрасль (элемент) права тоже представляет собой систему норм права и может быть условно разделено на подотрасли и институты по определенному критерию. Цели выделения подотраслей и институтов налогового права являются различными. Классическим способом разделения целого является разделение на две части с несовпадающими свойствами (дихотомия)[510]. Критерии для такого разделения также могут быть различными.

1. Налога «вообще» не существует, но существуют отдельные налоги, каждый из которых должен соответствовать нормативному определению п. 1 ст. 8 НК РФ. В то же время целесообразно урегулировать единые для всех налогов и связанные с налогообложением в целом вопросы общими нормами. В связи с этим выделяются:

– общая часть налогового права. К ней относятся нормы, применимые в любых налоговых правоотношениях: установление и введение налогов (ч. 3 ст. 104 Конституции России, ст. 5, 12 НК РФ); определение налога (п. 1 ст. 8 НК РФ) и элементов юридического состава налога (ст. 17 НК РФ), а также взаимосвязанное определение страховых взносов (п. 3 ст. 8 НК РФ) и элементов их юридического состава (п. 1 ст. 18.2 НК РФ); система налогов (ст. 13 – 15, 18, 18.1 НК РФ); налоговый контроль (гл. 14 НК РФ); основания возникновения обязанности по уплате налога (п. 1 ст. 44, ст. 38 НК РФ); уплата налога (ст. 45 НК РФ); принудительное взыскание налога (ст. 46 – 48 НК РФ); налоговая ответственность (гл. 15, 16, 18 НК РФ) и др.

– особенная часть. В нее включены нормы, регулирующие отношения, связанные с исчислением и уплатой конкретных налогов, например НДС (гл. 21 НК РФ), транспортного налога (гл. 28 НК РФ в совокупности с региональным налоговым законодательством о данном налоге), налога на имущество физических лиц (гл. 32 НК РФ в совокупности с местным налоговым законодательством об этом налоге) и др.

При этом не следует полагать, что нормы общей части налогового права содержатся только в части первой НК РФ. Так, в ст. 8 Закона РФ от 21 марта 1991 г. № 9431 «О налоговых органах Российской Федерации» предусматривается распределение полномочий между должностными лицами налоговых органов. Также неверным было бы утверждение, что в части первой НК РФ содержатся исключительно нормы общей части налогового права. Например, в п. 8, 8.1 ст. 88 НК РФ установлены особенности камеральной налоговой проверки декларации по НДС, а гл. 3.1 НК РФ «Консолидированная группа налогоплательщиков» введена исключительно в целях особого регулирования налога на прибыль организаций (п. 1 ст. 25.1 НК РФ). Хотя в настоящее время законодатель стремиться урегулировать все налоговые санкции в части первой НК РФ, а именно в гл. 16 и 18, даже если они относятся только к одному налогу (ст. 122.1 – исключительно к налогу на прибыль); примечательно то, что некоторое время в п. 7 ст. 366 НК РФ, т.е. «внутри» гл. 29 НК РФ «Налог на игорный бизнес», были предусмотрены штрафы за несоблюдение ряда норм именно этой главы.

Справедлива позиция И.А. Цинделиани: несмотря на то, что в современной литературе общепризнано выделение в налоговом праве общей и особенной частей, единый критерий, на основе которого осуществляется систематизация налогово–правовых норм в институты, и их отнесение к общей и особенной частям, остается предметом дискуссий[511]. Указанная позиция подтверждается, например, тем, что Д.В. Винницкий выделяет в налоговом праве общую, особенную и специальную части (международное налоговое право), а к особенной части налогового права относит в т.ч. институт правового регулирования установления и введения налогов и сборов, а также налоговое деликтное право[512];

2. В силу п. 4 ст. 15 Конституции РФ, п. 1 ст. 7 НК РФ, если международным договором Российской Федерации установлены иные правила и нормы, чем предусмотренные НК РФ и принятыми в соответствии с ним нормативными правовыми актами, применяются правила и нормы международных договоров Российской Федерации. Исходя из этого выделяют:

– международное налоговое право. К данному блоку относятся нормы, установленные в международных договорах Российской Федерации. Согласно ст. 14 Федерального закона от 15 июля 1995 г. № 101–ФЗ «О международных договорах Российской Федерации» ратификация международных договоров в соответствии с Конституцией РФ осуществляется в форме федерального закона. Так, Федеральным законом от 23 июня 2003 г. № 80–ФЗ ратифицирована Конвенция между Правительством РФ и Правительством Республики Исландия об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от уплаты налогов на доходы, подписанная в городе Рейкьявике 26 ноября 1999 года;

– национальное налоговое право. В этот блок входят нормы, установленные в национальных источниках права (Конституция РФ, федеральные конституционные законы, НК РФ и иные федеральные законы, нормативные правовые акты федеральных органов исполнительной власти; нормативные правовые акты органов власти субъектов РФ и муниципальных образований).

3. Исходя из цели правового регулирования также можно выделить:

– регулятивное налоговое право. Это блок норм, реализация которых направлена на конечную цель правового регулирования применительно к данной отрасли – финансовое обеспечение деятельности публично–правовых образований. В соответствии со ст. 57 Конституции РФ каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы. Как следует из ст. 346.31 НК РФ, ставка ЕНВД в общем случае устанавливается в размере 15 % величины вмененного дохода;

– охранительное налоговое право. Сюда входят нормы, предусматривающие последствия неисполнения норм регулятивного налогового права. Так, в соответствии с п. 1 ст. 122 НК РФ неуплата или неполная уплата сумм налога (сбора, страховых взносов) в результате занижения налоговой базы (базы для исчисления страховых взносов), иного неправильного исчисления налога (сбора, страховых взносов) или других неправомерных действий (бездействия), если такое деяние не содержит признаков налоговых правонарушений, предусмотренных статьями 129.3 и 129.5 НК РФ, влечет взыскание штрафа в размере 20 % от неуплаченной суммы налога (сбора, страховых взносов).

Отрасль (подотрасль) налогового права может условно подразделяться на правовые институты (совокупность норм права, регулирующих однородные общественные отношения). Так, национальное налоговое право можно разделить на федеральное налоговое право, налоговое право субъектов РФ, муниципальное (местное) налоговое право. В силу ст. 1, 12 НК РФ в региональном (муниципальном) налоговом праве, в частности, не могут быть урегулированы вопросы налогового контроля и налоговой ответственности (эти вопросы регулируются только на федеральном уровне в силу п. 2 ст. 1 НК РФ), но могут содержаться правила исчисления региональных (местных) налогов, не противоречащие федеральным нормам. В п. 18 Постановления Пленума ВС РФ от 29 ноября 2007 г. № 48 «О практике рассмотрения судами дел об оспаривании нормативных правовых актов полностью или в части» отмечается, что нормативными правовыми актами субъектов Российской Федерации не могут устанавливаться санкции (меры ответственности) за нарушения бюджетного и налогового законодательства.

В особенной части налогового права можно выделить институты федеральных налогов (страховых взносов), региональных налогов, местных налогов, специальных налоговых режимов. В охранительном налоговом праве можно выделить институты взыскания налогов, пени, ответственности налогоплательщиков (плательщиков сборов, страховых взносов), ответственности налоговых агентов, ответственности банков и др.

Норма налогового права традиционно определяется в науке, как общеобязательное правило поведения, рассчитанное на неоднократное применение, исходящее от государства и обеспеченное возможностью государственного принуждения, формально определенное (существующее в определенных источниках), регулирующее общественные отношения по уплате налогов и сборов, а также связанные с ними отношения.

Можно выделить нормы общей и особенной частей налогового права, национальные и международные нормы, а также нормы регулятивные и охранительные. Но возможны и иные классификации.

1. По форме выражения предписания можно выделить:

---

[509] *Жилин Д.М.* Теория систем: опыт построения курса. – М., 2007.

[510] URL: https://ru.wikipedia.org/wiki/Дихотомия

[511] *Цинделиани И.А.* Система налогового права // Государство и право. – 2013. – № 1. – С. 53.

[512] *Винницкий Д.В.* Налоговое право: учебник для бакалавров. – М., 2013. – С. 119, 257, 275.

– управомочивающие нормы. В соответствии с подп. 1 п. 1 ст. 21 НК РФ налогоплательщики имеют право получать по месту своего учета от налоговых органов бесплатную информацию (в том числе в письменной форме) о действующих налогах и сборах, законодательстве о налогах и сборах и принятых в соответствии с ним нормативных правовых актах, порядке исчисления и уплаты налогов и сборов, правах и обязанностях налогоплательщиков, полномочиях налоговых органов и их должностных лиц, а также получать формы налоговых деклараций (расчетов) и разъяснения о порядке их заполнения. Как следует из подп. 2 п. 1 ст. 31 НК РФ, налоговые органы вправе проводить налоговые проверки в порядке, установленном НК РФ;

– запрещающие нормы. На основании п. 8 ст. 77 НК РФ проведение ареста имущества в ночное время не допускается, за исключением случаев, не терпящих отлагательства. В соответствии с п. 11 ст. 220 НК РФ повторное предоставление налоговых вычетов, предусмотренных подп. 3 и 4 п. 1 указанной статьи, не допускается. Как следует из подп. 2 п. 2.2 ст. 346.26 НК РФ на уплату ЕНВД не вправе переходить организации, в которых доля участия других организаций составляет более 25 %.

Следует отметить, что многие нормы могут быть сформулированы как в виде запрета, так и в ином виде. В частности, приведенная норма п. 8 ст. 77 НК РФ может быть изложена следующим образом: проведение ареста имущества возможно только в дневное время.

В данном блоке следует отметить и нормы–санкции, устанавливающие штрафы за опосредованно запрещенные ими деяния. Например, в силу п. 1 ст. 135 НК РФ неправомерное неисполнение банком в установленный НК РФ срок поручения налогового органа о перечислении налога, авансового платежа, сбора, страховых взносов, пеней, штрафа влечет взыскание штрафа в размере одной стопятидесятой ставки рефинансирования ЦБ РФ, но не более 0,2 % за каждый календарный день просрочки. При этом, п. 1 ст. 135 НК РФ корреспондирует позитивно обязывающей норме п. 2 ст. 60 НК РФ – поручение налогоплательщика или поручение налогового органа исполняется банком в течение одного операционного дня, следующего за днем получения такого поручения.

Однако, нормы, прямо устанавливающей обязанность, за неисполнение которой предусмотрена санкция, в принципе может и не быть, но от этого санкция не перестает опосредованно запрещать неправомерное деяние. В частности, в силу ст. 128 НК РФ неправомерный отказ свидетеля от дачи показаний, а равно дача заведомо ложных показаний наказываются штрафом. Но в НК РФ (в т.ч. в ст. 90) не предусмотрено нормы, прямо обязывающей свидетеля дать правдивые показания, хотя это и очевидно, с учетом ст. 128 НК РФ. Следует отметить, что, например, в ч. 2 ст. 25.6 КоАП РФ установлено, что свидетель обязан явиться по вызову судьи, органа, должностного лица, в производстве которых находится дело об административном правонарушении, и дать правдивые показания: сообщить все известное ему по делу, ответить на поставленные вопросы и удостоверить своей подписью в соответствующем протоколе правильность занесения его показаний;

– обязывающие нормы. Вследствие того, что основным способом правового регулирования в налоговом праве является позитивное обязывание, основной объем норм налогового права составляют именно обязывающие нормы. Согласно подп. 4 п. 1 ст. 23 НК РФ налогоплательщики обязаны представлять в установленном порядке в налоговый орган по месту учета налоговые декларации (расчеты), если такая обязанность предусмотрена законодательством о налогах и сборах. На основании п. 2 ст. 52 НК РФ в случае, если обязанность по исчислению суммы налога возлагается на налоговый орган, не позднее 30 рабочих дней до наступления срока платежа налоговый орган направляет налогоплательщику налоговое уведомление;

2. По методу правового регулирования можно выделить:

– императивные нормы (основной массив). Согласно ст. 57 Конституции РФ каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы. В соответствии с п. 2 ст. 33 НК РФ должностные лица налоговых органов обязаны реализовывать в пределах своей компетенции права и обязанности налоговых органов;

– диспозитивные нормы. Согласно п. 1 ст. 45 НК РФ налогоплательщик вправе исполнить обязанность по уплате налога досрочно. Как следует из п. 1 ст. 145 НК РФ организации и индивидуальные предприниматели при соблюдении определенных условий имеют право на освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика, связанных с исчислением и уплатой НДС;

3. Исходя их позиции А.В. Демина[513], действующие нормы налогового права могут быть разграничены на:

– **материальные** нормы. На основании п. 1 ст. 78 НК РФ сумма излишне уплаченного налога подлежит зачету в счет предстоящих платежей налогоплательщика по этому или иным налогам, погашения недоимки по иным налогам, задолженности по пеням и штрафам за налоговые правонарушения либо возврату налогоплательщику в порядке, предусмотренном данной статьей.

– **процедурные** нормы. В силу п. 6 ст. 78 НК РФ сумма излишне уплаченного налога подлежит возврату по письменному заявлению (заявлению, представленному в электронной форме с усиленной квалифицированной электронной подписью по телекоммуникационным каналам связи или представленному через личный кабинет налогоплательщика) налогоплательщика в течение одного месяца со дня получения налоговым органом такого заявления.

При этом часть процедурных норм, связанная с регламентацией юрисдикционной и иной охранительной деятельности властных субъектов, относится к **процессуальным** нормам. Как следует из п. 2 ст. 138 НК РФ акты налоговых органов ненормативного характера, действия или бездействие их должностных лиц (за исключением актов ненормативного характера, принятых по итогам рассмотрения жалоб, апелляционных жалоб, актов ненормативного характера ФНС России, действий или бездействия должностных лиц ФНС России) могут быть обжалованы в судебном порядке только после их обжалования в вышестоящий налоговый орган в порядке, предусмотренном НК РФ;

4. Основываясь на классификации, предложенной В.К. Бабаевым[514], по функциям в механизме правового регулирования можно выделить:

– нормы–принципы. Большинство принципов налогового права прямо закреплены в НК РФ. Так, в соответствии с п. 7 ст. 3 все неустранимые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах и сборах толкуются в пользу налогоплательщика (плательщика сбора, плательщика страховых взносов, налогового агента);

– нормы–дефиниции. В силу п. 1 ст. 11 НК РФ институты, понятия и термины гражданского, семейного и других отраслей законодательства Российской Федерации, используемые в НК РФ, применяются в том значении, в каком они используются в этих отраслях законодательства, если иное не предусмотрено НК РФ.

Соответственно, термин «юридическое лицо» применяется в налоговом праве в том значении, в каком он определен в гражданском праве (ст. 48 ГК РФ), поскольку НК РФ специального определения этого термина не дает.

Наиболее известный пример собственной дефиниции в налоговом праве – определение налога в п. 1 ст. 8 НК РФ. Другой пример: в соответствии с п. 2 ст. 11 НК РФ недоимка – сумма налога, сумма сбора или сумма страховых взносов, не уплаченная в установленный законодательством о налогах и сборах срок.

Термин «недоимка» интересен тем, что в п. 8 ст. 101 НК РФ есть принципиальное дополнение: в случае обнаружения в ходе налоговой проверки суммы налога, излишне возмещенной на основании решения налогового органа, в решении о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения либо в решении об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения указанная сумма признается недоимкой по налогу со дня фактического получения налогоплательщиком средств (в случае возврата суммы налога) или со дня принятия решения о зачете суммы налога, заявленной к возмещению (в случае зачета суммы налога). Соответственно, в некоторых случаях для уяснения смысла конкретного термина может быть недостаточно одной только его общей дефиниции.

В целях исчисления конкретного налога также могут даваться специальные дефиниции. Статья 346.27 НК РФ в целях исчисления ЕНВД дает следующее определение: вмененный доход – потенциально возможный доход налогоплательщика единого налога, рассчитываемый с учетом совокупности условий, непосредственно влияющих на получение указанного дохода, и используемый для расчета величины единого налога по установленной ставке.

Р. Кабрияк полагает, что право становится все более и более труднодоступным для простого человека, поэтому определения вносят свой вклад в решение задачи упрощения языка закона[515]. С точки зрения Ж.–Л. Бержеля, дефиниция какого–либо юридического

---

[513] *Демин А.В.* Нормы налогового права – Красноярск, 2010. – С. 276.

[514] Теория государства и права: учебник. / под ред. В.К. Бабаева. М., 2001. – С. 375.

[515] *Кабрияк Р.* Кодификации. Пер. с фр. – М., 2007. – С. 343.

концепта должна давать точное описание конститутивных элементов рассматриваемого концепта и характеризовать связи, объединяющие эти элементы; необходимо, чтобы конкретной дефиниции мог соответствовать только один концепт[516].

Как следует из Постановления КС РФ от 23 декабря 2009 г. № 20П, предполагается наличие в налоговом законодательстве норм, реализация которых находится в зависимости от правового регулирования, содержащегося в иных отраслях законодательства (в том числе от гражданско–правового регулирования соответствующих отношений, в частности с точки зрения их налоговых последствий), и не исключается наличие норм, использующих понятия других отраслей законодательства в собственно налоговом смысле. Нормы налогового законодательства – исходя не только из публичных интересов государства, но и из частных интересов физических и юридических лиц как субъектов гражданских правоотношений – должны быть гармонизированы с носящими диспозитивный характер нормами гражданского законодательства. В Определении КС РФ от 18 января 2005 г. № 24О разъяснено, что приоритет при уяснении значения налогового института, понятия или термина отдается налоговому законодательству. И только при отсутствии возможности определить содержание налогового института, понятия или термина путем истолкования положений налогового законодательства в их системной связи допускается использование норм иных отраслей законодательства с учетом того, что смысл, содержание и применение законов определяют непосредственно действующие права и свободы человека и гражданина (ст. 18 Конституции РФ).

Пример субсидиарного применения отраслевых дефиниций, не определенных непосредственно в НК РФ, содержится в Постановлении Президиума ВАС РФ от 15 января 2008 г. № 10425/07. По мнению Суда, для уяснения понятия «площадь торгового зала» в целях ЕНВД в силу п. 1 ст. 11 НК РФ возможно использовать государственный стандарт Российской Федерации ГОСТ Р 5130399 «Торговля. Термины и определения» (в настоящее время действует ГОСТ Р 513032013). Исходя из правовой позиции, изложенной в Постановлении Президиума ВАС РФ от 20 апреля 2004 г. № 14771/03, в общем случае следует учитывать тот смысл отраслевых терминов, который имел место на момент принятия «налогового» нормативного акта.

С другой стороны, нормы налогового права зачастую не требуют использования дефиниций из других отраслей. Так, в Постановлении Президиума ВАС РФ от 30 января 2007 г. № 10627/06 отмечается, что наличие в гл. 21 НК РФ правил, касающихся порядка исчисления и уплаты НДС лицами, обязанными осуществлять реализацию товаров, выполнять работы и оказывать услуги без НДС (п. 5 ст. 173 НК РФ), исключает необходимость применения к данным правоотношениям институтов гражданского законодательства Российской Федерации, как это предусмотрено п. 1 ст. 11 НК РФ.

Очевидно, что правовые последствия могут иметь именно нормативные дефиниции, а не созданные (применяемые) частными субъектами в собственных целях. В Постановлении Президиума ВАС РФ от 29 октября 2013 г. № 6480/13 разъяснено, что введение обществом в свою договорную практику понятия «дебаланс» не может влиять на налогообложение, поскольку такое понятие налоговому законодательству неизвестно, а НК РФ не связывает с ним наступление каких–либо правовых последствий. Сходный подход имеет место и в Постановлении Президиума ВАС РФ от 12 ноября 2013 г. № 8090/13, в котором отмечается, что гл. 26 НК РФ не предусматривает возможность изменения налоговых обязательств в зависимости от наличия или отсутствия «невязки металлургического баланса».

Более того, законодатель в разные периоды времени в принципе может устанавливать различные правила относительно использования в налоговом праве терминов (дефиниций, правовых конструкций) из иных отраслей права. Так, с 1 января 1999 г., исходя из п. 1 ст. 8, п. 2 ст. 11, ст. 19 НК РФ филиалы российских юридических лиц не являются налогоплательщиками, а налог формально может уплачиваться только денежными средствами, находящимися у самого налогоплательщика на праве собственности (хозяйственного ведения, оперативного управления). Однако в 1992 – 1998 годах российское налоговое законодательство рассматривало в качестве налогоплательщиков и филиалы российских юридических лиц (например – в подп. «б» п. 1 ст. 1 Закона РФ «О налоге на прибыль предприятий и организаций»), а требование об уплате налога только из денежных средств, принадлежащих налогоплательщику на указанных правах, отсутствовало. Подобный порядок не был признан незаконным (неконституционным), несмотря на то, что именно на эти годы приходится значительное число «революционных» актов КС РФ. Соответственно, все зависит от того, насколько подходит соответствующий термин (дефиниция, правовая конструкция) иной отрасли права для достижения тех целей, которые преследует законодатель в налоговом праве. В принципе, в налоговом праве законодатель может корректно урегулировать общественные отношения практически без привлечения терминов (дефиниций, правовых конструкций) из иных отраслей права, хотя налоговое право при этом и станет значительно более объемным за счет введения собственных дефиниций.

Впрочем, полностью исключить некоторые дефиниции и правовые конструкции гражданского права из налогового права не представляется возможным. Так, с современной точки зрения, налоги могут истребоваться государством и уплачиваться налогоплательщиком только в виде денежных средств. Очевидно, что деньги в налоговом праве не могут иметь принципиальных отличий от денег, как таковых. М.В. Карасева обоснованно отмечает, что цивилистический подход к деньгам как объекту финансового правоотношения объективно необходим в финансово–правовой науке, ибо правовое осмысление такого имущественного феномена, как деньги, традиционно следует цивилистической доктрине. Имущественная природа объекта финансового правоотношения может быть раскрыта только при опоре на правовую теорию имущественных отношений. Как известно, заслуга создания такой теории и ее воплощения в юридическую практику принадлежит цивилистике. На первый взгляд может показаться странным, что имущественную природу публично–правового отношения пытаются объяснить с помощью цивилистической, т.е. частноправовой доктрины. Однако в данном случае следует учитывать, что публично–правовой теории имущественных отношений до сих пор не создано, несмотря на то, что имущественные отношения регулируются конституционным, финансовым, земельным и другими отраслями публичного права. Между тем даже если бы публично–правовая теория имущественных отношений и существовала, то, различаясь в сущности с частноправовой теорией, она бы все равно использовала категориальный аппарат этой теории. Это объясняется тем, что за многие годы существования и развития цивилистической доктрины ее логика стала настолько отточенной и настолько вошла в правовую жизнь, что любой правовой анализ имущественных отношений неизбежно бы тяготел к описанию через частноправовые категории и понятия. В связи с этим начало построения публично–правовой теории имущественных отношений через финансово–правовой срез не может не базироваться на цивилистической доктрине[517].

Таким образом, стать полностью «автономным» налоговое право не сможет, да и в предположении о подобном развитии, это не принесло бы существенных положительных результатов. Указанное обстоятельство дополнительно показывает единство отечественного права и разделение его на отрасли исключительно в целях удобства изучения, совершенствования и применения.

Следует учитывать, что нормы–дефиниции принципиально отличаются тем, что их, вообще говоря, невозможно оспорить самостоятельно, вне связи с нормами – правилами поведения. Так, в ряде актов КС РФ (в т.ч. Определения от 6 июня 2002 г. № 116О и № 120О, от 5 июля 2002 г. № 188О и № 189О) разъяснено, что данное в НК РФ в том периоде времени определение «индивидуальных предпринимателей» имеет специально–терминологическое значение, а содержащиеся в п. 2 его ст. 11 нормы–дефиниции предназначены для применения исключительно в целях налогообложения. Самостоятельного же регулятивного значения – как норма прямого действия – абз. 4 п. 2 ст. 11 НК РФ не имеет и не может нарушать прав и свобод заявительницы.

Аналогичным образом, в Определении КС РФ от 24 ноября 2016 г. № 2518О разъяснено следующее: что касается оспариваемой заявителем нормы НК РФ, которая содержит законодательное определение понятия «организации» для целей налогообложения, то она носит общий характер и не регулирует вопросы, связанные с исполнением иностранной организацией обязанности по уплате НДС в связи с осуществлением деятельности на территории Российской Федерации. Таким образом, само по себе данное законоположение не может расцениваться как нарушающее конституционные права заявителя в указанном им аспекте;

– определительно–установочные нормы. Согласно ст. 2 НК РФ законодательство о налогах и сборах регулирует властные отношения по установлению, введению и взиманию налогов, сборов, страховых взносов в Российской Федерации, а также отношения, возникающие в процессе осуществления налогового контроля, обжалования актов налоговых органов, действий (бездействия) их должностных лиц и привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения.

Само по себе определительно–установочные нормы обычно не играют значимой роли в правовом регулировании, но иногда, например, используются на практике для дополнительного обоснования границ полномочий специализированных органов исполнительной власти. Так, в Определениях ВС РФ от 22 января 2016 г. № 309КГ1512204 и от 25 января 2016 г. № 309КГ1512011 подобным образом были истолкованы полномочия должностных лиц Федеральной антимонопольной службы по проверке деятельности Федеральной службы

---

[516] *Бержель Ж.–Л.* Общая теория права. Пер. с фр. – М., 2000. – С. 345, 346.

[517] *Карасева М.В.* Деньги в финансовом праве. – М., 2008. – С. 40.

судебных приставов–исполнителей. Суд, проанализировав определительно–установочные нормы Закона об исполнительном производстве и Закона о защите конкуренции пришел к выводу, что данные законы имеют разные цели правового регулирования. Принятие судебным приставом мер принудительного исполнения в рамках исполнительного производства осуществляется вне рамок правоотношений, контроль над которыми осуществляет антимонопольный орган;

– нормы – правила поведения (основной массив). В соответствии с подп. 10 п. 2 ст. 149 НК РФ не подлежит налогообложению НДС реализация на территории Российской Федерации услуг по предоставлению в пользование жилых помещений в жилищном фонде всех форм собственности. Как следует из ст. 344 НК РФ сумма НДПИ, подлежащая уплате по итогу налогового периода, уплачивается не позднее 25–го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом.

А.В. Демин упоминает и более краткую классификацию: нормы–правила и специализированные нормы[518].

В рамках иных известных классификаций выделяются нормы общие и специальные; нормы, действующие на всей территории России (субъекта федерации, муниципального образования), а также нормы, действующие только на части рассматриваемой территории; нормы перспективного действия, а также нормы с обратной силой и т.д.

Под **источником права** традиционно понимается исходящая от государства или признанная им форма выражения и закрепления норм права. Обычно выделяются такие источники права, как правовой обычай, судебный прецедент, нормативный правовой акт, договор нормативного содержания, правовая доктрина, религиозные тексты. В России в сфере налогообложения в качестве источников права используются нормативный правовой акт (в основном) и договор нормативного содержания. Кроме того, уже признаны в качестве источников права некоторые акты и разъяснения высших судебных органов.

Исходя из Постановления Государственной Думы от 11 ноября 1996 г. № 781–II ГД «Об обращении в Конституционный Суд Российской Федерации» в действующем законодательстве пока отсутствует определение понятия «нормативный правовой акт». Вместе с тем в юридической доктрине принято исходить из того, что нормативный правовой акт – это письменный официальный документ, принятый (изданный) в определенной форме правотворческим органом в пределах его компетенции и направленный на установление, изменение или отмену правовых норм. В свою очередь, под правовой нормой принято понимать общеобязательное государственное предписание постоянного или временного характера, рассчитанное на многократное применение.

Как следует из Определения КС РФ от 28 февраля 2017 г. № 361О, в силу правовой позиции КС РФ, нормативный правовой акт – это акт общего действия, адресованный неопределенному кругу лиц, рассчитанный на многократное применение, который содержит конкретизирующие нормативные предписания, общие правила и является официальным государственным предписанием, обязательным для исполнения.

В п. 9 Постановления Пленума ВС РФ от 29 ноября 2007 г. № 48 «О практике рассмотрения судами дел об оспаривании нормативных правовых актов полностью или в части» разъяснено, что существенными признаками, характеризующими нормативный правовой акт, являются: издание его в установленном порядке управомоченным органом государственной власти, органом местного самоуправления или должностным лицом, наличие в нем правовых норм (правил поведения), обязательных для неопределенного круга лиц, рассчитанных на неоднократное применение, направленных на урегулирование общественных отношений либо на изменение или прекращение существующих правоотношений. Сходная позиция изложена, например, в Решениях ВАС РФ от 13 февраля 2003 г. № 10462/02 и от 26 января 2005 г. № 16141/04, в Постановлении Президиума ВАС РФ от 25 марта 2008 г. № 9504/07.

Исходя из п. 1 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. № 58, под нормативными правовыми актами следует понимать акты, принятые органом государственной власти, органом местного самоуправления, иным органом, должностным лицом, содержание которых составляют правовые нормы (правила поведения), рассчитанные на неоднократное применение и влекущие юридические последствия для неопределенного круга лиц, либо нормы, которыми вводятся в действие, изменяются или отменяются действующие правовые нормы. Положения нормативного характера могут быть включены в утвержденные нормативным правовым актом приложения.

К договорам нормативного содержания относятся, в том числе, международные договоры, но не исключаются, например, договоры между Россией и ее субъектами. Так, в соответствии с Соглашением между правительствами Российской Федерации и Республики Татарстан от 15 февраля 1994 г. «О бюджетных взаимоотношениях между Российской Федерацией и Республикой Татарстан» в бюджете Татарстана оставлялись акцизы на спирт, водку и ликероводочные изделия, акцизы на нефть и газ, плата за землю, доходы от приватизации, специальный налог для финансовой поддержки важнейших отраслей народного хозяйства. Данное Соглашение было заключено на пять лет. Соответственно, получателем ряда федеральных налогов в полном объеме являлось публично–правовое образование – Республика Татарстан. Кроме того, теоретически могут существовать и иные внутригосударственные договоры нормативного содержания (например – между субъектами РФ). По мнению О.А. Борзуновой, внутригосударственные договоры на сегодняшний день не получили достаточного распространения. Но это не исключает их из источников налогового права[519].

В качестве одной из причин нераспространенности таких внутригосударственных договоров, как представляется, можно назвать существенно ограниченные федеральными законами полномочия органов региональной (местной) власти по регулированию налоговых правоотношений. По этой, а также и по иным причинам, анализируемым в литературе[520], формально федеративная налоговая система современной России может быть охарактеризована, как близкая к унитарной. На этом фоне заключение «горизонтальных» соглашений между органами региональной (местной) власти, во–первых, крайне редко будет иметь экономический смысл для их сторон, а во–вторых, может быть подвергнуто критике по основаниям отсутствия прямо предоставленного федеральным законом права на их заключение. «Вертикальные» же соглашения не актуальны для федеральной власти, поскольку в современной ситуации она является достаточно «сильной» и практически все, что представляет для нее интерес (в т.ч. объем прав на регулирование региональных (местных) налогов, перераспределение налогов по бюджетам и др.) может быть легко и оперативно урегулировано федеральным законодательством по ее усмотрению.

В итоге, **источник налогового права** – исходящая от государства форма выражения и закрепления норм налогового права: в основном нормативный правовой акт и договор нормативного содержания.

Как следует из п. 2 Постановления Пленума ВС РФ от 23 июня 2015 г. № 25 «О применении судами некоторых положений раздела I части первой Гражданского кодекса Российской Федерации», под обычаем, который в силу ст. 5 ГК РФ может быть применен судом при разрешении гражданско–правового спора, следует понимать не предусмотренное законодательством, но сложившееся, то есть достаточно определенное в своем содержании, широко применяемое правило поведения при установлении и осуществлении гражданских прав и исполнении гражданских обязанностей не только в предпринимательской, но и иной деятельности, например, определение гражданами порядка пользования общим имуществом, исполнение тех или иных обязательств. Подлежит применению обычай как зафиксированный в каком–либо документе (опубликованный в печати, изложенный в решении суда по конкретному делу, содержащему сходные обстоятельства, засвидетельствованный Торгово–промышленной палатой Российской Федерации), так и существующий независимо от такой фиксации. Доказать существование обычая должна сторона, которая на него ссылается (ст. 56 ГПК РФ, ст. 65 АПК РФ).

Правовой обычай для налогового права нехарактерен, в т.ч. и по той причине, что налоговые правоотношения как правило, не могут существовать без нормативного регулирования (т.е. в виде фактических общественных отношений). Как единичный пример выявления правового псевдо–обычая в отечественном налоговом праве, можно привести Постановление Президиума ВАС РФ от 26 июня 2012 г. № 1784/12. Суд признал право налогоплательщика на вычеты по НДС на основании сводного счета–фактуры, то есть документа, не указанного в НК РФ. Поскольку такое поведение налогоплательщика не было основано на НК РФ, но представляло собой относительно единообразную практику (что, в частности, подтверждается упомянутым в данном судебном акте письме Минфина РФ от 18 октября 2011 г. № 03–07–10/15), Суд фактически легитимизировал правовой обычай. В дальнейшем допустимость сводного счета–фактуры косвенно подтверждена в Определении ВС РФ от 17 мая 2018 г. № 301КГ1722967.

---

[518] *Демин А.В.* Нормы налогового права – Красноярск, 2010. – С. 151.

[519] *Борзунова О.А.* Теория и практика кодификации в налоговом праве – М., 2009. – С. 83.

[520] *Лютова О.И.* Игра в налоговый федерализм завершена? // Налоговед. – 2013. – № 5. – С. 26 – 32.

Однако крайне интересным представляется то, в каком ключе в указанном п. 2 Постановления Пленума ВС РФ от 23 июня 2015 г. № 25 акцентируется внимание на решении суда по конкретному делу, содержащим сходные обстоятельства. Соответственно, данное разъяснение ВС РФ также является подтверждением того, что в России судебная практика фактически является одним из источников права.

В Налоговом кодексе термин «налоговое законодательство» не применяется, но используются термины «законодательство о налогах и сборах» (ст. 1 НК РФ), «законодательство о налогах», «законодательство о сборах» (например, в ст. 5 НК РФ). Тем не менее, термин «налоговое законодательство» является общеупотребительным и применяется в иных нормативных правовых актах (например – в п. 1 Соглашения от 28 июля 1995 г. между Правительством РФ и Правительством Республики Белоруссия «О сотрудничестве и взаимной помощи по вопросам соблюдения налогового законодательства»).

Под **налоговым законодательством** понимается система источников права, регулирующих общественные отношения по уплате налогов и сборов, а также связанные с ними отношения.

Состав и система налогового законодательства следуют из Конституции РФ и из статей 1, 4, 7, 12, 18, 18.1 НК РФ. Нормы НК РФ сформулированы с учетом правовой позиции КС РФ, выраженной в Постановлении от 11 ноября 1997 г. № 16П: конституционное требование об установлении налогов и сборов только и исключительно в законодательном порядке представляет собой один из принципов правового демократического государства и имеет своей целью гарантировать, в частности, права и законные интересы налогоплательщиков от произвола и несанкционированного вмешательства исполнительной власти. Только закон в силу его определенности стабильности, особого порядка принятия может предоставить налогоплательщику достоверные данные для исполнения им налоговой повинности. Если существенные элементы налога или сбора устанавливаются исполнительной властью, то принцип определенности налоговых обязательств подвергается угрозе, поскольку эти обязательства могут быть изменены в худшую для налогоплательщика сторону в упрощенном порядке.

Система налогового законодательства традиционно может быть представлена в порядке убывания юридической силы источников. Данное представление исключительно полезно в учебных целях (с точки зрения определения того, акты какого именно нормотворческого органа могут содержать нормы налогового права); а также в целях применения «классического» способа разрешения коллизий между нормами права (по юридической силе их источника).

Как полагает А. Шайо, иерархия источников права отражает иерархию государственных органов[521]. Также следует отметить позицию В.А. Толстика: именно степень непосредственности выражения воли народа предполагает, что акты, принимаемые представительными органами, должны иметь приоритет перед актами, принимаемыми исполнительными органами соответствующего уровня[522].

– Конституция РФ. Нормы, прямо регламентирующие налогообложение, представлены в Конституции РФ достаточно скромно. По всей видимости, это связано с тем, что современная Конституция не может не нести на себе некоторых «отпечатков» предшествовавших отечественных конституций. При этом, по мнению Т.Н. Затулиной, советские конституции мало внимания уделяли положениям, относящимся к сфере налоговых, что объясняется социалистической системой хозяйствования. «Социалистические» конституции обычно не указывали среди основных обязанностей граждан обязанность уплаты налогов[523]. Указанные особенности Конституции РФ, следует полагать, предопределили мнение А.В. Демина о том, что вряд ли следует считать Конституцию РФ непосредственным источником налогового права, а точнее – элементом системы налогового законодательства. В лучшем случае речь может идти о признании ее источником налогового права в широком смысле, но только в том смысле, в каком этот основополагающий акт учредительного характера выступает источником любой отрасли права[524].

Однако, представляет интерес и следующая позиция: конституции, по общему правилу, ограничиваются требованиями неретроактивности и законноустановленности налогов[525]. Впрочем, в некоторых зарубежных конституциях налоговые нормы представлены в значительном объеме. Например, в Конституции Бельгии предусмотрена часть V. «О финансах», содержащая 12 статей. В частности, ст. 171 указанного акта предусматривает, что налоги в пользу государства, сообщества и региона голосуются ежегодно; устанавливающие их законы имеют силу лишь на один год, если только они не возобновляются. Статья 172 данной Конституции устанавливает, что в области налогов не может устанавливаться никаких привилегий; любое налоговое исключение или послабление может быть установлено только законом. Другой пример – в Конституции ФРГ предусмотрен раздел X «Финансы», в котором прямо поименованы некоторые налоги, обозначена компетенция различных уровней власти по их регулированию и распределение по бюджетам. Так, в силу абз. 1 ст. 106 Конституции ФРГ Федерация получает доходы от финансовых монополий и от следующих налогов: 1) таможенные пошлины; 2) косвенные налоги на потребление в той мере, в какой они не поступают в пользу земель в соответствии с абз. 2, в пользу Федерации и земель в соответствии с абз. 3 или в пользу общин в соответствии с абз. 6; 3) налог с грузового транспорта; 4) налог с оборота капиталов, на страхование и налог с обменных операций; 5) единовременный имущественный налог и компенсационные сборы для выравнивания расходов земель; 6) дополнительные сборы к подоходному налогу и к налогу с корпораций; 7) налоги, собираемые в рамках Европейского сообщества.

В качестве примера «налоговых» норм Конституции РФ можно привести ч. 3 ст. 75: система налогов, взимаемых в федеральный бюджет, и общие принципы налогообложения и сборов в Российской Федерации устанавливаются федеральным законом. По этой причине НК РФ – федеральный, а не федеральный конституционный закон.

Несмотря на высшую юридическую силу Конституции России, нельзя забывать, что сила любого закона производна от отношения к нему самого общества и отдельных людей (которое, естественно, зависит как от самих людей и их обобщенных жизненных ценностей, так и от государства). Французский философ К.А. Гельвеций[526] полагал, что законы обязаны своей силой нравам. Р.ф. Иеринг считал, что решающим моментом при оценке права является не абстрактное содержание законов, не справедливость на бумаге и нравственность на словах, а то, как это право объективируется в жизни, энергия, с которой все признанное необходимым исполняется и проводится в действительности[527]. С точки зрения известного российского и советского юриста И.Б. Новицкого, одно провозглашение принципа в законе еще не служит гарантией, что он привьется к быту, получит действительное осуществление в жизни[528].

Современные авторы также отмечают, что декларирование тех или иных ценностей в Конституции РФ не является достаточным условием для их реализации на практике[529]. Конституция любого государства, исходя из позиции Л. Фридмэна, является всего лишь словами и фразами на бумаге. В Конституции нет ничего магического: важно отношение общества к Конституции; образцы поведения;

---

[521] *Шайо А.* Самоограничение власти (краткий курс конституционализма): Пер. с венг. – М., 2001. – С. 209.

[522] *Толстик В.А.* Иерархия источников российского права. – Н. Новгород, 2002. – С. 47.

[523] *Затулина Т.Н.* Историко–правовые аспекты конституционной обязанности субъектов налоговых отношений // Финансовое право, 2007, № 9.

[524] *Демин А.В.* Законодательство о налогах и сборах: понятие, состав, проблемы // Финансовое право, 2007, № 7.

[525] *Гаджиев Г.А., Баренбойм П.Д., Лафитский В.И., Мау В.А., Захаров А.В., Мазаев В.Д., Кравченко Д.В., Сырунина Т.М.* Конституционная экономика / Отв. ред. Гаджиев Г.А. – М., 2010. – С. 119.

[526] URL: https://ru.wikipedia.org/wiki/Гельвеций,_Клод_Адриан

[527] *Иеринг Р.ф.* Юридическая техника // Р.ф. Иеринг. Избранные труды. В 2 т. – СПб., 2006. – Т. II. – С. 328.

[528] *Новицкий И.Б.* Принцип доброй совести в проекте обязательственного права. // Вестник гражданского права. – 2006. – № 1. // СПС «КонсультантПлюс»

[529] *Гаджиев Г.А., Баренбойм П.Д., Лафитский В.И., Мау В.А., Захаров А.В., Мазаев В.Д., Кравченко Д.В., Сырунина Т.М.* Конституционная экономика / Отв. ред. Гаджиев Г.А. – М., 2010. – С. 32.

институты, взращенные вокруг Конституции[530]. С точки зрения А.А. Тилле, закон – это только написанные на бумаге слова. Государственная власть делает его живым, меняет его содержание путем его применения и истолкования[531]. По мнению А. Шайо, силу и актуальное значение придают Конституции ее постоянное применение и судебная практика[532]. С.Г. Пепеляев полагает, что и сам текст Конституции РФ, и его толкование Конституционным Судом РФ или учеными – всего лишь плоды человеческого творчества. Они становятся легитимными не только из–за прохождения предписанных законотворческих или судебных процедур. Их должно «утвердить» профессиональное сообщество: одобрить, положительно оценить, принять для осознанного добровольного применения[533].

С учетом изложенных особенностей, прямое применение Конституции РФ возможно не всегда, в силу того, что закрепленные в ней нормы могут иметь достаточно общий характер. Так, общеизвестно положение ст. 57: каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы. В этом плане справедливо мнение Е.В. Порохова: сам по себе факт конституционно–правового закрепления обязанности уплачивать налоги не означает возникновение этой обязанности у каждого с момента ее закрепления в Конституции[534]. Действительно, непосредственно в Конституции РФ не урегулирован ни один конкретный налог. Но является достаточно стандартной ситуация, когда обе стороны налогового спора в суде одновременно ссылаются на ст. 57 Конституции РФ (при этом каждая спорящая сторона полагает, что данная норма подтверждает именно ее позицию).

Представляет интерес подход Э.Х. Леви: писанная Конституция должна быть неопределенной в своих общих выражениях[535]. Однако, например, С.М. Шахрай полагает, что современная конституция может и должна быть краткой, но она априори не может быть неясной[536]. Примечательно то, что французский историк А. Олар, рассматривая историю создания Конституции VIII года Французской республики, приводит сведения о том, что в ней в скрытом состоянии существовал деспотизм, замаскированный наполовину такими формулами, которые Наполеон Бонапарт намеренно делал краткими и туманными[537].

А. Шайо обоснованно полагает, что сравнительно легко толкуются конституционные запреты; действие запретов является прямым, т.е. распоряжение, принятое вопреки предписаниям, нужно оставить без внимания при условии, что в данной конституционной системе существует судебный контроль[538]. С этой точки зрения обычно не вызывает существенных проблем применение в налоговых правоотношениях, например, ч. 3 ст. 15 Конституции РФ (любые нормативные правовые акты, затрагивающие права, свободы и обязанности человека и гражданина, не могут применяться, если они не опубликованы официально для всеобщего сведения); ч. 1 ст. 54 Конституции РФ (закон, устанавливающий или отягчающий ответственность, обратной силы не имеет); ст. 57 Конституции РФ (законы, устанавливающие новые налоги или ухудшающие положение налогоплательщиков, обратной силы не имеют). Следует, однако, учесть, что приведенные нормы сформулированы непосредственно в виде запрета. Но по правилам логики значительное число норм может быть сведено к «простым» запретам, легко применимым на практике. Например, в силу ч. 1 ст. 51 Конституции РФ никто не обязан свидетельствовать против себя самого, своего супруга и близких родственников, круг которых определяется федеральным законом. В ряде актов КС РФ (в т.ч. Постановления от 20 февраля 1996 г. № 5–П, от 29 июня 2004 г. № 13–П; Определение от 6 марта 2003 г. № 108–О) указанное положение рассматривалось, как запрет допроса лиц, обладающих свидетельским иммунитетом; как недопустимость любой формы принуждения к свидетельству против самого себя или своих близких.

Еще один случай «простого» применения высшего нормативного акта: Р.ф. Иеринг отмечал, что применение всех законов, содержащих определенное число (например, о ступенях возраста, давности, большом дарении, большой краже) весьма легко[539]. Соответственно, не может быть затруднений с применением, например, ст. 60 Конституции РФ (гражданин Российской Федерации может самостоятельно осуществлять в полном объеме свои права и обязанности с 18 лет); ст. 119 Конституции РФ (судьями могут быть граждане Российской Федерации, достигшие 25 лет, имеющие высшее юридическое образование и стаж работы по юридической профессии не менее пяти лет). В п. 2 «а» Постановления Пленума ВС РФ от 31 октября 1995 г. № 8 «О некоторых вопросах применения судами Конституции Российской Федерации при осуществлении правосудия» разъяснено, что суд, разрешая дело, применяет непосредственно Конституцию, в частности когда закрепленные нормой Конституции положения, исходя из ее смысла, не требуют дополнительной регламентации и не содержат указания на возможность ее применения при условии принятия федерального закона, регулирующего права, свободы, обязанности человека и гражданина и другие положения.

При этом, приведенные примеры норм для «простого» применения высших нормативных правовых актов, следует полагать, не являются принципами права. Принципы права, в соответствии со сложившимися в науке подходами, должны иметь предельно обобщенный характер (законности, справедливости, юридического равенства и т.д.). Как запрет на применение неопубликованных нормативных правовых актов в ч. 3 ст. 15 Конституции РФ, так и положение о возрасте полной дееспособности в ст. 60 Конституции РФ не могут быть обозначены в качестве принципов права в силу именно их конкретного и простого характера. В приведенных примерах, как максимум, речь может идти о правовых требованиях, выводимых из принципов права, но не о самих принципах права.

Следует также учитывать, что имеет место фактически введенное КС РФ ограничение на прямое применение судами Конституции РФ: в Постановлении от 16 июня 1998 г. № 19П разъяснено, что суд общей юрисдикции или арбитражный суд, придя к выводу о несоответствии Конституции РФ федерального закона или закона субъекта Российской Федерации, не вправе применить его в конкретном деле и обязан обратиться в КС РФ с запросом о проверке конституционности этого закона. Тем не менее, представляется, что к вышеуказанным «простым» случаям применения Конституции РФ данное ограничение не относится.

– Международные договоры Российской Федерации. С учетом известного принципа *par in parem imperium non habet* – равный не имеет власти над равным[540], который в настоящее время формулируется, как основной принцип международного права – суверенное равенство государств, одно государство не может принудить к формированию своего бюджета другое государство, в том числе обложить другое государство налогом. Однако налоговые вопросы неизбежно возникают в связи с трансграничными перемещениями людей, денежных средств, товаров, работ, услуг и т.д. Для корректного разрешения этих вопросов, в интересах своих резидентов, государства на добровольной основе и заключают международные договоры. Обычно в таких договорах согласовываются коллизионные нормы, позволяющие избегать двойного налогообложения частных субъектов и предотвращать их уклонение от уплаты налогов. Минфином России ежегодно подготавливаются и публикуются[541] Списки международных договоров об избежании двойного налогообложения между Российской Федерацией и другими государствами, действующих по состоянию на 1 января соответствующего года.

---

[530] *Фридмэн Л.* Введение в американское право / Пер. с англ. – М., 1993. – С. 129.

[531] *Тилле А.А.* Занимательная юриспруденция. – М., 2000. – С 73, 74.

[532] *Шайо А.* Самоограничение власти (краткий курс конституционализма): Пер. с венг. – М., 2001. – С. 52.

[533] *Пепеляев С.Г.* Предисловие к сборнику. // Налоговое право в решениях Конституционного Суда РФ 2007 г. – М., 2009. – С. I.

[534] *Порохов Е.В.* Теория налоговых обязательств: учебн. пособие. – Алматы, 2001. – С. 95.

[535] *Леви Э.Х.* Введение в правовое мышление. – М., 1995. – С. 70.

[536] *Шахрай С.М.* Неизвестная конституция. – М., 2013. – С. 14.

[537] *Олар А.* Политическая история французской революции. – М., 1938. – С. 868. // URL: https://ru.wikipedia.org/wiki/Олар,_Франсуа_Виктор_Альфонс

[538] *Шайо А.* Самоограничение власти (краткий курс конституционализма): Пер. с венг. – М., 2001. – С. 52, 53.

[539] *Иеринг Р.ф.* Юридическая техника // Р.ф. Иеринг. Избранные труды. В 2 т. – СПб., 2006. – Т. II. – С. 333.

[540] Латинские юридические изречения. / Сост. проф. Е.И. Темнов. – М., 2003. – С. 287.

[541] URL: https://www.minfin.ru/ru/perfomance/tax_relations/international/

Приоритет Конституции РФ над международными договорами следует, в частности, из ее ч. 6 ст. 125: не соответствующие Конституции Российской Федерации международные договоры Российской Федерации не подлежат введению в действие и применению.

В п. 9 Обзора практики разрешения судами споров, связанных с защитой иностранных инвесторов (утв. Президиумом ВС РФ 12 июля 2017 г.) разъяснено, что в целях поощрения инвестиций международными договорами может быть предусмотрено освобождение доходов, полученных при совершении трансграничных операций, от взимания налога в Российской Федерации (полностью или в части), в качестве способа устранения двойного налогообложения. При этом участники указанных операций не вправе по своему усмотрению выбирать, в каком из государств должны уплачиваться налоги. Посредством заключения соглашений об избежании двойного налогообложения договаривающиеся государства взаимно разграничивают свои суверенные права на взимание налогов с дохода, источник которого расположен на территории одного государства, а получателем является налоговый резидент другого государства, с целью устранения двойного налогообложения доходов и взаимного поощрения инвестиций.

Следует отметить, что в подобных международных договорах могут иметь место нормы, особым образом регламентирующие, например, состав расходов при исчислении налогов на прибыль или доходы (Конвенция между Правительством РФ и Правительством Французской Республики от 26 ноября 1996 г. «Об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогов и нарушения налогового законодательства в отношении налогов на доходы и имущество», ратифицированная Федеральным законом от 8 февраля 1998 г. № 18–ФЗ). В п. 2 ст. 5 Протокола от 27 ноября 1999 г. к Соглашению между Правительством РФ и Правительством Турецкой Республики о поставках российского природного газа в Турецкую Республику через акваторию Черного моря от 15 декабря 1997 г. установлена фиксированная ставка налога на прибыль (доход) для компании, учрежденной ОАО «Газпром». Еще пример – в ст. 183 Конвенции ООН по морскому праву от 10 декабря 1982 г. предусмотрено, что государства–участники не облагают никакими налогами оклады, выплачиваемые вознаграждения или любые другие виды выплат Органа Генеральному секретарю и персоналу Органа, а также экспертам, выполняющим задания Органа, которые не являются их гражданами.

Исходя из п. 1 ст. 6 Федерального закона «О международных договорах Российской Федерации» от 15 июля 1995 г. № 101ФЗ согласие Российской Федерации на обязательность для нее международного договора может выражаться путем: подписания договора; обмена документами, образующими договор; ратификации договора; утверждения договора; принятия договора; присоединения к договору; применения любого другого способа выражения согласия, о котором условились договаривающиеся стороны. В ст. 14 указанного Федерального закона установлено, что в соответствии с Конституцией РФ ратификация международных договоров Российской Федерации осуществляется в форме федерального закона. Однако следует учитывать, что в ст. 46 Венской Конвенции о праве международных договоров 1969 г. установлено, что государство не вправе ссылаться на то обстоятельство, что его согласие на обязательность для него договора было выражено в нарушение того или иного положения его внутреннего права, касающегося компетенции заключать договоры, как на основание недействительности его согласия, если только данное нарушение не было явным и не касалось нормы его внутреннего права особо важного значения.

Типовое соглашение между Российской Федерацией и иностранными государствами об избежании двойного налогообложения и о предотвращении уклонения от уплаты налогов на доходы и имущество утверждено Постановлением Правительства РФ от 24 февраля 2010 г. № 84.

Как следует из Постановления КС РФ от 25 июня 2015 г. № 16–П, соглашения об избежании двойного налогообложения призваны исключить избыточность налогового бремени для физических лиц, сфера жизненных интересов и деятельности которых связана с несколькими государствами. Такие соглашения позволяют на законном основании снижать возлагаемое на них в соответствии с национальными правилами чрезмерное налоговое бремя, не затрагивая при этом критерии налогового резидентства, установленные национальными правовыми нормами. В Постановлении Президиума ВАС РФ от 15 ноября 2011 г. № 8654/11 разъяснено, что международные договоры, в частности соглашения об избежании двойного налогообложения, применяются в случаях, когда национальное законодательство вступает в противоречие с международными правовыми актами и устанавливает иное правовое регулирование тех или иных вопросов налогообложения резидентов договаривающихся государств.

Представляет интерес то, что в указанном судебном акте ВАС РФ сделана ссылка на официальный комментарий Организации экономического сотрудничества и развития (ОЭСР) к Модельной конвенции об избежании двойного налогообложения[542]. А.В. Демин приводит сведения о том, что данный комментарий, как и иные подобные документы, черпают свою фактическую нормативность не в формальных источниках, а в авторитетности принявших их субъектов, и в настоящее время иногда обозначаются, как «мягкое право» (*soft law*)[543]. С этой точки зрения представляют интерес сведения, приведенные С.Г. Пепеляевым и Е.В. Кудряшовой: методологической основой для принятия Закона РФ от 6 декабря 1991 г. № 19921 «О налоге на добавленную стоимость» послужила Шестая директива Совета ЕЭС от 17 мая 1977 г. № 77/388/ЕЕС; есть прецеденты толкования спорных норм российского налогового законодательства судами через анализ данного международного акта[544].

Не следует, однако, полагать, что в международных договорах России содержатся нормы, регламентирующие особенности уплаты всех национальных налогов при осложнении ситуации «иностранным элементом». Так, исходя из сведений, приведенных Д.В. Винницким, нельзя найти ни одного примера, когда Российской Федерацией было бы заключено хотя бы одно соглашение, затрагивающее взимание в т.ч. ЕСН, налога на землю, НДПИ[545]. Кроме того, существуют так называемые торговые договоры, предусматривающие режим наибольшего благоприятствования; договоры о дипломатических и консульских сношениях, предусматривающие освобождение от налогов дипломатических и консульских работников, и другие договоры.

Значимое разъяснение содержится и в Определении ВС РФ от 1 февраля 2017 г. № 305ЭС1613303 (процитировано в Обзоре судебной практики ВС РФ № 2 (2017), утв. Президиумом ВС РФ 26 апреля 2017 г.): в силу принципа суверенного равенства государств оказание содействия со стороны судебной власти одного государства в формировании финансовой основы (бюджета) суверенной власти другого государства может осуществляться только при наличии явно выраженной воли государств на такое взаимодействие. Исполнение решения иностранного суда, которое нарушает нормы о юрисдикционном иммунитете Российской Федерации и фискальном иммунитете ее имущества, противоречит публичному порядку Российской Федерации.

Из указанного судебного акта также следует, что международные договоры, регламентирующие основания и порядок признания и принудительного исполнения судебных решений по публичным, в том числе таможенным, налоговым, делам, практически не заключаются. Примечательно и то, что в соответствии с п. 2 Федерального закона от 4 ноября 2014 г. № 325ФЗ, которым, с оговорками и заявлениями, была ратифицирована Конвенция о взаимной административной помощи по налоговым делам (Заключена в г. Страсбурге 25 января 1988 г.), Российская Федерация оставляет за собой право не оказывать помощи по взысканию любого налогового требования или по взысканию административного штрафа для всех видов налогов, перечисленных в п. 1 ст. 2 Конвенции.

Соответственно, принудительно взыскать в бюджетную систему РФ налог (как, впрочем, и штраф) с иностранного частного лица, не имеющего присутствия (имущества) на территории России, практически невозможно. По той же логике, практически невозможно взыскать налог в бюджет иностранного государства с российского лица, не имеющего присутствия (имущества) на территории данного иностранного государства.

С точки зрения И.А. Хавановой, методологически верно разделять:

– международные налоговые договоры;

– договорные положения (положения международных договоров неналогового характера, содержащие нормы налогового права)[546].

---

[542] URL: http://www.oecd.org

[543] *Демин А.В.* Феномен «мягкого права» в регламентации трансграничного налогообложения // Государство и право. – 2013. – № 2. – С. 64.

[544] *Пепеляев С.Г., Кудряшова Е.В., Никонова М.В.* Правовые основы косвенного налогообложения. – М., 2015. – С. 54.

[545] *Винницкий Д.В.* Налоговое право: учебник для бакалавров. – М., 2013. – С. 337, 338.

[546] *Хаванова И.А.* Международные договоры Российской Федерации об избежании двойного налогообложения. – М., 2016. – С. 32.

Здесь следует также отметить Таможенный кодекс Евразийского экономического союза (ТК ЕАЭС), который представляет собой приложение № 1 к Договору о Таможенном кодексе Евразийского экономического союза (заключен между Республикой Армения, Республикой Беларусь, Республикой Казахстан, Кыргызской Республикой, Российской Федерацией). В п. 1 Постановления Пленума ВС РФ от 12 мая 2016 г. № 18 «О некоторых вопросах применения судами таможенного законодательства» разъяснено, что правовое регулирование таможенных отношений осуществляется в соответствии с Конституцией РФ, международными договорами, входящими согласно ч. 4 ст. 15 Конституции РФ в ее правовую систему, и законодательством Российской Федерации о таможенном деле. К числу указанных международных договоров относится Договор о Евразийском экономическом союзе от 29 мая 2014 г. (далее – Договор и Союз соответственно), иные международные соглашения, заключенные Российской Федерацией с государствами – членами Союза, другими государствами, международными организациями и образованиями.

Вообще говоря, коллизионные нормы, позволяющие избегать двойного налогообложения, могут содержаться и в национальном законодательстве. Так, в силу п. 1 ст. 386.1 НК РФ фактически уплаченные российской организацией за пределами территории Российской Федерации в соответствии с законодательством другого государства суммы налога на имущество в отношении имущества, принадлежащего российской организации и расположенного на территории этого государства, засчитываются при уплате налога в Российской Федерации в отношении указанного имущества.

– Федеральные конституционные законы. Нормативные акты данной группы содержат относительно небольшой объем норм налогового права. Так, исходя из п. 5 ст. 6 Федерального конституционного закона «О референдуме Российской Федерации», п. 3 ст. 75 Конституции РФ на федеральный референдум не могут выноситься вопросы о системе налогов, взимаемых в федеральный бюджет, и об общих принципах налогообложения и сборов в Российской Федерации. Другой пример – в ст. 36 Федерального конституционного закона от 17 декабря 1997 года № 2–ФКЗ «О Правительстве Российской Федерации» предусмотрено, что Правительство РФ дает письменные заключения на законопроекты о введении или об отмене налогов, об освобождении от их уплаты.

Представляют интерес сведения, приводимые Г.П. Толстопятенко: в европейских странах конституционные (органические) законы в силу своего назначения не имеют широкого распространения в качестве источников налогового права. В системе данных источников ведущее место занимают законы, принятые парламентом в соответствии с обычной процедурой[547]. Поскольку в России, в силу ст. 55 Конституции РФ, ограничение права собственности в виде налогов может производиться федеральным законом (а не федеральным конституционным законом), регламентация налогов принимаемыми по усложненной процедуре федеральными конституционными законами является излишней, хотя и не исключается.

– Федеральные законы. Нормативные правовые акты данной группы содержат наибольший объем норм федерального налогового права. Сюда входят Налоговый и Бюджетный кодексы РФ и иные федеральные законы, содержащие нормы налогового права («О несостоятельности (банкротстве)», «О соглашениях о разделе продукции», «О налоговых органах Российской Федерации», о федеральном бюджете на очередной финансовый год и др.).

Следует учесть, что ни один федеральный закон (в том числе НК РФ), по общему правилу не обладает по отношению к другому федеральному закону большей юридической силой (Определения КС РФ от 5 ноября 1999 г. № 182О, от 3 февраля 2000 г. № 22О и др.). Как отмечает Р. Кабрияк, кодекс в целом, может, конечно, иметь моральный, политический или общественный авторитет, эквивалентный авторитету Конституции, но в строгом юридическом смысле его нельзя считать актом конституционного уровня[548]. Конкуренция норм НК РФ и федерального закона «О несостоятельности (банкротстве)» была отмечена, например, в Постановлении Президиума ВАС РФ от 10 декабря 2013 г. № 10481/13. При этом, *statutum speciale statuto speciali non derogat* – один специальный закон не умоляет действия другого специального закона[549].

Исходя из Постановлений Президиума ВАС РФ от 7 июня 2005 г. № 924/05 и № 2748/05, права налоговых органов, следующие из Закона РФ «О налоговых органах Российской Федерации», но не указанные в НК РФ, осуществляются ими так же, как и иные права.

Однако нельзя не заметить, что идеи о приоритете кодифицированного закона периодически озвучиваются в практике высших судебных органов. В качестве примера можно привести Постановление КС РФ от 29 июня 2004 г. № 13П и Определение КС РФ от 2 марта 2006 г. № 54О. По мнению Суда, требование о приоритете УПК РФ в установлении порядка уголовного судопроизводства, корреспондирует максимально кодифицированному состоянию уголовного права, обеспечивая наиболее адекватную процессуальную форму его реализации как права материального.

С учетом данной правовой позиции КС РФ, налоговое законодательство, как еще не находящееся в максимально кодифицированном состоянии, не может предполагать и приоритета НК РФ над иными федеральными законами. Иными словами, правовая позиция, изложенная в Определениях КС РФ от 5 ноября 1999 г. № 182О и от 3 февраля 2000 г. № 22О, в налоговых правоотношениях действует без каких–либо особенностей. Разрешение коллизий норм, содержащихся в кодифицированных и некодифицированных федеральных законах, регламентирующих налоговые правоотношения, производится традиционными способами: *lex posterior derogat prior* – позднейший закон отменяет закон предшествующий (если тот ему противоречит), *lex specialis derogat generali* – специальный закон отменяет (вытесняет) общий закон.

Здесь же уместно рассмотреть и следующий пример – п. 4 Постановления Пленума ВАС РФ от 23 марта 2012 г. № 14 «Об отдельных вопросах практики разрешения споров, связанных с оспариванием банковских гарантий», в котором сделана ссылка на абз. 2 п. 2 ст. 3 ГК РФ (нормы гражданского права, содержащиеся в других законах, должны соответствовать ГК РФ). На основании данного положения (вступившего в силу 1 января 1995 г.), Суд фактически пришел к выводу, что положения Федерального закона от 21 ноября 1996 г. № 129–ФЗ «О бухгалтерском учете» (вступил в силу 28 ноября 1996 г., то есть позднее, в настоящее время утратил силу) противоречат ГК РФ и не могут применяться в вопросах признания сделок недействительными. Однако данная позиция ВАС РФ, как представляется, не является универсальной. Здесь, по всей видимости, Суд фактически рассмотрел, как крайне несправедливую и не подлежащую применению в гражданских правоотношениях норму Федерального закона «О бухгалтерском учете», в соответствии с которой без подписи главного бухгалтера денежные и расчетные документы, финансовые и кредитные обязательства считаются недействительными и не должны приниматься к исполнению. То, что указанное Постановление Пленума ВАС РФ не следует рассматривать, как безусловное признание приоритета ГК РФ, отмечает, например, С.Л. Будылин[550]. Современный Федеральный закон от 6 декабря 2011 г. «О бухгалтерском учете» подобной нормы уже не содержит.

Кроме того, и идея КС РФ о том, что нормы УПК РФ имеют приоритет над нормами иных федеральных законов, впоследствии несколько скорректирована им в Определении от 8 ноября 2005 г. № 439О. По мнению Суда, о безусловном приоритете норм уголовно–процессуального законодательства не может идти речь и в случаях, когда в иных (помимо УПК РФ, закрепляющего общие правила уголовного судопроизводства) законодательных актах устанавливаются дополнительные гарантии прав и законных интересов отдельных категорий лиц, обусловленные в том числе их особым правовым статусом. На этом основании КС РФ фактически признал приоритетной конкретную норму Федерального закона «Об адвокатской деятельности и адвокатуре в Российской Федерации».

В итоге, вопрос о приоритете кодифицированного нормативного правового акта в России пока остается дискуссионным и разрешается в большинстве случаев путем признания отсутствия такого приоритета. Данный подход представляется разумным вследствие того, что в Конституции РФ не выделен такой вид нормативных правовых актов, как кодексы, вследствие чего логически обосновать их приоритет затруднительно.

Возможно, идея о приоритете кодекса над «обычным» законом в определенной степени является следствием того, что в некоторых отечественных конституциях они специально разграничивались. Например, Законом РСФСР от 18 декабря 1970 г. «О дополнении статьи 19 Конституции (Основного Закона) РСФСР» п. «ш» ст. 19 Конституции РСФСР 1937 г. изложен в следующей

---

[547] *Толстопятенко Т.П.* Европейское налоговое право. Сравнительно–правовое исследование. – М., 2001. – С. 105, 109.

[548] *Кабрияк Р.* Кодификации. Пер. с фр. – М., 2007. – С. 166.

[549] Латинские юридические изречения. / Сост. проф. Е.И. Темнов. – М., 2003. – С. 357.

[550] *Будылин С.Л.* Общий или специальный? // К вопросу о приоритете ГК над федеральными законами. // URL: http://zakon.ru/Blogs/obshhij_ili_specialnyj___k_voprosu_o_prioritete_gk_nad_federalnymi_zakonami/17425

редакции: ведению РСФСР в лице ее высших органов власти и органов государственного управления подлежит законодательство о судоустройстве и судопроизводстве; принятие гражданского, уголовного и исправительно–трудового кодексов.

– Нормативные правовые акты федеральных органов исполнительной власти. Число данных актов предопределяется тем, как часто соответствующие полномочия делегируются данным органам законодателем в федеральных законах. Как следует, например, из п. 4 ст. 131 НК РФ, суммы, причитающиеся свидетелям, переводчикам, специалистам, экспертам и понятым, выплачиваются налоговым органом по выполнении ими своих обязанностей. Порядок выплаты и размеры сумм, подлежащих выплате, устанавливаются Правительством Российской Федерации и финансируются из федерального бюджета. Соответственно, принято Постановление Правительства РФ от 16 марта 1999 г. № 298 «О порядке выплаты и размерах сумм, подлежащих выплате свидетелям, переводчикам, специалистам, экспертам и понятым, привлекаемым для участия в производстве действий по осуществлению налогового контроля».

В силу п. 5 ст. 69 НК РФ требование об уплате налога направляется налогоплательщику налоговым органом, в котором налогоплательщик состоит на учете, либо налоговым органом, которым вынесено решение о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решение об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения в соответствии со ст. 101.4 НК РФ. Форма требования утверждается федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов. Соответствующая форма требования об уплате налога утверждена Приказом ФНС России от 13 февраля 2017 г. № ММВ78/179@.

Следует отметить, что акты Президента РФ в числе источников налогового права в настоящее время фактически отсутствуют, поскольку НК РФ такие акты в данном качестве не рассматривает. При этом в силу п. 3 ст. 3 ГК РФ указы Президента РФ могут регулировать гражданские правоотношения.

В то же время, продолжают действовать указы Президента РФ, принятые до вступления в силу НК РФ, которые, впрочем, актуальных норм налогового права не содержат. Например, в п. 1 Указа Президента РФ от 7 ноября 1997 г. № 1173 «О дополнительных мерах по мобилизации кассовых поступлений в федеральный бюджет» установлено следующее: Правительству РФ, начиная с 1 января 1998 г. прекратить любые формы зачетов по обязательствам организаций по уплате налогов (недоимки) в федеральный бюджет. В настоящее время, в силу п. 1 ст. 8 НК РФ налог должен быть уплачен только денежными средствами, вследствие чего подобные зачеты сейчас запрещены на уровне федерального закона. При этом в Указе Президента РФ от 3 августа 1999 г. № 977 «О приведении актов Президента Российской Федерации в соответствие с частью первой Налогового кодекса Российской Федерации» ряд норм данной категории нормативных актов признаны утратившими силу.

– Конституции (уставы) субъектов РФ обычно содержат несущественный объем норм налогового права, как правило, дублирующих федеральные нормы. Так, например, подп. 6 п. 1 ст. 13 Устава города Москвы предусматривает, что к полномочиям города Москвы по предметам ведения субъектов Российской Федерации и предметам совместного ведения Российской Федерации и субъектов Российской Федерации относится регулирование бюджетного процесса и бюджетной системы города Москвы; установление налогов и сборов. В соответствии с п. 3 ч. 2 ст. 31 Устава Нижегородской области от 30 декабря 2005 г. № 219–З законом области устанавливаются налоги и сборы, установление которых отнесено федеральным законом к ведению области, а также порядок их взимания. Следует учесть, что данные положения фактически дублируют п. 4 ст. 1 НК РФ: законодательство субъектов Российской Федерации о налогах и сборах состоит из законов субъектов Российской Федерации о налогах, принятых в соответствии с НК РФ.

С точки зрения Р.А. Шепенко: положения о налогообложении, закрепленные в основных законах субъектов РФ, являются зеркальным повторением или адаптацией предписаний Конституции РФ и не характеризуются наличием большого количества специальных норм[551].

– Законы субъектов РФ, как правило, содержат основной объем норм регионального налогового права. К этой группе можно отнести, например, Законы города Москвы от 21 декабря 2011 г. № 69 «О ставках налога на игорный бизнес» и Нижегородской области от 30 сентября 2009 г. № 194–З «О налоговой ставке при проведении азартных игр в Нижегородской области», которые приняты на основании гл. 29 «Налог на игорный бизнес» НК РФ. Другой пример – Законы города Москвы от 5 ноября 2003 г. № 64 «О налоге на имущество организаций» и Нижегородской области от 27 ноября 2003 г. № 109–З «О налоге на имущество организаций», принятые на основании гл. 30 «Налог на имущество организаций» НК РФ. Также можно отметить, например, Закон города Москвы от 7 мая 2014 г. № 26 «Об установлении ставки налога на прибыль организаций для организаций нефтяной отрасли», Закон Нижегородской области от 14 марта 2006 г. № 21–З «О предоставлении льгот по налогу на прибыль организаций», принятые в силу полномочий, делегированных региональным законодателям в п. 1 ст. 284 НК РФ.

Следует отметить, что иногда законы субъектов РФ (в прямо указанных в федеральном законодательстве случаях) могут существенно влиять не только на региональные, но и на местные налоги. Например, принят Закон Нижегородской области от 5 ноября 2014 г. № 140З «О применении с 1 января 2015 года на территории Нижегородской области порядка определения налоговой базы по налогу на имущество физических лиц исходя из кадастровой стоимости объектов налогообложения».

– **Нормативные правовые акты региональных органов исполнительной власти** как правило, принимаются для опосредованного регулирования поимущественных налогов (не исключено и регулирование иных налогов). При этом, поимущественные налоги могут быть как региональными, так и местными. Возможность принятия таких актов следует из федерального законодательства (как налогового, так и иного). Например, ряд поимущественных налогов исчисляется исходя их некоторой учетной стоимости облагаемого имущества. Так, земельный налог в силу ст. 390, п. 1 ст. 391 НК РФ исчисляется исходя из кадастровой стоимости земельного участка. На основании п. 2 ст. 66 ЗК РФ кадастровая стоимость земельного участка определяется органами исполнительной власти. Другой пример: в соответствии с п. 1 ст. 402 НК РФ налог на имущество физических лиц в настоящее время исчисляется исходя из кадастровой стоимости облагаемого имущества (которая, в соответствии со ст. 24.17 Федерального закона от 29 июля 1998 г. № 135ФЗ «Об оценочной деятельности в Российской Федерации», также утверждается органами исполнительной власти). Ранее налог на имущество физических лиц исчислялся исходя из инвентаризационной стоимости имущества. В Определении КС РФ от 24 ноября 2005 г. № 493О отмечалось, что положения Закона РФ «О налогах на имущество физических лиц» устанавливают для исчисления суммы налога конкретную стоимостную характеристику облагаемого имущества в виде его инвентаризационной стоимости, рассчитываемую органами технической инвентаризации (т.е. также органами исполнительной власти).

Соответственно, например, в городе Москве приняты Постановления Правительства Москвы от 29 ноября 2016 г. № 791ПП «Об утверждении кадастровой стоимости и удельных показателей кадастровой стоимости земель города Москвы по состоянию на 1 января 2016 г.» и от 29 ноября 2016 г. № 790ПП «Об утверждении кадастровой стоимости и удельных показателей кадастровой стоимости объектов капитального строительства в городе Москве по состоянию на 1 января 2016 г.»; в Нижегородской области приняты Постановления Правительства Нижегородской области от 10 декабря 2014 г. № 863 «Об утверждении результатов определения кадастровой стоимости земельных участков в составе земель населенных пунктов Нижегородской области», Постановление Правительства Нижегородской области от 7 июня 2012 г. № 331 «Об утверждении результатов государственной кадастровой оценки объектов недвижимости (за исключением земельных участков) на территории Нижегородской области».

– Уставы муниципальных образований обычно содержат небольшой объем норм налогового права, как правило, дублирующих федеральные нормы. Например, Устав г. Н. Новгорода от 23 ноября 2005 г. № 91 к вопросам местного значения города относит установление, изменение и отмену местных налогов (подп. 2 п. 1 ст. 8); к полномочиям Городской Думы – установление, изменение и отмену местных налогов, льгот по ним в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах (подп. 21 п. 6 ст. 29). Эти положения фактически дублируют п. 5 ст. 1 НК РФ: нормативные правовые акты муниципальных образований о местных налогах и сборах принимаются представительными органами муниципальных образований в соответствии с НК РФ.

– Нормативные правовые акты представительных органов муниципальных образований, как правило, содержат основной объем норм местного налогового права. К этой группе можно отнести, например, Решение Городской Думы г. Н.Новгорода от 19 ноября 2014 г. № 169 «О налоге на имущество физических лиц», принятое на основании гл. 32 НК РФ; Постановление Городской Думы г. Н.Новгорода от 28 октября 2005 г. № 76 «О земельном налоге», принятое на основании гл. 31 НК РФ.

Следует также отметить, что органы местного самоуправления, формально не входящие в систему органов государственной власти в силу ст. 12 Конституции РФ, расцениваются ЕСПЧ именно в качестве органов государственной власти. Так, в Постановлении от 21 октября 2010 г. по делу «Салиев против Российской Федерации» (со ссылкой на Постановление от 8 апреля 2010 г. по делу «Ершова против Российской Федерации») разъяснено, что ЕСПЧ никогда не выделял органы местного самоуправления из системы органов

---

[551] *Шепенко Р.А.* Налоговое право: конституционные нормы. – М., 2006. – С. 264.

государственной власти в широком ее понимании, даже учитывая то, что в соответствии с внутригосударственными нормами права органы местного самоуправления независимы от федеральных органов власти и органов власти субъектов Российской Федерации. В законодательстве Российской Федерации органы местного самоуправления ставятся в один ряд вместе с федеральными органами государственной власти и органами власти субъектов Российской Федерации во многих случаях.

– **Нормативные правовые акты местных органов исполнительной власти**. Право на принятие таких актов делегируется указанным органам федеральным законодательством достаточно редко, иногда для более полного учета местных условий. Так, в силу подп. 32 п. 1 ст. 264 НК РФ при исчислении налога на прибыль организаций к прочим расходам, связанным с производством и реализацией, относятся расходы на содержание вахтовых и временных поселков. Указанные расходы для целей налогообложения признаются в пределах нормативов на содержание аналогичных объектов и служб, утвержденных органами местного самоуправления по месту деятельности налогоплательщика.

Так, например, принято Постановление главы администрации Муниципального образования городского округа «Усинск» от 20 января 2009 г. № 25 «О нормативе затрат на содержание вахтовых и временных поселков».

В отношении дублирования федеральных норм на региональном (местном) уровне, очевидно, что такое дублирование практически не дает положительных результатов, его отсутствие сделало бы законодательство субъектов федерации (муниципальных образований) более компактным и удобным в применении. Остается только предположить, что «копирование» федеральных норм в региональные (местные) нормативные правовые акты, скорее всего, производится только для придания им объема, как некоторого признака значимости и результативности региональной (местной) нормотворческой деятельности. Данный подход подтверждается позицией Н. Омелехиной (в отношении бюджетного законодательства): каждый из субъектов, чтобы его законы не выглядели незначительными или «куцыми», переписывает нормы федерального законодательства, в результате чего местные нормы превращаются в изложение общегосударственных[552].

Однако рассматриваемое «копирование», строго говоря, незаконным не является: в п. 18 Постановления Пленума ВС РФ от 29 ноября 2007 г. № 48 «О практике рассмотрения судами дел об оспаривании нормативных правовых актов полностью или в части» судам разъяснено: разрешая вопрос о соблюдении органом или должностным лицом компетенции при издании оспариваемого нормативного правового акта, следует учитывать, что воспроизведение в этом акте положений нормативного правового акта, имеющего большую юридическую силу, само по себе не свидетельствует о незаконности оспариваемого акта.

В плане иерархии источников налогового права следует отметить мнение Н.П. Кучерявенко: дифференциация юридической силы норм не касается обязательности их применения, не закрепляет разную степень их обязательности. И нормы законов, и нормы подзаконных актов обязательны для исполнения[553]. Данный подход подтверждается, в частности, тем, что за неуплату любого налога (федерального, регионального, местного) предусмотрены одни и те же санкции (в т.ч. пени – ст. 75 НК РФ, штрафы – ст. 122 НК РФ); а порядок взыскания налога (ст. 46 – 48 НК РФ) также не предусматривает различий по видам налогов.

Кроме того, само по себе выстраивание иерархии источников права не означает, что данное построение постоянно и активно применяется на практике для разрешения коллизий между нормами права, содержащимися в различных источниках. Нормотворческие органы в настоящее время, как правило, в полной мере учитывают ограничения собственной компетенции по принятию нормативных правовых актов. Если и имеют место судебные дела по оспариванию нормативных правовых актов по основанию выхода правотворческого органа за границы своей компетенции, то такие споры на практике не представляют собой массовой категории.

В качестве особого источника налогового права, имеющего приоритет над национальным налоговым законодательством, можно отметить некоторые соглашения о разделе продукции (СРП), особый статус которых установлен в п. 15 ст. 346.35 НК РФ: при выполнении соглашений, заключенных до вступления в силу Федерального закона от 30 декабря 1995 г. № 225–ФЗ «О соглашениях о разделе продукции», применяются условия освобождения от уплаты налогов, сборов и иных обязательных платежей, а также порядок исчисления, уплаты и возврата (возмещения) уплачиваемых налогов, сборов и иных обязательных платежей, которые предусмотрены указанными соглашениями. В случае несоответствия положений НК РФ и (или) иных актов законодательства Российской Федерации о налогах и сборах, актов законодательства субъектов Российской Федерации о налогах и сборах, нормативных правовых актов представительных органов местного самоуправления о налогах и сборах условиям указанных соглашений применяются условия таких соглашений.

Следует отметить, что по сведениям, приведенным в специальной литературе, сейчас в России реально действуют только три соглашения о разделе продукции, и все они заключены до вступления в силу указанного Федерального закона. Два из них – «Сахалин1» и «Сахалин2» – являются проектами освоения Сахалинского шельфа, третье соглашение представляет собой проект освоения Харьягинского месторождения, расположенного в Ненецком автономном округе[554]. В Отчете о работе Счетной палаты Российской Федерации в 2016 году[555] (п. 2.5) продолжают упоминаться те же соглашения: «Сахалин1», «Сахалин2» и Харьягинское месторождение.

Наличие **кодифицированного федерального закона – НК РФ** – предопределяет необходимость оценки данного явления.

Р.ф. Иеринг считал, что средство к достижению легкости субъективного усвоения права заключается в количественном и качественном упрощении права; при этом количественное упрощение права имеет своей задачей уменьшение массы материала без вреда для получаемого из него результата[556]. Р. Кабрияк предлагает определить понятие кодекса как совокупности разрозненных правовых норм, приведенных в форму единого целого. Кроме того, он отмечает, что всякая кодификация представляет собой юридико–технический ответ на потребность правовой определенности, порожденную кризисом источников права, связанным с их беспорядочным разрастанием, с трудностями постижения устных или разрозненных правовых норм, со стремительной законодательной инфляцией. Эта потребность в правовой определенности в конкретном плане выражается в поиске путей рационализации права, наиболее разработанной формой которой является кодификация[557]. Русский философ и правовед Е.Н. Трубецкой полагал, что кодификация строит все законодательство на однородных началах, заботится о единстве и цельности его. Кодификатор не ограничивается собранием действующих законов, а из целой массы существующих законов он должен сделать выбор и отбросить все, что противоречит основаниям его системы. При кодификации приходится, с одной стороны, отбросить часть старых норм, с другой – создать целый ряд новых[558]. По мнению О.А. Борзуновой, в результате кодификации нормативно–правовые предписания выражаются в концентрированном виде, объем законодательства, подлежащий изучению субъектами правоотношений, уменьшается[559].

Положительные стороны кодификации описаны в Постановлении КС РФ от 29 июня 2004 г. № 13П применительно к уголовно–процессуальному законодательству. Как полагает Суд, УПК РФ, как систематизированный свод правовых норм, во взаимосвязи и содержательном единстве регулирующих уголовное судопроизводство в целом и отдельные его части, этапы, стадии, институты – с учетом их общих свойств, специфических черт и проявлений, – призван обеспечить единообразие и согласованность нормативно–правовых установлений и складывающейся на их основе правоприменительной практики, чем и обусловливается закрепление приоритета УПК РФ в качестве закона, регулирующего производство по уголовным делам. Такие установления, не нарушая прерогатив федерального законодателя вносить изменения и дополнения в действующее уголовно–процессуальное законодательство, в то же время облегчают работу

---

[552] «Тайна за семью печатями»: как обеспечивается финансовая безопасность России. // URL: http://lf.pravo.ru/view/249/

[553] *Кучерявенко Н.П.* Курс налогового права. В 6 т. – Харьков, 2004. – Т. II.: Введение в теорию налогового права. – С. 193.

[554] *Горлов В.В., Мартыненко Т.В.* Соглашение о разделе продукции: проблемы и перспективы // Все о налогах, – 2008, – № 7, 8.

[555] URL: http://www.ach.gov.ru/activities/annual_report/896/

[556] *Иеринг Р.ф.* Юридическая техника // Р.ф. Иеринг. Избранные труды. В 2 т. – СПб., 2006. – Т. II. – С. 334.

[557] *Кабрияк Р.* Кодификации. Пер. с фр. – М., 2007. – С. 108, 114.

[558] *Трубецкой Е.Н.* Труды по философии права. – СПб., 2001. – С. 360.

[559] *Борзунова О.А.* Теория и практика кодификации в налоговом праве – М., 2009. – С. 34.

правоприменителя, поскольку законодательство становится обозримым и тем самым в правоприменении существенно снижаются риски искажения аутентичной воли законодателя.

Но одной из очевидных проблем в создании конкретной кодификации является необходимость решения непростого вопроса о критериях, по которым нормы права будут объединяться в один нормативный правовой акт. Например, в нашей стране определенное время действовал Кодекс о льготах для военнослужащих и военнообязанных Рабоче–крестьянской Красной армии и их семей (утв. ЦИК СССР, СНК СССР 23 апреля 1930 г.), где, в т.ч., были урегулированы льготы по налогам и сборам (раздел IV) и по государственному страхованию (раздел V). Да, для целей сведения воедино всех прав и обязанностей лиц указанных категорий такой документ, безусловно, удобен, и, с учетом их высокого статуса, вполне соответствовал своему времени. С другой стороны, если разграничивать отрасли права по традиционно принятым в нашей стране критериям, то подобный кодекс в настоящее время, скорее всего, не будет принят. Сходные проблемы можно усмотреть и в НК РФ. Например, М.Ю. Орлов полагает, что общественные отношения по установлению (введению) налогов упомянуты законодателем в ст. 2 НК РФ не вполне обоснованно. Вопросы установления и введения налогов должны больше интересовать специалистов по государственному и муниципальному праву, поскольку так или иначе, эти вопросы сводятся к особой процедуре принятия налоговых нормативных правовых актов теми или иными органами власти[560]. Сходным образом рассуждает Е.В. Тимофеев: отношения по установлению и введению налогов составляют предмет конституционного (государственного) права[561]. Другая дилемма: можно аргументированно обосновывать как то, что особенности исполнительного производства по принудительному взысканию налогов должны быть урегулированы в НК РФ (как, собственно, и сделано в ст. 46 – 48 НК РФ), так и то, что данные нормы должны быть включены в качестве специальных в Закон об исполнительном производстве.

Сама по себе российская кодификация налогового законодательства имеет в основном положительные стороны: наличие единого структурированного нормативного акта – НК РФ, восприятие законодателем в данном акте важнейших правовых позиций высших судебных органов.

Кодификации условно можно подразделить на кодификации–компиляции, не сопровождаемые внесением в действующее право необходимых изменений, а также на кодификации–модификации, радикально реформирующие существо предшествующего ей права[562]. НК РФ можно охарактеризовать как кодификацию–компиляцию с элементами модификации (которая, впрочем, продолжается и в настоящее время). Как правило, постоянное совершенствование НК РФ отвечает современным реалиям.

Иногда законодатель вносит изменения, реализуя какую–либо современную задачу. Так, в силу п. 3 ст. 143 НК РФ (введен с 1 октября 2013 г.) налогоплательщиками НДС не признаются FIFA (Federation Internationale de Football Association), дочерние организации FIFA, указанные в Федеральном законе «О подготовке и проведении в Российской Федерации чемпионата мира по футболу FIFA 2018 года, Кубка конфедераций FIFA 2017 года и внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации».

В некоторых случаях изменения НК РФ являются реакцией на новые правовые позиции высших судебных органов. Например, после принятия Постановления Президиума ВАС РФ от 24 января 2006 г. № 10353/05, истолковавшего положения НК РФ, как предусматривающие достаточно ограниченный (60–дневный) срок на принятие налоговым органом постановления о взыскании налога за счет имущества налогоплательщика, законодатель с 1 января 2007 г. прямо установил в п. 1 ст. 47 НК РФ этот срок, как один год. Изменения могут быть продиктованы и практикой ЕСПЧ. Так, новая редакция п. 2 ст. 169 НК РФ, применяемая с 1 января 2010 г. и снизившая требования к оформлению счетов–фактур по НДС, как представляется, стала реакцией на Постановление ЕСПЧ от 22 января 2009 г. по делу «Булвес» АД против Болгарии». Федеральный закон от 5 апреля 2013 г. № 39ФЗ, которым в ст. 154 НК РФ был введен п. 2.1, регламентирующий для целей НДС коррекцию цены товара, скорее всего, был принят в порядке реализации правовых позиций, изложенных в Постановлении Президиума ВАС РФ от 7 февраля 2012 г. № 11637/11. Пункт 1.1 ст. 172 НК РФ, введенный Федеральным законом от 29 ноября 2014 г. № 382ФЗ и прямо предусмотревший право налогоплательщика НДС на трехлетний период применения вычетов, по всей видимости, стал итогом реализации положений Постановления Президиума ВАС РФ от 15 июня 2010 г. № 2217/10 и п. 27 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 мая 2014 г. № 33 «О некоторых вопросах, возникающих у арбитражных судов при рассмотрении дел, связанных с взиманием налога на добавленную стоимость».

Следует, однако, отметить, что данные выводы не всегда могут быть подтверждены ссылками на пояснительные записки соответствующих законопроектов, поскольку подобные положения зачастую вносятся в текст проекта закона на этапе второго чтения. С учетом Определения КС РФ от 11 октября 2016 г. № 2152О, само по себе дополнение проекта закона новыми положениями на этапе второго чтения еще не дает оснований считать его неконституционным по основанию нарушения процедуры принятия.

Следует признать, что НК РФ пока не свободен от недостатков. В их числе можно отметить неточность некоторых ключевых понятий. Например, термин «доход», попытка определения которого сделана в ст. 41 НК РФ, сложно признать однозначно определенным, поскольку он сводится к другому юридически неопределенному термину «экономическая выгода». Впрочем, вопрос о юридическом определении понятия «доход» на сегодняшний день вообще сложно считать разрешенным. Кроме того, имеет место несогласованность различных положений НК РФ. Так, в силу ст. 24 НК РФ налоговый агент обязан удерживать налоги из денежных средств, выплачиваемых налогоплательщикам, и перечислять их в бюджетную систему Российской Федерации; а исходя из п. 1 ст. 226 НК РФ налоговый агент обязан удержать у налогоплательщика и уплатить сумму НДФЛ. Очевидно, что перечисление удержанного налога и уплата налога – разные действия обязанного лица.

Также следует отметить некоторые технические недостатки НК РФ. Среди них – не вполне понятное распределение норм, устанавливающих налоговые санкции, по двум главам – 16 «Виды налоговых правонарушений и ответственность за их совершение» и 18 «Виды нарушений банком обязанностей, предусмотренных законодательством о налогах и сборах, и ответственность за их совершение». При этом находящаяся «посередине» гл. 17 НК РФ регламентирует издержки, связанные с осуществлением налогового контроля, то есть с санкциями вообще не связана. Другой пример – в ст. 12 – 15, 18, 18.1 НК РФ относительно последовательно перечисляются федеральные налоги и сборы, региональные и местные налоги, специальные налоговые режимы и страховые взносы. Часть вторая НК РФ имеет несколько иную структуру. После федеральных налогов и сборов идут специальные налоговые режимы, и только потом – региональные и местные налоги, а также страховые взносы. С той точки зрения, что специальные налоговые режимы формально представляют собой разновидность федеральных налогов (п. 7 ст. 12 НК РФ), структура части второй НК РФ, возможно, оправдана. Однако практически все современные учебники по налоговому праву, учитывая специфические особенности специальных налоговых режимов (в основном – освобождение от ряда федеральных, региональных и местных налогов), отводят им последнюю главу (параграф) особенной части налогового права, то есть, составлены по структуре, следующей из ст. 12 – 15, 18, 18.1 НК РФ. Среди относительных недостатков НК РФ можно отметить и тяжело воспринимаемую нумерацию некоторых глав и статей (в т.ч. во второй части НК РФ главы 25.1 – 25.3 «вклинены» между главами 25 и 26; а главы 26.1 – 26.5 размещены между главами 26 и 27 (уже утратившей силу), вследствие чего имеют место статьи с 333.1 по 333.41 и с 346.1 по 346.53, соответственно). Данная особенность объясняется просто – первоначальный проект НК РФ, по всей видимости, был написан с расчетом на его относительную стабильность, вследствие чего и была применена привычная последовательная нумерация статей. Однако постоянные изменения потребовали «перекраивания» существующей структуры и введения новых положений. Кроме того, очевидно, что разные положения НК РФ создавались в разное время, разными специалистами. Можно предположить, что КоАП РФ, наоборот, был создан с расчетом на периодические изменения, чем и объясняется примененная в нем нумерация статей. Но и это не «спасает» структуру КоАП РФ – сейчас в нем есть, например, статьи 14.1.1–1, 19.7.52. Тем не менее, технические недостатки НК РФ не являются фатальными – специалисты по налоговому праву, вынужденно потратив время на привыкание к его структуре и содержанию, впоследствии достаточно профессионально применяют его нормы.

Исправление очевидной технической ошибки, например, недавно произведено Федеральным законом от 5 мая 2014 г. № 109ФЗ: в п. 2 ст. 296 НК РФ слова «кроме доходов» заменены словами «кроме расходов». Соответственно, как это ни печально, явная ошибка исправлена через 13 лет. Тем не менее, сведений о том, что кто–то из практических специалистов до внесения изменений воспринимал данное положение буквально, не имеется. В справочно–правовых системах в качестве комментария к пункту всегда было указано, что в

---

[560] *Орлов М.Ю.* Десять лекций о налоговом праве России: учебн. пособие. – М., 2009. – С. 37.

[561] *Тимофеев Е.В.* Налоговое право России – практическое и увлекательное. Полутом I: От основ к источникам и основным принципам. – М., 2017. – С. 20.

[562] *Кабрияк Р.* Кодификации. Пер. с фр. – М., 2007. – С. 127, 147.

официальном тексте документа, видимо, допущена опечатка. Указанное обстоятельство показывает, что единообразное понимание налогоплательщиками и налоговыми органами правовых конструкций современных налогов, а также владение основными приемами толкования позволяет изначально избегать конфликтов и грамотно применять нормативные акты даже при наличии в них технических ошибок.

Тем не менее, в плане совершенствования НК РФ более предпочтительным вариантом представляется продуманная эволюция, а не революция. Примечательны сведения, приведенные В.М. Зариповым, о том, что на официальном уровне высказывается идея о необходимости новой редакции НК РФ[563]. По поводу подобных идей можно выразить только сожаление, т.к., изменение принципиальных положений и структуры НК РФ, следует полагать, в рамках этих идей не планируется. Соответственно, значимых улучшений в столь сложном на сегодняшний день документе, подобное действие не обеспечит. Основным итогом реализации данной идеи станет очередной период привыкания к нововведениям у правоприменителей, в т.ч. и у налогоплательщиков, сопровождающийся «открытием» очередных «дьяволов в деталях».

Представляет интерес то, что в юридической литературе можно встретить различные мнения относительно причин недостатков НК РФ, в том числе и по–сути противоположные. Так, Н.Н. Косаренко настаивает на том, что анализ принятых в последнее время нормативных актов, регулирующих налоговые правоотношения, позволяет сделать вывод о том, что их разработку осуществляли, прежде всего, представители юридической науки, а мнение ученых–экономистов, занимающихся исследованием проблем регулирования налоговых отношений, не было должным образом учтено либо не принималось во внимание вовсе[564]. В то же время, Г.В. Петрова полагает, что основные институты налогового законодательства имеют существенные расхождения между собой, отличаются преобладанием экономических положений над юридическими[565]. Впрочем, в данной полемике можно еще раз убедиться в многополярной природе налога – в основном правового и экономического явления. Но, как справедливо отмечает С.В. Запольский, что принятие НК РФ – при всех его недостатках и недоработках – нельзя не расценить, как громадный шаг из царства необходимости в царство юридической свободы[566]. Того же подхода придерживается и А.В. Демин: кодификацию налогового законодательства можно назвать самым значительным событием в истории отечественного налогообложения, определившим вектор его развития на годы вперед[567]. Следует отметить содержательную работу О.А. Борзуновой по теории и практике кодификации в отечественном налоговом праве[568].

Кроме того, нельзя не учитывать, что параллельно с НК РФ действуют нормативные правовые акты, регламентирующие уплату публичных платежей, не указанных в ст. 13 – 15, 18 НК РФ, но соответствующих нормативным определениям налога или сбора. В качестве примеров можно привести страховые взносы, урегулированные Федеральным законом от 24 июля 1998 г. № 125ФЗ «Об обязательном социальном страховании от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний»; плату за предоставление сведений, содержащихся ЕГРЮЛ, уплачиваемую на основании п. 1 ст. 7 Федерального закона от 8 августа 2001 г. № 129–ФЗ «О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей» и Постановления Правительства РФ от 19 мая 2014 г. № 462 «О размере платы…». Законодатель по различным, не всегда очевидным соображениям, сознательно не включает данные платежи в НК РФ. Интересно и то, что властью не предлагалось убедительных объяснений для отмены ЕСН с 1 января 2010 г. и отдельного урегулирования страховых взносов в ГВБФ в Федеральном законе от 24 июля 2009 г. № 212ФЗ «О страховых взносах…» (утратил силу). Точно так же, не предложено никаких убедительных объяснений тому, что с 1 января 2017 г. указанный Федеральный закон отменен, а страховые взносы взимаются на основании гл. 34 НК РФ «Страховые взносы», опять же, без принципиальных изменений соответствующих правовых конструкций. Все это не означает, что таких объяснений нет вообще: они определенно были и есть, но, скорее всего, реальные объяснения нельзя слишком широко озвучивать; а неубедительность тех объяснений, которыми официально мотивирован очередной законопроект, практически ни на что не влияет.

Р. Кабрияком предлагается термин «декодификация» – резкий рост числа новых нормативных правовых актов, регулирующих соответствующую сферу вне структуры кодекса[569]. С этой точки зрения можно утверждать, что сейчас уже фактически имеет место декодификация российского налогового законодательства. Если до недавнего времени число платежей, соответствующих нормативному (судебному) определению налога, было относительно небольшим (в основном они были представлены «зарплатными» страховыми взносами), то с началом активного внедрения в отечественную правовую систему парафискальных платежей (с 2010 года – «авторские» отчисления, с 2012 года – утилизационный сбор на автомобили, с 2017 года – взнос туроператора в фонд персональной ответственности, с 21 октября 2017 года – обязательные отчисления (взносы) застройщиков в компенсационный фонд, с 1 мая 2018 года – курортный сбор и т.д.), процесс декодификации пошел полным ходом. Например, С.Г. Пепеляев солидарен с тем, что установление парафискальных платежей актами неналогового законодательства приводит к декодификации НК РФ. Если в конце 1990–х начале 2000 гг. России удалось кодифицировать налоговое законодательство, то сейчас происходит обратный процесс декодификации[570]. При этом, декодификация может быть и неявной: с точки зрения С.Г. Пепеляева, налоговому праву стало тесно в рамках НК РФ. Началось «офискаливание» иных отраслей законодательства. Так можно назвать процесс изменений, продиктованных не логикой отраслевого развития, а задачей поставить ту или иную правовую сферу на службу бюджету. Убедительный пример – дополнение Федерального закона «О несостоятельности (банкротстве)» главой о субсидиарной ответственности лиц, контролирующих деятельность компаний[571].

Следует только отметить, что декодификация идет полным ходом на федеральном уровне и практически не ставится под сомнение высшими надзорными и судебными органами. На региональном же и местном уровне, наоборот, «налоготворчество», прямо не разрешенное НК РФ, обычно жестко пресекается федеральными структурами. Однако, региональные (местные) органы власти любыми средствами пытаются получить ликвидное имущество в свое распоряжение, в т.ч. и через заключение так называемых «инвестиционных» контрактов с застройщиками[572].

Федеральная декодификация имеет место на фоне заверений, содержащихся в Основных направлениях налоговой политики Российской Федерации на 2014 год и на плановый период 2015 и 2016 годов (одобрено Правительством РФ 30 мая 2013 г.): внесение существенных изменений в структуру налоговой системы, а также введение новых налогов в среднесрочном периоде, не предполагается.

По всей видимости, реализация данных заверений пойдет уже проверенным путем – через установление новых федеральных публичных платежей вне НК РФ и с их обозначением без использования неудобного термина «налог». В частности, в Послании Президента РФ Федеральному Собранию от 3 декабря 2015 г. подчеркивается, что в предстоящие годы налоговые условия для бизнеса меняться не должны. Комментируя это указание, В.М. Зарипов считает, что самый распространенный способ скрытого увеличения публичных фондов – введение платежей, аналогичных налогам и сборам, но не включенных в НК РФ. Дело в том, что официально–

---

[563] *Зарипов В.М.* Налоговая реформа – реформа forever. // URL: https://zakon.ru/blog/2018/08/03/nalogovaya_reforma_forever

[564] *Косаренко Н.Н.* Налоговое право: курс лекций – М., 2010. – С. 79.

[565] *Петрова Г.В.* Налоговые отношения: теория и практика правового регулирования: дисс... докт. юрид. наук. – М., 2003. – С. 100.

[566] *Запольский С.В.* Дискуссионные вопросы теории финансового права: монография – М., 2008. – С. 13, 68.

[567] *Демин А.В.* Нормы налогового права – Красноярск, 2010. – С. 393.

[568] *Борзунова О.А.* Теория и практика кодификации в налоговом праве – М., 2009.

[569] *Кабрияк Р.* Кодификации. Пер. с фр. – М., 2007. – С. 184.

[570] О системе парафискальных платежей. // Налоговед. – 2013. – № 7. – С. 8.

[571] *Пепеляев С.Г.* Массу – в кассу. // Налоговед. – 2017. – № 10. – С. 4.

[572] *Зарипов В.М.* Что–то что мы давно и хорошо знаем // Налоговед. – 2014. – № 8. – С. 33 – 39; *Щекин Д.М.* Строительный сбор или к вопросу о компенсациях публичным субъектам при строительстве. // Очерки налогово–правовой науки современности. – Москва–Харьков, 2013. – С. 643, 644.

парадный перечень налогов и сборов не превышает полутора десятков налогов и сборов, но ежегодно появляются все новые и новые принудительные публичные взносы и отчисления[573].

Интересно то, что данная проблема в сходном виде существует и в других страна, в т.ч. в США. По сведениям, приведенным М. Ларо, стремясь избежать жестких процедурных ограничений, установленных в законодательном процессе при введении новых налогов, а также политически непопулярного слова «налог», политики называют платежи «платой», а не налогом[574]. Подобные проблемы есть и в Швеции. Так, Р. Польссон приводит сведения о том, что исходя из теоретически установленных критериев, налоги и сборы отличаются друг от друга тем, что уплата сбора предполагает возникновение права на встречное предоставление. В шведском законодательстве в этом отношении не всегда обеспечивается точность используемой терминологии. Некоторые платежи именуются сборами, хотя с правовой точки зрения их, безусловно, следует рассматривать как налоги[575].

Следует отметить, что рассматриваемая часть проблемы касается только налогов – применительно к сборам число платежей, соответствующих нормативному определению п. 2 ст. 8 НК РФ и регулируемых отдельными нормативными актами, было существенным ранее и продолжает уверенно возрастать сейчас, в основном через введение платных монопольных государственных услуг. В связи с изложенным, вполне возможно поставить вопрос о том, что кодификация законодательства о сборах теперь вообще нереальна, вследствие чего более разумным являлся бы отказ от этой идеи и полное исключение норм о сборах из НК РФ. Однако, этого, скорее всего, не произойдет, поскольку наличие таких норм позволяет государству через манипулирование понятиями устанавливать новые налоги под видом сборов, в т.ч. и в НК РФ. Так, торговый сбор, регламентируемый с 1 января 2015 г. в гл. 33 НК РФ, фактически является налогом, что признается специалистами[576]. Такой подход, в частности, позволяет государству утверждать, что налоговое бремя в связи с введением нового платежа не увеличилось. Так, в Послании Президента РФ Федеральному Собранию от 1 декабря 2016 г. утверждается, что в 2014 году мы приняли решение на четыре года зафиксировать действующие налоговые условия для бизнеса. Не стали пересматривать их, несмотря на изменения в экономической ситуации, и это безусловно позитивно сказалось на работе предприятий.

В то же время ст. 57 Конституции РФ предусматривает только два вида публичных платежей – налоги и сборы. В Постановлении КС РФ от 28 февраля 2006 г. № 2П разъяснено, что Конституция РФ, как следует из ее ст. 57 во взаимосвязи со ст. 8 (ч. 2) и 35, допускает взимание устанавливаемых законом обязательных публичных платежей, ограничивающих конституционное право собственности, в виде налогов либо сборов. Норма п. 5 ст. 3 НК РФ предусматривает, что ни на кого не может быть возложена обязанность уплачивать налоги и сборы, а также иные взносы и платежи, обладающие установленными НК РФ признаками налогов или сборов, не предусмотренные НК РФ либо установленные в ином порядке, чем это определено НК РФ. С учетом существующего положения дел можно уверенно утверждать, что данная норма НК РФ является декларативной.

Справедлива позиция ряда авторов, в соответствии с которой ситуация, когда взимается множество платежей, не встроенных в общую систему, влечет неопределенность в вопросе, каково общее бремя (тяжесть) обложения обязательными платежами, направленными на выполнение публичных функций. При снижении уровня налогового бремени, понимаемого как бремя налогов и сборов, установленных НК РФ, сохраняется много других платежей, а фактическая тяжесть обложения оказывается иной, чем можно предположить исходя из содержания НК РФ[577].

Рассматривая законодательство о налогах и сборах, следует также отметить и «остаточное» наличие в современных федеральных законах, в целом не связанных с налогообложением (сборами), некоторых «налоговых» норм. Например, ст. 17 Федерального закона от 29 декабря 1994 г. № 79–ФЗ «О государственном материальном резерве» предусматривает, что федеральный орган исполнительной власти, осуществляющий управление государственным резервом, его территориальные органы, предприятия, учреждения и организации системы государственного резерва освобождаются от уплаты государственной пошлины по искам, связанным с нарушением их прав. Аналогичного освобождения гл. 25.3 НК РФ «Государственная пошлина» не предусматривает, хотя в силу, например, подп. 1.1 п. 1 ст. 333.37 НК РФ от уплаты государственной пошлины по делам, рассматриваемым ВС РФ в соответствии с арбитражным процессуальным законодательством РФ, арбитражными судами, освобождаются государственные органы, органы местного самоуправления, выступающие по делам, рассматриваемым ВС РФ, арбитражными судами, в качестве истцов или ответчиков.

Способ разрешения подобных коллизий в свое время был предложен в п. 15 Постановления Пленума ВАС РФ от 28 февраля 2001 г. № 5 (утратил силу): впредь до момента введения в действие соответствующих глав части второй НК РФ судам надлежит применять принятые в установленном порядке нормы закона, касающиеся налоговых льгот, независимо от того, в какой законодательный акт они включены: связанный или не связанный в целом с вопросами налогообложения. Соответственно, исходя из данной позиции ВАС РФ, вышеуказанная норма закона «О государственном материальном резерве» с момента введения гл. 25.3 НК РФ не подлежала применению. Сходный подход продемонстрирован и в Определении ВС РФ от 29 июля 2002 г. № 35–Г0214: со ссылкой на п. 4 ст. 1 и на п. 1 ст. 56 НК РФ сделан вывод о том, что поскольку анализировавшийся закон субъекта федерации в целом не регулирует вопросы налогообложения, он не может содержать нормы, устанавливающие налоговые льготы.

Однако есть основания полагать, что подобный подход не может являться универсальным, поскольку, как уже указывалось, с точки зрения КС РФ кодифицированный федеральный закон в общем случае не обладает особой юридической силой по отношению к некодифицированному. Например, в Определении КС РФ от 4 марта 1999 г. № 36О (т.е. принятом уже после вступления в силу части первой НК РФ) был рассмотрен вопрос применения нормы, сформулированной в Постановлении Верховного Совета РФ от 11 февраля 1993 г. № 44631 «О порядке введения в действие Основ законодательства Российской Федерации о нотариате», действовавшей до 1 января 2005 г. и регламентирующей льготное налогообложение нотариусов, занимающихся частной практикой. Суд посчитал возможным применение данной нормы до специального урегулирования вопроса законодателем. Аналогичная позиция выражена в Обзоре законодательства и судебной практики ВС РФ за второй квартал 2004 года (утв. Постановлением Президиума ВС РФ от 6 октября 2004 г., вопрос 23). Некоторым образом данный подход подтверждает и сам факт отмены п. 15 Постановления Пленума ВАС РФ от 28 февраля 2001 г. № 5, а также отсутствие подобного разъяснения в современном Постановлении Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. № 57.

Некоторые нормы федеральных законов могут толковаться неоднозначно, в том числе и с точки зрения налогового законодательства. Так, в силу п. 10 ст. 241 БК РФ доходы, полученные от приносящей доход деятельности федеральными казенными учреждениями, исполняющими наказания в виде лишения свободы или содержания в дисциплинарной воинской части, в результате осуществления ими собственной производственной деятельности в целях исполнения требований уголовно–исполнительного законодательства Российской Федерации об обязательном привлечении осужденных к труду, в том числе остатки средств федерального бюджета на начало текущего финансового года, образовавшиеся в связи с неиспользованием указанных доходов в отчетном году, в полном объеме зачисляются в федеральный бюджет, отражаются на лицевых счетах получателей бюджетных средств, открытых указанным учреждениям в территориальных органах Федерального казначейства, и направляются на финансовое обеспечение осуществления функций указанных казенных учреждений сверх бюджетных ассигнований, предусмотренных в федеральном бюджете, в порядке, установленном Минфином РФ.

Соответственно, если доходы такого типа в полном объеме зачисляются в федеральный бюджет, это означает, что данные доходы не могут облагаться налогами (поскольку иначе нельзя было бы обеспечить их полного перечисления в федеральный бюджет).

---

[573] *Зарипов В.М.* Налоговые схемы государства. // URL: https://www.vedomosti.ru/opinion/articles/2015/12/23/622171-nalogovie-shemi-gosudarstva

[574] *Ларо М.* Разграничение налогов и платы за публичные услуги // Налоговед. – 2013. – № 5. – С. 68.

[575] *Польссон Р.* Шведское налоговое право. – Екб., 2006. – С. 47.

[576] *Брызгалин А.В., Федорова О.С.* Основные изменения в Налоговый кодекс в 2015 году // Налоги и финансовое право. – 2015. – № 1. – С. 106, *Бланкенагель А.* К вопросу о конституционности торгового сбора. // Налоговед. – 2015. – № 8. – С. 15, *Пепеляев С.Г.* Предисловие к сборнику. // Налоговое право в решениях Конституционного Суда РФ 2014 г. – М., 2016. – С. 5.

[577] *Зарипов В.М., Попов П.А., Ромащенко Л.В.* Концепция совершенствования правового регулирования некодифицированных налогов и сборов // Налоговед. – 2014. – № 9. – С. 58.

Определением ВС РФ от 27 февраля 2015 г. № 302КГ143438 (с дополнительным обоснованием через подп. 33.1 п. 1 ст. 251 НК РФ) данная позиция была подтверждена.

В настоящее время налоговые льготы можно обнаружить и федеральных конституционных законах. Так, в силу ст. 19 Федерального конституционного закона от 21 июля 1994 г. № 1–ФКЗ «О Конституционном Суде Российской Федерации», ст. 30 Федерального Конституционного закона от 23 июня 1999 г. № 1–ФКЗ «О военных судах Российской Федерации», пребывающим в отставке судьям данных судов может выплачиваться необлагаемое налогом ежемесячное пожизненное содержание.

Кроме того, нормы налогового права могут содержаться и в обычном федеральном законе, но одновременно дублироваться (конкретизироваться) в НК РФ. Так, п. 4 ст. 28 Федерального закона от 29 октября 1998 г. № 164–ФЗ «О финансовой аренде (лизинге)» предусматривает, что в целях налогообложения прибыли лизинговые платежи относятся в соответствии с законодательством о налогах и сборах к расходам, связанным с производством и (или) реализацией. Одновременно, как это следует из подп. 10 п. 1 ст. 264 НК РФ к прочим расходам, связанным с производством и реализацией, относятся арендные (лизинговые) платежи за арендуемое (принятое в лизинг) имущество (в том числе земельные участки), а также расходы на приобретение имущества, переданного в лизинг. Другой пример: в силу ст. 18 Федерального закона от 12 августа 1995 г. № 144–ФЗ «Об оперативно–розыскной деятельности» лица, сотрудничающие с органами, осуществляющими оперативно–розыскную деятельность, либо оказавшие им помощь в раскрытии преступлений или установлении лиц, их совершивших, могут получать вознаграждения и другие выплаты. Полученные указанными лицами суммы вознаграждений и другие выплаты налогами не облагаются и в декларациях о доходах не указываются. Сходная норма содержится в п. 8.1 ст. 217 НК РФ: не подлежат налогообложению НДФЛ (освобождаются от налогообложения) вознаграждения, выплачиваемые за счет средств федерального бюджета или бюджета субъекта Российской Федерации физическим лицам за оказание ими содействия федеральным органам исполнительной власти в выявлении, предупреждении, пресечении и раскрытии террористических актов, выявлении и задержании лиц, подготавливающих, совершающих или совершивших такие акты, а также за оказание содействия органам федеральной службы безопасности и федеральным органам исполнительной власти, осуществляющим оперативно–розыскную деятельность.

Г.П. Толстопятенко приводит сведения о том, что неналоговые законы, содержащие нормы налогового права, существуют лишь в государствах некодифицированного налогового законодательства; там же, где приняты налоговые кодексы, содержащиеся в подобных законах нормы налогового права обычно инкорпорируются в эти кодексы[578]. В этой связи следует отметить достаточно осторожную позицию, высказанную в Постановлении КС РФ от 23 апреля 2004 г. № 9П: структурирование системы федерального законодательства, по общему правилу, предполагает, что нормы, отменяющие или изменяющие определенные преимущества, компенсации и льготы, вносятся в текст того федерального закона, которым они были установлены.

Но коль скоро КС РФ рассматривает такое структурирование системы федерального законодательства, как общее правило, оно вполне может иметь и исключения. Показательно мнение А. Шайо: в начинающем формироваться правовом государстве всякая исключительность создает проблему превращения исключения в правило[579].

Законодатель периодически предпринимает попытки исключить действие норм, связанных с налогообложением, но содержащихся в нормативных актах, не относящихся в целом к налоговому законодательству. Так, в Постановлении Верховного Совета РФ от 10 июля 1992 г. № 32551 «О некоторых вопросах налогового законодательства Российской Федерации» было установлено, что федеральные налоги (в том числе размеры их ставок и налоговые льготы) в соответствии с Законом РФ «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» устанавливаются только законодательными актами Российской Федерации, принимаемыми Верховным Советом РФ в форме законов и постановлений по вопросам налогообложения, и нормативными актами соответствующих органов, определяемыми этими законодательными актами. Изменение режима налогообложения по указанным налогам осуществляется путем внесения изменений и дополнений в действующий законодательный акт Российской Федерации по конкретному налогу.

Следующая попытка структурирования была предпринята в ст. 7 Федерального закона от 31 июля 1998 г. № 147–ФЗ «О введении в действие части первой Налогового кодекса Российской Федерации»: федеральные законы и иные нормативные правовые акты, прямо не отмененные данным Федеральным законом, действуют в части, не противоречащей части первой НК РФ, и подлежат приведению в соответствие с частью первой НК РФ. Непосредственно в п. 1 ст. 1 НК РФ предусмотрено, что законодательство Российской Федерации о налогах и сборах состоит из НК РФ и принятых в соответствии с ним федеральных законов о налогах и сборах. Исходя из п. 5 ст. 3 НК РФ ни на кого не может быть возложена обязанность уплачивать налоги и сборы, а также иные взносы и платежи, обладающие установленными НК РФ признаками налогов или сборов, не предусмотренные НК РФ либо установленные в ином порядке, чем это определено НК РФ.

Однако, поскольку эти нормы периодически игнорируются самим законодателем, данные попытки пока остаются декларативными. Кроме того, подобные положения не воспринимаются и высшими судебными органами в качестве запретов на применение тех норм, которые регламентируют вне НК РФ взимание платежей, соответствующих нормативному определению налога. Так, в п. 1 Постановления Пленумов ВС РФ и ВАС РФ № 41/9 от 11 июня 1999 г. «О некоторых вопросах, связанных с введением в действие части первой Налогового кодекса Российской Федерации» разъяснено, что обязательные взносы в ГВБФ с момента введения НК РФ продолжают взиматься без ограничений, поскольку обязанность уплаты указанных взносов установлена специальными актами законодательства.

Сейчас законодатель вновь пытается «убедить» и себя и правоприменителей в том, что борьба за кодификацию налогового законодательства продолжается. В соответствии с п. 7 ст. 1 НК РФ (введен Федеральным законом от 7 мая 2013 г. № 104ФЗ, действует с 8 мая 2013 г.) внесение изменений в законодательство Российской Федерации о налогах и сборах, а также приостановление, отмена или признание утратившими силу положений актов законодательства Российской Федерации о налогах и сборах осуществляются отдельными федеральными законами и не могут быть включены в тексты федеральных законов, изменяющих (приостанавливающих, отменяющих, признающих утратившими силу) другие законодательные акты Российской Федерации или содержащих самостоятельный предмет правового регулирования.

Данное заверение законодателя, как и следовало ожидать, им же через непродолжительное время было проигнорировано (в т.ч. в Федеральный закон от 24 июня 1998 г. № 89ФЗ «Об отходах производства и потребления» Федеральным законом от 29 декабря 2014 г. № 458ФЗ введена ст. 24.5 «Экологический сбор», фактически предусматривающая очередной вариант акциза вне НК РФ).

Если бы желание реально привести налоговое законодательство к высокой степени кодификации действительно имело место, то федеральный законодатель, например, указал бы в очередном федеральном законе, что с определенной даты взимание всех платежей, соответствующих нормативному определению налога (п. 1 ст. 8 НК РФ), но урегулированных вне НК РФ, прекращается. Однако так законодатель никогда не рисковал, и не будет рисковать.

Интересно то, что нормативные правовые акты органов исполнительной власти формально не включены НК РФ в состав налогового законодательства, хотя объективно входят в него. Так, в ст. 1 НК РФ термин «законодательство о налогах и сборах» используется только применительно к нормативным правовым актам органов законодательной (представительной) власти. Но нормы налогового права могут быть установлены и актами органов исполнительной власти в случаях, прямо указанных в актах налогового законодательства (п. 1 ст. 4 НК РФ). Всю совокупности нормативных правовых актов, содержащих нормы налогового права, федеральный законодатель обозначает единым термином «нормативные правовые акты по вопросам налогов, сборов, страховых взносов» (ст. 6 НК РФ).

Исходя из Определения КС РФ от 14 декабря 2000 г. № 258О, пределы делегирования законодателем полномочий в налоговой сфере определяются Конституцией РФ. Кроме того, в Постановлении КС РФ от 14 мая 2009 г. № 8П, в Определении КС РФ от 5 июля 2005 г. № 289О разъяснено, что прямое указание федерального закона на конкретный орган или уровень власти, на который возлагается реализация полномочий, предусмотренных данным федеральным законом, обязывает именно этот орган или уровень власти реализовать предоставленные полномочия. В п. 7 Постановления Пленумов ВС РФ и ВАС РФ от 11 июня 1999 г. № 41/9 «О некоторых вопросах, связанных с введением в действие части первой Налогового кодекса Российской Федерации» разъяснено, что решая вопрос о применении по конкретному делу нормативного правового акта по вопросам, связанным с налогообложением и сборами, судам необходимо иметь в виду, что в соответствии со ст. 4 НК РФ органы исполнительной власти любого уровня вправе издавать такие акты только в случае, если это предусмотрено законодательством о налогах и сборах.

---

[578] *Толстопятенко Т.П.* Европейское налоговое право. Сравнительно–правовое исследование. – М., 2001. – С. 113.

[579] *Шайо А.* Самоограничение власти (краткий курс конституционализма): Пер. с венг. – М., 2001. – С. 15.

Как указано в п. 1 ст. 4 НК РФ, Правительство РФ федеральные органы исполнительной власти, уполномоченные осуществлять функции по выработке государственной политики и нормативно–правовому регулированию в сфере налогов и сборов и в области таможенного дела, органы исполнительной власти субъектов Российской Федерации, исполнительные органы местного самоуправления в предусмотренных законодательством о налогах и сборах случаях в пределах своей компетенции издают нормативные правовые акты, которые не могут изменять или дополнять законодательство о налогах и сборах.

Таким федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным осуществлять функции по выработке государственной политики и нормативно–правовому регулированию в указанных сферах, является Минфин России (положение о Министерстве финансов Российской Федерации утверждено Постановлением Правительства РФ от 30 июня 2004 г. № 329). Соответственно, в силу п. 1 ст. 4 НК РФ указанный орган вправе принимать нормативные правовые акты по данным вопросам.

Разъяснение п. 1 ст. 4 НК РФ осуществлено, например, в Определении ВС РФ от 8 сентября 2003 г. № 44–Г0314. По мнению Суда, «дополнение» законодательства о налогах и сборах выражается в издании органом исполнительной власти нормативного правового акта, содержащего правовые нормы, которые могут содержаться только в акте законодательства о налогах и сборах. «Изменить» же один нормативный правовой акт другим нормативным правовым актом, имеющим меньшую юридическую силу, можно только тогда, когда нормативный правовой акт, имеющий меньшую юридическую силу, содержит правовые нормы, отличные от правовых норм, содержащихся в нормативном правовом акте, имеющим большую юридическую силу. При этом такое отличие основывается на том, что правовые нормы, содержащиеся в нормативном правовом акте, имеющим меньшую юридическую силу, вступают в противоречие с правовыми нормами, содержащимися в нормативном правовом акте, имеющим большую юридическую силу, или замещают их (к примеру: в налоговом законе установлено одно, а подзаконный акт, принятый в развитие данного налогового закона, исходит из другого).

Кроме того, разъяснение дано в п. 20 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 мая 2014 г. № 33 «О некоторых вопросах, возникающих у арбитражных судов при рассмотрении дел, связанных с взиманием налога на добавленную стоимость»: п. 2 ст. 164 НК РФ установлена пониженная налоговая ставка 10 % при реализации продовольственных и других товаров отдельных наименований, а также предусмотрены полномочия Правительства РФ по определению кодов видов таких товаров в соответствии с ОКП и ТН ВЭД. При рассмотрении споров, касающихся обоснованности применения данной налоговой ставки, судам необходимо учитывать, что в силу п. 1 ст. 4 НК РФ при осуществлении указанных полномочий Правительство РФ не вправе вводить дополнительные основания ограничений на ее применение, которые прямо не вытекают из положений п. 2 ст. 164 НК РФ.

В.А. Парыгина считает, что прием юридической техники, использованный законодателем в п. 1 ст. 4 НК РФ, нельзя признать обоснованным[580]. Также представляется справедливым мнение о том, что определение в НК РФ состава так называемого «законодательства о налогах и сборах» в определенной степени носит формальный характер. Входит нормативный правовой акт в состав этого законодательства или нет – ровным счетом ничего не меняет: налогово–правовой акт, не входящий в данный состав, подлежит такому же обязательному исполнению, как и акт, входящий в него[581].

Соответственно, акты органов исполнительной власти в принципе не могут изменять законодательство о налогах и сборах, но они именно дополняют его, в противном случае такие акты вообще не могли бы регулировать общественные отношения, входящие в предмет налогового права (ст. 2 НК РФ). Более обоснованным было бы указание в НК РФ, что органы законодательной (представительной) власти в установленных законодательством о налогах и сборах случаях могут делегировать право на регулирование налоговых отношений органам исполнительной власти, нормативные правовые акты которых не должны противоречить нормативным правовым актам органов законодательной (представительной) власти. *Derivativa potestas non potest esse major primitiva* – делегируемое полномочие не может быть большим, чем данное первоначально[582].

Р.А. Шепенко справедливо полагает, что делегированное законодательство или право органа исполнительной власти издавать нормативные акты существовало издавна. Хотя с торжеством идеи разделения властей право исполнительной власти подверглось существенной регламентации и ограничению[583]. В.А. Толстик обоснованно считает, что как бы обстоятельно не стремился урегулировать законодатель соответствующие общественные отношения, достичь стопроцентной детализации в отдельных случаях практически невозможно, а в других к этому нецелесообразно и стремиться. Поэтому сама по себе конкретизация неизбежна, в том числе и в рамках подзаконного регулирования[584]. А.В. Демин высказывает мнение о том, что полностью отказаться от подзаконного нормотворчества в сфере налогов и сборов не представляется возможным. К причинам, обусловливающим использование подзаконного нормотворчества в сфере налогов и сборов, следует отнести: 1) общий характер актов налогового законодательства, требующий их дальнейшей конкретизации; 2) оперативность подзаконного нормотворчества, позволяющая своевременно устранять пробелы и противоречия налогового права; 3) решение вопросов организационного и юридико–технического характера, которые нецелесообразно регулировать на уровне закона[585]. С точки зрения А. Бланкенагеля, в Германии существует огромное количество внутренних подзаконных актов государственных органов, обязательных для этих органов. Это нормальная ситуация, когда государственный орган, созданный для исполнения конкретного закона, наделяется полномочиями по принятию ведомственных актов, направленных на реализацию закона, а также толкование его норм[586].

Таким образом, принятые в порядке делегирования правотворчества нормативные правовые акты органов исполнительной власти объективно входят в состав законодательства о налогах и сборах, несмотря на формулировку п. 1 ст. 4 НК РФ, и должны быть учтены при рассмотрении системы налогового законодательства. По сведениям, приведенным Г.П. Толстопятенко, в системе источников налогового права зарубежных государств подзаконные акты занимают заметное место[587].

Вместе с тем следует отметить, что общего нормативного определения термина «законодательство» в настоящее время не имеется. При этом интересная позиция в отношении термина «законодательство» выражена в Определении ВС РФ от 11 декабря 2013 г. № 57АПГ136: принимая во внимание положения ст. 76 Конституции РФ, из которой следует, что в Российской Федерации издаются федеральные законы, действующие на всей территории Российской Федерации (ч. 1), а также нормативные правовые акты субъектов Российской Федерации (ч. 2), Судебная коллегия приходит к выводу, что термин «законодательство Российской Федерации» применим к правовым нормам федерального уровня, действия которых распространяются на территорию всех субъектов российского государства.

Правила подготовки нормативных правовых актов федеральных органов исполнительной власти и их государственной регистрации, утвержденные Постановлением Правительства РФ от 13 августа 1997 г. № 1009, в п. 10 и 11 устанавливают, что нормативные правовые акты федеральных органов исполнительной власти, затрагивающие права, свободы и обязанности человека и гражданина, подлежат государственной регистрации Министерством юстиции РФ, которое ведет Государственный реестр нормативных правовых актов федеральных органов исполнительной власти.

Однако, в соответствии со сложившейся судебной практикой, отсутствие регистрации некоторого документа органа исполнительной власти в Минюсте России (как и принятие документа неуполномоченным на соответствующее нормотворчество органом, отсутствие официальной публикации, указание в качестве адресатов только подчиненных органов власти, присвоение документу грифа «ДСП» и т.д.), само по себе не означает, что данный документ не является нормативным правовым актом, затрагивающим права, свободы и обязанности человека и гражданина. В Определении КС РФ от 5 ноября 2002 г. № 319О отмечается, что суды не вправе ограничиваться

---

[580] *Парыгина В.А.* Российское налоговое право. Проблемы теории и практики. – М., 2005. – С. 118.

[581] *Худяков А.И., Бродский М.Н., Бродский Г.М.* Основы налогообложения. – СПб., 2002. – С. 384.

[582] Латинские юридические изречения. / Сост. проф. Е.И. Темнов. – М., 2003. – С. 130.

[583] *Шепенко Р.А.* Налоговое право: конституционные нормы. – М., 2006. – С. 115.

[584] *Толстик В.А.* Иерархия источников российского права. – Н. Новгород, 2002. – С. 52.

[585] *Демин А.В.* Нормы налогового права – Красноярск, 2010. – С. 57.

[586] Оспаривание в суде письменных разъяснений налоговой службы: новые возможности. // Налоговед. – 2015. – № 7. – С. 45.

[587] *Толстопятенко Т.П.* Европейское налоговое право. Сравнительно–правовое исследование. – М., 2001. – С. 127.

формальным установлением того, кому адресован обжалуемый акт, а обязаны выяснить, затрагивает ли он права налогоплательщиков, соответствует ли актам законодательства о налогах и сборах, и должны в каждом конкретном случае реально обеспечивать эффективное восстановление нарушенных прав. В свою очередь, в Постановлении Президиума ВАС РФ от 13 сентября 2011 г. № 6254/11 разъяснено, что даже если подлежащий опубликованию нормативный правовой акт не был опубликован, но рассматривался заинтересованными лицами как действующий, породил правовые последствия и оспорен в суде, то соответствующее заявление подлежит рассмотрению по существу и вывод о признании данного акта недействующим должен содержаться в резолютивной части решения.

На основании такого подхода, в ряде актов высших судебных органов в качестве нормативных правовых актов были расценены акты (в том числе письма), принятые МНС России (ФНС России, Минфином России) и формально предназначенные только для налоговых органов. Такие выводы были сделаны в т.ч. в упомянутом Определении КС РФ от 5 ноября 2002 г. № 319О; в Решениях ВАС РФ от 26 февраля 2013 г. № 16593/12, от 11 марта 2013 г. № ВАС17640/12 и от 24 июня 2013 г. № 4707/13; в Постановлениях Президиума ВАС РФ от 1 сентября 2009 г. № 7037/09 и от 8 декабря 2009 г. № 10164/09. Подробный перечень таких судебных актов приведен, например, В.М. Зариповым[588]. Однако, одной из проблем данной позиции является то, что формально она может быть распространена и на разъяснения региональных (местных) налоговых и финансовых органов, но этого, скорее всего, не произойдет, по причине естественного нежелания государства создавать дополнительный массив оснований для судебных споров.

Современный вариант рассматриваемого подхода был изложен в Решении ВАС РФ от 24 июня 2014 г. № ВАС–7907/2013 (оставлено без изменения Определением ВС РФ от 15 октября 2014 г. № 400–ЭС14–2879): в качестве нормативного правового акта расценены Методические рекомендации по проведению Федеральной антимонопольной службой и ее территориальными органами плановых и внеплановых выездных проверок по контролю за соблюдением требований антимонопольного законодательства, направленные письмом ФАС России от 26 декабря 2011 г. № ИА/48530. Интересно то, что с точки зрения ВС РФ отсутствие официальной публикации нормативного правового акта является самостоятельным основанием для признания его недействующим (п. 17 Постановления Пленума ВС РФ от 29 ноября 2007 г. № 48). Получается, что до официальной публикации нормативного правового акта он фактически является недействующим, что соответствует ч. 3 ст. 15 Конституции РФ.

Впоследствии указанное Определение ВС РФ от 15 октября 2014 г. № 400–ЭС14–2879 было прокомментировано в Обзоре судебной практики ВС РФ № 1 (2014) (утв. Президиумом ВС РФ 24 декабря 2014 г.): акт органа власти, содержащий правила поведения, которые рассчитаны на неоднократное применение и влекут юридические последствия для неопределенного круга лиц, носит нормативный правовой характер независимо от формы его издания, прохождения процедур государственной регистрации и официального опубликования. Указанные требования к процедуре принятия нормативного правового акта необходимы для признания его имеющим юридическую силу. Нарушение хотя бы одного из них является достаточным основанием для признания нормативного правового акта недействующим.

Кроме того, существенный интерес представляет позиция, изложенная в Постановлении КС РФ от 31 марта 2015 г. № 6–П: не исключается право Федеральной налоговой службы принимать акты информационно–разъяснительного характера, с тем чтобы обеспечить единообразное применение налогового законодательства налоговыми органами на всей территории Российской Федерации. Такие акты адресованы непосредственно налоговым органам и должностным лицам, применяющим соответствующие законоположения. Обязательность содержащихся в них разъяснений для налогоплательщиков нормативно не закреплена. Вместе с тем – поскольку в силу принципа ведомственной субординации территориальные налоговые органы обязаны в правоотношениях с налогоплательщиками руководствоваться исходящими от Федеральной налоговой службы разъяснениями норм налогового законодательства – такие акты опосредованно, через правоприменительную деятельность должностных лиц налоговых органов, приобретают, по сути, обязательный характер и для неопределенного круга налогоплательщиков. Если оспариваемый акт Федеральной налоговой службы обладает свойствами, позволяющими применять его в качестве обязывающего предписания общего характера, то его облечение в форму разъяснения само по себе не может служить достаточным основанием для признания недопустимости его проверки на соответствие федеральному закону.

Согласно п. 2 ст. 4 НК РФ в качестве общего правила предусмотрено, что федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный по контролю и надзору в области налогов и сборов, его территориальные органы, а также подчиненные федеральному органу исполнительной власти, уполномоченному в области таможенного дела, таможенные органы Российской Федерации не имеют права издавать нормативные правовые акты по вопросам налогов, сборов, страховых взносов. Таким федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов, в силу п. 1 Положения о ФНС России, утвержденного Постановлением Правительства РФ от 30 сентября 2004 г. № 506, является указанная Служба. Следовательно, формально ФНС России и ее территориальные органы по логике п. 2 ст. 4 НК РФ вообще не могут принимать нормативные правовые акты по вопросам налогов и сборов. Именно по этому основанию Решением ВАС РФ от 19 марта 2010 г. № ВАС9507/09 был признан недействующим нормативный акт ФНС России. Нормотворческими полномочиями формально обладает Минфин России, в систему которого входит ФНС России (Указ Президента России от 21 мая 2012 г. № 636).

Однако, в силу, например, п. 4 ст. 31 НК РФ формы и форматы документов, предусмотренных НК РФ и используемых налоговыми органами при реализации своих полномочий в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах, документов, необходимых для обеспечения электронного документооборота в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах, а также порядок заполнения форм указанных документов и порядок направления и получения таких документов на бумажном носителе или в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи либо через личный кабинет налогоплательщика утверждаются федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов, если полномочия по их утверждению не возложены НК РФ на иной федеральный орган исполнительной власти.

Таким образом, формальный общий запрет п. 2 ст. 4 НК РФ нивелируется специальными положениями НК РФ, в которых прямо предусмотрены полномочия ФНС России по принятию нормативных правовых актов (в т.ч. п. 4 ст. 31 НК РФ). Так, в полном соответствии с п. 5 ст. 69 НК РФ был издан Приказ ФНС России от 13 февраля 2017 г. № ММВ78/179@, которым утверждены формы требований об уплате налогов. Непосредственно в Положении о ФНС России (п. 7) установлено, что Федеральная налоговая служба не вправе осуществлять в установленной сфере деятельности нормативно–правовое регулирование, кроме случаев, устанавливаемых федеральными законами, указами Президента РФ и постановлениями Правительства РФ.

В Определении КС РФ от 24 февраля 2011 г. № 195ОО разъяснено, что в соответствии с п. 2 ст. 4 НК РФ федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный осуществлять функции по контролю и надзору в сфере налогов и сборов, его территориальные органы не имеют права издавать нормативные правовые акты по вопросам налогов и сборов. Данное положение является общим правилом, которое, однако, не означает, что федеральный законодатель лишен права наделить данный федеральный орган исполнительной власти отдельными полномочиями по изданию подзаконного нормативного правового акта по тому или иному вопросу, касающемуся организации деятельности налоговых органов по взиманию налогов и сборов, путем прямого указания таких полномочий в НК РФ. При этом на такие акты распространяются общие требования п. 1 ст. 4 НК РФ, предписывающие, что данные акты должны соответствовать нормативному акту большей юридической силы и не могут изменять и дополнять законодательство о налогах и сборах. Само по себе такое законодательное регулирование не выходит за пределы дискреционных полномочий федерального законодателя в налоговой сфере и не может рассматриваться как нарушающее конституционные права налогоплательщиков.

Минфин РФ в прямо указанных в НК РФ случаях имеет право на принятие нормативных правовых актов, а кроме того, может (обязан) давать разъяснения налогового законодательства (подп. 2 п. 1 ст. 21, п. 1 ст. 34.2 НК РФ). Данные полномочия финансового органа сходным образом урегулированы и в США. Как отмечает Д. Ларо, судья Налогового суда США, сложность и объем налогового законодательства побудили Конгресс США предоставить Министерству финансов – исполнительному органу, отвечающему за экономическое благополучие и финансовую стабильность США, – обширные полномочия, позволяющие выпускать постановления, разъясняющие Кодекс внутренних доходов в целях обеспечения соблюдения законодательства. Эти постановления могут носить законодательный характер (то есть выпускаться в рамках специальных полномочий, предоставленных Минфину Конгрессом, и иметь силу закона) либо разъясняющий характер (то есть выпускаться в соответствии с общими полномочиями на участие в нормотворчестве и

---

[588] *Зарипов В.М.* Оспаривание официальных разъяснений: новые возможности. // Налоговед. – 2015. – № 5. – С. 21.

разъяснять налогоплательщикам законодательные акты и правила). Тонкая грань между законодательным и разъясняющим характером постановлений Минфина – причина множества налоговых споров в федеральных судах США[589].

Таким образом, в России имеет существенное значение роль **разъяснений** Минфина России и ФНС России. Это предопределено значительным объемом и сложностью современного налогового законодательства, в совокупности с высокой степенью централизации налоговых органов (п. 1 ст. 30 НК РФ, ст. 2 Закона РФ «О налоговых органах Российской Федерации») и наличия у них контрольных и принудительных возможностей, а также по причине прямого установления обязанности налоговых органов учитывать в своей деятельности разъяснения Минфина РФ (в т.ч. подп. 5 п. 1 ст. 32 НК РФ). В Постановлении КС РФ от 31 марта 2015 г. № 6П, в Определении КС РФ от 25 февраля 2016 г. № 403О указанные разъяснения обозначены, как акты информационно–разъяснительного характера.

А.В. Демин справедливо отмечает, что ни в одной иной отрасли права институт официального толкования не получил такого практического значения[590]. Соответственно, по вопросам, четко в законодательстве не урегулированным, до формирования устойчивой судебной практики указанные разъяснения играют особую роль в планировании частными субъектами своей деятельности. По этой причине в специальной литературе и в справочно–правовых системах весьма популярны публикации не только судебной практики, но и разъясняющих писем ФНС России (Минфина России), либо в виде неофициальных мнений должностных лиц данных органов исполнительной власти. Даже в том случае, если доступное для ознакомления разъяснение органа исполнительной власти будет противоречить сложившейся судебной практике, налогоплательщик, по меньшей мере, сможет понять, что ему, возможно, придется прибегнуть к судебной защите своих прав.

Впрочем, в письме Минфина России от 7 ноября 2013 г. № 030113/01/47571 (доведено письмом ФНС России от 26 ноября 2013 г. № ГД43/21097) разъяснено, что в случае, когда письменные разъяснения Минфина России (рекомендации, разъяснения ФНС России) по вопросам применения законодательства Российской Федерации о налогах и сборах не согласуются с решениями, постановлениями, информационными письмами ВАС РФ, а также решениями, постановлениями, письмами ВС РФ, налоговые органы, начиная со дня размещения в полном объеме указанных актов и писем судов на их официальных сайтах в сети «Интернет» либо со дня их официального опубликования в установленном порядке, при реализации своих полномочий руководствуются указанными актами и письмами судов.

Иногда Минфин России (как, впрочем, и иные высшие федеральные органы исполнительной власти) в связи с наличием у них разъяснительных (разрешительных) полномочий условно называют «регулятором» в соответствующей сфере. С этой точки зрения представляет интерес то, что в ряде актов высших судебных органов (в т.ч. в Постановлении КС РФ от 31 мая 2018 г. № 22П, в Определении КС РФ от 16 июля 2013 г. № 1173О, в Постановлении Президиума ВАС РФ от 26 июня 2012 г. № 1784/12, в Определении ВС РФ от 29 июля 2015 г. № 303КГ151752) обоснование позиции проведено с учетом писем Минфина РФ.

Увеличение объема и роли разъяснений регуляторов в сфере налогообложения, как представляется, стало результатом того, что с принятием НК РФ в нашей стране имела место попытка реализации идеи о том, что данный кодекс должен быть актом прямого действия, то есть объем нормативных правовых актов органов исполнительной власти, конкретизирующих его положения, должен быть минимальным и приниматься они могут только в прямо предусмотренных НК РФ случаях. С одной стороны, на момент принятия первой части НК РФ эта идея была очень прогрессивной, направленной против существенного объема инструкций, принятых ГНС (МНС, ФНС) России. Считалось, что органы исполнительной власти зачастую злоупотребляют ведомственным нормотворчеством и искажают содержание норм законов (точность которых в том периоде была явно недостаточной). С другой стороны, подобные инструкции, как нормативные правовые акты, подлежали регистрации в Минюсте России, официальной публикации, и могли быть беспрепятственно обжалованы в суд заинтересованными лицами именно в качестве нормативных правовых актов. Однако проблема правовой определенности в настоящее время еще не решена в достаточной степени. Как отмечает А.А. Иванов, в силу объективных причин у нас так и не был создан массив подзаконных актов, своего рода инструкций по применению НК РФ, которые, несомненно, позволили бы предотвратить те бесконечные споры, которые возникают сейчас в результате появления все новых и новых недоработанных норм. Если бы, например, те или иные проблемы и противоречия в применении НК РФ были бы решены в ведомственных подзаконных актах, инструкциях, то достаточно было бы провести один судебный процесс по положениям этой инструкции. Это избавило бы и налогоплательщиков, и налоговые органы, и суды от генерирования десятков, а то и сотен судебных дел по всей стране, которые, в свою очередь, разрешаются в силу естественных свойств судебной системы не единообразно и получают окончательное решение только по истечении довольно длительного промежутка времени[591]. Не исключает издания «налоговых» инструкций на современном этапе и С.Г. Пепеляев[592].

В итоге, существенное ограничение ведомственного правотворчества в виде инструкций Минфина России (ФНС России), как представляется, просто «сдвинуло» проблему в сторону отдельных разъяснений данных ведомств, после чего не мог не возникнуть вопрос о возможности оспаривания подобных разъяснений. Данная проблема была разрешена в т.ч. в Постановлении КС РФ от 31 марта 2015 г. № 6П: не исключено оспаривание в судебном порядке актов Федеральной налоговой службы, которые не соответствуют формальным требованиям, предъявляемым к нормативным правовым актам федеральных органов исполнительной власти, по форме, субъекту и порядку принятия, регистрации и опубликования, но при этом содержат обязательное для всех налоговых органов разъяснение (нормативное толкование) налоговых законоположений, которое может противоречить их действительному смыслу и тем самым нарушать права налогоплательщиков.

Таким образом, практика применения отечественного налогового законодательства (как ранее действовавшего, так и современного) объективно порождает существенное число актов с дополнительными нормами и разъяснениями уполномоченных органов власти (инструкций, приказов, писем, методических рекомендаций…), которые не могут не учитываться частными субъектами. Иногда принятие таких актов является следствием прямо установленного в законодательстве полномочия данных органов на принятие норм права (в которых, так или иначе, отражается позиция органа по конкретным вопросам); иногда – полномочием данных органов на разъяснение законодательства; иногда – внутренней нормативной организацией деятельности системы органов и т.д. Соответственно, даже если не принимать во внимание сложившуюся судебную практику, утверждать, что НК РФ является актом прямого действия, сейчас уже достаточно сложно.

В связи с изложенным показательны сведения, приведенные Р. Польссоном применительно к шведской правовой системе: налоговые органы сами всегда следуют собственным рекомендациям, также и суды склонны принимать их во внимание, если участник спора, противостоящий налоговой администрации, не представил каких–либо веских контраргументов. Различные документы, издаваемые Государственной налоговой службой, в системе источников налогового права находятся ближе всего к теоретической литературе. Но все–таки их следует рассматривать как самостоятельный вид правовых источников, особенно в связи с тем, что такие документы, в частности, в налоговых органах воспринимаются в качестве основного источника знания о действующей норме[593].

У. Бернам, рассматривая систему источников федерального налогового права США, относит к ним Конституцию США; Налоговый кодекс США; подзаконные нормативные акты Минфина США (в основном официальное толкование Налогового кодекса); разъяснения Службы внутренних доходов США (толкование Налогового кодекса, либо нормативных актов Минфина); информационные письма Службы внутренних доходов США (ответы на вопросы отдельных налогоплательщиков)[594].

Следует обратить внимание на одно обстоятельство. Орган власти, которому законодатель делегировал полномочие на принятие соответствующего нормативного правового акта, далеко не всегда оперативно исполняет это предписание закона. Например, в ст. 164

---

[589] *Ларо Д.* Актуальные налоговые споры в США // Налоговед. – 2012. – № 6. – С. 72.

[590] *Демин А.В.* Нормы налогового права – Красноярск, 2010. – С. 50.

[591] *Иванов А.А.* Вопросы международно–правового регулирования и национальной позиции России в сфере налогообложения. Специфика роли арбитражных судов в построении национальной налоговой политики // Закон. – 2013. № 10. – С. 41.

[592] *Пепеляев С.Г.* Тоска по инструкциям. // Налоговед. – 2011. – № 9. – С. 4.

[593] *Польссон Р.* Шведское налоговое право. – Екб., 2006. – С. 71, 121.

[594] *Бернам У.* Правовая система США. – М., 2006. – С. 985.

НК РФ, вступившей в силу с 1 января 2001 г. в составе гл. 21 НК РФ, установлены налоговые ставки по НДС, в том числе пониженная ставка – 10 % по некоторым видам продукции, описанным в данной статье общими выражениями (мясопродукты, рыбопродукты, хлебобулочные изделия, овощи, продукты детского и диабетического питания и пр.). С целью конкретизации видов продукции в п. 2 той же статьи предусмотрено, что коды видов продукции, перечисленных в данном пункте, в соответствии с ОКП и ТН ВЭД определяются Правительством РФ. Соответствующее Постановление от 31 декабря 2004 г. № 908 «Об утверждении перечней кодов видов продовольственных товаров и товаров для детей, облагаемых налогом на добавленную стоимость по налоговой ставке 10 процентов» было принято Правительством и официально опубликовано в «Российской газете» 26 января 2005 г., то есть по прошествии более чем четырех лет с момента вступления в силу гл. 21 НК РФ.

Конституционный Суд РФ в Определении от 9 апреля 2002 г. № 68О дал следующее разъяснение: пробел в законодательном регулировании, сохраняющийся в результате бездействия законодательных (представительных) органов государственной власти и представительных органов местного самоуправления в течение длительного времени, достаточного для его устранения, не может служить непреодолимым препятствием для разрешения спорных вопросов, если от этого зависит реализация вытекающих из Конституции РФ прав и законных интересов граждан.

С учетом приведенной правовой позиции КС РФ, несмотря на отсутствие до 31 декабря 2004 г. указанного Постановления Правительства РФ, у лиц, реализовывавших товары, соответствующие обозначениям ст. 164 НК РФ, были все основания для применения пониженной ставки НДС. Представляется, что именно этот подход отражен в Постановлении Президиума ВАС РФ от 3 ноября 2009 г. № 7475/09: суд счел законным обложение НДС по ставке 10 % реализации замороженных овощей в периоде до вступления в силу Постановления Правительства РФ от 31 декабря 2004 г. № 908.

Интересное разъяснение дано в п. 20 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 мая 2014 г. № 33: п. 2 ст. 164 НК РФ установлена пониженная налоговая ставка 10 % при реализации продовольственных и других товаров отдельных наименований, а также предусмотрены полномочия Правительства РФ по определению кодов видов таких товаров в соответствии с ОКП и ТН ВЭД. При рассмотрении споров, касающихся обоснованности применения данной налоговой ставки, судам необходимо учитывать, что в силу п. 1 ст. 4 НК РФ при осуществлении указанных полномочий Правительство РФ не вправе вводить дополнительные основания ограничений на ее применение, которые прямо не вытекают из положений п. 2 ст. 164 НК РФ. В частности, применение налоговой ставки 10 % в отношении конкретного вида товара не может быть поставлено в зависимость от того, имела ли место реализация этого товара на территории Российской Федерации либо товар был ввезен на территорию Российской Федерации, поскольку из п. 2 ст. 164 НК РФ не вытекает возможность различного налогообложения операций с одним и тем же товаром в зависимости от приведенного критерия. Учитывая изложенное, для применения пониженной налоговой ставки достаточно, чтобы реализуемый (ввозимый) товар соответствовал коду, определенному Правительством РФ со ссылкой хотя бы на один из двух источников – ОКП или ТН ВЭД.

Следует, однако, учитывать, что пробел в законодательном регулировании, сохраняющийся в результате бездействия органов власти, может быть преодолен таким способом только для реализации прав и законных интересов частных субъектов. Исходя из ст. 2 Конституции РФ и приоритета прав и свобод частных субъектов, если имеет место пробел в нормативном регулировании в части полномочий органов власти, то это, вообще говоря, не может означать, что соответствующие права публичных субъектов существуют и могут быть реализованы и в отсутствие такого регулирования. Например, как разъяснено в Постановлениях Президиума ВАС РФ от 21 декабря 2010 г. № 11515/10 и от 10 мая 2011 г. № 16535/10, исходя из положений п. 15 ст. 7 Закона РФ «О налоговых органах Российской Федерации» (в настоящее время – подп. 2.1 п. 1 ст. 31 НК РФ) налоговым органам предоставлено право контролировать выполнение кредитными организациями установленных НК РФ обязанностей в порядке, утверждаемом федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов, по согласованию с ЦБ РФ. Порядок контроля исполнения кредитными организациями данных обязанностей федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов, по согласованию с ЦБ РФ до настоящего времени не утвержден. На этом основании ВАС РФ пришел к выводу об ограниченности возможностей налоговых органов по контролю за кредитными организациями.

Сходным образом данный вопрос разрешается и в антимонопольном законодательстве: как разъяснено в п. 8 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июня 2008 г. № 30 «О некоторых вопросах, возникающих в связи с применением арбитражными судами антимонопольного законодательства», при определенных условиях, если органом власти не указана конкретная норма федерального закона, разрешившая данному органу принять оспариваемый акт, осуществить действия (бездействие), то они могут быть признаны незаконными.

Но есть и примеры того, что явный пробел в законодательном регулировании не был истолкован высшим судебным органом в пользу частного субъекта. Так, исходя из Постановления Президиума ВАС РФ от 16 апреля 2013 г. № 16929/12, в Федеральном законе от 24 июля 2009 г. № 212ФЗ «О страховых взносах…» (утратил силу) есть общее указание о том, что органы контроля за уплатой страховых взносов имеют право предоставлять плательщикам страховых взносов отсрочки (рассрочки) погашения сумм задолженности по страховым взносам, пеням и штрафам в порядке и случаях, которые предусмотрены федеральным законом. Однако федеральное законодательство не предусматривает ни порядка, ни случаев предоставления таких отсрочек (рассрочек). По мнению ВАС РФ, к отношениям по изменению сроков уплаты страховых взносов в ГВБФ по аналогии неприменимы положения НК РФ, устанавливающие правила и основания изменения сроков уплаты налоговых платежей (гл. 9), несмотря на схожесть данных правоотношений.

Следует, однако, отметить, что данная проблема сейчас решена следующим образом: с 1 января 2017 г. действует гл. 34 НК РФ «Страховые взносы», а также новая редакция гл. 9 НК РФ «Изменение срока уплаты налога, сбора, страховых взносов, а также пени и штрафа».

Вообще говоря, непринятие публичной властью некоторого нормативного правового акта не может быть истолковано, как гражданско–правовое злоупотребление правом (ст. 10 ГК РФ). Исходя из Постановления Президиума ВАС РФ от 15 июля 2014 г. № 5798/14 требование закона о принятии органом власти конкретных нормативных актов устанавливает обязанность, имеющую публично–правовой характер. Гражданский кодекс содержит правило о неприменении гражданских правоотношений к имущественным отношениям, основанным на властном подчинении, если иное не предусмотрено законом, а также разграничивает понятия прав и обязанностей (ст. 1, 2, 8–11). Принятие нормативного акта, даже если он направлен на урегулирование гражданских отношений, всегда относится к публично–правовой сфере. Невыполнение публичным органом его публичной обязанности в указанной сфере нельзя квалифицировать как злоупотребление гражданским правом. Помимо этого, квалификация судом чьих–либо действий или бездействия в качестве злоупотребления (нарушения) в любом случае исключена, если эти лица не привлечены к участию в деле и по этой причине не могут представить возражения в свою защиту.

Кроме того, несмотря на наличие общего запрета на прямое регулирование обязанности по уплате налога актами органов исполнительной власти (в том числе обоснованного в Постановлении КС РФ от 11 ноября 1997 г. № 16П), в действительности, как уже отмечалось, по ряду налогов данные органы имеют значительные полномочия по косвенному регулированию размера налога, в том числе через установление учетной стоимости облагаемого имущества (кадастровой, инвентаризационной…). Указанное обстоятельство не означает, что частные субъекты не могут защитить свои права, как налогоплательщиков, при неверном определении органами исполнительной власти учетной стоимости (при ее несоответствии рыночной стоимости). В частности, кадастровая стоимость объектов недвижимости может быть оспорена (в т.ч. Определения КС РФ от 1 марта 2011 г. № 274ОО – № 281ОО, Постановления Президиума ВАС РФ от 28 июня 2011 г. № 913/11 и от 15 декабря 2011 г. № 12651/11, Определение ВС РФ от 30 июля 2015 г. № 305ЭС153893).

Также следует учесть, что вопрос регулирования налоговых правоотношений нормативными правовыми актами органов исполнительной власти существенно зависит от того, что включать в круг данных правоотношений. Например, в Определении КС РФ от 15 января 2003 г. № 3О разъяснено, что законодателем именно в рамках законодательства о налогах и сборах установлены обязанности налогоплательщика по представлению в налоговый орган бухгалтерской отчетности в соответствии с Федеральным законом «О бухгалтерском учете», обеспечение в течение четырех лет сохранности данных бухгалтерского учета, а также ответственность за грубое нарушение правил учета доходов и (или) расходов и (или) объектов налогообложения (подп. 4 и 8 п. 1 ст. 23 и ст. 120 НК РФ).

Соответственно, не исключена квалификация в качестве налоговых тех правоотношений, в рамках которых организации (в основном – коммерческие) ведут бухгалтерский учет и представляют в налоговые органы бухгалтерскую отчетность. Но в этом случае неизбежен вывод – такие правоотношения в основном регламентируются нормативными правовыми актами Минфина РФ, которому соответствующее (практически неограниченное) право на нормативное регулирование предоставлено законодательством о бухгалтерском учете.

Кроме дискуссионного вопроса об отнесении обязанности по ведению бухгалтерского учета к обязанностям налогоплательщиков – организаций следует отметить и прямое влияние актов Минфина РФ на исчисление, например, налога на имущество

организаций. Данный налог иногда называют «бухгалтерским», поскольку в силу п. 1 ст. 374 НК РФ им в общем случае облагается имущество, учитываемое на балансе в качестве объектов основных средств в порядке, установленном для ведения бухгалтерского учета. В п. 2 Информационного письма Президиума ВАС РФ от 17 ноября 2011 г. № 148 «Обзор практики разрешения арбитражными судами дел, связанных с применением отдельных положений главы 30 Налогового кодекса Российской Федерации» фактически признано, что изменение Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств (утв. Приказом Минфина РФ от 24 декабря 2010 г. № 186н) повлекло изменение правил исчисления налога на имущество организаций. Таким образом, применительно к данному налогу законодатель косвенно делегировал полномочие по определению момента возникновения объекта налога и размера налога органу исполнительной власти – Минфину РФ.

Еще одна интересная категория актов высших органов исполнительной власти – «прогнозные», они позволяют предвидеть изменения законодательства с большой степенью вероятности (поскольку практически все предлагаемые в них изменения законодательства впоследствии реализуются в виде федеральных законов). Так, в п. 7 Бюджетного послания Президента РФ Федеральному собранию от 13 июня 2013 г. «О бюджетной политике в 2014 – 2016 годах» установлено, что необходимы дальнейшее упрощение налогового учета и его сближение с бухгалтерским учетом, повышение качества налогового администрирования, реализация мер по противодействию уклонению от налогообложения, в том числе с использованием оффшорных юрисдикций, а также завершение работы по внесению изменений в законодательство Российской Федерации в части, касающейся налогообложения имущества (в первую очередь недвижимого) и повышения фискальной нагрузки на собственников престижного, дорогого имущества.

Соответственно, в п. 2.4 Основных направлениях налоговой политики Российской Федерации на 2014 год и на плановый период 2015 и 2016 годов (одобрено Правительством РФ 30 мая 2013 г.) установлено, что в целях повышенного налогообложения дорогих транспортных средств подготовлен проект федерального закона, предусматривающий установление с 1 января 2014 г. нормы, при которой сумма транспортного налога будет исчисляться с применением повышающих коэффициентов в отношении легковых автомобилей стоимостью от 5 млн. рублей. Впоследствии был принят Федеральный закон от 23 июля 2013 г. № 214ФЗ «О внесении изменений в статью 362 части второй Налогового кодекса Российской Федерации».

В послании Президента РФ Федеральному Собранию от 4 декабря 2014 г. отмечается, что предприниматели справедливо говорят о необходимости стабильного законодательства и предсказуемых правил, включая налоги. Предлагается на ближайшие четыре года «зафиксировать» действующие налоговые условия. И к этому вопросу больше не возвращаться. Не менять их. При этом необходимо реализовать уже принятые решения по облегчению налогового бремени. Прежде всего, для тех, кто только начинает свою работу. Как и договаривались, для малых предприятий, которые регистрируются впервые, будут предоставлены двухлетние «налоговые каникулы». Также льготы получат производства, начинающиеся с «нуля».

В итоге, в Основных направлениях налоговой политики на 2016 год и плановый период 2017 и 2018 годов констатируется, что в целях стимулирования развития малого предпринимательства принят федеральный закон, предусматривающий предоставление субъектам Российской Федерации права устанавливать для впервые зарегистрированных индивидуальных предпринимателей, перешедших на УСН и ПСН и осуществляющих деятельность в производственной, социальной и научной сферах, «налоговые каникулы» в виде налоговой ставки в размере 0 процентов, которые будут действовать в 2015 – 2018 годах. Также субъектам Российской Федерации предоставлено право установления ограничения на применение налоговой ставки в размере 0 процентов, в том числе в виде предельного размера доходов индивидуальных предпринимателей, количества наемных работников и иных показателей, превышение которых за налоговый период является основанием для лишения права применения указанной нулевой налоговой ставки. В данном документе имеется ввиду Федеральный закон от 13 июля 2015 г. № 232ФЗ «О внесении изменений в статью 12 части первой и часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации».

Представляют интерес и Основные направления бюджетной политики на 2015 год и на плановый период 2016 и 2017 годов. В них, в частности, указано, что в соответствии с проектом Основных направлений налоговой политики Российской Федерации на 2015 год и на плановый период 2016 и 2017 годов планируется сократить масштабы и перечень льгот, предоставляемых в соответствии с федеральным законодательством, в отношении налогов и сборов, зачисляемых полностью или частично в бюджеты субъектов Российской Федерации и местные бюджеты.

В некоторой степени, в качестве «прогнозного» можно охарактеризовать и, например, Указ Президента РФ от 15 января 2016 г. № 13 «О дополнительных мерах по укреплению платежной дисциплины при осуществлении расчетов с Пенсионным фондом Российской Федерации, Фондом социального страхования Российской Федерации и Федеральным фондом обязательного медицинского страхования». В данном акте Правительству РФ до 1 мая 2016 г. предписано внести в Государственную Думу Федерального Собрания РФ проекты федеральных законов, предусматривающих возложение на уполномоченный федеральный орган исполнительной власти функций по администрированию страховых взносов, уплачиваемых в ПФ РФ, ФСС РФ и ФФОМС. В итоге, как известно, нормы о страховых взносах были относительно оперативно «перемещены» из специального Федерального закона от 24 июля 2009 г. № 212ФЗ (утратил силу) в гл. 34 НК РФ. Однако, распоряжение Президента РФ о внесении в законодательный орган некого законопроекта, еще, строго говоря, не означает, что он будет принят, хотя в отечественных реалиях вероятность этого весьма высока.

Весьма интересны в качестве прогнозных сведения, публично озвучиваемые Президентом РФ, в том числе в режиме «прямых линий». Так, Президент РФ в 2018 году выразил отрицательное мнение относительно введения в ближайшее время прогрессивной шкалы НДФЛ и налога с продаж[595].

Региональные (местные) «прогнозные» акты также имеют место (в т.ч. Постановление Правительства Нижегородской области от 13 сентября 2017 г. № 673 «Об утверждении Основных направлений бюджетной и налоговой политики Нижегородской области на 2018 год и на плановый период 2019 и 2020 годов», Постановление администрации г. Н. Новгорода от 29 августа 2017 г. № 4040 «Об утверждении Основных направлений бюджетной и налоговой политики города Нижнего Новгорода на 2018 год и на плановый период 2019 и 2020 годов»).

Некоторые нормы действующего налогового законодательства также производят впечатление «прогнозных». Так, в действующей редакции п. 1 ст. 193 НК РФ предусмотрены ставки акциза раздельно на 2018 – 2020 годы (по многим позициям с их повышением на следующий год). Однако это вовсе не означает, что налогоплательщик в 2018 году может иметь четкое представление о том, какие именно ставки акцизов будут применяться в 2019 году – имели место неоднократные примеры повышений ставок акцизов сверх «обещанных» в НК РФ. В частности, в течение 2017 года ставка акциза на сигары на первое полугодие 2018 г. была «обещана», как 171 руб. за штуку. Федеральным законом от 27 ноября 2017 г. № 335ФЗ указанная ставка на первое полугодие 2018 г. была установлена, как 188 руб. за штуку. Ранее, в 2016 году, ставки акциза на вина на 2017 год были «обещаны», как 10 руб./литр, а Федеральным законом от 30 ноября 2016 г. № 401ФЗ норма была изменена, и на 2017 год по данной категории товаров ставка акциза была установлена, как 18 руб./литр. Другой пример – с 1 января 2017 г. действовали ст. 425 НК РФ «Тарифы страховых взносов» и ст. 426 НК РФ «Тарифы страховых взносов в 2017 – 2020 годах». Соответственно, законодатель, упрощенно говоря, «обещал» некоторый переходный период со ставкой тарифов 30 % с облагаемых выплат, а в «спящей» ст. 425 НК РФ указывал, по какой ставке будут взиматься страховые взносы с 2021 года, а именно 34 %. В итоге, законодатель, по всей видимости, решил окончательно закрепить ставку страховых взносов в 30 %, и Федеральным законом от 3 августа 2018 г. № 303ФЗ скорректировал с 1 января 2019 г. ст. 425 НК РФ, а также отменил ст. 426 НК РФ.

Можно напомнить, что еще в исторические времена признавалось, что *princeps legibus solutus est* – принцепс свободен от законов[596]. Таким образом, «прогнозные» налоговые акты высших органов исполнительной власти на практике зачастую оказываются точнее норм НК РФ, казалось бы, рассчитанных на конкретное будущее время. Представляется, что от существующих в НК РФ условно–прогнозных норм разумнее полностью отказаться, поскольку они дезориентируют правоприменителей и зачастую не «доживают» до соответствующего периода.

В последнее время при разрешении споров в судах значительную роль играют **судебные акты и разъяснения высших судебных органов**. В частности, как справедливо считает А.В. Демин, рассматривая оценочные понятия в налоговом праве, юридическая практика является вспомогательным источником налогового права. Норма с оценочным понятием может рассматриваться как своеобразное

---

[595] URL: http://kremlin.ru/events/president/news/57692

[596] Латинские юридические изречения. / Сост. проф. Е.И. Темнов. – М., 2003. – С. 204.

приглашение к нормотворчеству, законодатель при этом уступает часть своих полномочий правоприменителю[597]. При этом судебная практика высших судебных органов предусматривает правовые позиции, которые не могут игнорироваться иными правоприменителями в сходных ситуациях.

Современный квалифицированный юрист, как правило, анализирует не только нормативные правовые акты, но и соответствующие правовые позиции судов (используя для этой цели справочные правовые системы и сеть «Интернет»), а также ссылается на них при формулировании собственной позиции по конкретному вопросу. И.В. Цветков отмечает, что с практической точки зрения источники правового регулирования налоговых отношений можно разграничить на две большие группы: нормативные и судебные[598]. Тот же автор полагает, что де–юре правовая система России не является прецедентной, однако никто не станет спорить, что де–факто современный арбитражный процесс давно стал прецедентным[599]. С точки зрения В.М. Сырых, признание судебной практики в качестве самостоятельного источника права, полностью соответствует его действительной природе. Причины, побудившие страны общего права придать судебной практике статус самостоятельного источника, в полной мере присущи правоприменительной деятельности судов стран романно–германского права, в том числе и в России[600]. Ж.–Л. Бержель приводит сведения о том, что и в романно–германских, и в англосаксонских правовых системах как закон, так и судебная практика с некоторого времени используются в качестве конкурирующих друг с другом и взаимодополняющих источников права. Даже если учесть, что такая характеристика закона и судебной практики не признается за ними всеми специалистами, она достаточно хорошо отражает конкретную важность этих феноменов в процессе формирования и эволюции права в разных странах[601].

Акты КС РФ практически всегда применялись на практике как источники права, поскольку в соответствии со ст. 6, 29, 79 Федерального конституционного закона от 21 июля 1994 г. № 1–ФКЗ «О Конституционном Суде Российской Федерации» правовые позиции данного Суда (в том числе по вопросам налогообложения) являются обязательными для всех субъектов права, а их преодоление при установлении нового правового регулирования недопустимо. Существенная часть профессионального сообщества уже давно оценивает акты КС РФ, именно как источники права[602]. Как отмечает Л.В. Власенко, в последнее время КС РФ использует в своих актах применительно к правовым позициям термин «нормативно–доктринальный подход». Это, в частности, свидетельствует о том, что правовые позиции КС РФ, по мнению данного Суда, являются нормативными, то есть имеющими регулятивное значение и претендующими на роль источника налогового права[603].

Исключительно важную роль также играют акты ВС РФ и ВАС РФ (принятые до его ликвидации в 2014 году) по вопросам налогообложения. В силу ст. 308.8 АПК РФ судебные постановления подлежат отмене или изменению, если при рассмотрении дела в порядке надзора Президиум ВС РФ установит, что соответствующее обжалуемое судебное постановление нарушает в т.ч. единообразие в применении и (или) толковании судами норм права. Т.А. Гусева отмечает, что, несмотря на отсутствие официального признания судебного нормотворчества в качестве источника российского права, оно фактически существует на уровне высших российских судов. Если с позиции обязательности рассматривать решения любых российских судов, то мы увидим, что определенные признаки обязательности для нижестоящих судов присущи лишь судебным постановлениям высших российских судов[604]. Представляет интерес и позиция С.В. Запольского: суды и другие правоприменительные органы не только вправе, но и обязаны формировать системы (ряды) правовых позиций как одно из средств обеспечения единообразной судебной практики[605]. Л.В. Власенко приводит существующую точку зрения, в соответствии с которой судебный прецедент в налоговом праве есть совокупность налоговых правовых позиций[606]. Кроме того, О.Ю. Соминым высказывается справедливое мнение (в настоящее время применимое и к практикообразующим актам ВС РФ) о том, что постановления ВАС РФ по своей сути – акты инструктивного характера, предназначенные для применения судьями. Таким образом, правовая позиция, выраженная в постановлениях ВАС РФ, может формально рассматриваться, как норма для судей[607].

В Определении ВС РФ от 3 августа 2018 г. № 305КГ184557, которым были отменены оспариваемые судебные акты, разъяснено, что сделанный в нем вывод согласуется с позицией, ранее выраженной Судебной коллегией по экономическим спорам ВС РФ в ряде определений, и закрепленной в целях ее единообразного применения в Обзоре судебной практики ВС РФ, что не было принято во внимание судами.

Соответственно, актуальная правовая позиция КС РФ (ВС РФ, ВАС РФ) – это норма для судей, а актуальная правовая позиция ФНС России (Минфина России) – норма для сотрудников налоговых органов. Принципиальное отличие в том, что суды могут преодолеть правовую позицию налогового (финансового) органа, но не наоборот. В то же время, правовая позиция ВС РФ в большинстве случаев может быть преодолена законодателем путем установления новых норм права (в т.ч. по законодательной инициативе органа исполнительной власти). В этом проявляется на практике существующая в России система сдержек и противовесов в механизме разделения властей.

При этом, заинтересованные органы исполнительной власти зачастую активно изучают и систематизируют имеющую к ним отношение судебную практику. В частности, ФНС России активно анализирует и обобщает соответствующий опыт. В том числе соответствующие обзоры подготовлены в письмах: от 31 октября 2013 г. № СА49/19592; от 24 декабря 2013 г. № СА47/23263; от 17 июля 2015 г. № СА–4–7/12690@; от 17 июля 2015 г. № СА–4–7/12693@; от 24 декабря 2015 г. № СА47/22683@; от 7 июля 2016 г. № СА47/12211@; от 19 декабря 2016 г. № СА47/24347@; от 21 декабря 2016 г. № БС421/24530@; от 23 декабря 2016 г. № СА47/24825@; от 17 апреля 2017 г. № СА47/7288@; от 29 июня 2017 г. № СА47/12540@; от 11 октября 2017 г. № СА47/20486@; от 27 ноября 2017 г. № СА47/23972@.

Поскольку соответствующие правовые позиции судебных органов не только были описаны в указанных письмах ФНС России, но и определены, как «для использования в работе», то, по существу, тем самым ФНС России одобрила данные подходы для практического применения в работе налоговых органов. Особо примечателен тот факт, что среди упомянутых позиций ВС РФ имеются в т.ч. и изложенные в «отказных» определениях, которыми заявителю отказано в передаче заявления о пересмотре обжалуемых судебных актов для рассмотрения в судебном заседании Судебной коллегии по экономическим спорам ВС РФ (т.е. принятых единолично судьей ВС РФ), а также апелляционные определения Судебной коллегии по административным делам ВС РФ.

---

[597] *Демин А.В.* Оценочные понятия в налоговом праве. // Налоговое право в решениях Конституционного Суда РФ 2009 г. – М., 2011. – С. 65.

[598] *Цветков И.В.* Налогоплательщик в судебном процессе: практич. пособ. по судебной защите. – М., 2004. – С. 5.

[599] *Цветков И.В.* Мировой финансовый кризис и налоговые споры // Налоговые споры: опыт России и других стран: По материалам II Междунар. научно–практ. конф. 21–22 ноября 2008 г. – С. 23.

[600] *Сырых В.М.* Материалистическая философия публичного права: монография. – М., 2016. – С. 491, 492.

[601] *Бержель Ж.–Л.* Общая теория права. Пер. с фр. – М., 2000. – С. 114, 115.

[602] *Зарипов В.М.* Результаты опроса участников конференции // Налоговое право в решениях Конституционного Суда РФ 2007 г. – М., 2009. – С. 6.

[603] *Власенко Л.В.* Налоговые правовые позиции судов: теория и практика. – М., 2011. – С. 21.

[604] *Гусева Т.А.* Налоговое планирование в предпринимательской деятельности: правовое регулирование. – М., 2007. – С. 172.

[605] *Запольский С.В.* Теория финансового права: научные очерки – М., 2010. – С. 161.

[606] *Власенко Л.В.* Налоговые правовые позиции судов: теория и практика. – М., 2011. – С. 21.

[607] Круглый стол «Допустимость обратной силы постановлений ВАС РФ в свете постановления КС РФ от 21 января 2010 г. № 1П» // Налоговые споры: опыт России и других стран: По материалам IV Междунар. научно–практ. конф. 12–13 ноября 2010 г. – С. 206.

При этом, как следует из ряда Определений ВС РФ (в т.ч. от 19 июня 2015 г. по делам № 305ЭС152485, № 305ЭС15782, № 305ЭС151689, № 305ЭС152487, № 305ЭС152517, № 305ЭС152545, № 305ЭС152617, от 22 июня 2015 г. № 305ЭС151385), определения ВАС РФ, которыми было отказано в передаче для пересмотра в порядке надзора судебных актов по аналогичному спору, не относятся к тем судебным актам, которые формировали судебную практику. Кроме того, с учетом Решения ЕСПЧ от 12 мая 2015 г. «По вопросу приемлемости жалобы № 38951/13 «Роберт Михайлович Абрамян против Российской Федерации», жалобы № 59611/13 «Сергей Владимирович Якубовский и Алексей Владимирович Якубовский против Российской Федерации», «отказные» определения представляют собой результат обычного обжалования по вопросам права и для обращения в ЕСПЧ кассационная жалоба в ВС РФ является средством правовой защиты, которое должно быть исчерпано.

Соответственно, ФНС России некоторым образом «повышает» статус «отказных» определений ВС РФ для системы налоговых органов, и косвенно – для налогоплательщиков.

Но в этом плане интересно Постановление КС РФ от 28 ноября 2017 г. № 34П, в котором констатируется, что арбитражные суды при решении определенного дела приняли во внимание позицию ВС РФ по другому делу («отказное» Определение от 30 марта 2015 г. № 308КГ151222); а также приведено мнение о том, что позиция, изложенная в данном «отказном» Определении ВС РФ, придала иное направление практике арбитражных судов по сравнению с той, которая соответствовала, опять же, «отказному» определению ВАС РФ от 16 августа 2010 г. № ВАС10859/10. Как указал КС РФ, по имеющимся в его распоряжении данным, содержащимся в ответах органов государственной власти, с принятием Определения ВС РФ от 30 марта 2015 г. № 308КГ151222 правоприменительную практику фискальных государственных органов и арбитражных судов по этому вопросу можно рассматривать как ориентированную соответствующим образом.

Соответственно, «отказные» определения ВС РФ также объективно влияют на практику судов, а также, соответственно, и на взаимоотношения налоговых органов и налогоплательщиков. Данная проблематика изучается в специализированной литературе[608]. Однако, следует полагать, пока статус «отказных» определений еще не изучен окончательно.

В некоторых современных публикациях предлагаются подходы и к внутренней иерархии в системе актов высших судебных органов. Так, А.А. Иванов полагает, что в соответствии с действующей редакцией Федерального конституционного закона от 21 июля 1994 г. № 1ФКЗ «О Конституционном Суде Российской Федерации» (с изменениями, внесенными Федеральным конституционным законом от 28 декабря 2016 г. № 11ФКЗ), теперь любые правовые позиции КС РФ сильнее, чем правовые позиции ВС РФ и нижестоящих судов[609].

Соответственно, высшую силу по существу имеют правовые позиции КС РФ, о чем свидетельствует, в частности, то, что в ряде актов КС РФ фактически преодолены позиции ВС РФ и ВАС РФ. Так, в Постановлении КС РФ от 17 декабря 1996 г. № 20П преодолена позиция, изложенная в п. 3 Информационного письма ВАС РФ от 23 ноября 1992 г. № С13/ОП329 и разъяснено, что при производстве по делу о налоговом правонарушении подлежат доказыванию как сам факт совершения такого правонарушения, так и степень вины налогоплательщика. В Определении КС РФ от 10 декабря 2002 г. № 284О преодолена позиция, ранее выраженная в Решении ВС РФ от 28 марта 2002 г. № ГКПИ 2002178, и, в частности, платежи за загрязнение окружающей природной среды квалифицированы, ни как налог, а как сбор. С учетом упразднения ВАС РФ в 2014 году вопрос о приоритете позиций ВАС РФ и ВС РФ сейчас разрешается в пользу позиций ВС РФ, что, в частности, косвенно следует из п. 4 ст. 170 АПК РФ: в мотивировочной части решения арбитражного суда могут содержаться ссылки на постановления Пленума ВС РФ и сохранившие силу постановления Пленума ВАС РФ по вопросам судебной практики, а также на постановления Президиума ВС РФ и сохранившие силу постановления Президиума ВАС РФ.

Не исключено, что в рамках развития отечественной правовой системы в обозримом будущем будет иметь место официальное разграничение актов ВС РФ одного типа на прецедентные (практикообразующие) и непрецедентные (непрактикообразующие).

Следует согласиться и с подходом А.Н. Верещагина: в странах общего права суды, решая дела, не декларируют создание прецедента (то есть новой нормы, рассчитанной на будущее применение) в качестве своей первостепенной задачи. Таковой задачей для них является решение правового спора между конкретными сторонами, а создание нормы (или, чаще всего, модификация существующих норм) является лишь побочным результатом, о возможности которого судьи, строго говоря, даже не обязаны задумываться. С другой стороны, было бы по меньшей мере самообманом полагать, будто Верховный Суд или Президиум ВАС, вынося решение по конкретному спору, где существует некая правовая коллизия, не учитывают того, каков будет общий эффект этого решения. Работающим там судьям прекрасно известно, что вынесенный ими вердикт будет внимательно изучен нижестоящими судами и иными правоприменительными органами, которые последуют ему в аналогичных делах[610].

Обязанность судов по формированию системы (рядов) правовых позиций во многом предопределена отсутствием у суда права на отказ от рассмотрения спора, относящегося к его компетенции. Если законодатель, как показывает практика, может длительное время бездействовать и уклоняться от адекватного урегулирования требующих этого общественных отношений, то у суда возможности бездействовать нет. В случае подачи заинтересованными лицами иска (заявления), вне зависимости от наличия и ясности соответствующих норм права суд обязан в установленный срок вынести мотивированное решение по делу. Таким образом, недостаточность (неточность) нормативного регулирования актуальных общественных отношений неизбежно порождает системы (ряды) судебных правовых позиций в силу активности субъектов права, требующих у суда разрешения спора и связанности суда сроками рассмотрения дел. Как следует из Постановления КС РФ от 28 ноября 2017 г. № 34П, требование определенности правового регулирования, обязывающее законодателя формулировать правовые предписания с достаточной степенью точности, позволяющей гражданину (объединению граждан) сообразовывать с ними свое поведение – как запрещенное, так и дозволенное, может быть соблюдено посредством выявления более сложной взаимосвязи правовых предписаний, в частности с помощью даваемых судами разъяснений по вопросам их применения.

Общее же законодательное требование о наличии в судебных актах мотивировочной части (как раз зачастую и содержащей правовые позиции) связано с тем, что неправильное по существу правоприменительное решение невозможно верно и непротиворечиво мотивировать. В ряде актов ЕСПЧ (в т.ч. в Постановлениях от 1 марта 2007 г. по делу «Белевицкий против Российской Федерации», от 1 апреля 2010 г. по делу «Гультяева против Российской Федерации») прослеживается идея о том, что вынесение судебными органами немотивированных каким–либо образом постановлений не соответствует принципу защиты от произвола.

Впрочем, в отдельных, специально оговоренных случаях, допускается полное, либо частичное отсутствие мотивировки некоторых правоприменительных актов (т.е., даже если у правоприменителя имеется возможность усмотрения, его причины не раскрываются). В частности, как это отмечено в Определении КС РФ от 25 января 2005 г. № 68О, к числу особенностей уголовных дел, рассматриваемых судом с участием присяжных заседателей, относится, в частности, то, что присяжные заседатели, не являющиеся профессиональными судьями, решая в ходе судебного разбирательства вопросы, касающиеся доказанности фактических обстоятельств дела, а именно события преступления, совершения его подсудимым и виновности подсудимого, а также наличия оснований для проявления к подсудимому снисхождения, не обязаны мотивировать сделанные ими в вердикте выводы, а председательствующий судья при постановлении приговора лишь ссылается на обстоятельства, признанные присяжными заседателями установленными, но не должен обосновывать принятое ими решение приведением собственных аргументов.

Другой пример – гл. 21.1 ГПК РФ и гл. 29 АПК РФ регламентировано упрощенное производство по ряду категорий относительно несложных дел, при котором суд первой инстанции в общем случае выносит только резолютивную часть решения. В п. 39 Постановления Пленума ВС РФ от 18 апреля 2017 г. № 10 «О некоторых вопросах применения судами положений Гражданского процессуального кодекса Российской Федерации и Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации об упрощенном производстве» разъяснены случаи, когда суд общей юрисдикции, арбитражный суд обязаны изготовить мотивированное решение. Принципиальное отличие от предыдущего примера – лицо, участвующее в деле, желающее ознакомиться с мотивированным решением, имеет соответствующее право, может его реализовать, а суд, соответственно, обязан такое решение составить. Присяжные заседатели в любом случае не обязаны мотивировать сделанные ими в вердикте выводы.

---

[608] *Попкова Ж.Г.* Проблема определения судебного акта Верховного Суда РФ как практикообразующего. // Налоговед. – 2018. – № 6. – С. 25 – 31.

[609] *Иванов А.А.* Седьмая инстанция? // URL: https://zakon.ru/blog/2017/01/09/sedmaya_instanciya

[610] *Верещагин А.Н.* Заметки о судебном нормотворчестве. // URL: http://www.yurclub.ru/docs/arbitration/article92.html

В п. 32, 34 заключения № 11 Консультативного совета европейских судей «О качестве судебных решений» (принято г. Страсбурге 18 декабря 2008 г.) сделан вывод о том, что все судебные решение должны быть понятными, написаны ясным и простым языком – это является предпосылкой для их правильного понимания сторонами и обществом в целом. Для этого оно должно быть правильно структурировано, а мотивировочная часть должна быть ясной и понятной каждому. Судебные решения должны быть обоснованными. Качество судебного решения принципиально зависит от качества его мотивировки. Надлежащее обоснование является обязательным требованием, которым не следует пренебрегать в интересах ускорения процесса. Надлежащее обоснование требует от судьи уделить определенное время подготовке судебного решения. Исключения могут касаться решений, относящихся к управлению делом (например, перенос слушаний), незначительных процессуальных вопросов или не оспариваемых вопросов (постановлений при отсутствии возражений или по соглашению сторон), решений в порядке обжалования, признающих решение суда первой инстанции без изменений после того, как были заслушаны те же доводы по тем же основаниям, решений присяжных и некоторых решений, касающихся разрешения на апелляцию или подачу иска, в странах, где такое требование существует.

Существующая на сегодняшний день разветвленная система правовых позиций КС РФ, ВАС РФ и ВС РФ, во многом является результатом как фрагментарности новейшего налогового законодательства, принятого в начале 90–х годов, так и недостаточной точности и системности современных налоговых норм. Свою роль сыграл и ранее имевший место принудительный «перенос» в суды дел (фактически, инициированный Постановлением КС РФ от 17 декабря 1996 г. № 20П и нормами первоначальной редакции НК РФ об исключительно судебном взыскании штрафов), которые на сегодняшний день уже не требуют обязательной судебной процедуры. По тексту настоящего учебного пособия неоднократно упоминаются продолжающие сохранять актуальность акты высших судебных органов, особенно КС РФ, принятые десять и более лет назад.

С точки зрения В.Д. Зорькина, практика принятия высшими судами решений, обобщающих толкование законодательных норм в целях унификации правоприменения и воспрепятствования злоупотреблению правом со стороны налогоплательщиков для соблюдения баланса частных и публичных интересов, идет в русле мировой практики, в том числе стран, имеющих больший по сравнению с Россией опыт функционирования в условиях рыночной экономики[611].

С принятием Постановления КС РФ от 21 января 2010 г. № 1П позиция о наличии в нашей стране прецедентного права получила новый импульс. Суд отметил, что в российской судебной системе толкование закона высшими судебными органами оказывает существенное воздействие на формирование судебной практики. По общему правилу, оно фактически – исходя из правомочий вышестоящих судебных инстанций по отмене и изменению судебных актов – является обязательным для нижестоящих судов. В Постановлении КС РФ от 5 марта 2013 г. № 5П разъяснено, что вытекающее из конституционных принципов правового государства, верховенства закона и юридического равенства требование определенности правового регулирования предполагает, что механизм его действия должен быть понятен субъектам соответствующих правоотношений из содержания конкретного нормативного положения или системы находящихся в очевидной взаимосвязи нормативных положений. Однако не исключаются случаи, когда необходимая степень определенности правового регулирования может быть достигнута путем выявления более сложной взаимосвязи правовых предписаний, в том числе с помощью даваемых ВС РФ и ВАС РФ разъяснений по вопросам судебной практики (ст. 126 и 127 Конституции РФ), целью которых является устранение неопределенности нормы применительно к конкретной сфере общественных отношений.

Один из примеров ситуации, в которой ВС РФ учел ранее сформированную практику ВАС РФ, а также и то, что налогоплательщик, по существу, применял данную практику – Определение ВС РФ от 14 сентября 2015 г. № 301–КГ15–5301. Несмотря на то, что ВС РФ счел эту практику ошибочной, доначисление налогоплательщику налогов (пени, санкций) в периоде ее актуальности было признано незаконным. Более, того, ВС РФ выразил весьма значимую идею: на применение правовой позиции высшей судебной инстанции, определяющей смысл нормативного регулирования, распространяются общие принципы действия норм права во времени, в пространстве и по кругу лиц, в частности вытекающая из ст. 54 (ч. 1) Конституции РФ недопустимость придания обратной силы нормам, ухудшающим положение лиц, на которых распространяется их действие.

Следует, однако, учесть сведения, приведенные В.В. Ершовым: традиционно в судебных прецедентах выделяют ratio decidendi (сущность решения) и obiter dictum (попутно сказанное). Однако попытки выявить различие между ratio decidendi и obiter dictum не привели к каким-либо значительным теоретическим и практическим находкам[612].

Согласно п. 5 ч. 3 ст. 311 АПК РФ новыми обстоятельствами являются в т.ч. определение либо изменение в постановлении Пленума ВС РФ или в постановлении Президиума ВС РФ практики применения правовой нормы, если в соответствующем акте ВС РФ содержится указание на возможность пересмотра вступивших в законную силу судебных актов в силу данного обстоятельства. Указанное обстоятельство может служить основанием для пересмотра вступившего в законную силу судебного акта по правилам гл. 37 АПК РФ (при истечении не более чем шестимесячного срока со дня вступления в законную силу последнего судебного акта по делу – ч. 3 ст. 312 АПК РФ, Постановление Президиума ВАС РФ от 25 сентября 2012 г. № 5183/12). Примеры попыток такого пересмотра приведены в т.ч. в Постановлениях Президиума ВАС РФ от 16 ноября 2010 г. № 10914/09, от 24 мая 2011 г. № 7854/09.

Кроме того, при разрешении споров играют роль акты ЕСПЧ, они упоминаются во многих судебных актах отечественных высших судебных органов в качестве оснований для их принятия. Как следует из Постановления КС РФ от 5 февраля 2007 г. № 2П, ратифицируя Конвенцию о защите прав человека и основных свобод, Российская Федерация признала юрисдикцию ЕСПЧ обязательной по вопросам толкования и применения Конвенции и Протоколов к ней в случаях предполагаемого нарушения Российской Федерацией положений этих договорных актов (Федеральный закон от 30 марта 1998 г. № 54–ФЗ). Таким образом, как и Конвенция о защите прав человека и основных свобод, решения ЕСПЧ – в той части, в какой ими, исходя из общепризнанных принципов и норм международного права, дается толкование содержания закрепленных в Конвенции прав и свобод, включая право на доступ к суду и справедливое правосудие, – являются составной частью российской правовой системы, а потому должны учитываться федеральным законодателем при регулировании общественных отношений и правоприменительными органами при применении соответствующих норм права.

Концентрированная позиция относительно роли актов ЕСПЧ в российском налоговом праве изложена следующим образом: данный Суд не принимает к рассмотрению дела, которые могут быть успешно разрешены конституционным судом страны заявителя, и не удовлетворяет требования, ограничивающие налоговый суверенитет государства, но обращает внимание на недопустимость конфискации денежных средств под видом налогообложения[613].

В п. 10 Постановления Пленума ВС РФ от 10 октября 2003 г. № 5 «О применении судами общей юрисдикции общепризнанных принципов и норм международного права и международных договоров Российской Федерации» разъяснено, что Российская Федерация как участник Конвенции о защите прав человека и основных свобод признает юрисдикцию ЕСПЧ обязательной по вопросам толкования и применения Конвенции и Протоколов к ней в случае предполагаемого нарушения Российской Федерацией положений этих договорных актов, когда предполагаемое нарушение имело место после вступления их в силу в отношении Российской Федерации (ст. 1 Федерального закона от 30 марта 1998 г. № 54ФЗ «О ратификации Конвенции о защите прав человека и основных свобод и Протоколов к ней»). Поэтому применение судами вышеназванной Конвенции должно осуществляться с учетом практики ЕСПЧ во избежание любого нарушения Конвенции о защите прав человека и основных свобод.

Как следует из п. 4 Постановления Пленума ВС РФ от 19 декабря 2003 г. № 23 «О судебном решении» суду следует учитывать в т.ч. постановления ЕСПЧ, в которых дано толкование положений Конвенции о защите прав человека и основных свобод, подлежащих применению в данном деле.

В п. 2 Постановления Пленума ВС РФ от 27 июня 2013 г. № 21 «О применении судами общей юрисдикции Конвенции о защите прав человека и основных свобод от 4 ноября 1950 года и Протоколов к ней» разъяснено, что, как следует из положений ст. 46 Конвенции, ст. 1 Федерального закона от 30 марта 1998 г. № 54ФЗ «О ратификации Конвенции о защите прав человека и основных свобод и Протоколов к ней», правовые позиции ЕСПЧ, которые содержатся в окончательных постановлениях ЕСПЧ, принятых в отношении Российской Федерации, являются обязательными для судов. С целью эффективной защиты прав и свобод человека судами учитываются правовые

---

[611] *Зорькин В.Д.* Конституционный Суд России: доктрина и практика: монография. – М., 2017. – С. 265.

[612] *Ершов В.В.* Правовое и индивидуальное регулирование общественных отношений. М., 2018. – С. 470, 471.

[613] Резолюция XII Международной научно–практической конференции «Налоговое право в решениях КС РФ» // Налоговед. – 2015. – № 7. – С. 11.

позиции ЕСПЧ, изложенные в ставших окончательными постановлениях, которые приняты в отношении других государств – участников Конвенции. При этом правовая позиция учитывается судом, если обстоятельства рассматриваемого им дела являются аналогичными обстоятельствам, ставшим предметом анализа и выводов ЕСПЧ.

В связи с этим следует отметить, что вопросы приоритета указанной Конвенции разрешаются в Европе неединообразно. Так, весьма интересны сведения, приведенные М. Визентин: при возникновении противоречий между решениями ЕСПЧ и национальным законодательством некоторые страны позволяют своим судам непосредственно следовать позиции наднационального суда до принятия закона, имплементирующего эти положения. Примерами могут послужить: Нидерланды, где Конвенция обладает большей силой, чем Конституция страны; Франция, где Конвенция обладает большей силой, чем законы, но меньшей, чем Конституция страны; Италия и Германия, где Конвенция имеет равный статус с национальными законами. Г. Тернер сообщает, что установленные Конвенцией права не имеют преимущественной силы перед государственными законами Великобритании и в случаях, когда национальное законодательство не может быть истолковано без противоречий с Конвенцией, национальный суд имеет право сделать заявление о несовместимости ее положений с британским законодательством[614].

В силу высшей юридической силы Конституции РФ, в России в настоящее время вопрос исполнимости конкретных актов ЕСПЧ, предположительно не соответствующих Конституции РФ, может быть поставлен перед КС РФ (Постановления КС РФ от 14 июля 2015 г. № 21П, от 19 апреля 2016 г. № 12П, от 19 января 2017 г. № 1П).

В плане системы арбитражных судов, поскольку не по всем налоговым спорам в конкретный момент времени существует сформированная практика ВС РФ (ранее – также и ВАС РФ), практика иных арбитражных судов может иметь определяющее значение в конкретном случае. Соглашаясь с И.В. Цветковым, можно утверждать, что судебные акты арбитражных судов округов имеют силу убеждающего прецедента[615]. Как следует из п. 7 Постановления Пленума ВАС РФ от 20 декабря 2006 г. № 65 «О подготовке дела к судебному разбирательству», судье необходимо в каждом случае при подготовке дела к судебному разбирательству проанализировать судебную практику применения законодательства, регулирующего спорные правоотношения.

Следует отметить, что по вопросам, урегулированным в законе неоднозначно и еще не отраженным в разъяснениях КС РФ, ВС РФ (ранее – также и ВАС РФ), практика арбитражных судов округов в принципе может различаться в силу наличия у них независимого права на толкование норм. При этом, как следует из Постановления Президиума ВАС РФ от 23 апреля 2013 г. № 16549/12, из принципа правовой определенности следует, что решение суда первой инстанции, основанное на полном и всестороннем исследовании обстоятельств дела, не может быть отменено судом апелляционной инстанции исключительно по мотиву несогласия с оценкой указанных обстоятельств, данной судом первой инстанции.

Естественно, арбитражные суды первой (апелляционной) инстанции определенного судебного округа в части толкования норм права ориентируются в первую очередь на практику «своего» окружного суда. В данном случае приведение практики к «единому знаменателю» – задача ВС РФ. Именно по этой причине одно из оснований для пересмотра в порядке надзора судебных актов арбитражный судов – нарушение единообразия в применении и (или) толковании судами норм права (ст. 308.8 АПК РФ).

Но данная проблема не присуща только нашей стране – подобные особенности правоприменения возможны в любом государстве с многоуровневой судебной системой. Так, Д. Ларо сообщает сведения о том, что до момента кодификации доктрины экономической сущности окружные суды в США применяли ее по–разному[616]. Исходя из позиции А.А. Иванова, налоговые споры не могут разрешаться по всей стране абсолютно единообразно в силу естественных свойств судебной системы[617]. Сходным образом рассуждает и Т.Г. Морщакова: толкование права – это не такой процесс, который всегда приводит к одному и тому же результату, когда он осуществляется различными субъектами[618].

С учетом того, что законодательство и правовые позиции по его применению находятся в постоянном совершенствовании, представляют интерес Постановления Президиума ВАС РФ от 17 января 2012 г. № 10034/11 и от 4 февраля 2014 г. № 16291/10. В данных судебных актах в обоснование выводов применен интересный термин «тенденция развития правового регулирования». Кроме того, в ряде актов КС РФ (в т.ч. Постановления от 15 апреля 2014 г. № 11П, от 30 ноября 2012 г. № 29П, от 20 октября 2015 г. № 27П), ВАС РФ (Постановление Президиума от 6 сентября 2011 г. № 4275/11) применяется термин «законодательная тенденция». Появление подобных терминов в актах высших судебных органов, как представляется, свидетельствует о том, что понимание правоприменителем (в том числе судом) данных тенденций важно для принятия верных решений. Такая информация сродни сведениям о законодательном процессе и тех законопроектах, которые планируются к принятию.

При этом вопрос о том, какая именно «тенденция развития правового регулирования» имеет место, может являться крайне сложным. В частности, в Определении ВС РФ от 25 мая 2015 г. № 302КГ152312 выражено отрицательное отношение к позиции нижестоящих судов о выявленной ими тенденции развития правового регулирования.

В связи с изложенным показательны сведения, приведенные Р. Польссоном применительно к шведской правовой системе: подготовительные материалы – это собирательное понятие, обозначающее документацию, которая накапливается при подготовке закона или внесении в него изменений до момента их принятия Риксдагом. Шведская теория источников права, видимо, уникальна о мире в части признания значения для правового регулирования за подготовительными материалами. Едва ли в какой–либо еще правовой системе данному источнику права придается такое значение как в Швеции. Действительно, шведские подготовительные материалы очень обширны, они общедоступны, что для многих стран нехарактерно; в целом подготовительным материалам придается большое значение как вспомогательному средству для толкования законов[619].

Впрочем, в отечественной судебной практике также иногда имеют место ссылки на нормотворческие материалы. Так, например, имеет место упоминание пояснительных записок к соответствующим законопроектам в актах КС РФ (в т.ч. Постановления от 30 ноября 2016 г. № 27П, от 4 декабря 2017 г. № 35П, Определения от 12 мая 2016 г. № 1002О, от 7 июля 2016 г. № 1423О, от 12 апреля 2018 г. № 841О), ВС РФ (в т.ч. Обзор судебной практики применения законодательства Российской Федерации о контрактной системе в сфере закупок товаров, работ, услуг для обеспечения государственных и муниципальных нужд (утв. Президиумом ВС РФ 28 июня 2017 г.), Определения ВС РФ от 20 декабря 2016 г. № 304КГ1612189, от 6 декабря 2017 г. № 302КГ1711016), ВАС РФ (Решения от 18 октября 2012 г. № ВАС5244/12, от 3 декабря 2012 г. № ВАС12173/12).

При поиске дополнительной информации есть определенный смысл и в анализе общедоступных стенограмм обсуждений конкретных законопроектов. В Определении КС РФ от 11 октября 2016 г. № 2152О отмечается, что, как следует из стенограмм заседаний Государственной Думы, обсуждение депутатами разных фракций Государственной Думы поправок в законопроект в части торгового сбора носило содержательный характер, что не позволяет сделать вывод об искажении действительной воли законодателя и нарушении прав субъектов законодательной инициативы.

Изучение указанных источников информации, очевидно, основано на разумном предположении о том, что как для принятия, так и для дальнейшего существования любого закона есть убедительная причина, и именно через нее закон может быть правильно истолкован в

---

[614] *Визентин М., Демейер К., Тернер Г.* Учет в национальной судебной практике правовых позиций наднациональных судов по вопросам налогообложения // Налоговед. – 2014. – № 8. – С. 45.

[615] *Цветков И.В.* Налогоплательщик в судебном процессе: практич. пособ. по судебной защите. – М., 2004. – С. 12.

[616] *Ларо Д.* Судебная доктрина экономической сущности в США // Налоговые споры: опыт России и других стран: По материалам V Междунар. научно–практ. конф. 26–27 октября 2011 г. – С. 93.

[617] *Иванов А.А.* Вопросы международно–правового регулирования и национальной позиции России в сфере налогообложения. Специфика роли арбитражных судов в построении национальной налоговой политики // Закон. – 2013. № 10. – С. 41.

[618] Выступление профессора Т.Г. Морщаковой на Вторых Сенатских чтениях. // URL: http://www.ksrf.ru/ru/Info/Reading/Pages/SecondReading.aspx

[619] *Польссон Р.* Шведское налоговое право. – Екб., 2006. – С. 64.

конкретном случае. *Ratio legis* – мотив закона, основание закона, причина существования закона[620]. В ряде актов КС РФ (в т.ч. Постановление от 5 июля 2001 г. № 11П, Определение от 11 октября 2016 г. № 2152О) анализируется Регламент Государственной Думы, в соответствии с ч. 1 ст. 118 которого, при рассмотрении законопроекта в первом чтении обсуждается его концепция. Как следует из ч. 1 ст. 105 указанного Регламента, в пояснительной записке к законопроекту должны содержаться, в том числе, предмет законодательного регулирования и изложение концепции предлагаемого законопроекта. Соответственно, концепция законопроекта, по смыслу данного термина, и представляет собой *ratio legis* этого законопроекта.

При этом справедливо замечание С.В. Третьякова о том, что поскольку правовая теория не располагает каким–либо полноценным инструментарием оценки воздействия права на общественные отношения (из–за «автоматической» трактовки связи права и реальности), то единственным инструментом, призванным на теоретическом уровне сопрягать «должное» и «сущее», является категория цели правового акта[621].

Имеют место и аргументированные позиции, позволяющие усомниться в том, что следует рассматривать отечественные законодательные материалы, как документы исключительной важности при толковании закона. Например, с точки зрения Г.А. Гаджиева, воля законодателя – это распространенная юридическая фикция, которая как реальность не существует. Нет никакой воли законодателя. Мы же не можем выявить коллективную волю тех законодателей, которые сидели в зале, когда голосовали. Следовательно, нельзя придавать очень большой авторитет тому, о чем думали отцы–создатели Конституции. Все равно проникнуть в их мыслительный процесс невозможно. Современный судья должен думать о реалиях: об экономике, о последствиях его решения, которое во всех случаях должно быть рациональным[622]. Русский юрист Е.В. Спекторский не без оснований полагал, что воля закона или государства в большей степени обладает надэмпирическим свойством. Не напрасно юриспруденция бережет эту фикцию и старается поставить ее выше психических «переживаний» отдельных лиц, партий и даже всего народа в его наличном эмпирическом составе. Она констатирует стоящую выше человеческих индивидов государственную волю даже там, где ее можно было бы ожидать менее всего[623]. Кроме того, поскольку значительное число современных налоговых законопроектов, к сожалению, дополняется принципиально важными нормами на стадии второго чтения[624], пояснительная записка может вообще не содержать обоснования их наличия в итоговом федеральном законе.

История практического применения закона в некоторых случаях также может дать определенную информацию, способствующую его толковании. Однако, по мнению Р.А. Познера, судьи иногда рассматривают историю применения закона, чтобы пролить свет на его смысл. Эта процедура изобилует ловушками. Баланс сил в законодательном органе мог измениться со времени принятия закона; история применения закона может содержать попытки отмены того, чего добились прежние законодатели[625].

Д.М. Щекин применяет интересный термин – реально действующее налоговое право как совокупность не только правовых норм, но и судебных подходов к решению проблем налогообложения[626]. С.В. Запольский не без оснований считает, что время говорить о возникновении особого судебного права как интерпретации законов, других источников права через мировоззрение судей как некого замкнутого социума, для которого закон – скорее информация о праве, нежели само право[627]. Г.П. Толстопятенко, рассматривая европейское налоговое право, отмечает, что суд не только защищает закон от неправильного его понимания, но и дает такое толкование его статьям, которое корректирует его содержание и в конечном итоге направляет развитие законодательства[628]. То, что судебная практика применения норм права сама по себе является источником права, подтверждается, в частности, тем, что КС РФ потенциально может признать неконституционной практику применения отдельных норм. Так, в Постановлении КС РФ от 12 октября 1998 г. № 24П фактически признана неконституционной сложившаяся правоприменительная практика, отраженная, в частности, в Информационном письме Президиума ВАС РФ от 4 апреля 1996 г. № 1. *Sententia facit jus, et legis interpretatio leges vim obtinent* – судебное решение создает права, ибо толкование закона имеет силу закона[629].

При этом, как отмечает И.Б. Михайловская, являясь частью государственного механизма и вынося свои решения от имени государства, суд ограничен рамками действующего законодательства; судебная политика лишь в течение достаточно короткого периода времени может находиться в противоречии с политикой других ветвей власти[630].

Так, п. 20 Постановления Пленума ВАС РФ от 28 февраля 2001 г. № 5 (утратил силу 30 июля 2013 г.) исключал начисление пени (ст. 75 НК РФ) при неуплате в срок так называемых «оценочных» авансовых платежей (например, по НДФЛ с предполагаемого дохода индивидуальных предпринимателей – п. 9 ст. 227 НК РФ). Законодатель, по всей видимости, не согласился с этой позицией, внес изменения в ст. 58 НК РФ и с 1 января 2007 г. специально установил в п. 3 обязательность уплаты пени при просрочке авансовых платежей. Соответственно, в настоящее время пени подлежат уплате при несвоевременном внесении налогоплательщиком любых авансовых платежей, в том числе «оценочных» (что признано в п. 14 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. № 57).

Другой пример – в п. 20 Постановления Пленумов ВС РФ и ВАС РФ от 11 июня 1999 г. № 41/9, в п. 12 Постановления Пленума ВАС РФ от 28 февраля 2001 г. № 5 (утратил силу 30 июля 2013 г.), а также в Постановлении Президиума ВАС РФ от 24 июля 2001 г. № 3246/01 суды расценили в качестве пресекательных (то есть не подлежащих восстановлению) сроки, установленные в п. 3 ст. 48 и в п. 1 ст. 115 НК РФ на обращение налогового органа в суд с иском о взыскании с налогоплательщика налогов (пеней, санкций). Федеральный законодатель с 1 января 2007 г. предусмотрел, что данные сроки могут быть восстановлены судом по ходатайству налогового органа. Кроме того, то же положение было внесено в п. 3 ст. 46 и в п. 1 ст. 47 НК РФ для случая судебного взыскания налога с организации (индивидуального предпринимателя) при пропуске налоговым органом срока на внесудебное взыскание.

Еще пример: в п. 5 Информационного письма Президиума ВАС РФ от 17 ноября 2011 г. № 148 «Обзор практики разрешения арбитражными судами дел, связанных с применением отдельных положений главы 30 Налогового кодекса Российской Федерации» были расширительно истолкованы нормы законодательства о налоге на имущество организаций (право на льготу было признано не только за государственными научными центрами, но и за федеральными научно–производственными центрами). По всей видимости, законодатель не согласился с таким подходом и в новой редакции п. 15 ст. 381 НК РФ, действующей с 1 января 2015 г., установил, что освобождается от налогообложения имущество только таких организаций, которым присвоен статус государственных научных центров. Соответственно, организации, не имеющие такого статуса, утратили с указанной даты право на льготу, что подтверждено в Определении ВС РФ

---

[620] Латинские юридические изречения. / Сост. проф. Е.И. Темнов. – М., 2003. – С. 331.

[621] *Третьяков С.В.* Формирование исследовательской программы экономической теории права. / Трансграничный торговый оборот и право. – М., 2013. – С. 228.

[622] *Гаждиев Г.А.* Современный судья должен думать об экономике. // URL: http://zakon.ru/Discussions/sovremennyj_sudya_dolzhen_dumat_ob_ekonomike__intervyu_gadisa_gadzhieva/17539

[623] *Спекторский Е.В.* К спору о реальности права // Юридический вестник. Издание Московского Юридического Общества. – М., 1914. – С. 63.

[624] Резолюция XII Международной научно–практической конференции «Налоговое право в решениях КС РФ» // Налоговед. – 2015. – № 7. – С. 10.

[625] *Познер Р.А.* Экономический анализ права. – М., 2004. – Т. 2. – С. 708.

[626] *Щекин Д.М.* Налоговые риски и тенденции развития налогового права – М., 2007. – С. 93.

[627] *Запольский С.В.* Теория финансового права: научные очерки – М., 2010. – С. 215.

[628] *Толстопятенко Т.П.* Европейское налоговое право. Сравнительно–правовое исследование. – М., 2001. – С. 119.

[629] Латинские юридические изречения. / Сост. проф. Е.И. Темнов. – М., 2003. – С. 348.

[630] *Михайловская И.Б.* Суды и судьи: независимость и управляемость. – М., 2008. – С. 6.

от 21 августа 2017 г. № 310КГ175116 (процитировано в Обзоре судебной практики ВС РФ № 5 (2017), утв. Президиумом ВС РФ 27 декабря 2017 г.).

Следующий пример корреспондирует п. 23 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. № 57: поскольку п. 3 ст. 76 НК РФ возможность приостановления операций по счетам в банках связывает с несвоевременным представлением налоговых деклараций, а в силу п. 1 ст. 80 НК РФ налоговая декларация может быть представлена только налогоплательщиком, соответствующая мера не может быть применена к налоговому агенту в случае нарушения им сроков представления расчетов, предусмотренных частью второй НК РФ. Впоследствии, Федеральным законом от 2 мая 2015 г. № 113ФЗ в ст. 76 НК РФ был введен п. 3.2, в соответствии с которым решение налогового органа о приостановлении операций налогового агента по его счетам в банке и переводов его электронных денежных средств также принимается руководителем (заместителем руководителя) налогового органа в случае непредставления указанным налоговым агентом расчета сумм налога на доходы физических лиц, исчисленных и удержанных налоговым агентом, в налоговый орган в течение 10 дней по истечении установленного срока представления такого расчета.

Остается только отметить, что российский законодатель отреагировал на данные правовые позиции ВС РФ и ВАС РФ и преодолел их только через несколько лет. Кроме того, в доступных материалах, опосредующих отечественный законодательный процесс, в результате которого фактически преодолевается конкретная правовая позиция высшего судебного органа, затруднительно обнаружить именно такое обоснование нового законопроекта.

В этой связи представляют интерес сведения, приведенные Д. Бирком: если Высший Финансовый Суд Германии выносит решение не в пользу налоговых органов, реакция законодателя может быть незамедлительной. Через пару месяцев может вступить в силу закон, нивелирующий последствия решения Суда[631]. Очевидно, что такое нивелирование, в соответствии с общими правилами действия норм права во времени, не будет иметь ретроактивной силы.

Но не следует, однако, полагать, что законодатель, отслеживая правовые позиции высших судебных органов, в любом случае пытается их преодолеть – в некоторых случаях нормы права уточняются в соответствии с новыми правовыми позициями, а в некоторых случаях может вообще не следовать никакой реакции. Поскольку законодатель, следует полагать, информирован о правовых позициях высших судебных органов и об их значении в правовом регулировании, то длительное непринятие им мер по преодолению конкретной правовой позиции, либо по ее закреплению в законодательстве, означает, что он фактически согласился с данной правовой позицией, и считает нормальным сложившееся положение (т.е. правовое регулирование не исключительно через принятые им нормы права, а с применением данной судебной правовой позиции).

Поскольку преодоление правовой позиции КС РФ прямо запрещено в ст. 79 Федерального конституционного закона от 21 июля 1994 г. № 1–ФКЗ «О Конституционном Суде Российской Федерации», строго говоря, законодатель может только закрепить соответствующую правовую позицию в нормах права (хотя может и не предпринимать никаких действий). Так, действующая с 1 января 2007 г. редакция ст. 113 НК РФ «Срок давности привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения» согласована с правовой позицией, изложенной в Постановлении КС РФ от 14 июля 2005 г. № 9П, а непосредственно в указанном судебном акте законодателю было рекомендовалось внести изменения в данную статью.

Иногда правовые позиции КС РФ по неочевидным вопросам становятся своеобразным ориентиром не только при коррекции, но и при совершенствовании законодательства. Так, природоресурсные платежи в настоящее время могут быть представлены как в виде налогов (НДПИ – гл. 26 НК РФ, водный налог – гл. 25.2 НК РФ), так и в виде сборов (плата за негативное воздействие на окружающую среду – ст. 16 Федерального закона от 10 января 2002 г. № 7ФЗ «Об охране окружающей среды»), а также взиматься и на основании гражданско–правовых конструкций (договоры на водопользование – ст. 12 ВК РФ). С точки зрения С.Г. Пепеляева и А.С. Гуркина, после того, как КС РФ указал на фискальную природу сборов за пользование объектами животного мира в Определении от 8 февраля 2001 г. № 14О, законодатель, в 2003 году, урегулировал их в гл. 25.1 НК РФ «Сборы за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов»[632].

Ознакомиться с тем, как именно осуществляется реализация правовых позиций КС РФ в нормах права (в т.ч. в НК РФ) можно, например, в принимаемых Правительством РФ с 2011 г. ежегодных Докладах о мониторинге правоприменения (на основании Указа Президента РФ от 20 мая 2011 г. № 657 «О мониторинге правоприменения в Российской Федерации»).

Можно привести примеры закрепления правовых позиций иных высших судебных органов в нормах права.

Исходя из п. 16 Информационного письма Президиума ВАС РФ от 17 марта 2003 г. № 71, в случае невнесения или неполного внесения авансового платежа по какому–либо налогу с налогоплательщика не может быть взыскан штраф, предусмотренный ст. 122 НК РФ. Законодатель с данной правовой позицией, по всей видимости, согласился, и с 1 января 2007 г. скорректировал п. 3 ст. 58 НК РФ: нарушение порядка исчисления и (или) уплаты авансовых платежей не может рассматриваться в качестве основания для привлечения лица к ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах.

Как это было разъяснено в Постановлении Президиума ВАС РФ от 25 февраля 2009 г. № 13645/08, из п. 3 ст. 333.40 НК РФ следует, что для возврата государственной пошлины налогоплательщик обязан представить в налоговый орган справку суда об обстоятельствах, являющихся основанием для полного или частичного возврата излишне уплаченной суммы государственной пошлины, лишь при непредставлении судебного акта о наличии указанных обстоятельств. Действующая редакция п. 3 ст. 333.40 НК РФ (в редакции Федерального закона от 30 ноября 2016 г. № 401ФЗ) именно так и предусматривает: «решения, определения или справки судов», а предшествующая редакция устанавливала: «решения, определения и справки судов».

Из Постановления Президиума ВАС РФ от 3 апреля 2012 г. № 15129/11 следовало, что если вышестоящий налоговый орган по формальным основаниям отменяет решение налоговой инспекции, проводившей проверку, то это дает основание вышестоящему налоговому органу самостоятельно вынести решение по результатам этой проверки. В п. 5 ст. 140 НК РФ через принятие Федерального закона от 2 июля 2013 г. № 153ФЗ законодатель фактически реализовал данную правовую позицию.

Теория права исходит из того, что судебная практика должна быть стабильной. *Cursus curiae est lex curiae* – практика суда есть закон для него[633]. *De similibus idem est judicium* – по сходным делам выносятся одинаковые решения[634]. В Постановлении КС РФ от 21 января 2010 г. № 1П разъяснено, что закрепленным Конституцией РФ принципом независимости судей при осуществлении правосудия во взаимосвязи с принципами верховенства Конституции РФ и федеральных законов в российской правовой системе и равенства всех перед законом и судом обусловливается требование единообразного применения норм Конституции РФ и основанных на ней федеральных законов всеми судами.

Получение информации о правовых позициях судов невозможно без доступа к текстам соответствующих судебных актов и разъяснений. Следует отметить, что п. 1 ст. 15 Федерального закона от 22 декабря 2008 г. № 262–ФЗ «Об обеспечении доступа к информации о деятельности судов в Российской Федерации» предусматривает, что тексты судебных актов, за исключением приговоров и судебных актов арбитражных судов, размещаются в сети «Интернет» в разумный срок, но не позднее одного месяца после дня их принятия в окончательной форме. Тексты приговоров размещаются не позднее одного месяца после дня их вступления в законную силу. Тексты судебных актов арбитражных судов размещаются в сети «Интернет» не позднее следующего дня после дня их принятия.

В п. 61.9 Регламента арбитражных судов Российской Федерации (утв. Постановлением Пленума ВАС РФ от 5 июня 1996 г. № 7) разъяснено следующее: арбитражным судам следует иметь в виду, что со дня размещения Постановления Президиума ВАС РФ в полном объеме на сайте ВАС РФ (в настоящее время, определенно – со дня размещения акта ВС РФ на официальном сайте) практика применения законодательства, на положениях которого основано данное постановление, для них считается определенной. Аналогичные правила применяются при установлении даты, когда считается определенной практика применения законодательства по вопросам, разъяснения по которым содержатся в постановлениях Пленума и информационных письмах Президиума ВАС РФ. Соответственно, арбитражные суды

---

[631] Интервью с Д. Бирком, директором Института налогового права Мюнстерского университета, профессором // Налоговые споры: опыт России и других стран: По материалам II Междунар. научно–практ. конф. 21–22 ноября 2008 г. – С. 312.

[632] Правовые основы природоресурсного налогообложения. / под. ред. С.Г. Пепеляева – М., 2017. – С. 16, 68.

[633] Латинские юридические изречения. / Сост. проф. Е.И. Темнов. – М., 2003. – С. 117.

[634] Латинские юридические изречения. / Сост. проф. Е.И. Темнов. – М., 2003. – С. 125.

обязаны учитывать практику ВС РФ со дня размещения документа на официальном сайте. То, что момент размещения акта ВС РФ на сайте влечет правовые последствия не только для арбитражных судов, но и для иных лиц, следует из п. 12 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июня 2011 г. № 52: с этого дня начинают исчисляться процессуальные сроки, установленные в АПК РФ.

В качестве примеров существенной важности момента публикации судебного акта на официальном сайте суда можно привести п. 30 Постановления Пленума ВАС РФ от 25 декабря 2013 г. № 99 «О процессуальных сроках», впоследствии реализованного в ряде Определений ВС РФ (в т.ч. от 24 июня 2015 г. № 305ЭС151911, от 21 августа 2015 г. № 304ЭС159365, от 1 сентября 2016 г. № 309ЭС165152): несвоевременное размещение судом первой (апелляционной) инстанции судебного акта в информационно–телекоммуникационной сети «Интернет» не продлевает срока на апелляционное (кассационное) обжалование, но при наличии соответствующего ходатайства заявителя является основанием для восстановления пропущенного срока. С учетом п. 12 Постановления Пленума ВАС РФ от 28 мая 2009 г. № 36, если заявителем допущена просрочка меньшей продолжительности по сравнению с просрочкой суда, то суд обязан восстановить пропущенный срок при наличии ходатайства.

Как справедливо отмечает Р.А. Познер, ценность письменных, опубликованных решений переходит главным образом к людям, не являющимся сторонами разбирательства и не несущим расходов на его осуществление[635].

Указанные тенденции в доведении до заинтересованных лиц актов судов позволяют предположить, что официальная публикация любых нормативных (судебных) актов в периодических печатных изданиях с течением времени может быть полностью заменена их размещением в информационных системах (в сети «Интернет»). Исходя из Постановления КС РФ от 24 октября 1996 г. № 17П можно утверждать, что днем обнародования акта следует считать презюмируемый день получения информации о содержании акта его адресатами. Подтверждение данного вывода – в соответствии с современной редакцией ст. 4 Федерального закона от 14 июня 1994 г. № 5–ФЗ «О порядке опубликования и вступления в силу федеральных конституционных законов, федеральных законов, актов палат Федерального Собрания» официальным опубликованием федерального конституционного закона, федерального закона, акта палаты Федерального Собрания считается первая публикация его полного текста в «Парламентской газете», «Российской газете», «Собрании законодательства Российской Федерации» или первое размещение (опубликование) на «Официальном интернет–портале правовой информации» (www.pravo.gov.ru).

В Постановлении Президиума ВАС РФ от 11 сентября 2012 г. № 4290/12 разъяснено, что обнародование путем опубликования нормативного правового акта в определенном законом официальном издании, сочетаемое с размещением актов на официальных сайтах в сети «Интернет», в настоящее время является общераспространенным и обеспечивает всем заинтересованным лицам возможность ознакомления с содержанием и реквизитами принятых актов. В Решении ВАС РФ от 6 июня 2013 г. № ВАС3797/13 сделан еще более интересный вывод: оспариваемый Приказ ФНС России был частично был опубликован в сети «Интернет», хотя Правила подготовки нормативных правовых актов федеральных органов исполнительной власти и их государственной регистрации (утв. Постановлением Правительства РФ от 13 августа 1997г. № 1009) такого способа обнародования не предусматривали. По мнению Суда, действительно, опубликование оспариваемого Приказа без приложений, с указанием в опубликованном тексте Приказа на размещение приложений к Приказу № 1 – 11 на официальном сайте ФНС России и факт размещения этих документов на указанном сайте не свидетельствуют об официальном опубликовании нормативного правового акта в полном объеме. Вместе с тем, осуществленная публикация текста Приказа с указанием на возможность ознакомиться с приложениями к нему на официальном сайте ФНС России, то есть на общедоступном официальном источнике информации, не нарушила прав заявителя на получение информации о принятом нормативном правовом акте и его содержании, не повлекла каких–либо негативных последствий для заявителя, поскольку он был информирован о принятии нормативного правового акта и мог воспользоваться информацией, размещенной на официальном общедоступном сайте органа, принявшего этот акт.

Вполне согласуется с данными тенденциями и правовая позиция, изложенная в Определениях КС РФ от 25 сентября 2014 г. № 2012О, от 23 октября 2014 г. №№ 2418О – 2421О, применительно к актам, установившим кадастровую стоимость земельных участков (используемую в т.ч. для целей налогообложения): Суд, проанализировав нормативную базу, не усмотрел нарушений в том, что акт органа власти, положенный в основу расчета кадастровой стоимости земельных участков, был официально опубликован в установленный налоговым законодательством срок, а приложения к нему размещены на сайте Министерства экологии и природопользования Московской области и являлись доступными для неограниченного круга лиц, в том числе для заявителя.

Также следует отметить, что признание значительной роли судебных актов и разъяснений высших судебных органов в разрешении налоговых споров само по себе не означает ни абсолютной роли судебной практики, ни требования ее безусловной стабильности. «Проверка» заинтересованным лицом некоторой правовой идеи на практике, и даже получение соответствующего решения суда (в том числе и высшего), автоматически не означает правильности идеи. Практика применения норм права, в том числе и судебная, может не соответствовать нормам или даже принципам права. Как обоснованно отмечает В.А. Белов, одним из недостатков современных научных исследований по гражданскому праву является преклонение юридической науки перед практикой; оправдание практики; поверка научных выводов незаконной практикой[636]. Данный вывод вполне применим и к налоговому праву. Судебная практика должна исследоваться со всех позиций, в том числе и с критических.

Пример ситуации, в которой КС РФ под давлением юридического сообщества фактически изменил свою правовую позицию, сформулированную в Определении от 8 апреля 2004 г. № 169О – впоследствии принятое им Определение от 4 ноября 2004 г. № 324О. Интересно то, что В.Д. Зорькин, описывая Определение от 8 апреля 2004 г. № 169О, согласился с тем, что его общественный резонанс был беспрецедентным[637].

Другой пример – в Постановлении Большого сената Федеральной финансовой палаты Германии (BFH) от 17 декабря 2007 г. № GrS 2/04 признано, что сформированная более 40 лет назад, в 1962 году, практика BFH по вопросу учета при налогообложении наследником убытков, не учтенных наследодателем, является ошибочной. То, что этой практикой с тех пор постоянно пользовались финансовые (налоговые) органы, не означает, что она приобрела ранг правового обычая, поскольку правоприменители (налогоплательщики, финансовые органы, финансовые суды и признанные авторы соответствующей научной литературы) не рассматривали и не рассматривают эту практику, как правомерную. Кроме того, BFH придерживается позиции, что соображения сохранения непрерывности судебной практики не должны препятствовать изменению устоявшейся судебной практики вследствие новых выводов правовой науки, дабы избежать «окостенения» права, если в пользу такого изменения говорят веские и целесообразные доводы[638]. П.Д. Блохин приводит сведения о том, что в США суды высокого уровня вправе прямо отказаться от сформулированного ими ранее прецедента (полностью или в части), сочтя его явно ошибочным (manifestly wrong)[639]. *Quod vera contra rationem juris receptum est, non est producendum ad consequentias* – то, что в самом деле было принято вопреки смыслу закона, не должно превращаться в прецедент[640].

Обобщенный вывод делает Г.А. Гаджиев: жизнь подсказывает, что истины в конечной инстанции в юриспруденции не бывает. Но последняя инстанция должна быть в споре. Это обеспечивает определенность[641]. Соответственно, определенность, в том числе правовая,

---

[635] *Познер Р.А.* Экономический анализ права. – М., 2004. – Т. 2. – С. 696.

[636] *Белов В.А.* Типичные недостатки диссертаций по гражданскому праву // Вестник гражданского права. 2007. – № 1.

[637] Правила жизни Валерия Зорькина. // URL: http://pravo.ru/story/view/67946/

[638] *Зарипов В.М.* Высший финансовый суд ФРГ о недопустимости обратной силы решения высшего судебного органа, ухудшающего положение налогоплательщика по сравнению со сложившейся судебной практикой // Налоговед. – 2012. – № 11. – С. 23 – 25.

[639] *Блохин П.Д.* Аналогия в праве и судебный прецедент (сравнительно–правовые параллели). Часть 1. // Журнал конституционного правосудия. – 2017. – № 3. – С. 32.

[640] Латинские юридические изречения. / Сост. проф. Е.И. Темнов. – М., 2003. – С. 328.

[641] *Гаджиев Г.А.* Современный судья должен думать об экономике. // URL: http://zakon.ru/Discussions/sovremennyj_sudya_dolzhen_dumat_ob_ekonomike__intervyu_gadisa_gadzhieva/17539

крайне важна для разумного поступательного развития общества. Однако, и абсолютный запрет на пересмотр позиции высших судебных органов принес бы больше вреда, чем пользы.

Еще один немаловажный аспект. Представляется вполне корректной позиция О.О. Журавлевой о том, что неизбежное негативное последствие признания актов судебных органов в качестве источника права – усложнение действующего законодательства, а как следствие – его понятности и предсказуемости для широкого круга лиц, в том числе и не обладающих специальными познаниями в области права[642]. Интересна и позиция А.В. Демина о том, что в настоящее время имеет место гипертрофированная (по сравнению и иными отраслями права) роль высших судебных инстанций в формировании новых налогово–правовых норм, а подчас и крупных нормативно–логических конструкций[643]. Впрочем, данная ситуация не характерна исключительно для России. Так, Р. Польссон приводит сведения о том, что налоговые органы, административные суды первой и второй инстанции стремятся в своей правовой практике следовать позиции, выработанной Высшим административным судом по тем или иным вопросам. Налоговое право – эта та область шведской правовой системы, в которой практика правоприменения имеет очень большое значение в качестве источника права[644]. Однако по сведениям, приведенным У. Бернамом, в правовой системе США федеральные суды вырабатывают нормы прецедентного права, число соответствующих прецедентов существенно по сравнению с другими областями права. При этом важность судебного толкования, по сравнению с другими источниками налогового права, относительно невелика. Подавляющее большинство дел относятся к ситуациям со специфическим набором обстоятельств и имеют небольшое значение для иных вопросов[645].

Кроме того, как справедливо отметил Е.В. Тарибо, если закон или правовой акт органа исполнительной власти может быть проверен и отменен судом, в том числе и при конституционном контроле, для регулятивных разъяснений по вопросам судебной практики внешняя проверка не предусмотрена[646]. А.А. Иванов полагает, что, как свидетельствует практика работы международных судов, если нет эффективных механизмов пересмотра их правовых позиций, то экспансия таких судов не знает границ. Они просто перестают сдерживаться и начинают двигаться в ту сферу практики, которая изначально была им недоступна. Те, кто изучает деятельность ЕСПЧ, легко могут привести соответствующие примеры. Собственно говоря, на этом основана вся деятельность ЕСПЧ: правовые позиции последовательно выводятся друг из друга, причем нормы Европейской конвенции подчас отстоят от них так далеко, что невозможно понять, о каких нормах идет речь. Первичные, вторичные, третичные и т.д. правовые позиции – способ создания правовых норм[647]. Обобщенная причина такой ситуации следует из позиции Б.Н. Кардозо: в праве, как в любой другой области знания, истины, полученные индуктивно, расположены к тому, чтобы становиться посылками для новых заключений[648].

Представляет интерес и подход Э.Х. Леви: демократический процесс предполагает, что спорные изменения должны проводиться законодательным органом. И не только потому, что существует механизм, облекающий законодателей ответственностью. А потому, что суды обычно не хотят брать это на себя: они принимают решение только по рассматриваемому делу, им трудно инициировать какие–то реформы, придерживаться непопулярной доктрины[649]. По отношению к российским реалиям данное обстоятельство отмечал и Д.М. Щекин (применительно к ВАС РФ): возможности его, как органа судебной власти ограничены: он не может своим постановлением ввести, например, антиофшорное регулирование в налоговой сфере; по законодательству у него нет полномочий формулировать подобные антиофшорные правила[650]. С точки зрения Р.А. Познера, требование исковой правоспособности уменьшает число случаев, в которых суд может выработать или изменить правовую норму. Он не может действовать в тот момент, когда потребность в новой правовой норме или в изменении старой впервые становится очевидной. Он должен ждать до тех пор, пока ему не придется рассматривать конкретный правовой конфликт[651].

Таким образом, несмотря на существенную роль судебной практики в регулировании налоговых правоотношений, актом судебного органа не может быть, например, введен налог, не может быть увеличена его ставка, не может быть обязана к уплате новая категория плательщиков и т.д. – все это привилегия законодателя. Суды вправе истолковывать уже имеющиеся нормы права, и даже если их толкование фактически создает новую норму, это не может выходить за рамки, определенные для судов законом. Глава Верховного Суда Великобритании лорд Дэвид Нойбергер отмечает, что как парламент не должен указывать судьям, какие решения выносить, так и судьи не должны говорить парламенту, что делать в сфере законодательства[652].

1.4. АКТЫ НАЛОГОВОГО ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА. СРОКИ В НАЛОГОВОМ ПРАВЕ

В соответствии с п. 1 ст. 12 НК РФ в Российской Федерации устанавливаются следующие виды налогов и сборов: федеральные, региональные и местные. Согласно общему положению п. 2 ст. 12 НК РФ федеральными налогами и сборами признаются налоги и сборы, которые установлены НК РФ и обязательны к уплате на всей территории Российской Федерации.

Федеральные налоги исчерпывающим образом регулируются федеральными законами (в настоящее время – преимущественно главами части второй НК РФ), в них содержатся все нормы, позволяющие любому лицу однозначно определить, является ли оно налогоплательщиком данного налога, и если является – то определить основания возникновения обязанности, правила исчисления и уплаты налога. Как указано в Постановлении КС РФ от 21 марта 1997 г. № 5П, федеральный законодатель устанавливает федеральные налоги и сборы в соответствии с Конституцией РФ, самостоятельно определяя не только их перечень, но и все элементы налоговых обязательств.

В редких случаях федеральный законодатель предоставляет (делегирует) отдельные права по регулированию федеральных налогов (а также указывает пределы регулирования) федеральным органам исполнительной власти, региональным и местным органам власти. Следует отметить, что федеральный законодатель обычно дает органам власти иного уровня только такие полномочия, которые не затрагивают федеральный бюджет. Так, в соответствии с п. 1 ст. 284 НК РФ налоговая ставка по налогу на прибыль организаций в общем случае устанавливается в размере 20 %. При этом сумма налога, исчисленная по налоговой ставке в размере 3 %, зачисляется в федеральный бюджет; сумма налога, исчисленная по налоговой ставке в размере 17 %, зачисляется в бюджеты субъектов РФ. В случаях, предусмотренных настоящей главой, налоговая ставка налога, подлежащего зачислению в бюджеты субъектов Российской Федерации, законами субъектов Российской Федерации может быть понижена для отдельных категорий налогоплательщиков.

---

[642] *Журавлева О.О.* Принцип правовой определенности и правовой статус лица в налоговом праве. // Налоговое право в решениях Конституционного Суда РФ 2009 г. – М., 2011. – С. 54.

[643] *Демин А.В.* Нормы налогового права – Красноярск, 2010. – С. 7.

[644] *Польссон Р.* Шведское налоговое право. – Екб., 2006. – С. 112.

[645] *Бернам У.* Правовая система США. – М., 2006. – С. 988.

[646] *Тарибо Е.В.* Пределы участия судебной власти в процессе правотворчества // Налоговед. – 2011. – № 5. – С. 15.

[647] *Иванов А.А.* Седьмая инстанция? // URL: https://zakon.ru/blog/2017/01/09/sedmaya_instanciya

[648] *Кардозо Б.Н.* Природа судейской деятельности. Пер. с англ. – М., 2017. – С. 28.

[649] *Леви Э.Х.* Введение в правовое мышление. – М., 1995. – С. 43.

[650] *Щекин Д.М.* Налоговое право не только в нашей стране, но и во всем мире постепенно деформализуется // Закон. – 2013. № 10. – С. 16.

[651] *Познер Р.А.* Экономический анализ права. – М., 2004. – Т. 2. – С. 700, 701.

[652] Правила жизни Дэвида Нойбергера. // URL: http://pravo.ru/story/view/117821/

Соответственно, например, приняты Закон г. Москвы от 7 мая 2014 г. № 26 «Об установлении ставки налога на прибыль организаций для организаций нефтяной отрасли», Закон Нижегородской области от 14 марта 2006 г. № 21–З «О предоставлении льгот по налогу на прибыль организаций».

Что касается региональных и местных налогов, то в этом случае в силу п. 3, 4 ст. 12 НК РФ, в федеральных законах предусматриваются нормы, определяющие обязанных лиц, основания возникновения обязанности по уплате налога и пределы налогового бремени, а также, в большинстве случаев, право органов власти субъектов РФ (муниципальных образований) регламентировать соответствующий налог (в основном, в части налоговой ставки и (или) налоговых льгот), а также границы возможной регламентации. Как следует из ряда актов КС РФ (в т.ч. Определения от 27 июня 2017 г. № 1185О, от 19 декабря 2017 г. № 3053О), в п. 4 ст. 406 НК РФ федеральным законодателем установлены максимальные верхние пределы ставок налога на имущество физических лиц, которые определяются исходя из размеров суммарной инвентаризационной стоимости объектов налогообложения. Данное нормативное регулирование лишь предусматривает запрет на установление представительными органами муниципальных образований налоговых ставок сверх указанных размеров и тем самым направлено на защиту законных интересов плательщиков налога на имущество физических лиц.

Права региональных и местных органов законодательной (представительной) власти в части регламентации региональных и местных налогов в значительной степени сходны, поскольку имеют рамочный характер, определенный федеральными законами. Кроме того, право любого субъекта РФ (муниципального образования) на введение регионального (местного) налога зависит только от Российской Федерации, но не от воли какого–либо иного публично–правового образования. В частности, субъект РФ формально не может влиять на местные налоги, взимаемые на его территории, а муниципальное образование – на региональные налоги. Так в Определении ВС РФ от 31 марта 2004 г. № 58–Г041 сделан вывод о незаконности установления законом субъекта Российской Федерации льгот по местным налогам.

Однако нельзя не отметить, что в некоторых случаях региональные органы власти могут влиять на объем налоговых обязательств налогоплательщиков по местным налогам (в т.ч. органы исполнительной власти субъектов РФ утверждают кадастровую стоимость облагаемых местными поимущественными налогами земельных участков и недвижимого имущества физических лиц).

В соответствии с п. 3 ст. 12 НК РФ **региональными налогами** признаются налоги, которые установлены НК РФ и законами субъектов РФ о налогах и обязательны к уплате на территориях соответствующих субъектов, если иное не предусмотрено НК РФ. При установлении региональных налогов законодательными (представительными) органами государственной власти субъектов РФ определяются в порядке и пределах, которые предусмотрены НК РФ, следующие элементы налогообложения: налоговые ставки, порядок и сроки уплаты налогов, если эти элементы налогообложения не установлены НК РФ. Иные элементы налогообложения по региональным налогам и налогоплательщики определяются НК РФ. Законодательными (представительными) органами государственной власти субъектов Российской Федерации законами о налогах в порядке и пределах, которые предусмотрены НК РФ, могут устанавливаться особенности определения налоговой базы, налоговые льготы, основания и порядок их применения.

Сходная правовая позиция была выражена в Постановлении КС РФ от 30 января 2001 г. № 2П: круг налогоплательщиков региональных налогов, а также существенные элементы каждого регионального налога (в том числе объект налогообложения, налоговая база, предельная ставка налога) должны регулироваться федеральным законом, с тем, чтобы не допускать излишнего обременения налогоплательщиков обязанностями по уплате налогов, устанавливаемыми законами субъектов РФ о региональных налогах, формирования доходной части бюджетов одних субъектов РФ за счет других, нарушения конституционных положений о единстве экономического пространства, равенстве прав человека и гражданина, свободном перемещении товаров, услуг и финансовых средств.

Исходя из Определения КС РФ от 9 апреля 2002 г. № 68О, не соответствовали Конституции РФ положения Федерального закона от 31 июля 1998 г. № 142–ФЗ «О налоге на игорный бизнес» (утратил силу) о возможности установления законодательными (представительными) органами субъектов Российской Федерации конкретных ставок налога для игорных заведений, находящихся на территориях субъектов Российской Федерации, превышающих установленные указанным Федеральным законом минимальные размеры налоговых ставок без ограничения федеральным законом предельных размеров таких ставок. Отсутствие ограничений максимальных размеров ставок налога на игорный бизнес порождает возможность произвольного усмотрения законодательных органов субъектов Российской Федерации при установлении его конкретных ставок, что не согласуется с конституционными требованиями, относящимися к законному установлению налогов и сборов.

Вообще говоря, установление в конкретном федеральном законе неограниченного права регионального (местного) органа власти на регламентацию соответствующего налога может происходить и без того, чтобы данный вопрос в итоге попал на рассмотрение высших судебных органов – законодатель может успеть исправить проблему. Так, в ст. 346.25.1 НК РФ (была введена с 1 января 2006 г., утратила силу с 1 января 2013 г.) было предусмотрено право региональных органов власти вводить и регламентировать на территориях субъектов РФ патентную систему налогообложения (в настоящее время урегулирована гл. 26.5 НК РФ). Облагаемый данным налогом размер потенциально возможного к получению индивидуальным предпринимателем годового дохода устанавливался на календарный год законами субъектов РФ (п. 7 ст. 346.25.1 НК РФ), но какого–либо ограничения данного параметра в НК РФ не было. Иными словами, через установление сколь угодно высокого предполагаемого дохода региональный законодатель фактически мог установить сколь угодно высокий налог. Однако до высших судебных органов данная проблема не была доведена, в т.ч. и по той причине, что рассматриваемая система налогообложения применялась налогоплательщиками добровольно (п. 1 ст. 346.25.1 НК РФ). В настоящее же время ПСН регламентируется гл. 26.5 НК РФ, а максимальный размер потенциально возможного к получению индивидуальным предпринимателем годового дохода ограничен непосредственно в НК РФ – он в общем случае не может превышать 1 млн. руб. (п. 7 ст. 346.43 НК РФ).

Кроме ситуации, в которой орган региональной (местной) власти не ограничивается в своей налоговой нормотворческой активности федеральным законом, в принципе могут иметь место и случаи, когда федеральное ограничение есть, но игнорируется. В Постановлении Президиума ВАС РФ от 27 января 2009 г. № 11519/08 проанализирован региональный закон, в котором ставки транспортного налога были установлены с превышением предела, установленного в НК РФ. По мнению высшего судебного органа, на основании ст. 13 АПК РФ суды при рассмотрении дела были обязаны учесть несоответствие регионального закона НК РФ и применить предельную ставку, установленную в НК РФ.

На основании п. 4 ст. 12 НК РФ **местными налогами** признаются налоги, которые установлены НК РФ и нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований о налогах и обязательны к уплате на территориях соответствующих муниципальных образований, если иное не предусмотрено НК РФ. При установлении местных налогов представительными органами муниципальных образований (законодательными (представительными) органами государственной власти городов федерального значения Москвы, Санкт–Петербурга и Севастополя) определяются в порядке и пределах, которые предусмотрены НК РФ, следующие элементы налогообложения: налоговые ставки, порядок и сроки уплаты налогов, если эти элементы налогообложения не установлены НК РФ. Иные элементы налогообложения по местным налогам и налогоплательщики определяются НК РФ.

Правовая позиция, изложенная в вышеуказанном Постановлении КС РФ от 30 января 2001 г. № 2П, в полной мере применима и к местным налогам.

Примечательны сведения, приведенные С.Д. Шаталовым в отношении времени действия п. 27 Указа Президента РФ от 22 декабря 1993 г. № 2270 (принятого в период особых полномочий), которым органы региональной и местной власти получили право вводить дополнительные налоги и сборы, не предусмотренные в федеральных законах. Указанный автор полагает, что фактически началась вакханалия. В 1990–е гг. число региональных налогов превысило две сотни. Где–то скромно вводились два–три налога, а, например, в Курской области – 30. Появились, по сути, таможенные пошлины на поставки товаров между регионами и налоги на инвестиции за пределами собственного региона. Стал практиковаться «экспорт налогов» за счет введения акцизов на сырье и товары, потребляемые вне региона, к примеру, в Туве. Был и такой эксклюзив, как якутский налог на сверхнормативный фонд оплаты труда со ставкой 1000 %, Безобидными на этом фоне выглядели налоги на свадебные и похоронные церемонии, на содержание футбольной команды и собак. Гипотеза авторов указов о разумности власти и ее подотчетности населению, о том, что на местах будут принимать только осторожные и взвешенные решения, в условиях хронического бюджетного дефицита не подтвердилась[653]. Подобное налоготворчество было признано неконституционным в Постановлении КС РФ от 21 марта 1997 г. № 5П.

Как свидетельствует судебная практика, и сейчас эпизодически имеют место попытки введения на региональном (местном) уровне налогов, не предусмотренных НК РФ (иными федеральными законами). Так, исходя из Определения ВС РФ от 20 июня 2012 г.

---

[653] *Шаталов С.Д.* Создание новой налоговой системы – та еще задачка. // Налоговед. – 2017. – № 2. – С. 17, 18.

№ 58АПГ125, в Хабаровском крае была введена плата за пользование земельными участками без правоустанавливающих документов, квалифицированная Судом, как вид налогообложения, не предусмотренный федеральным законодательством.

Очевидно, что если бы в федеральном законе отсутствовал, например, круг налогоплательщиков или основания возникновения обязанности по уплате регионального (местного) налога, то в каждом публично–правовом образовании они бы могли определяться произвольно. И в этом случае не исключено, что некоторый налог уплачивался бы на одной территории только индивидуальными предпринимателями в связи с владением имуществом, а на другой территории – всеми физическими и юридическими лицами в связи с получением дохода, что, в частности, нарушило бы единое экономическое пространство Российской Федерации.

Следует отметить, что применительно к некоторым региональным и местным налогам федеральный законодатель предусматривает не только максимальную, но и минимальную ставку налога, т.е. фактически минимально возможный размер налогового бремени, который не может быть снижен региональным (местным) законодателем при введении им налога. Например, подобные ограничения предусмотрены в п. 2 ст. 361 НК РФ в отношении транспортного налога, в п. 1 ст. 369 НК РФ применительно к налогу на игорный бизнес.

К региональным и местным налогам при их «классическом» регулировании в полной мере применима позиция А.И. Худякова: если элементы налога устанавливаются различными правовыми актами, принятыми в некой последовательности, эти акты начинают действовать лишь в том случае, когда будет принят последний акт, завершающий процесс установления налога[654]. Кроме того, в одном из известных учебных пособий приведено мнение о том, что регулирование региональных (местных) налогов, частично – в НК РФ, частично – на региональном и местном уровне, может быть обозначено, как расщепленное установление элементов налога[655]. Как пример, в Постановлении Президиума ВАС РФ от 16 сентября 2008 г. № 5173/08 был сделан вывод, что региональный налог на имущество организаций на территории Республики Дагестан в 2004 году установлен не был, так как своевременно не был принят и опубликован соответствующий региональный закон. Законом же о республиканском бюджете на 2004 год, которым руководствовались суды апелляционной и кассационной инстанций, не были определены все элементы налогообложения.

Следует отметить, что «классическое» регулирование региональных и местных налогов, при котором региональная (местная) власть имела право решать вопрос о введении налога на подведомственной территории, в настоящее время изменено. В части регионального налога на игорный бизнес в п. 2 ст. 369 НК РФ законодатель изначально, то есть с 1 января 2004 г., предусмотрел, что если ставки данного налога не установлены законами субъектов Российской Федерации, то применяются специальные федеральные ставки, прямо предусмотренные в НК РФ. В связи с вступлением в силу с 1 января 2013 г. Федерального закона от 29 ноября 2012 г. № 202–ФЗ «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации», в главах НК РФ «Транспортный налог», «Налог на имущество организаций», «Земельный налог» относительно единообразно установлена факультативность нормотворческой активности региональных (местных) органов власти при решении вопроса о введении соответствующего налога на подведомственной территории (в ее отсутствие взимание налога производится по федеральным ставкам). С 1 января 2015 г. в силу уже наметившейся «традиции», в гл. 32 НК РФ «Налог на имущество физических лиц» на основании п. 6 ст. 406 НК РФ, если налоговые ставки по этому налогу не определены нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований (законами городов федерального значения Москвы, Санкт–Петербурга и Севастополя), то налогообложение также производится по федеральным ставкам.

Соответственно, теперь активность региональных органов власти при регулировании региональных налогов принципиальна только для транспортного налога (для организаций) и налога на имущество организаций, поскольку сроки уплаты этих налогов из НК РФ не следуют. Остальные региональные налоги имеют достаточный набор элементов непосредственно в НК РФ. Местные органы власти могут вообще на принимать нормативных правовых актов о местных налогах – и без их нормотворческой активности местные налоги будут взиматься на подведомственной территории. Указанные изменения законодательства позволяют прослеживать поступательное движение правовой системы России от формального федерализма к фактической унитарии. Ранее высказывалась обоснованная позиция о том, что бюджетная система России может быть признана унитарной[656], а теперь тот же вывод вполне справедлив и в отношении налоговой системы[657]. По сведениям, приведенным А. Аузаном, когда Д. Козак был главой аппарата Правительства, он сказал фразу в отношении налоговой системы: «Мы имеем налоговую систему не просто унитарного государства, являясь федеративным государством, а маленького унитарного государства, являясь несомненно большой страной»[658].

Примечательно то, что в трудах по советскому финансовому праву отмечалось, что исключительное право установления налогов принадлежит Верховному Совету СССР, а союзные республики, автономные республики и местные Советы депутатов трудящихся в ряде случаев вправе устанавливать ставки отдельных налогов, дополнительные льготы и изъятия, а также сроки уплаты отдельных налогов[659]. С учетом вышеизложенного, сейчас в рассматриваемом аспекте фактически имеет место возврат к советской налоговой системе.

Впрочем, нельзя утверждать, что в части налогов во всех случаях следует стремиться к максимально широким правам региональной (местной) власти. Такой подход не следует и из международных документов. В частности, в п. 18 Рекомендации № R (2005) 1 Комитета министров Совета Европы «О финансовых средствах местных и региональных властей» (принята 19 января 2005 г.) если местные власти могут определять уровень своих доходов от налогов, установленных на государственном уровне, они должны в целом иметь возможность изменять в первую очередь налоговую ставку, а не налоговую базу.

Как уже отмечалось, нормативные акты налогового законодательства регламентируют не только общественные отношения по уплате налогов и сборов, но и связанные с ними отношения (принудительного взыскания налога, налогового контроля, обжалования актов налоговых органов, действий (бездействия) их должностных лиц, привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения). Указанные отношения, перечисленные в п. 2 ст. 1 НК РФ, практически полностью урегулированы федеральными законами, делегирование полномочий иным органам власти (в том числе регионального и местного уровня) не происходит.

Ю.А. Крохина полагает, что в налоговой сфере государство санкционировало региональное и муниципальное правотворчество только относительно регулятивных норм. Охранительные нормы, содержащие меры государственного принуждения к нарушителям налогового законодательства, субъекты Российской Федерации и органы местного самоуправления создавать не вправе[660]. В п. 18 Постановления Пленума ВС РФ от 29 ноября 2007 г. № 48 «О практике рассмотрения судами дел об оспаривании нормативных правовых актов полностью или в части» разъяснено, что нормативными правовыми актами субъектов РФ не могут устанавливаться санкции (меры ответственности) за нарушения бюджетного и налогового законодательства (ст. 282 БК РФ и п. 6 ч. 2 ст. 1 НК РФ соответственно); нормативными правовыми актами органов местного самоуправления или должностных лиц не может быть установлена какая–либо ответственность за их неисполнение (санкция как мера принуждения). Такая ответственность устанавливается федеральными законами и законами субъектов РФ.

Таким образом, штрафные санкции за нарушение налогового законодательства должны регламентироваться только на федеральном уровне (что собственно и сделано в НК РФ, КоАП РФ и УК РФ); но в некоторых видах правоотношений возможно

---

[654] *Худяков А.И.* Избранные труды по финансовому праву – СПб., 2010. – С. 427.

[655] *Худяков А.И., Бродский М.Н., Бродский Г.М.* Основы налогообложения. – СПб., 2002. – С. 143.

[656] *Лютова О.И.* Уплата налога «не в тот» бюджет. Возможна ли ответственность? // Налоговед. – 2012. – № 7. – С. 54; *Шевелева Н.А.* Бюджетная система России: опыт и перспективы правового регулирования в период социально-экономических реформ. – СПб., 2004. – С. 9.

[657] *Лютова О.И.* Игра в налоговый федерализм завершена? // Налоговед. – 2013. – № 5. – С. 26 – 32; *Тютин Д.В., Попкова Ж.Г.* Унитаризация налоговой системы как альтернатива налоговому федерализму (на примере налога на имущество физических лиц) // Налоги и финансовое право. – 2015. – № 1 – С. 126 – 131.

[658] URL: http://www.econ.msu.ru/ext/lib/News/x39/x13/14611/file/Disput_Club_2014-06-19.pdf

[659] Советское финансовое право: Учебник / под ред. Вороновой Л.К., Химичевой И.И. – М., 1987. – С. 248 –249, *Цыпкин С.Д.* Правовое регулирование налоговых правоотношений в СССР. – М., 1955. – С. 23 – 24.

[660] *Крохина Ю.А.* Налоговое право: учебник. – М., 2009. – С. 74.

установление штрафной ответственности как на федеральном, так и на региональном уровнях. Конкретно в КоАП РФ предполагается возможность установления региональной административной ответственности (ч. 1 ст. 1.1, ст. 1.3.1). Местной же штрафной ответственности не предполагается вообще.

Кроме того, как было отмечено ранее, в силу невозможности регулирования основной массы налоговых правоотношений путем прямой демократии, их регулирование возможно преимущественно на основе нормативных актов, принятых по специальной (усложненной) процедуре.

Следует отметить, что ограниченное делегирование прав на регулирование налоговых правоотношений от Российской Федерации к субъектам РФ и муниципальным образованиям не является единственно возможной моделью взаимоотношений публичных субъектов, составляющих единое государство. И.И. Кучеров приводит сведения о том, что в таком конфедеративном государстве, как Швейцария, кантоны, образующие конфедерацию и являющиеся суверенными территориями, сами определяют пределы компетенции центральных властей в вопросах установления и взимания налогов. Фактически можно вести речь о делегировании кантонами центру части своих полномочий по налогообложению[661].

Будучи принятым, акт налогового законодательства подлежит **официальному опубликованию** (обнародованию). *Non obligat lex nisi promulgata* – закон не обязывает, если он не обнародован[662]. А.П. Куницын полагал, что способ обнародования должен быть известный с определенный, дабы никто не мог извиниться незнанием закона[663]. В соответствии со ст. 15 Конституции РФ любые нормативные правовые акты, затрагивающие права, свободы и обязанности человека и гражданина, не могут применяться, если они не опубликованы официально для всеобщего сведения.

В Постановлении КС РФ от 27 марта 2012 г. № 8П разъяснено, что требование обнародования нормативного правового акта от имени государства компетентным органом публичной власти обусловлено общепризнанным принципом правовой определенности, на основе которого устанавливаются отношения государства и индивида, и означает всеобщее оповещение о том, что данный нормативный правовой акт принят и подлежит действию в изложенном аутентичном содержании. Только в этом случае на лиц, подпадающих под его действие, распространяется общеправовая презумпция, в силу которой незнание закона не освобождает от ответственности за его нарушение. Неопределенность же относительно того, действует или не действует нормативный правовой акт, не может обеспечить единообразие в его соблюдении, исполнении и применении и, следовательно, порождает противоречивую правоприменительную практику, создает возможность злоупотреблений и произвола, ослабляет гарантии защиты конституционных прав и свобод, ведет к нарушению принципов равенства и верховенства права.

В п. 21 Постановления Пленума ВС РФ от 29 ноября 2007 г. № 48 «О практике рассмотрения судами дел об оспаривании нормативных правовых актов полностью или в части» отмечается, что целью официального опубликования нормативного правового акта является обеспечение возможности ознакомиться с содержанием этого акта тем лицам, права и свободы которых он затрагивает.

Как следует из ряда актов КС РФ (в т.ч. Постановления от 24 октября 1996 г. № 17П, от 17 декабря 1996 г. № 20П, от 18 июля 2012 г. № 19П, Определение от 4 декабря 2003 г. № 508О), конституционные права человека и гражданина распространяются на юридические лица в той степени, в какой эти права по своей природе могут быть к ним применимы. Следовательно, налогоплательщики–организации также имеют право на официальную публикацию нормативных актов, затрагивающих их права. Основное право налогоплательщика – право на информацию, в одинаковой степени распространяется как на физических, так и на юридических лиц. Реализация этого права возможна только при условии официального опубликования нормативных актов налогового законодательства.

В Решении ВАС РФ от 6 сентября 2011 г. № 7889/11 рассматривался вопрос частичной публикации нормативного правового акта. Суд отметил, что оспариваемый Приказ, подлежавший опубликованию в полном объеме, не прошел процедуру обязательного официального опубликования. Опубликование вводной части Приказа не может рассматриваться как его публикация, поскольку нормативные положения содержатся в прилагаемом Перечне, без которого опубликованные положения Приказа не могут быть применены. В силу прямых указаний Конституции РФ, иных актов, определяющих порядок опубликования и вступления в силу нормативных правовых актов и юридические последствия его несоблюдения, оспариваемый нормативный правовой акт федерального органа исполнительной власти – Приказ Минкультуры, не опубликованный в установленном порядке – не влечет правовых последствий, как не вступивший в силу, и не подлежит применению в полном объеме с момента его издания.

На основании ст. 4 Федерального закона от 14 июня 1994 г. № 5–ФЗ «О порядке опубликования и вступления в силу федеральных конституционных законов, федеральных законов, актов палат Федерального Собрания» официальным опубликованием федерального конституционного закона, федерального закона, акта палаты Федерального Собрания считается первая публикация его полного текста в «Парламентской газете», «Российской газете», «Собрании законодательства Российской Федерации» или первое размещение (опубликование) на «Официальном интернет–портале правовой информации» (www.pravo.gov.ru).

В Постановлении КС РФ от 27 марта 2012 г. № 8П разъяснено, что включение в перечень официальных изданий соответствующего интернет–портала (www.pravo.gov.ru), обусловленное объективным изменением структуры информационного пространства в современных условиях, позволяет осуществлять функцию всеобщего оповещения о принятии тех или иных нормативных правовых актов и ознакомления с ними в целях их обнародования в контексте требования Конституции РФ с использованием новых информационных технологий.

Исходя из правовой позиции КС РФ, выраженной в Постановлении от 24 октября 1996 г. № 17П, в качестве дня официального опубликования закона о налоге не следует использовать дату публикации федерального закона в «Собрании законодательства Российской Федерации». Суд указал, что дата, которой был датирован соответствующий выпуск «Собрания законодательства Российской Федерации», не может считаться днем его обнародования, поскольку она совпадает с датой подписания издания в печать, и, следовательно, с этого момента еще реально не обеспечивается получение информации о содержании закона его адресатами.

Реализация изложенной позиции прослеживается, например, в п. 1 Постановления Пленума ВАС РФ от 8 апреля 2003 г. № 4 «О некоторых вопросах, связанных с введением в действие Федерального закона «О несостоятельности (банкротстве)». В соответствии с данным разъяснением, указанный Федеральный закон вступил в силу с 3 декабря 2002 г., по истечении тридцати дней со дня его официального опубликования. При этом, официальная публикация происходила следующим образом: в «Собрании законодательства Российской Федерации» – 28 октября 2002 г., в «Парламентской газете» и в «Российской газете» – 2 ноября 2002 г.

Таким образом, сборник «Собрание законодательства Российской Федерации» фактически не позволяет установить дату официальной публикации нормативного правового акта и, по сути, игнорируется в качестве официального источника публикации.

Конкретный периодический источник официальной публикации региональных и местных нормативных актов налогового законодательства определяется, соответственно, на региональном и местном уровне.

Так, в соответствии с ч. 6 ст. 9 Устава г. Москвы, законы города Москвы, постановления Московской городской Думы, имеющие нормативный характер указы Мэра Москвы, постановления Правительства Москвы подлежат официальному опубликованию в порядке, установленном законом города Москвы. Соответственно, в ч. 1 ст. 21 Закона г. Москвы от 14 декабря 2001 г. № 70 «О законах города Москвы и постановлениях Московской городской Думы» установлено, что официальным опубликованием закона города Москвы считается первая публикация его полного текста в официальном издании Московской городской Думы «Ведомости Московской городской Думы» (электронной версии указанного издания) или официальном издании Мэра и Правительства Москвы – журнале «Вестник Мэра и Правительства Москвы» (электронной версии указанного издания) либо первое размещение (опубликование) полного текста закона города Москвы на официальном сайте Московской городской Думы или официальном сайте Правительства Москвы в информационно–телекоммуникационной сети «Интернет».

Согласно п. 3 ст. 47 Устава Нижегородской области порядок подготовки, внесения, рассмотрения, принятия, официального опубликования и вступления в силу законов области, а также требования к ним устанавливаются законом области. В соответствии с п. 2 ст. 3 Закона Нижегородской области от 11 марта 2004 г. № 20–З «О порядке подписания, обнародования и вступления в силу законов Нижегородской области» официальным опубликованием закона области является первая публикация его полного текста в газете

---

[661] *Кучеров И.И.* Теория налогов и сборов (правовые аспекты): монография. – М., 2009. – С. 219.

[662] Латинские юридические изречения. / Сост. проф. Е.И. Темнов. – М., 2003. – С. 271.

[663] *Куницын А.П.* Энциклопедия прав. – М., 2010. – С. 25.

«Нижегородские новости» или первое размещение (опубликование) на «Официальном интернет–портале правовой информации» (www.pravo.gov.ru).

На основании п. 3 ст. 55 Устава г. Н. Новгорода официальное опубликование (обнародование) правовых актов Городской Думы города Нижнего Новгорода, главы города Нижнего Новгорода осуществляется главой города Нижнего Новгорода, иных муниципальных правовых актов – администрацией города Нижнего Новгорода в печатном средстве массовой информации – газете, учрежденной органами местного самоуправления для опубликования муниципальных правовых актов. Официальное опубликование (обнародование) правовых актов городской Думы города Нижнего Новгорода, главы города Нижнего Новгорода также осуществляется главой города Нижнего Новгорода на официальном сайте Городской Думы города Нижнего Новгорода в информационно–коммуникационной сети «Интернет» (www.gorduma.nnov.ru). Постановлением Администрации г. Н. Новгорода от 8 февраля 2006 г. № 252 «О публикации муниципальных правовых актов и официальном сайте города Нижнего Новгорода» установлено, что муниципальные правовые акты подлежат официальному опубликованию в газете «День города. Нижний Новгород».

Вообще говоря, обнародование (опубликование) нормативных правовых актов потенциально может осуществляться и иными способами. В п. 21 Постановления Пленума ВС РФ от 29 ноября 2007 г. № 48 «О практике рассмотрения судами дел об оспаривании нормативных правовых актов полностью или в части» разъяснено, что в исключительных случаях при отсутствии в публичном образовании периодического издания, осуществляющего официальное опубликование нормативных правовых актов, принимаемых в этом публичном образовании, и при опубликовании оспариваемого акта в ином печатном издании либо обнародовании акта (например, в порядке, предусмотренном учредительными документами публичного образования) необходимо проверять, была ли обеспечена населению публичного образования и иным лицам, чьи права и свободы затрагивает принятый акт, возможность ознакомиться с его содержанием. Если такая возможность была обеспечена, порядок опубликования нормативного правового акта не может признаваться нарушенным по мотиву опубликования не в том печатном издании либо доведения его до сведения населения в ином порядке. Представляет интерес Постановление Президиума ВАС РФ от 22 марта 2005 г. № 13048/04. Суд признал, что нормативный акт местного законодательства о налогах мог быть обнародован (опубликован) в соответствии с уставом муниципального образования – путем опубликования в прессе или размещения на информационных стендах в общественных местах, здании администрации. Данный порядок опубликования допускался действовавшей на тот момент редакцией ст. 47 Федерального закона от 6 октября 2003 г. № 131–ФЗ «Об общих принципах организации местного самоуправления в Российской Федерации».

Официально опубликованный акт налогового законодательства **вступает в силу**. Правила, регламентирующие вступление в силу актов налогового законодательства, установлены в ст. 5 НК РФ.

В соответствии с общими правилами п. 1 ст. 5 НК РФ акты законодательства о налогах вступают в силу не ранее чем по истечении одного месяца со дня их официального опубликования и не ранее 1–го числа очередного налогового периода по соответствующему налогу. Акты законодательства о сборах вступают в силу не ранее чем по истечении одного месяца со дня их официального опубликования. Акты законодательства о налогах и сборах в части регулирования страховых взносов вступают в силу не ранее чем по истечении одного месяца со дня их официального опубликования и не ранее 1–го числа очередного расчетного периода по страховым взносам. Федеральные законы, вносящие изменения в НК РФ в части установления новых налогов и (или) сборов, а также акты законодательства о налогах и сборах субъектов РФ и нормативные правовые акты представительных органов муниципальных образований, вводящие налоги, вступают в силу не ранее 1 января года, следующего за годом их принятия, но не ранее одного месяца со дня их официального опубликования.

Следует отметить, что упомянутые акты законодательства, вводящие новые налоги, должны именно вводить новые налоги, а не менять регулирование уже введенного налога. Из Определения ВС РФ от 24 мая 2002 г. № 11Г028 следует, что новая редакция регионального закона, регламентирующего налог с продаж, не вводит новый налог, т.к. он уже был введен ранее.

В п. 23 Постановления Пленума ВС РФ от 29 ноября 2007 г. № 48 разъяснено следующее: порядок вступления в силу нормативного правового акта, принятого законодательным (представительным) органом субъекта РФ, вводящего налог, необходимо признавать нарушенным, если такой акт вступил в силу ранее 1 января года, следующего за годом принятия акта, и ранее одного месяца со дня его официального опубликования, поскольку в данном случае не были соблюдены специальные правила вступления в силу актов законодательства о налогах, установленные абз. третьим п. 1 ст. 5 НК РФ.

Указанные общие правила всегда применимы к акту налогового законодательства, ухудшающему положение налогоплательщика (в том числе вводящему новый налог). Дополнительная норма п. 1 ст. 5 НК РФ предусматривает, что акты законодательства о налогах и сборах, указанные в пунктах 3 и 4 данной статьи (то есть улучшающие положение налогоплательщика), могут вступать в силу в сроки, прямо предусмотренные этими актами, но не ранее даты их официального опубликования.

Таким образом, НК РФ предусматривает минимальный срок, по истечении которого акт законодательства о налогах и сборах, ухудшающий положение налогоплательщика, может вступить в силу – один месяц со дня официального опубликования. Указанный срок, как правило, больше для актов законодательства о налогах и связан с наличием налогового периода у налогов. Данный срок необходим для того, чтобы каждый налогоплательщик имел возможность заранее, заблаговременно ознакомиться с ужесточившимися условиями налогообложения и соответствующим образом планировать свою деятельность (в том числе отказаться от ее осуществления, если при новом правовом регулировании она станет невыгодной).

В то же время, как уже отмечалось, НК РФ является федеральным законом. КС РФ в ряде Определений (от 5 ноября 1999 г. № 182О, от 3 февраля 2000 г. № 22О и др.) разъясняет, что ни один федеральный закон в силу ст. 76 Конституции РФ не обладает по отношению к другому федеральному закону большей юридической силой. Кроме того, в Определении КС РФ от 24 января 2008 г. № 53ОО отмечается, что приоритет федерального закона, принятого в форме кодекса, перед другими законами не является безусловным; он может быть ограничен как установленной Конституцией РФ (ч. 3 ст. 76) иерархией федеральных конституционных законов и обычных законов, так и правилами применения различных законов равной юридической силы: приоритетными признаются последующий закон и закон, который специально предназначен для регулирования соответствующих отношений.

До 2004 года обычной была практика официальной публикации в конце года (зачастую 31 декабря) федеральных законов, вносящих существенные изменения в налоговое законодательство, в т.ч. и с ухудшением положения налогоплательщиков, с указанием на их вступление в силу с 1 января следующего года (например – от 31 декабря 2001 г. № 198–ФЗ, от 31 декабря 2002 г. № 191–ФЗ). Формально указанное правило о вступлении в силу противоречило статье 5 НК РФ, но содержалось в нормативном акте той же юридической силы – в федеральном законе. Специальных норм о вступлении в силу актов налогового законодательства в Конституции РФ и федеральных конституционных законах не содержится. Таким образом, у налогоплательщиков могло быть только несколько часов на изучение изменившихся условий налогообложения.

Исходя из правовой позиции КС РФ, выраженной в Определении от 8 апреля 2003 г. № 159О, о разумном сроке, по истечении которого возникает обязанность каждого платить налоги и сборы, законодатель, принимая акт законодательства о налогах, ухудшающий положение налогоплательщика, должен учитывать, что период, по истечении которого данный акт вступает в силу, во всяком случае не может быть меньше определяемого НК РФ – **месяц со дня его официального опубликования**.

Таким образом, федеральный законодатель в настоящее время «связан» правовой позицией КС РФ и не должен устанавливать менее месячного срока, по истечении которого вступает в силу официально опубликованный федеральный закон, регламентирующий уплату конкретного налога и ухудшающий положение налогоплательщика. При установлении в законе меньшего срока применяться будет месячный срок. Как уже отмечалось, данные положения можно обозначить как межотраслевой принцип запрета на немедленное вступление в силу акта законодательства, ухудшающего положение частного субъекта. По этой причине в настоящее время период активного федерального «налогового правотворчества», как правило, проходит в ноябре текущего года, с тем, чтобы установить и опубликовать новые правила на следующий календарный год.

В Определении КС РФ от 17 ноября 2011 г. № 1571ОО позиция Суда, ранее озвученная в Определении от 8 апреля 2003 г. № 159О, была несколько уточнена: данное КС РФ истолкование в части соблюдения минимального условия вступления в силу указанных актов – не ранее чем по истечении одного месяца со дня официального опубликования – содержит оговорку «по крайней мере», что не означает необязательность соблюдения иных условий вступления такого акта в силу. Следовательно, оно не может препятствовать применению судами при рассмотрении конкретных дел положений ст. 5 НК РФ в более благоприятную для налогоплательщиков сторону.

Больший «период ознакомления» следует из п. 5 ст. 5 НК РФ для вспомогательных актов определенного вида: нормативные правовые акты, предусматривающие утверждение новых форм (форматов) налоговых деклараций (расчетов) или внесение изменений в действующие формы (форматы) налоговых деклараций (расчетов), вступают в силу не ранее чем по истечении двух месяцев со дня их

официального опубликования. Поскольку такие акты по отношению к НК РФ всегда имеют меньшую юридическую силу, данная норма для соответствующих правотворческих органов непреодолима.

Кроме того, по изложенной причине ст. 5 НК РФ никаким образом не может быть преодолена региональными и местными органами законодательной (представительной) власти. Даже если в региональных (местных) актах налогового законодательства, ухудшающих положение налогоплательщика, будет установлен меньший срок, по истечении которого данный акт должен вступить в силу, дата вступления его в силу должна быть определена по правилам ст. 5 НК РФ (то есть с учетом как месячного срока, так и первого числа очередного налогового периода).

Примечательно положение п. 1 ст. 53 БК РФ: федеральные законы о внесении изменений в законодательство Российской Федерации о налогах и сборах, федеральные законы, регулирующие бюджетные правоотношения, приводящие к изменению доходов бюджетов бюджетной системы Российской Федерации и вступающие в силу в очередном финансовом году и в плановом периоде, должны быть приняты не позднее одного месяца до дня внесения в Государственную Думу проекта федерального закона о федеральном бюджете на очередной финансовый год и плановый период.

Действие данной нормы БК РФ периодически приостанавливалось законодателем. Но и в действующем варианте, она, следует полагать, особой защиты прав не предоставляет. Указание на то, что некоторые законы «должны быть приняты» в такой–то срок, без ответа на вопрос о правовых последствиях, если законы будут приняты в иной срок, принципиально ничего не меняет. Положение ст. 5 НК РФ, предусматривающее точный расчет даты вступления в силу нормативных актов, в этом плане значительно прогрессивнее.

Если норма права, влияющая на уплату налогов (сборов) предусмотрена актом органа исполнительной власти, то вступление ее в силу будет подчиняться тем же правилам о минимальном сроке. Исходя из ряда актов КС РФ (в т.ч. Постановление от 2 июля 2013 г. № 17П, Определение от 3 февраля 2010 г. № 165ОО), нормативные правовые акты органов исполнительной власти, в той части, в какой они порождают правовые последствия для граждан и их объединений как налогоплательщиков, действуют во времени в том порядке, какой определен федеральным законодателем для вступления в силу актов законодательства о налогах и сборах в НК РФ. Соответствующий пример приведен в п. 18 Постановления Пленума ВС РФ от 30 июня 2015 г. № 28 «О некоторых вопросах, возникающих при рассмотрении судами дел об оспаривании результатов определения кадастровой стоимости объектов недвижимости»: нормативный правовой акт об утверждении результатов определения кадастровой стоимости, опубликованный 15 декабря 2014 года, для целей налогообложения подлежит применению с 1 января 2016 года.

При этом весьма интересен вопрос о том, как именно будет вступать в силу нормативный правовой акт об утверждении результатов определения кадастровой стоимости, опубликованный, например, 15 декабря 2017 года с указанием на вступление в силу с 1 января 2018 г., если для некоторых земельных участков кадастровая стоимость в нем повышается, а для иных – снижается? В части первой группы земельных участков сомнений быть не может – для целей обложения земельным налогом такой акт вступит в силу с 1 января 2019 года. Для второй группы земельных участков, как представляется, с учетом ст. 5 НК РФ и Определения КС РФ от 29 сентября 2016 г. № 1837О, для тех же целей он может вступить в силу и с 1 января 2018 года.

В ряде Определений ВС РФ (в т.ч. от 16 августа 2006 г. № 44Г0612, от 25 апреля 2007 г. № 33Г078, от 19 мая 2010 г. № 71Г107, от 8 сентября 2016 г. № 92АПГ163, от 29 марта 2017 г. № 81АПГ173, от 19 апреля 2017 г. № 81АПГ175) рассматривались случаи нарушения региональным законодателем п. 1 ст. 5 НК РФ при введении нового налогового правового регулирования, ухудшавшего положение плательщиков, и сделаны (поддержаны) выводы о том, что нормативные акты вступили в силу в соответствии с указанным положением НК РФ, а не в более раннюю дату.

Интересно то, что в части вступления в силу изменений норм о налоговой ответственности КС РФ придерживается того же подхода о минимальном месячном сроке. В Определении КС РФ от 10 июля 2003 г. № 291О с учетом сходства страховых взносов в Фонд социального страхования РФ с налогами, на основании п. 1 ст. 5 НК РФ был сделан вывод: нормы части третьей статьи 8 Федерального закона «О бюджете Фонда социального страхования Российской Федерации на 2002 год», устанавливающие ответственность за нарушение сроков представления расчетной ведомости по средствам данного фонда, не могли быть введены в действие по крайней мере ранее чем по истечении одного месяца со дня его официального опубликования.

Однако, несмотря на наличие такого подхода, он представляется не вполне обоснованным. Неясно, по какой именно причине законодатель, ужесточая налоговую ответственность, обязан выдержать месячный срок. Налогоплательщик должен иметь возможность заранее спланировать свою правомерную деятельность и оценить налоговые обязательства; к ответственности такой подход необязателен. Представляется вполне соответствующим Конституции РФ вступление в силу нормативных актов, ужесточающих налоговую ответственность, с момента официальной публикации.

Следует учесть, что в одном нормативном акте налогового законодательства могут быть нормы, регулирующие уплату разных налогов с различными налоговыми периодами. В этом случае для каждой нормы будет иметь место своя дата вступления в силу, исходя из 1–го числа очередного налогового периода по соответствующему налогу.

Представляется, что дополнительное условие, установленное в п. 1 ст. 5 НК РФ, относительно того, что вступление нормативного акта в силу возможно не ранее 1–го числа очередного налогового периода по соответствующему налогу, представляется достаточно разумным и обеспечивающим стабильность условий налогообложения в рамках налогового периода. Остается сожалеть, что оно не закреплено в настоящее время, по крайней мере, на уровне правовой позиции КС РФ.

Что касается норм, предметом которых не являются отношения по уплате конкретных налогов (в том числе отношения по принудительному взысканию налогов, налогового контроля, обжалования актов налоговых органов), то, как уже отмечалось, данные отношения практически всегда урегулированы на уровне федеральных законов. Соответствующие нормы вступают в силу так, как это указано в самих федеральных законах. Как следует из ст. 6 Федерального закона «О порядке опубликования и вступления в силу федеральных конституционных законов, федеральных законов, актов палат Федерального Собрания» федеральные конституционные законы, федеральные законы вступают в силу одновременно на всей территории Российской Федерации по истечении 10 дней после дня их официального опубликования, если самими законами не установлен другой порядок вступления их в силу. То есть, в том числе возможен вариант – со дня официального опубликования.

Вопрос относительно того, улучшает или ухудшает положение частного лица новое правовое регулирование, не всегда можно разрешить однозначно. В Определении КС РФ от 3 июля 2007 г. № 747ОО были рассмотрены положения Федерального закона от 24 июля 2002 г. № 110–ФЗ «О внесении изменений и дополнений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие акты законодательства Российской Федерации». Суд разъяснил, что положения указанного Федерального закона направлены на создание сбалансированного механизма амортизации основных средств и не могут быть признаны ухудшающими положение неопределенного круга налогоплательщиков; разрешение же вопроса о том, ухудшает ли названный Федеральный закон положение отдельных налогоплательщиков, требует проверки соответствующих характеристик результатов их экономической деятельности, что не относится к компетенции Конституционного Суда РФ.

Иными словами, нельзя оценивать только одну норму закона о конкретном налоге на предмет того, ухудшает ли она положение налогоплательщика, – необходимо оценивать всю совокупность норм данного закона применительно к конкретному налогоплательщику и его деятельности. Впрочем, могут иметь место законы, очевидно ухудшающие положение неопределенного числа налогоплательщиков (например – только повышающие налоговую ставку).

Согласно п. 5 ст. 12 НК РФ федеральные, региональные и местные налоги и сборы отменяются НК РФ. Соответственно, нет необходимости в отмене регионального закона о региональном налоге, если этот налог уже исключен федеральным законодателем из перечня ст. 14 НК РФ и отменена соответствующая глава части второй НК РФ. Те же выводы можно сделать и в отношении любого местного налога. Но, разумеется, региональные органы власти не имеют возможности отменить местный налог, а местные органы власти – региональный налог.

По общему правилу, вступившие в силу нормативные правовые акты имеют **перспективное действие**, т.е. применяются только к тем фактам и отношениям, которые возникнут в будущем. Так, в соответствии со ст. 8 Федерального закона от 31 июля 1998 г. № 147–ФЗ «О введении в действие части первой Налогового кодекса Российской Федерации» положения части первой НК РФ применяются к отношениям, регулируемым законодательством о налогах и сборах, возникшим после введения ее в действие, если иное не предусмотрено ст. 5 НК РФ. *Lex prospicit, non respicit* – закон смотрит вперед, он не действует в обратном направлении[664]. *Leges quae retrospiciunt raro, et magna cum cautione sunt adhibendae neque enim Janus locatur in legibus* – законы, имеющие обратную силу, редко и с осторожностью

[664] Латинские юридические изречения. / Сост. проф. Е.И. Темнов. – М., 2003. – С. 236.

принимаются, ибо Янусу нет места в праве[665]. Но могут иметь место и исключения, когда законодатель распространяет действие вступившего в силу нормативного акта на уже существующие факты и правоотношения.

В п. 89 Свода основных государственных законов Российской империи было установлено, что каждый закон имеет силу только на будущее время, кроме тех случаев, когда в самом законе постановлено, что сила его распространяется и на время предшествующее, или что он есть только подтверждение и изъяснение смысла закона прежнего[666]. Сходным образом подтверждение и изъяснение смысла прежнего закона может быть обнаружено и в современном правотворчестве (правоприменении). Иногда практика выявляет определенный смысл нормы, прямо из нее не следующий, а законодатель впоследствии уточняет (конкретизирует) норму в соответствии с уже сложившейся практикой. В частности, в п. 5 ст. 140 НК РФ (в редакции, действующей с 3 августа 2013 г.) предусмотрено право вышестоящего налогового органа по результатам рассмотрения жалобы налогоплательщика, не только отменить решение нижестоящего налогового органа по безусловным основаниям, но и вынести новое решение по имеющимся материалам проверки. Ранее действовавшая редакция ст. 140 НК РФ прямо подобные полномочия вышестоящего налогового органа не предусматривала, но они, по существу, были выявлены в Постановлении Президиума ВАС РФ от 3 апреля 2012 г. № 15129/11 и в п. 69 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. № 57. Изложенные соображения, в частности, означают, что не вполне обоснованно говорить об обратной силе по отношению к закону, уточняющему (конкретизирующему) норму. В таких ситуациях норма, с учетом практики ее применения и толкования, уже фактически существовала ранее.

В Определении КС РФ от 16 июля 2013 г. № 1173О анализировались нормы Федерального закона от 29 ноября 2012 г. № 204ФЗ, распространившего их действие на правоотношения, возникшие с 1 января 2012 г. Исходя из позиции Суда, новая редакция НК РФ, введенная данным законом, устраняет несогласованность между нормами НК РФ. Это, однако, не повлекло изменение объема налоговой обязанности налогоплательщиков. При таких обстоятельствах распространение действия спорных на правоотношения, возникшие с 1 января 2012 г., не является приданием обратной силы налоговому закону, ухудшающему положение налогоплательщиков.

В Постановлении КС РФ от 21 января 2010 г. № 1П отмечается, что законодатель, исходя из общего принципа действия закона на будущее время и реализуя свое исключительное право на придание закону обратной силы, учитывает специфику регулируемых правом общественных отношений; придание закону обратной силы имеет место преимущественно в интересах индивида в отношениях, возникающих между ним и государством в публичной сфере (уголовное, налоговое, пенсионное регулирование).

Д.Н. Бахрах приводит три возможных варианта способов действия новой нормы во времени:

1) перспективное – распространяющееся на факты, права и обязанности, возникшие после вступления нормы в силу и порожденные ими новые правоотношения;

2) немедленное – распространяющееся на факты прошлого и ранее возникшие правоотношения, изменяющие права и обязанности их участников с даты вступления нормы в силу, а также на факты, отношения, возникшие после ее вступления в силу (здесь даты вступления в силу и начала действия идеально совпадают);

3) обратное – распространяющееся на факты и правоотношения, которые возникли до вступления нормы силу: с какой–то более ранней даты или даже с любого момента их возникновения независимо от того, сколько времени прошло с той даты. Норма обратного действия частично или полностью пересматривает ранее возникшие правоотношения с более ранней даты, чем дата вступления ее в силу. Нормы немедленного и обратного действия включают также и перспективное действие[667].

С точки зрения А.А. Тилле, можно выделить три вида действия закона во времени:

1) немедленное действие закона – это распространение нового закона на правоотношения, возникшие до его введения в действие, но продолжающиеся после его вступления в силу. Именно такое действие закона имеет место в подавляющем большинстве случаев.

2) переживание старого закона (ультраактивность). Типичный и наиболее яркий пример – переживание многих царских законов после Октябрьской революции. В принципе отменялось все царское законодательство, но поскольку новое во многих отраслях не было создано, применялись прежние законы царского времени. Продолжали действовать законы о признании церковного брака, наследования крестьянского двора, гражданского суда и процесса. Только постепенно старые законы заменялись новыми.

3) обратное действие закона (ретроактивность). Обратное действие закона – это такое его действие на правоотношения, при котором новый закон предполагается существовавшим в момент возникновения правоотношения. Обратная сила может быть двух видов – распространяться на еще не окончившиеся правоотношения; и на уже окончившиеся[668].

М.В. Андреева предлагает различать обратную силу в более слабой и в более сильной степени. Обратная сила в более слабой степени имеет место, когда новый закон касается прежних правоотношений таким образом, что со вступлением его в силу действие возникших правоотношений развивается в соответствии с новым законом. При этом новый закон не касается тех последствий, которые возникли из этого правоотношения до его вступления в силу. В случае обратной силы в более сильной степени новый закон не признает даже тех правовых последствий, которые возникли из правоотношений, существовавших до вступления его в силу[669].

Ш. Рекцигель, описывая правовые позиции Федерального конституционного суда ФРГ, отмечает, что данный суд различает два варианта обратной силы:

– истинная обратная сила закона имеет место в случае, если закон распространяет свое действие на правоотношения, полностью завершившиеся в правовом смысле до его опубликования. В отношении таких законов действует принципиальный, но не абсолютный запрет на придание им обратной силы.

– неистинная обратная сила закона имеет место, когда закон предусматривает новые или изменяет существующие правовые последствия длящихся правоотношений, не завершенных к моменту вступления его в действие. В этом случае придание закону обратной силы по общему правилу признается допустимым, а границы допустимости создает общеправовой принцип соразмерности[670].

Согласно ст. 57 Конституции РФ законы, устанавливающие новые налоги или ухудшающие положение налогоплательщиков, обратной силы не имеют. По этому поводу КС РФ в Постановлении от 8 октября 1997 г. № 13П разъяснил, что конституционное требование о недопустимости придания обратной силы законам, устанавливающим новые налоги или ухудшающим положение налогоплательщиков, призвано обеспечить устойчивость в отношениях по налогообложению, придать уверенность налогоплательщикам в стабильности их правового и экономического положения. Недопустимо не только придание таким законам обратной силы путем прямого указания об этом в самом законе, но и принятие законов, по своему смыслу имеющих обратную силу, хотя бы и без особого указания об этом в тексте закона. В равной степени недопустимо придание таким законам обратной силы в актах официального или иного толкования либо правоприменительной практикой.

Следует учесть, что в силу ст. 54 Конституции РФ закон, устанавливающий или отягчающий ответственность, обратной силы не имеет. Никто не может нести ответственность за деяние, которое в момент его совершения не признавалось правонарушением. Если после совершения правонарушения ответственность за него устранена или смягчена, применяется новый закон.

Указанные положения дополнительно показывают, что обязанность по уплате налога не является наказанием за правонарушение. С одной стороны, нельзя ухудшить положение налогоплательщика путем придания обратной силы нормативному акту и таким образом ревизовать правовые последствия уже осуществленной деятельности. С другой стороны, нормативный акт, снижающий налоги, по общему правилу не имеет обратной силы, хотя это и не запрещено.

---

[665] Латинские юридические изречения. / Сост. проф. Е.И. Темнов. – М., 2003. – С. 231.

[666] Свод законов Российской империи. Свод основных государственных законов. – СПб., 1906. – Т. 1. – С. 7. – CD–диск «КонсультантПлюс»; URL: http://pravo.gov.ru/proxy/ips/?empire&nochache

[667] *Бахрах Д.Н.* Действие норм права во времени: Теория, законодательство судебная практика. – М., 2004. – С. 169–170.

[668] *Тилле А.А.* Занимательная юриспруденция. – М., 2000. – С 75 – 77.

[669] *Андреева М.В.* Действие налогового законодательства во времени: Учебн. пособие – М., 2006. – С. 116.

[670] *Рекцигель Ш.* Немецкий опыт о недопустимости обратной силы решений высших судебных органов ФРГ, ухудшающих положение налогоплательщика // Налоговое право в решениях Конституционного Суда РФ 2007 г. – М., 2009. – С. 112.

В части запрета обратной силы по ст. 54 Конституции РФ имеет место существенное число разъяснений КС РФ (в т.ч. Постановления от 20 апреля 2006 г. № 4П, от 19 ноября 2013 г. № 24П, от 14 июля 2015 г. № 20П, Определения от 21 ноября 2013 г. № 1903О, от 27 сентября 2016 г. № 2017О). Суд, в частности, отметил, что эти правила основаны на общеправовых принципах справедливости, гуманизма и соразмерности ответственности за совершенное деяние его реальной общественной опасности, имеют универсальное для всех видов юридической ответственности значение и являются обязательными и для законодателя, и для правоприменительных органов, в том числе судов; принятие законов, устраняющих или смягчающих ответственность, по–новому определяет характер и степень общественной опасности тех или иных правонарушений и правовой статус лиц, их совершивших, вследствие чего законодатель не может не предусмотреть – исходя из конституционно обусловленной обязанности распространения действия такого рода законов на ранее совершенные деяния – механизм придания им обратной силы, а уполномоченные органы не вправе уклоняться от принятия юрисдикционных решений об освобождении конкретных лиц от ответственности и наказания или о смягчении ответственности и наказания, оформляющих изменение статуса этих лиц.

То, что вина, в ее современном понимании, вообще не имеет отношения к обязанности по уплате налога, следует из Определения КС РФ от 21 декабря 2011 г. № 1857ОО (вынесенного в отношении таможенных платежей, которые могут быть рассмотрены, как разновидность налога): уплата доначисленных таможенных платежей вследствие неправильного их первоначального исчисления является исполнением установленной законом обязанности в полном объеме, а не мерой ответственности, как утверждает заявительница. Следовательно, доплата таможенных платежей не может быть обусловлена фактом наличия (отсутствия) вины декларанта.

Впрочем, не стоит полагать, что обязанность по уплате некоторого платежа, даже обозначенного, как «налог», в принципе не может иметь штрафного характера (он может быть штрафом по своей сути). Так, в п. 265 Практического руководства по критериям приемлемости ЕСПЧ[671] отмечается, что ст. 6 Конвенции была признана применимой к ряду споров об увеличении размера налога в качестве санкции.

В ст. 5 НК РФ в развитие положений Конституции РФ предусмотрено три варианта действия нормативных правовых актов налогового законодательства во времени:

1) **запрет обратной силы**. В соответствии с п. 2 ст. 5 НК РФ акты законодательства о налогах и сборах, устанавливающие новые налоги, сборы и (или) страховые взносы, повышающие налоговые ставки, размеры сборов и (или) тарифы страховых взносов, устанавливающие или отягчающие ответственность за нарушение законодательства о налогах и сборах, устанавливающие новые обязанности или иным образом ухудшающие положение налогоплательщиков, плательщиков сборов и (или) плательщиков страховых взносов, а также иных участников отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах, обратной силы не имеют;

2) **обязательная обратная сила**. В соответствии с п. 3 ст. 5 НК РФ акты законодательства о налогах и сборах, устраняющие или смягчающие ответственность за нарушение законодательства о налогах и сборах либо устанавливающие дополнительные гарантии защиты прав налогоплательщиков, плательщиков сборов, плательщиков страховых взносов, налоговых агентов, их представителей, имеют обратную силу;

3) **возможная обратная сила**. В силу п. 4 ст. 5 НК РФ акты законодательства о налогах и сборах, отменяющие налоги, сборы и (или) страховые взносы, снижающие налоговые ставки, размеры сборов и (или) тарифы страховых взносов, устраняющие обязанности налогоплательщиков, плательщиков сборов, плательщиков страховых взносов, налоговых агентов, их представителей или иным образом улучшающие их положение, могут иметь обратную силу, если прямо предусматривают это.

Что собой представляет обратная сила закона, запрещенная в п. 1 ст. 5 НК РФ, разъяснено в Определении КС РФ от 3 июля 2007 г. № 747ОО: законодательное закрепление момента начала действия отдельных норм нового налогового закона до вступления последнего в силу с целью учета нового регулирования с момента возникновения правоотношения, в результате чего возникшие и существующие правоотношения подлежат пересмотру в соответствии с новым законом (регулированием).

Иными словами, с такой точки зрения, обратная сила в принципе возможна только в том случае, если соответствующие правоотношения еще существуют (не прекратились). По прекращенным правоотношениям у их сторон уже нет ни прав, ни обязанностей, вследствие чего их и нельзя изменить. Именно поэтому в Постановлении КС РФ от 15 июля 1999 г. № 11П были признаны неконституционными положения налогового законодательства, уже утратившие силу с 1 января 1999 г., но также было указано, что обусловленные рассматриваемыми положениями нарушения прав граждан применительно к незавершенным правоотношениям, возникшим до введения в действие части первой НК РФ, должны быть устранены судами. Такие же подходы можно видеть и в Определении КС РФ от 5 февраля 2004 г. № 78О: правоприменительные решения, основанные на признанном неконституционным акте, по делам лиц, не являвшихся участниками конституционного судопроизводства, подлежат пересмотру в установленных федеральным законом случаях. Это касается как не вступивших, так и вступивших в законную силу, но не исполненных или исполненных частично, решений.

Подобный вопрос сходным образом был разрешен в п. 33.2 Постановления Пленума ВС РФ от 24 марта 2005 г. № 5 применительно к административной ответственности, опять же, с акцентом на то, что правоотношения не должны прекратиться на момент введения нового регулирования, хотя обратная сила в данном случае и является обязательной. Суд отметил, что разрешая жалобы на постановления по делам об административных правонарушениях, необходимо учитывать положения ч. 2 ст. 1.7 КоАП РФ, в соответствии с которой закон, смягчающий или отменяющий административную ответственность за административное правонарушение либо иным образом улучшающий положение лица, совершившего административное правонарушение, имеет обратную силу, то есть распространяется и на лицо, которое совершило административное правонарушение до вступления такого закона в силу при условии, что постановление о назначении административного наказания не исполнено.

Соответственно, при решении вопроса о применении нормативного правового акта законодательства о налогах и сборах, имеющего обратную силу, следует учесть, что если правоотношения по уплате налога уже завершены (налоговый период окончен, налог уплачен), то одним распространением нормативного правового акта, устраняющего (снижающего) обязанность по уплате налога, на прошедший налоговый период, сделать налог (либо его часть) излишне уплаченным невозможно. Законодатель в данном случае имеет возможность снизить объем неисполненных обязанностей по уплате налога. Но законодатель может также специально указать в данном нормативном правовом акте на то, что уже уплаченный налог подлежит возврату (зачету). Так, согласно ст. 2 первоначальной редакции Федерального закона от 31 декабря 2001 г. № 198–ФЗ «О внесении дополнений и изменений в Налоговый кодекс Российской Федерации и в некоторые законодательные акты Российской Федерации о налогах и сборах» плательщики ЕНВД с 1 января 2002 г. обязывались уплачивать ЕСН. Впоследствии федеральный законодатель посчитал такое дополнительное обременение излишним. Статьями 3 и 5 Федерального закона от 24 июля 2002 г. № 104–ФЗ «О внесении изменений и дополнений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие акты законодательства Российской Федерации, а также о признании утратившими силу отдельных актов законодательства Российской Федерации о налогах и сборах» обязанность по уплате ЕСН плательщиками ЕНВД была отменена с обратной силой – с 1 января 2002 г., но также было установлено, что суммы ЕСН, уже уплаченные в 2002 году налогоплательщиками ЕНВД, подлежат зачету.

Следует отметить, что решение вопроса о наличии обратной силы акта законодательства о налогах (взаимосвязанного с вопросом об ухудшении положения налогоплательщика) на практике может представлять собой непростую задачу. По всей видимости, именно это имеется в виду в Постановлении КС РФ от 24 октября 1996 г. № 17П: Конституция РФ не препятствует приданию обратной силы законам, если они улучшают положение налогоплательщиков. При этом благоприятный для субъектов налогообложения характер такого закона должен быть понятен как налогоплательщикам, так и государственным органам, взимающим налоги.

Ю.А. Крохина предлагает следующий подход: анализ правовых позиций КС РФ показывает, что к актам законодательства, иным образом ухудшающим положение налогоплательщиков, могут быть отнесены акты, которые: расширяют понятие объекта (объектов) налогообложения или увеличивают налоговую базу по конкретным видам налогов; отменяют право налогоплательщика на применение налоговых вычетов или налоговых льгот, а также вводят ограничения на их применение; устанавливают более ранние сроки уплаты налога или сроки внесения авансовых платежей по налогу; запрещают или вводят дополнительные ограничения для перехода на специальные

[671] URL: www.echr.coe.int/Documents/Admissibility_guide_RUS.pdf

режимы налогообложения; увеличивают объем обязательной отчетности или расширяют перечень предоставляемых документов в сфере налогообложения[672].

К сожалению, нельзя игнорировать и эпизодические примеры толкования, позволяющие усомниться в незыблемости запрета обратной силы актов законодательства, ухудшающего положение частных субъектов налоговых правоотношений. Например, в Определении КС РФ от 2 июля 2013 г. № 1051–О рассматривался вопрос изменения Федеральным законом от 18 июля 2011 г. № 217ФЗ правил уплаты работодателями взносов, за счет которых отдельным категориям работников организаций угольной промышленности, получающим пенсии, установленные в соответствии с законодательством Российской Федерации, выплачивается ежемесячная доплата к пенсии. Иными словами, фактически рассматривался один из отраслевых «зарплатных» налогов, которые должны уплачивать работодатели в силу факта выплаты заработной платы работникам. Исходя из данного акта, Суд признал, что в результате федеральный законодатель через отмену предельной величины базы для начисления взносов (463 000 руб. нарастающим итогом на работника) фактически увеличил базу для начисления взносов. Однако тот факт, что указанный Федеральный закон от 18 июля 2011 г. № 217ФЗ фактически имел обратную силу (спорные нормы подлежали применению с 1 января 2011 г.), не стал основанием для вывода о нарушении ст. 57 Конституции РФ. Суд отметил, что поскольку Федеральный закон от 18 июля 2011 г. № 217ФЗ вступил в силу с 22 июля 2011 г., и на указанную дату плательщиками, как правило, не была достигнута прежняя предельная величина базы для начисления взносов на дополнительное социальное обеспечение отдельных категорий работников организаций угольной промышленности, распространение его действия на правоотношения, возникшие с 1 января 2011 г., не повлекло за собой увеличения финансовых расходов на уплату взносов за уже прошедшие периоды и образования у них задолженности за эти периоды.

Однако можно видеть, что наличие в мотивировке КС РФ упоминания «как правило», означает, что Суд вполне допускает, что у некоторых налогоплательщиков на момент вступления в силу нового регулирования предельная величина базы уже была достигнута; то есть для них однозначно имело место ухудшение их положения с обратной силой. Но незначительное число таких плательщиков, по данной логике, легко позволяет применять новый нормативный акт с обратной силой. Кроме того, при таком подходе Суда однозначно нарушается и ранее провозглашенное требование о заблаговременном (не менее чем за месяц) информировании налогоплательщика об ужесточении налогового бремени (Определения КС РФ от 8 апреля 2003 г. № 159О и от 10 июля 2003 г. № 291О).

Впрочем, по сведениям, приведенным И.В. Калининой, можно бороться за обратную силу решений конституционного суда, но в любом случае за пределами защиты остаются те, кто самостоятельно или исходя из вступившего и более не оспоримого судебного решения уплатил налоги на основании закона, впоследствии признанного неконституционным. Они лишены возможности восстановить свои права в России, США и Германии. Получается, что законопослушные, доверяющие действующему праву граждане сами виноваты в своем законопослушании. Предполагается, что они должны самостоятельно распознать возможную неконституционность применимого к ним закона и встать на путь исчерпания всех средств защиты, доводя дело до конституционного суда[673].

Другой пример. Минпромторгом России в соответствии с п. 2 ст. 362 НК РФ ежегодно принимаются Перечни легковых автомобилей средней стоимостью от 3 миллионов рублей. Включение автомобиля конкретной марки в такой Перечень означает, что он подлежит обложению транспортным налогом в повышенном размере. Проблема состоит в том, что все эти Перечни публикуются на сайте Минпромторга России в текущем году и относятся к текущему же году (Перечень на 2018 год опубликован 28 февраля 2018 года[674]). Соответственно, принципиально важные для расчета транспортного налога нормативные документы, относящиеся к определенному налоговому периоду и увеличивающие размер налога, публикуются уже после начала этого налогового периода (т.е. даже не за месяц до его начала). Сейчас уже и сам законодатель фактически настаивает на том, что параметры обложения «дорогих» автомобилей утверждаются в текущем «облагаемом» году, а не в соответствии с п. 1 ст. 5 НК РФ: Федеральным законом от 28 ноября 2015 г. № 327ФЗ скорректирован п. 2 ст. 362 НК РФ и однозначно установлено, что Перечень легковых автомобилей средней стоимостью от 3 миллионов рублей, подлежащий применению в очередном налоговом периоде, размещается не позднее 1 марта очередного налогового периода на официальном сайте указанного органа в информационно–телекоммуникационной сети «Интернет».

Актуален вопрос, что следует понимать в контексте п. 3 ст. 5 НК РФ под дополнительными гарантиями защиты прав. Казалось бы, для ответа на данный вопрос необходимо построить и осознать понятийный ряд: защита прав – гарантия защиты прав – дополнительная гарантия защиты прав. В соответствии с п. 1 ст. 22 НК РФ налогоплательщикам (плательщикам сборов) гарантируется административная и судебная защита их прав и законных интересов. ВАС РФ в п. 5 Постановления Пленума от 28 февраля 2001 г. № 5 (утратил силу) уточнял, что к нормам, устанавливающим дополнительные гарантии защиты прав, могут быть отнесены, в частности, п. 7 ст. 3, ст. 6, 108, 109, 111, п. 1 ст. 112, ст. 115 НК РФ. Тем не менее, данный вопрос остается актуальным, поскольку в указанном разъяснении ВАС РФ фактически приведен пример нормы п. 7 ст. 3 НК РФ, конкретизирующей положения Конституции РФ о приоритете прав человека (ст. 2), вследствие чего никаких дополнительных (к уже существующим) гарантий защиты прав в ней нет. Кроме того, упомянутые нормы ст. 6 НК РФ конкретизируют нормы Конституции РФ об иерархии нормативных актов (в т.ч. ст. 76), вследствие чего говорить о дополнительных гарантиях защиты прав также не приходится. И наконец, положения ст. 108, 109, 111, п. 1 ст. 112, ст. 115 НК РФ регламентируют налоговую ответственность и улучшают положение частных субъектов с даты вступления в силу части первой НК РФ. Обратная сила этих положений очевидна в силу ст. 54 Конституции РФ. На основании изложенного, положение о дополнительных гарантиях защиты прав в п. 3 ст. 5 НК РФ скорее дезориентирует правоприменителей.

Применительно к указанной норме возможно такое толкование: в п. 3 ст. 5 НК РФ речь идет не о гарантиях, а о способах защиты прав частных субъектов налоговых правоотношений. Тогда в качестве общего правила вполне можно утверждать: если законодательство, либо судебная практика устанавливает (выявляет) новый способ защиты прав частных субъектов (толкует в пользу налогоплательщика уже существующий способ), то данный способ защиты прав вполне может применяться и по тем налоговым правоотношениям, которые возникли до установления (выявления) нового способа. Так, в п. 65 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. № 57 разъяснено, что при рассмотрении исков налогоплательщиков о признании неподлежащими исполнению инкассовых поручений или постановлений о взыскании налога за счет имущества налогоплательщика, вынесенных налоговыми органами в соответствии со ст. 46 или 47 НК РФ, судам необходимо исходить из того, что положения НК РФ не содержат специальных требований об обязательной досудебной процедуре урегулирования таких споров. Поэтому указанные имущественные требования налогоплательщик может предъявить в суд независимо от оспаривания ненормативных правовых актов налоговых органов и по основаниям в том числе необоснованности начисления сумм налога, пеней, штрафа.

Соответственно, теперь налогоплательщик, заявив требование о признании неподлежащими исполнению инкассовых поручений или постановлений о взыскании налога за счет имущества, фактически может ставить вопрос о законности решения по результатам налоговой проверки (ст. 101 НК РФ), в порядке реализации которого и были приняты инкассовые поручения (постановления). Поскольку на уровне ВАС РФ до указанного Постановления Пленума ВАС РФ в явном виде подобного разъяснения не было, оно фактически представляет собой определение практики ВАС РФ. При этом очевидно, что таким способом налогоплательщик может защитить свои права безотносительно к тому, когда были приняты решения по результатам проверок (инкассовые поручения, постановления) – до, либо после появления указанного разъяснения ВАС РФ. Ограничение следует из ст. 172 АПК РФ: такое требование может быть подано в суд вплоть до окончания исполнения исполнительного документа (Постановление Президиума ВАС РФ от 20 ноября 2007 г. № 8421/07).

В Определении КС РФ от 25 января 2018 г. № 15О рассматривались положения Федерального закона от 30 ноября 2016 г. № 401ФЗ, который улучшил положение налогоплательщиков, позволив применять УСН более широкому их кругу (предельный уровень доходов по итогам отчетного (налогового) периода был увеличен с 60 млн. руб. до 150 млн. руб.). Суд отметил, что придание обратной силы указанному законоположению не предусмотрено. Положений, устраняющих или смягчающих ответственность за нарушение законодательства о налогах и сборах либо устанавливающих дополнительные гарантии защиты прав налогоплательщиков, плательщиков сборов, плательщиков страховых взносов, налоговых агентов, рассмотренные нормы не содержат.

---

[672] *Крохина Ю.А.* Отражение действия актов о налогах и сборах в правовых позициях Конституционного Суда РФ 2007 г. // Налоговое право в решениях Конституционного Суда РФ 2007 г. – М., 2009. – С. 77.

[673] *Калинина И.В.* Возмещение неконституционных налогов: на пороге нового права. // Налоговед. – 2016. – № 9. – С. 55, 56.

[674] URL: http://minpromtorg.gov.ru/docs/#!perechen_legkovyh_avtomobiley_sredney_stoimostyu_ot_3_millionov_rubley_dlya_nalogovogo_perioda_2018_goda2

Также следует отметить, что российское законодательство может предусматривать некоторые особенности действия актов законодательства о налогах в отношении определенной категории налогоплательщиков, предусматривающие сохранение налогового бремени при неблагоприятном для них изменении законодательства (так называемая «дедушкина оговорка»). Изначально следует отметить, что традиционным считается подход, в соответствии с которым *lex posterior derogat prior* – позднейший закон отменяет закон предшествующий (если тот ему противоречит)[675]. В Определении КС РФ от 10 ноября 2002 г. № 321О разъяснено, что к числу законодательных актов, утративших силу, следует относить акты не только формально отмененные, но и фактически недействующие в силу издания более поздних актов, которым они противоречат.

В плане же «дедушкиной оговорки», например, на основании п. 4.2 ст. 5 НК РФ положения актов законодательства о налогах и сборах, изменяющие налоговые ставки, тарифы страховых взносов, налоговые льготы, порядок исчисления налогов и страховых взносов, порядок и сроки уплаты налогов и страховых взносов, вводящие новые налоги, страховые взносы для организаций или индивидуальных предпринимателей, получивших статус резидента территории опережающего социально–экономического развития либо статус резидента свободного порта Владивосток, в части правоотношений, связанных с исполнением соглашения об осуществлении деятельности, заключенного в соответствии с Федеральным законом от 29 декабря 2014 г. № 473ФЗ «О территориях опережающего социально–экономического развития в Российской Федерации» либо Федеральным законом от 13 июля 2015 г. № 212ФЗ «О свободном порте Владивосток», не применяются до окончания налогового периода по соответствующему налогу и (или) расчетного периода по страховым взносам, в которых истекли десять лет со дня получения налогоплательщиком (плательщиком страховых взносов) статуса резидента территории опережающего социально–экономического развития либо статуса резидента свободного порта Владивосток, при условии, что такие акты законодательства о налогах и сборах вступили в силу после получения им соответствующего статуса.

Еще вариант – ст. 38 Федерального закона от 22 июля 2005 г. № 116–ФЗ «Об особых экономических зонах в Российской Федерации» устанавливает, что акты законодательства Российской Федерации о налогах и сборах, законы субъектов РФ о налогах и сборах, нормативные правовые акты органов местного самоуправления о налогах и сборах, ухудшающие положение налогоплательщиков – резидентов особых экономических зон, за исключением актов законодательства Российской Федерации о налогах и сборах, касающихся налогообложения подакцизных товаров, не применяются в отношении резидентов особых экономических зон в течение срока действия соглашения о ведении промышленно–производственной, технико–внедренческой, туристско–рекреационной деятельности или о деятельности в портовой особой экономической зоне.

Другой пример: в соответствии с ч. 1 ст. 16 Федерального закона от 29 ноября 2014 г. № 377–ФЗ «О развитии Крымского федерального округа и свободной экономической зоне на территориях Республики Крым и города федерального значения Севастополя» в случае, если вступают в силу новые федеральные законы, приводящие к изменению налоговых ставок по федеральным налогам (за исключением акцизов, налога на добавленную стоимость на товары, производимые на территории Российской Федерации) и тарифов страховых взносов в государственные внебюджетные фонды (за исключением взносов в Пенсионный фонд Российской Федерации), либо если в федеральные законы и иные нормативные правовые акты Российской Федерации вносятся изменения, которые приводят к увеличению совокупной налоговой нагрузки на участника свободной экономической зоны (включая установление обязательных платежей или увеличение их размеров) либо устанавливают режим запретов или ограничений в отношении осуществляемых участником свободной экономической зоны инвестиций по сравнению с совокупной налоговой нагрузкой и режимом, действовавшими в соответствии с федеральными законами и иными нормативными правовыми актами Российской Федерации на день включения участника свободной экономической зоны в единый реестр участников свободной экономической зоны, такие федеральные законы и иные нормативные правовые акты Российской Федерации, а также изменения, внесенные в федеральные законы и иные нормативные правовые акты Российской Федерации, не применяются в течение срока действия договора об условиях деятельности в свободной экономической зоне в отношении участника свободной экономической зоны при условии выполнения им требований настоящего Федерального закона.

В п. 8 Информационного письма Президиума ВАС РФ от 18 января 2001 г. № 58 «Обзор практики разрешения арбитражными судами споров, связанных с защитой иностранных инвесторов», нормы, защищающие инвестора от изменения законодательства принимающей стороны обозначены, именно как «дедушкина оговорка».

Конкретный пример применения «дедушкиной оговорки» приведен в Постановлении Президиума ВАС РФ от 2 сентября 2003 г. № 3562/03. Президиум, в частности, отметил, что правовая позиция о недопустимости придания обратной силы законам, ухудшающим положение налогоплательщиков, являющихся участниками длящихся налоговых правоотношений, отражена в Определении КС РФ от 1 июля 1999 г. № 111О. Сходная проблема разрешалась и в Постановлении Президиума ВАС РФ от 15 мая 2007 г. № 14632/06: по мнению Суда, введение нового правового регулирования в силу п. 2 ст. 5 НК РФ не могло отменить ранее предоставленные юридические гарантии стабильности возникших правоотношений и ухудшить правовое положение общества.

В п. 8 Обзора практики разрешения судами споров, связанных с защитой иностранных инвесторов (утв. Президиумом ВС РФ 12 июля 2017 г.) разъяснено, что изменениям законодательства, устанавливающего правовой режим иностранных инвестиций в части использования налоговых льгот, не может быть придана обратная сила, если такие изменения ухудшают положение иностранного инвестора (созданной в Российской Федерации коммерческой организации с иностранными инвестициями) в длящихся правоотношениях, связанных с реализацией инвестиционного проекта.

Положение общего характера содержится в п. 4.1 ст. 5 НК РФ: положения актов законодательства о налогах и сборах, изменяющие для налогоплательщиков – участников специальных инвестиционных контрактов налоговые ставки, налоговые льготы, порядок исчисления налогов, порядок и сроки уплаты налогов и ухудшающие положение указанных налогоплательщиков в части правоотношений, связанных с выполнением специального инвестиционного контракта, не применяются до наступления наиболее ранней из следующих дат:

1) даты окончания срока действия специального инвестиционного контракта;

2) даты окончания сроков действия налоговых ставок, налоговых льгот, порядка исчисления налогов, порядка и сроков уплаты налогов, установленных на дату заключения специального инвестиционного контракта.

Вообще говоря, законодатель может предусмотреть иной вариант сохранения налогового бремени. В ст. 5 Закона РФ от 18 октября 1991 г. № 17591 «О дорожных фондах в Российской Федерации» (в настоящее время утратил силу) был установлен налог на пользователей автомобильных дорог, исчисляемый как процент от выручки от реализации товаров (работ, услуг). Формально отменив данный налог с 1 января 2003 г., законодатель учел, что выручка от реализации, осуществленной до 1 января 2003 г., может поступить налогоплательщику и после указанной даты. Для этой ситуации законодатель предусмотрел в ст. 4 Федерального закона от 24 июля 2002 г. № 110–ФЗ «О внесении изменений и дополнений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие акты законодательства Российской Федерации» обязанность по уплате этого налога, несмотря на его отмену. Данная норма была проанализирована в т.ч. в Определениях КС РФ от 5 февраля 2004 г. № 69О, от 8 июня 2004 г. № 229О и не признана неконституционной. Интересно то, что, например, в соответствии с приложением 1 к Закону Нижегородской области от 6 августа 2015 г. № 112З «Об исполнении областного бюджета за 2014 год» указанный налог поступил в областной бюджет за данный год в сумме 234,6 тыс. руб.

Еще один подобный вариант сохранения формально отмененных обязанностей – ст. 38 Федерального закона от 24 июля 2009 г. № 213–ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации…», в соответствии с которой, несмотря на отмену ЕСН с 1 января 2010 г., налогоплательщики данного налога были обязаны, в том числе, представить декларацию по ЕСН за 2009 год в 2010 году.

В связи с «возвращением» страховых взносов в НК РФ с 1 января 2017 г. подобной проблемы не имеется, поскольку и до, и после указанной даты платежи представляют собой одни и те же страховые взносы. Обязанность по представлению расчетов теперь регламентируется, например, в п. 7 ст. 431 НК РФ. Следует, однако, заметить, что законодатель, «возвращая» страховые взносы в НК РФ, сделал это не вполне корректно: Федеральный закон от 24 июля 2009 г. № 212ФЗ «О страховых взносах…» признан с указанной даты полностью утратившим силу, а переходные положения к гл. 34 НК РФ «Страховые взносы» представлены довольно скудно. Ряд проблем в этой сфере разрешены в Постановлении КС РФ от 17 января 2018 г. № 3П. В частности, из данного акта можно сделать вывод, что регулирование страховых взносов в гл. 34 НК РФ «Страховые взносы» осуществлено законодателем без временного разрыва, вследствие чего такое изменение в регулировании само по себе не прекратило с 1 января 2017 г. обязанности плательщиков, возникшие в соответствии с Федеральным законом от 24 июля 2009 г. № 212ФЗ «О страховых взносах…».

---

[675] Латинские юридические изречения. / Сост. проф. Е.И. Темнов. – М., 2003. – С. 236.

Следует иметь ввиду, что использование законодателем своего права (п. 4 ст. 5 НК РФ) и придание обратной силы акту законодательства о налогах, улучшающему положение налогоплательщиков, при всей привлекательности для некоторых частных субъектов, может иметь и отрицательные стороны. Прошлое, в отличие от будущего, относительно известно. Так, если законодатель решит придать обратную силу норме закона, вводящей дополнительные налоговые льготы (расходы, вычеты и т.п.) по конкретному налогу, то очевидно, что воспользоваться данной нормой сможет четко ограниченный круг лиц – те, кто фактически осуществляли в прошедшем периоде деятельность, облагаемую данным налогом (владели облагаемым имуществом) и соответствовали критериям для применения новых льгот (расходов, вычетов). Таким образом, будет нарушено право частного субъекта на информацию, поскольку в тот момент времени, когда он решал для себя вопрос об осуществлении соответствующей деятельности, полной информации об условиях налогообложения у него не имелось. При таких обстоятельствах конкретный частный субъект мог отказаться от планов по осуществлению налогооблагаемой деятельности (осуществлять ее в меньшем объеме), посчитав, что она не представляет для него интереса вследствие недостаточности льгот (расходов, вычетов). Если бы нормы о льготах (расходах, вычетах), были установлены сразу, а не вводились законодателем с обратной силой, круг лиц, осуществляющих облагаемую налогом деятельность (владеющих облагаемым имуществом), мог бы быть другим. Следует отметить, что в силу п. 1 ст. 56 НК РФ нормы законодательства о налогах и сборах, определяющие основания, порядок и условия применения льгот по налогам и сборам, не могут носить индивидуального характера. Распространение налоговых льгот на уже прошедший период времени может носить своеобразный «индивидуальный характер», поскольку воспользоваться ими сможет заранее известный круг лиц. Так, можно фактически освободить от некоторого налога за уже прошедший период времени конкретное лицо, прямо не называя его в нормативном акте, но, указав в акте совокупность критериев, которым только это лицо и соответствовало.

Один из примеров неудачного придания обратной силы нормативному правовому акту – Закон Нижегородской области от 1 сентября 2011 г. № 124–З «О внесении изменений в статьи 6 и 7 Закона Нижегородской области «О транспортном налоге». Данным актом по многим типам транспортных средств на 10 % снижена ставка транспортного налога. В соответствии со ст. 2 указанного Закона Нижегородской области, он вступает в силу с 1 января 2012 года, но сниженная ставка транспортного налога в отношении налогоплательщиков, являющихся физическими лицами, распространяется на правоотношения, возникшие с 1 января 2011 года. Таким образом, некоторые юридические и физические лица, владеющие определенными видами аналогичных транспортных средств, в итоге обязаны уплачивать транспортный налог за 2011 год по различным ставкам. При этом еще в Постановлении Президиума ВАС РФ от 27 января 2009 г. № 11519/08 был сделан вывод о том, что у законодательного (представительного) органа субъекта РФ отсутствуют полномочия по установлению разных ставок транспортного налога для юридических и физических лиц на один и тот же вид транспортного средства, той же категории и мощности. Дифференциация ставок данного налога в зависимости от субъекта налогообложения федеральным законом не предусмотрена.

В процессуальных (процедурных) нормах, в том числе в налоговых, обратная сила нового закона не применяется – возможен только вариант завершения ранее инициированных процедур в соответствии с правилами, действовавшими на момент их начала (при прямом на то указании в новом законе). Косвенно данный вывод подтверждается, например, в п. 1 Информационного письма Президиума ВАС РФ от 27 апреля 2010 г. № 137. Именно так урегулированы правила завершения некоторых налоговых процедур в ст. 10 Федерального закона от 27 июля 2010 г. № 229–ФЗ, в ст. 7 Федерального закона от 27 июля 2006 г. № 137–ФЗ, в ст. 2 от 29 ноября 2010 г. № 324–ФЗ, в ст. 20 Федерального закона от 3 июля 2016 г. № 250ФЗ.

Применительно к процессуальным кодексам правило отсутствия обратной силы нового процессуального закона обычно прямо закреплено (ч. 3 ст. 1 ГПК РФ, ч. 5 ст. 2 КАС РФ, ч. 4 ст. 3 АПК РФ, ч. 3 ст. 1.7 КоАП РФ, ст. 4 УПК РФ).

По указанным причинам вопрос наличия (отсутствия) обратной силы в новых процессуальных (процедурных) нормах является непростым, поскольку возможно, что для некоторого субъекта предшествовавшие нормы являлись более предпочтительными, чем новые. Однако, в общем случае, новое процессуальное (процедурное) регулирование не может восстанавливать права, сроки на реализацию которых уже истекли. В Определении КС РФ от 16 июля 2013 г. № 1139О рассматривалась ситуация, в которой налоговый орган взыскал в судебном порядке с индивидуального предпринимателя налоги, пропустив срок принятия решения о внесудебном взыскании налога по ст. 47 НК РФ. При этом, норма о возможности судебного взыскания была введена в НК РФ с 2 сентября 2010 г. Исходя из позиции Суда, новое законодательное регулирование исключает его распространение на отношения, в рамках которых на момент его вступления в силу налоговым органом была утрачена возможность для принятия решения о взыскании налога за счет имущества налогоплательщика. В свою очередь распространение действия данного законоположения на отношения, в которых не была утрачена возможность по принудительному взысканию сумм налога, не может считаться приданием ему обратной силы.

В плане действия во времени правовых позиций, содержащихся в актах высших судебных органов, следует учесть Постановление КС РФ от 21 января 2010 г. № 1П: в российской судебной системе толкование закона высшими судебными органами оказывает существенное воздействие на формирование судебной практики. По общему правилу, оно фактически – исходя из правомочий вышестоящих судебных инстанций по отмене и изменению судебных актов – является обязательным для нижестоящих судов на будущее время. Вместе с тем в качестве правового последствия такого толкования в тех случаях, когда в силу общеправовых и конституционных принципов возможно придание ему обратной силы, допускается пересмотр и отмена вынесенных ранее судебных актов, основанных на ином толковании примененных норм. Исходя из конституционного принципа недопустимости придания обратной силы закону, устанавливающему или отягчающему ответственность, и основанных на нем правовых позиций КС РФ – не может иметь обратную силу постановление Пленума ВАС РФ или постановление Президиума ВАС РФ, содержащее толкование нормы права, вследствие которого ухудшается положение лица, привлеченного или привлекаемого к административной ответственности. В результате такого толкования не может ухудшаться (по сравнению с толкованием, ранее устоявшимся в судебной практике) и положение налогоплательщиков, поскольку – в силу ст. 54 и 57 Конституции РФ – недопустимо придание обратной силы законам, ухудшающим положение налогоплательщиков, в том числе, как указано в Постановлении КС РФ от 8 октября 1997 г. № 13П, в актах официального или иного толкования либо в правоприменительной практике.

Примеры применения данного разъяснения КС РФ – Постановления Президиума ВАС РФ от 16 ноября 2010 г. № 10914/09 и от 24 мая 2011 г. № 7854/09. Налоговый орган, ранее «проигравший» дело, обратился в суд с требованием о пересмотре судебного акта по вновь открывшимся обстоятельствам, мотивируя свое заявление тем, что появилась новая практика ВАС РФ по соответствующему вопросу. Поскольку новая практика по существу ухудшила положение налогоплательщика, по мнению ВАС РФ, такой пересмотр невозможен. Однако необходимо иметь ввиду, что в Постановлении Президиума ВАС РФ от 25 сентября 2012 г. № 5183/12 дано толкование норм АПК РФ о пересмотре судебных актов по новым обстоятельствам при определении (изменении) судебной практики на уровне ВАС РФ. Исходя из данного толкования, с учетом ч. 3 ст. 312 АПК РФ, по прошествии определенного времени (шесть месяцев со дня вступления в законную силу последнего судебного акта, принятием которого закончилось рассмотрение дела по существу) новая практика ВАС РФ уже не может быть основанием для пересмотра какого–либо судебного решения.

В Постановлении КС РФ от 17 октября 2017 г. № 24П определенным образом ограничен круг «практикообразующих» судебных актов для целей применения в данной сфере. По мнению КС РФ, судебные акты, выносимые в судебном составе судебной коллегии ВС РФ, в силу самого порядка его формирования не могут рассматриваться как отражающие позицию ВС РФ в целом и не обладают свойствами, присущими постановлениям Президиума ВС РФ по конкретным делам, а потому не могут являться основанием для отмены по вновь открывшимся или новым обстоятельствам вступивших в законную силу судебных актов, тем более по делам, которые не были предметом рассмотрения судебной коллегии ВС РФ. Не изменяет свойств судебных актов, вынесенных судебными коллегиями ВС РФ по конкретным делам, и факт их включения в обзоры судебной практики, утверждаемые Президиумом ВС РФ, поскольку при решении вопроса о включении в обзор того или иного судебного акта, вынесенного судебной коллегией ВС РФ, рассмотрение самого дела в процедуре, предусмотренной процессуальным законом, не происходит.

Следует отметить, что для иных целей в Постановлении КС РФ от 28 ноября 2017 г. № 34П продемонстрировано изменение судебной практики арбитражных судов по вопросу исчисления НДС с определенного вида необлагаемых услуг (от «отказного» определения ВАС РФ от 16 августа 2010 г. № ВАС10859/10 к «отказному» Определению ВС РФ от 30 марта 2015 г. № 308КГ151222).

Тем не менее, признание, по сути, нормотворческих полномочий за высшими судебными органами в указанном Постановлении КС РФ от 21 января 2010 г. № 1П, потенциально может породить ситуации, в которых действие во времени новой правовой позиции определяется по усмотрению суда, создавшего ее. В некоторых актах КС РФ указание на порядок их исполнения (т.е. на применение новой правовой позиции) имеет место уже достаточно давно. В т.ч. в Постановлении от 30 января 2001 г. № 2П указано, что не признается право налогоплательщиков на возврат (зачет) уже уплаченных сумм налога с продаж, хотя соответствующие нормы и были признаны неконституционными. Другой пример: в Постановлении Президиума ВАС РФ от 24 апреля 2012 г. № 16848/11 установлено, что

сформулированная в нем правовая позиция подлежит применению к отношениям, возникшим после опубликования настоящего постановления. Исходя из Постановления Президиума ВАС РФ от 25 июня 2013 г. № 10761/11, сформулированная в нем правовая позиция подлежит применению судами в делах, по которым к моменту опубликования данного постановления не вынесено решение судом первой инстанции. В п. 11 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июня 2011 г. № 52 отмечается, что для постановлений, не содержащих оговорки об обратной силе, Пленум или Президиум ВАС РФ может определить границы применения сформулированной им правовой позиции, в частности посредством указания на дату возникновения или изменения правоотношений, к которым она применяется.

Но очевидно, что в отсутствие специальных указаний правовые позиции любого высшего судебного органа действуют во времени именно так, как это следует из Постановления КС РФ от 21 января 2010 г. № 1П. В частности, в Постановлении Президиума ВАС РФ от 4 марта 2014 г. № 17283/13 был сделан вывод, что арбитражный управляющий, имеющий статус индивидуального предпринимателя, вправе применять упрощенную систему налогообложения, в том числе и по суммам доходов, полученных от профессиональной деятельности в качестве арбитражного управляющего. Впоследствии, в Обзоре судебной практики ВС РФ № 2 (2015) (утв. Президиумом ВС РФ 26 июня 2015 г.), разъяснено, что арбитражный управляющий, зарегистрированный в качестве индивидуального предпринимателя, не вправе учитывать при применении упрощенной системы налогообложения доход, полученный от осуществляемой им профессиональной деятельности. Соответственно, имела место смена правовой позиции на уровне высших судебных органов (хотя она и произошла в т.ч. вследствие ликвидации ВАС РФ). Однако, в Определении ВС РФ от 14 сентября 2015 г. № 301КГ155301 при рассмотрении спора с конкретным арбитражным управляющим Суд не допустил возможности ухудшения положения налогоплательщика вследствие появления новой правовой позиции. ВС РФ учел указанную практику ВАС РФ, а также и то, что налогоплательщик, по существу, применял ее. Хотя ВС РФ и счел данную практику ошибочной, доначисление арбитражному управляющему налогов (пени, санкций) в периоде ее актуальности было признано незаконным.

Следует, однако, учесть, что в Постановлении КС РФ от 21 января 2010 г. № 1П освещены только вопросы обратной силы толкования, содержащегося в актах высших судебных органов. Никаких сроков, по истечении которых следует учитывать новое толкование (аналогичных установленным в п. 1 ст. 5 НК РФ), не существует – новое толкование подлежит учету непосредственно с момента его появления. Арбитражные суды обязаны учитывать новое толкование со дня размещения акта ВС РФ (ранее – ВАС РФ) в полном объеме на официальном сайте – п. 61.9 Регламента арбитражных судов Российской Федерации, утв. Постановлением Пленума ВАС РФ от 5 июня 1996 г. № 7.

В рассматриваемом плане интересно Постановление Большого сената Федеральной финансовой палаты Германии (BFH) от 17 декабря 2007 г. № GrS 2/04. Данным актом признано, что сформированная более 40 лет назад, в 1962 году, практика BFH по вопросу учета при налогообложении наследником убытков, не учтенных наследодателем, является ошибочной, эта практика подлежит изменению в худшую для налогоплательщиков сторону. Однако BFH постановил, что из соображений защиты доверия новый подход будет распространяться на случаи наследования, которые наступят после публикации данного постановления[676].

Как правило, **перспективное** действие нормативного акта законодательства о налогах **не ограничивается во времени**; налогообложение предполагается стабильным, исходя из норм данного акта. Однако, законодатель обычно не стремиться к особой стабильности и периодически изменяет налоговое законодательство (в основном с повышением общего налогового бремени, хотя не исключены и иные варианты).

В частности, в первоначальном варианте гл. 26.3 НК РФ, регламентирующей ЕНВД с 1 января 2003 г., никаких указаний на то, что данный налог (добровольно применяемый и в большинстве случае предпочтительный для налогоплательщиков – субъектов малого бизнеса) с какого–то момента планируется к отмене. Впоследствии, в п. 8 ст. 5 Федерального закона от 29 июня 2012 г. № 97ФЗ было установлено, что указанная глава не применяется с 1 января 2018 г. Теперь законодатель «передумал» и указал в том же положении, что гл. 26.3 НК РФ не применяется с 1 января 2021 г. Очевидно, что данное изменение имеет положительное значение для многих налогоплательщиков, но гарантировать, что законодатель еще раз не «передумает» в ту или иную сторону, нельзя.

Тем не менее, реальной гарантией правовой стабильности как были, так и остаются ст. 57 Конституции РФ, запрещающая ретроактивность налогового закона, ухудшающего положение плательщика; а также правовая позиция КС РФ, выраженная в Определении от 8 апреля 2003 г. № 159О – налогоплательщик может более–менее точно планировать свою деятельность в части обложения ее федеральными налогами только на месяц вперед.

Что касается действия актов налогового законодательства **в пространстве**, то каких–либо особенностей, присущих только налоговому законодательству, здесь не существует.

Федеральные акты налогового законодательства единообразно действуют на всей территории России, если только из самих актов не следует их применение на определенной локальной территории. Так, Федеральный закон от 20 июля 1997 г. № 110–ФЗ «О проведении эксперимента по налогообложению недвижимости в городах Великом Новгороде и Твери» действовал только на территории этих городов в 1997 2005 годах. Федеральный закон от 10 января 2006 г. № 16–ФЗ «Об Особой экономической зоне в Калининградской области и о внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации» и корреспондирующие нормы НК РФ (в т.ч. п. 16.1 ст. 89, ст. 288.1, 385.1) в общем случае действуют на территории данной зоны (территория Калининградской области и примыкающие к территории Калининградской области внутренние морские воды и территориальное море Российской Федерации – ст. 2 Федерального закона). Следует отметить, что имеют место судебные споры относительно применения льготного налогообложения на территории указанной зоны (в т.ч. Определения ВС РФ от 8 ноября 2016 г. № 307КГ167941, от 16 марта 2017 г. № 307КГ1618094).

При этом п. 2 ст. 11 НК РФ дает следующее определение: территория Российской Федерации и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией, – территория Российской Федерации, а также территории искусственных островов, установок и сооружений, над которыми Российская Федерация осуществляет юрисдикцию в соответствии с законодательством Российской Федерации и нормами международного права.

Впрочем, изложенное не означает, что отечественное налоговое законодательство вообще «не интересует» все то, что происходит за пределами указанных территорий. Так, в соответствии с п. 1, 2 ст. 207 НК РФ, физические лица, фактически находящиеся в Российской Федерации не менее 183 календарных дней в течение 12 следующих подряд месяцев (обозначаемые, как налоговые резиденты), обязанных уплачивать НДФЛ со всех своих доходов, вне зависимости от источника доходов (т.е., даже если источник будет находиться за пределами России, например – оплата за труд, осуществленный в иной стране). На практике, этого обычно не происходит, в силу наличия международных договоров об избежании двойного налогообложения со страной, в которой находится источник выплат (в данном примере – работодатель); и обложения дохода налогом только в той стране. Однако, если такой международный договор отсутствует, «наш» налоговый резидент со своего зарубежного дохода будет вынужден уплачивать НДФЛ в России. Исходя из позиции Е.В. Тимофеева, для истребования налога в России, с Россией должен быть экономически значимо связан либо обязанный субъект налогообложения (налогоплательщик), либо объект налогообложения, т.е. тот юридический факт, который порождает обязанность по уплате налога[677]. В примере с налоговым резидентом, законодатель презюмирует данную экономически значимую связь через длительность пребывания физического лица в России.

В ряде случаев в федеральном акте налогового законодательства прямо устанавливаются особенности его применения на определенной территории. Так, подп. 19 п. 1 ст. 342 НК РФ регламентирует особенности исчисления НДПИ при добыче газового конденсата совместно с газом горючим природным, используемым исключительно для производства сжиженного природного газа, на участках недр, расположенных полностью или частично на полуостровах Ямал и (или) Гыданский в Ямало–Ненецком автономном округе. В соответствии с п. 1 ст. 25.8 НК РФ одним из условий признания регионального инвестиционного проекта для целей НК РФ является производство товаров в результате реализации такого инвестиционного проекта исключительно на территории одного из следующих субъектов Российской Федерации: Республика Бурятия, Республика Саха (Якутия), Республика Тыва, Республика Хакасия, Забайкальский край, Камчатский край, Красноярский край, Приморский край, Хабаровский край, Амурская область, Иркутская область, Магаданская область, Сахалинская область, Еврейская автономная область, Чукотский автономный округ. Как следует из п. 1 ст. 25.9 НК РФ,

---

[676] *Зарипов В.М.* Высший финансовый суд ФРГ о недопустимости обратной силы решения высшего судебного органа, ухудшающего положение налогоплательщика по сравнению со сложившейся судебной практикой // Налоговед. – 2012. – № 11. – С. 23.

[677] *Тимофеев Е.В.* Налоговое право России – практическое и увлекательное. Полутом I: От основ к источникам и основным принципам. – М., 2017. – С. 115.

налогоплательщиком – участником регионального инвестиционного проекта признается российская организация, которая в т.ч. получила статус участника регионального инвестиционного проекта.

Иногда некоторые положения федерального налогового законодательства не применяются на определенных территориях в силу объективных причин. Например, поскольку на территории Нижегородской области не добывается нефть, для данной территории не актуальны нормы, регламентирующие исчисление и уплату НДПИ при добыче нефти.

Региональные (местные) акты налогового законодательства так же единообразно действуют на территориях соответствующих субъектов РФ (муниципальных образований), если только в самих актах не указаны особенности их применения на определенной локальной территории, либо данные особенности не следуют из федерального законодательства.

Например, с учетом положений Федерального закона от 29 декабря 2006 г. № 244–ФЗ «О государственном регулировании деятельности по организации и проведению азартных игр и о внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации» с 1 июля 2009 г. применение игровых автоматов возможно только на территории специально созданных игорных зон (в Республике Крым; Алтайском крае; Краснодарском крае; Приморском крае; Калининградской области). Соответственно, региональный налог на игорный бизнес (гл. 29 НК РФ) с игровых автоматов в настоящее время не может взиматься вне игорных зон, иначе пришлось бы облагать налогом незаконную деятельность (наказуемую по ст. 14.1.1 КоАП РФ). Таким образом, положения гл. 29 НК РФ, относящиеся к игровым автоматам, а также соответствующие положения регионального налогового законодательства фактически действуют только на территориях игорных зон.

В силу п. 2, 3 ст. 12 НК РФ региональные (местные) налоги в общем случае обязательны к уплате на территориях соответствующих субъектов Российской Федерации (муниципальных образований). К примеру, Закон г. Москвы от 5 ноября 2003 г. № 64 «О налоге на имущество организаций» и Закон Нижегородской области от 27 ноября 2003 г. № 109–З «О налоге на имущество организаций» действуют на всей территории соответствующих субъектов и никаких территориальных особенностей не имеют (и не могут иметь, поскольку таких возможностей федеральное законодательство не предоставляет). Однако, например, Закон г. Москвы от 17 декабря 2014 г. № 62 «О торговом сборе» и Постановление Городской Думы г. Н. Новгорода от 21 сентября 2005 г. № 50 «О едином налоге на вмененный доход для отдельных видов деятельности», предусматривают существенные особенности исчисления соответствующих платежей, в зависимости от территории, на которой ведется соответствующая облагаемая деятельность. При этом, возможность такого регулирования прямо санкционировано федеральным законодательством (соответственно, п. 6 ст. 415 НК РФ – применительно к торговому сбору; ст. 346.27 НК РФ – применительно к ЕНВД, исчисляемому через коэффициент К2).

Относительно действия актов налогового законодательства **по кругу лиц** следует отметить, что права и обязанности, очевидно, возлагаются законодателем на тех лиц, которых он специально укажет в этом акте и на которых распространяется юрисдикция соответствующего публично–правового образования. Так, в нормативном правовом акте о конкретном налоге в качестве потенциальных налогоплательщиков могут быть указаны только организации (налог на прибыль организаций – гл. 25 НК РФ, налог на игорный бизнес – гл. 29 НК РФ), либо только физические лица (НДФЛ – гл. 23 НК РФ, налог на имущество физических лиц – гл. 32 НК РФ), либо как организации, так и физические лица (транспортный налог – гл. 27 НК РФ). Пункт 1 ст. 87 НК РФ предусматривает, что налоговые органы проводят камеральные и выездные налоговые проверки налогоплательщиков, плательщиков сборов, плательщиков страховых взносов и налоговых агентов. Иногда физические лица могут признаваться плательщиками некоторого налога (в т.ч. и вместе с организациями), при наличии у них статуса индивидуального предпринимателя (НДС – п. 1 ст. 143 НК РФ). Право на применение ЕСХН, как это следует из п. 1 ст. 346.2 НК РФ, есть у организаций и индивидуальных предпринимателей, являющихся сельскохозяйственными товаропроизводителями. ПСН же может применяться только индивидуальными предпринимателями (п. 1 ст. 346.43 НК РФ).

Определенные особенности действия актов законодательства по кругу лиц, присущие только налоговому законодательству, имеют место, но немногочисленны. Например, публично–правовые образования не могут быть налогоплательщиками (плательщиками сборов, налоговым агентами), так как в соответствии со ст. 8, 11, 19, 24 НК РФ публично–правовые образования не входят в объем понятия «организация». В Решении ВАС РФ от 19 ноября 2003 г. № 12358/03 сделан вывод, что муниципальное образование не может быть признано организацией в том смысле, в котором статья 11 НК РФ использует указанный термин. Кроме того, НК РФ специально исключает филиалы российских организаций из числа налогоплательщиков (ст. 19 НК РФ), но рассматривает как налогоплательщиков филиалы иностранных организаций, созданные на территории Российской Федерации (п. 2 ст. 11, ст. 19 НК РФ).

Правила исчисления сроков, установленных в законодательстве о налогах и сборах, могут иметь как сходство, так и определенные отличия от правил, установленных в иных нормативных правовых актах.

Первоначально следует привести справедливое мнение Е.В. Исаевой: для того, чтобы дать определение понятия «срок», требуется, в свою очередь, обратиться к содержанию понятия «время», более общему по отношению к понятию «срок». Если время существует объективно и находится вне какой бы то ни было зависимости от воли и сознания человека, то в сроках заключен некий субъективный момент: так или иначе каждый срок представляет собой средство соотнесения человеком осуществляемой им деятельности с частью общего потока времени, а также способ упорядочить эту деятельность путем установления для нее временных границ[678]. *Instans est finis unius temporis et principium alterius* – момент есть конец одного периода времени и начало другого[679].

Соответственно, понятие «срок» имеет двойственную природу – как момент, либо как промежуток времени. Можно говорить о сроке – моменте времени и сроке – промежутке времени, с учетом того, что они существуют не изолированно – моменты порождают и завершают промежутки, промежуткам соответствуют свои моменты. В таком ключе сформулирован п. 1 ст. 6.1 НК РФ: сроки, установленные законодательством о налогах и сборах, определяются календарной датой, указанием на событие, которое должно неизбежно наступить, или на действие, которое должно быть совершено, либо периодом времени, который исчисляется годами, кварталами, месяцами или днями.

В.Б. Исаков отмечает, что сроки являются достаточно распространенной на практике разновидностью юридических фактов. Сроки – такие юридические факты, которые могут выступать только как элементы фактического состава. Срок сам по себе, вне связи с ситуацией, иными юридическими фактами, никакого содержания не несет: он значим только как срок чего–либо. Отличительная черта срока – определенность его начального и конечного моментов. Отрезок времени, не имеющий четко фиксированных границ, не является сроком и не может использоваться, как юридический факт[680]. По этой причине в ст. 6.1 НК РФ и в ст. 190 ГК РФ применено сходное правовое регулирование: срок может определяться также указанием на событие, которое должно неизбежно наступить. Именно в этом проявляется важнейшее отличие правового срока от срока в общеизвестном значении – правовой срок должен быть однозначно определен или определим. В противном случае будет иметь место правовая неопределенность.

В Постановлении ЕСПЧ от 7 июня 2012 г. по делу «Центро Эуропа 7 С.р.л. против Италии» отмечается, что анализируемые законы были сформулированы в неопределенных выражениях, отложили новое правовое регулирование со ссылкой на события, даты наступления которых было невозможно предвидеть. В результате данные законы не отвечали требованиям предсказуемости.

Вообще говоря, некоторые нормы НК РФ могут производить впечатление о возможности существования неопределенных сроков в налоговом праве. Так, в силу п. 3 ст. 51 НК РФ исполнение обязанности по уплате налогов и сборов физических лиц, признанных безвестно отсутствующими или недееспособными, а также обязанность по уплате причитающихся пеней и штрафов приостанавливается по решению соответствующего налогового органа в случае недостаточности (отсутствия) денежных средств этих физических лиц для исполнения указанной обязанности. При принятии в установленном порядке решения об отмене признания физического лица безвестно отсутствующим или недееспособным приостановленное исполнение обязанности по уплате налогов и сборов возобновляется со дня принятия указанного решения.

Соответственно, может сложиться впечатление о неопределенности срока, на который может быть приостановлено исполнение обязанности по уплате налогов и сборов физических лиц, признанных безвестно отсутствующими или недееспособными. Однако это не так – человеческая жизнь конечна, и конкретный человек в конце концов умрет (может быть признан умершим). В силу подп. 3 п. 3 ст. 44 НК РФ обязанность по уплате налога и (или) сбора прекращается в т.ч. со смертью физического лица – налогоплательщика или с

---

[678] *Исаева Е.В.* Процессуальные сроки в гражданском и арбитражном процессе. – М., 2005. – С. 69, С. 71.

[679] Латинские юридические изречения. / Сост. проф. Е.И. Темнов. – М., 2003. – С. 209.

[680] Теория государства и права: учебник. / под ред. В.К. Бабаева. М., 2001. – С. 435 – 436.

объявлением его умершим в порядке, установленном гражданским процессуальным законодательством Российской Федерации. Таким образом, в данном примере ранее приостановленная обязанность по уплате налога (сбора) прекратиться вследствие наступления события, которое должно неизбежно наступить.

На основании п. 2 ст. 6.1 НК РФ течение срока начинается на следующий день после календарной даты или наступления события (совершения действия), которым определено его начало.

Следует отметить, что подобный подход весьма распространен (в т.ч. ст. 191 ГК РФ, п. 3 ст. 4 ТК ЕАЭС, ч. 3 ст. 107 ГПК РФ, ч. 3 ст. 92 КАС РФ, ч. 4 ст. 113 АПК РФ), но не универсален. Так, в силу ст. 14 ТК РФ течение сроков, с которыми ТК РФ связывает возникновение трудовых прав и обязанностей, начинается с календарной даты, которой определено начало возникновения указанных прав и обязанностей; течение сроков, с которыми ТК РФ связывает прекращение трудовых прав и обязанностей, начинается на следующий день после календарной даты, которой определено окончание трудовых отношений. Как следует из примечания к ст. 4.8 КоАП РФ ее положения не применяются при исчислении сроков административных наказаний.

Принципиально важно то, что в налоговом праве срок, определенный днями, исчисляется в рабочих днях, если срок не установлен в календарных днях. При этом рабочим днем считается день, который не признается в соответствии с законодательством Российской Федерации выходным и (или) нерабочим праздничным днем (п. 6 ст. 6.1 НК РФ).

С нерабочими праздничными днями проблем не возникает, поскольку они прямо названы в ст. 112 ТК РФ. Выходные дни (ст. 111 ТК РФ), вообще говоря, представляются по–разному разным категориям работников (при пятидневной рабочей неделе работникам предоставляются два выходных дня в неделю, при шестидневной рабочей неделе – один выходной день; общим выходным днем является воскресенье).

Тем не менее, на практике, для целей исчисления срока, определяемого в НК РФ в рабочих днях, в качестве выходных дней учитываются два дня – суббота и воскресенье (если только они не перенесены в соответствии с трудовым законодательством). При этом, поскольку сходное правовое регулирование произведено, например, в ч. 3 ст. 113 АПК РФ (в сроки, исчисляемые днями, не включаются нерабочие дни) возможно применить разъяснение, содержащееся в п. 2 Постановления Пленума ВАС РФ от 25 декабря 2013 г. № 99 «О процессуальных сроках»: к нерабочим дням относятся выходные и нерабочие праздничные дни. Выходными днями являются суббота и воскресенье, перечень нерабочих праздничных дней устанавливается трудовым законодательством Российской Федерации.

В случаях, когда последний день срока приходится на день, признаваемый в соответствии с законодательством Российской Федерации выходным и (или) нерабочим праздничным днем, днем окончания срока считается ближайший следующий за ним рабочий день. Действие, для совершения которого установлен срок, может быть выполнено до 24 часов последнего дня срока. Если документы либо денежные средства были сданы в организацию связи до 24 часов последнего дня срока, то срок не считается пропущенным (п. 7 ст. 6.1 НК РФ).

Формально, с точки зрения ст. 6.1 НК РФ наименьший промежуток времени, имеющий правовое значение для целей налогового права – один день. Однако, в некоторых нормах НК РФ имеет правовое значение последовательность событий (действий), даже имеющая место в течение одного дня. Так, в силу подп. 1 п. 4 ст. 81 НК РФ вопрос применения налоговой ответственности зависит от того, в какой момент налогоплательщик представил уточненную налоговую декларацию – до или после того, как он узнал о назначении выездной налоговой проверки.

Что касается срока, исчисляемого месяцами, то в силу п. 5 ст. 6.1 НК РФ такой срок истекает в соответствующие месяц и число последнего месяца срока. Поскольку в силу общей нормы п. 2 ст. 6.1 НК РФ течение срока начинается на следующий день после календарной даты или наступления события (совершения действия), которым определено его начало, представляет практический интерес определить: в какую дату истечет месячный срок, исчисляемый, например, с 4 июня 2018 г.? Данный вопрос разрешен, в частности, в Обзоре законодательства и судебной практики Верховного Суда Российской Федерации за второй квартал 2004 года (утв. Постановлением Президиума ВС РФ от 6 октября 2004 г., вопрос 4), в п. 2 Постановления Пленума ВАС РФ от 25 декабря 2013 г. № 99 «О процессуальных сроках», в Постановлениях Президиума ВАС РФ от 5 марта 1996 г. № 7816/95, от 20 ноября 2007 г. № 8815/07 и от 3 июня 2014 г. № 1487/14, в Определении ВС РФ от 25 ноября 2014 г. № 19КГ1417. В приведенном примере месячный срок начнет исчисляться с 5 июня 2018 г., истечет 4 июля 2018 г., а 5 июля 2018 г. срок уже будет считаться пропущенным.

Вопросы момента (дня) окончания некоторого срока, вообще говоря, могут разрешаться различными способами и представлять определенную проблему.

В современных нормативных актах о конкретных налогах, как правило, используется формулировка «налог подлежит уплате не позднее такой–то календарной даты». Например, в соответствии с п. 1 ст. 346.32 НК РФ уплата ЕНВД производится налогоплательщиком по итогам налогового периода не позднее 25–го числа первого месяца следующего налогового периода. В силу статьи 346.30 НК РФ налоговым периодом по единому налогу признается квартал.

Ранее иногда имела место практика установления срока уплаты по модели «налог подлежит уплате до такой–то календарной даты» (например – в ст. 8 Федерального закона от 8 июля 1999 г. № 141ФЗ «О налоге на отдельные виды транспортных средств» (утратил силу)). Соответственно, не исключался вопрос: «до» даты – это значит, что уплата в «ту самую» дату уже производится с просрочкой? Исходя из анализа Определения КС РФ от 4 июля 2002 г. № 185–О, конструкции «не позднее такой–то календарной даты» и «до такой–то календарной даты» для целей налогообложения эквивалентны. Очевидно, тот же подход применим и в случае, если сходным образом установлен срок представления налоговой декларации или совершения обязанным лицом иного действия.

Однако данный подход не является универсальным. Так, в подп. 1 п. 5 ст. 16 Федерального закона «Об исполнительном производстве» прямо установлено, что срок, определенный в исполнительном документе календарной датой, оканчивается в день, непосредственно предшествующий указанной в исполнительном документе дате, если исполнительным документом предписано совершить определенные действия до этой даты. То есть, если в исполнительном документе указано «сделать до 1 декабря», то 1 декабря срок уже будет считаться пропущенным.

Можно отметить еще один, ранее практиковавшийся вариант установления срока. В п. 15 инструкции Минфина СССР от 12 июня 1981 г. № 121 «По применению положения о взыскании не внесенных в срок налогов и неналоговых платежей» (утратила силу) разъяснялось, что если срок уплаты установлен «к 1 марта», «к 1 июня» и т.д., последними днями своевременной уплаты считаются соответственно 28/29 февраля, 31 мая и т.д.

В налоговом праве имеют место и определенные особенности исчисления сроков давности привлечения к налоговой ответственности. В силу единой правовой природы налоговой, административной и уголовной ответственности, такие вопросы могут быть разрешены с учетом, например, п. 18 Постановления Пленума ВС РФ от 27 июня 2013 г. № 19 «О применении судами законодательства, регламентирующего основания и порядок освобождения от уголовной ответственности»: сроки давности привлечения к уголовной ответственности оканчиваются по истечении последнего дня последнего года соответствующего периода (например, если преступление небольшой тяжести было совершено 12 августа 2010 г. в 18 часов, то срок давности в данном случае начинает течь 12 августа 2010 г., последний день срока давности – 11 августа 2012 г., по истечении которого, т.е. с 00 часов 00 минут 12 августа 2012 г., привлечение к уголовной ответственности недопустимо). При этом не имеет значения, приходится ли окончание сроков давности на рабочий, выходной или праздничный день.

Сходным образом проблема «последнего дня» срока привлечения к административной ответственности была разрешена в Постановлении Президиума ВАС РФ от 20 декабря 2011 г. № 8198/11, в Постановлениях ВС РФ от 14 октября 2016 г. № 302АД164999, от 29 ноября 2016 г. № 305АД1614032, в Определении ВС РФ от 4 апреля 2017 г. № 305АД1616921.

Опять же, такой подход в исчислении сроков не является универсальным. В частности, в п. 38 Постановления Пленума ВС РФ от 29 мая 2012 г. № 9 «О судебной практике по делам о наследовании» разъяснено, что сроки принятия наследства определяются в соответствии с общими положениями о сроках. Например, наследство, открывшееся 31 января 2012 г., может быть принято наследниками, призываемыми к наследованию непосредственно в связи с открытием наследства (по завещанию и по закону первой очереди), – в течение шести месяцев – с 1 февраля 2012 г. по 31 июля 2012 г.

Специфическим для налогового права (в частности, не упомянут в ст. 2 Федерального закона от 3 июня 2011 г. № 107–ФЗ «Об исчислении времени») является срок, исчисляемый кварталами (истекает в последний день последнего месяца срока – п. 4 ст. 6.1 НК РФ). При этом квартал считается равным трем календарным месяцам, отсчет кварталов ведется с начала календарного года. Данный срок введен в НК РФ, поскольку ряд налогов исчисляется по итогам кварталов (налоговые периоды по НДС – ст. 163 НК РФ, по водному налогу – ст. 333.11 НК РФ, по ЕНВД – ст. 346.30 НК РФ).

Могут иметь место и иные варианты сроков, установленные применительно к конкретным налогам (процедурам). Так, в силу п. 2 ст. 346.7 НК РФ отчетным периодом по ЕСХН признается полугодие. Исходя из п. 2 ст. 285 НК РФ отчетными периодами по налогу на прибыль организаций признаются первый квартал, полугодие и девять месяцев календарного года. Отчетными периодами для налогоплательщиков, исчисляющих ежемесячные авансовые платежи исходя из фактически полученной прибыли, признаются месяц, два месяца, три месяца и так далее до окончания календарного года.

Следует отметить, что среди сроков на совершение некоторых действий, установленных в НК РФ, выделяются так называемые **пресекательные** сроки, по истечении которых право на совершение данного действия прекращается, срок не может быть продлен или восстановлен. М.А. Гурвич писал, что пресекательный срок твердо и неизменно определяет крайнюю черту существования субъективного права (обязанности) во времени[681]. Непосредственно в НК РФ термин «пресекательный срок» не используется, но в качестве такового обычно рассматривается срок, если непосредственно в НК РФ по отношению к нему использованы термины «не может превышать», «запрещено» и т.п. Изначально наличие таких сроков в налоговом законодательстве (в ранних редакциях п. 3 ст. 48 и в п. 1 ст. 115 НК РФ) было выявлено в актах высших судебных органов (п. 20 Постановления Пленумов ВС РФ и ВАС РФ от 11 июня 1999 г. № 41/9, п. 12 Постановления Пленума ВАС РФ от 28 февраля 2001 г. № 5 (утратил силу)). Впоследствии законодатель с 1 января 2007 г. специально урегулировал эти сроки, как непресекательные, то есть возможные к восстановлению судом по ходатайству налогового органа. Тем не менее, акты ВС РФ и ВАС РФ сыграли свою роль: профессиональное сообщество склонилось к тому, что некоторые сроки, установленные в НК РФ, являются пресекательными.

Необходимость наличия в налоговом праве пресекательных сроков прямо следует из ряда актов КС РФ (в т.ч. Постановления КС РФ от 24 июня 2009 г. № 11П, от 20 июля 2011 г. № 20П, от 24 марта 2017 г. № 9П): никто не может быть поставлен под угрозу возможного обременения на неопределенный или слишком длительный срок. Наличие сроков, в течение которых для лица во взаимоотношениях с государством могут наступить неблагоприятные последствия, представляет собой необходимое условие применения этих последствий. Общая позиция следует и из Постановления Президиума ВАС РФ от 25 июля 2006 г. № 11366/05: если иное прямо не указано в законе, принудительные возможности государства (как судебные, так и внесудебные) ограничены, по меньшей мере, сроком исковой давности. Суд отметил, что неприменение срока допускает возможность бессрочного взыскания в бесспорном порядке суммы долга независимо от момента возникновения права требования к должнику, поскольку какой–либо срок, в течение которого может быть вынесено постановление о бесспорном списании задолженности, бюджетным законодательством не предусмотрен.

В качестве примеров современных пресекательных сроков можно привести установленные для налоговых органов в п. 3 ст. 46 НК РФ (двухмесячный) и в п. 1 ст. 47 НК РФ (годичный) сроки на внесудебное взыскание налогов (пени, санкций); а также установленные для налогоплательщиков в п. 9 ст. 101, п. 2 ст. 139.1, п. 4 ст. 139.3 НК РФ месячный срок на подачу административной апелляционной жалобы и трехлетний срок на подачу административного заявления о зачете или о возврате суммы излишне уплаченного налога (п. 7 ст. 78 НК РФ).

Разграничение сроков в налоговом праве на пресекательные и непресекательные зачастую происходит на уровне судебной практики. Исходя из Определения ВС РФ от 21 февраля 2017 г. № 305КГ1614941, срок на направление заявления в налоговую инспекцию, предусмотренный п. 5 ст. 149 НК РФ, пресекательным не является, законом не определены негативные последствия его пропуска.

Поскольку не все сроки в налоговом праве настоящее время квалифицированы в качестве пресекательных, а некоторые действия налоговых органов возможны только после совершения ими предшествующих действий (например, принудительное взыскание налога – только после направления требования об уплате налога и истечения срока на его добровольное исполнение), представляет интерес общая позиция, следующая из п. 6 Информационного письма Президиума ВАС РФ от 17 марта 2003 г. № 71, п. 11 Информационного письма Президиума ВАС РФ от 22 декабря 2005 г. № 98, п. 31 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. № 57 и п. 11 Обзора судебной практики по вопросам, связанным с участием уполномоченных органов в делах о банкротстве и применяемых в этих делах процедурах банкротства (утв. Президиумом ВС РФ 20 декабря 2016 г.): пропуск налоговым органом срока, не являющегося пресекательным, установленного для совершения некоторого действия, не влечет изменения порядка исчисления срока, установленного для совершения последующего действия (как являющегося, так и не являющегося пресекательным).

Один из примеров применения данной позиции на практике – Постановление Президиума ВАС РФ от 17 марта 2009 г. № 15592/08. Суд посчитал, что направление налоговым органом требования об уплате налога за пределами совокупности сроков на принудительное взыскание налога является незаконным. В данном постановлении, определенно, прослеживается позиция высших судебных органов, квалифицирующих требование об уплате налога, как меру принуждения (нельзя применить принуждение по истечении совокупности сроков на данное действие).

Еще один возможный вариант применения такого правила совокупного расчета сроков: если вышестоящий налоговый орган, рассматривающий апелляционную жалобу на решение по результатам выездной (камеральной) налоговой проверки, существенно превысит месячный срок на ее рассмотрение, то как представляется, налогоплательщик будет вправе исчислить сроки на принудительную реализацию обжалуемого решения так, как если бы оно было рассмотрено в надлежащий месячный срок. Возможность такого расчета предопределена единством системы налоговых органов (п. 1 ст. 30 НК РФ, п. 6 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. № 57, Постановления Президиума ВАС РФ от 8 апреля 2008 г. № 16109/07, от 22 апреля 2008 г. № 17520/07, от 12 мая 2009 г. № 17440/08). Не исключено, что при длительном рассмотрении жалобы вышестоящим органом проводивший проверку налоговый орган утратит право не только на внесудебное, но и на судебное взыскание доначисленных налогов.

Оценочные сроки в налоговом праве присутствуют, хотя и в незначительном объеме. Такие сроки не являются неопределенными, так как они обычно входят в интервал однозначно определенного срока (сроков). Например, в п. 7 ст. 101.4 НК РФ предусмотрено, что о времени и месте рассмотрения акта налоговый орган извещает лицо, совершившее нарушение законодательства о налогах и сборах, заблаговременно. При этом срок рассмотрения акта не является бесконечным – он определяется в п. 5, 6 указанной статьи и составляет 10 рабочих дней по истечении одного месяца со дня получения акта проверенным лицом (его представителем). Тем не менее, заблаговременность извещения лица означает, что оно должно получить соответствующее извещение за разумный период до даты рассмотрения акта с тем, чтобы иметь возможность надлежащим образом подготовится. В Постановлении Президиума ВАС РФ от 16 апреля 2013 г. № 2823/11 разъяснено, что отсутствие в законе определенных и четко выраженных критериев оценки достаточности срока не освобождает правоприменителей, в том числе суды, от такой оценки, если это необходимо для квалификации правоотношений.

Другой пример неявного оценочного срока, который может быть проверен только на предмет его разумности, поскольку он никак не урегулирован. В п. 10 ст. 89 НК РФ регламентировано право налогового органа, ранее проводившего выездную налоговую проверку, осуществить повторную выездную налоговую проверку в случае представления налогоплательщиком уточненной налоговой декларации, в которой указана сумма налога в размере, меньшем ранее заявленного. Предметом такой повторной выездной налоговой проверки является правильность исчисления налога на основании измененных показателей уточненной налоговой декларации, повлекших уменьшение ранее исчисленной суммы налога (увеличение убытка). Однако проблема состоит в том, что законодателем не установлен срок, в течение которого после представления такой декларации следует назначить повторную проверку (т.е. формально она может быть проведена и через 10 лет после представления декларации). В Определении ВС РФ от 16 марта 2018 г. № 305КГ1719973 рассматривалась проблема назначения налоговым органом 29 июня 2015 года повторной выездной налоговой проверки после представления уточненной налоговой декларации 20 августа 2013 г. Суд отметил, что правовое регулирование не означает, что в случае подачи налогоплательщиком уточненной налоговой декларации повторная выездная проверка может быть инициирована налоговым органом в любое время – без учета разумности срока, прошедшего с момента подачи уточненной налоговой декларации. Бремя доказывания обстоятельств, позволяющих сделать вывод о разумности срока назначения повторной выездной проверки, при этом в силу ч. 1 ст. 65, ч. 5 ст. 200 АПК РФ лежит на налоговом органе.

Следует признать и наличие в налоговом праве, условно говоря, **организационных** сроков, то есть таких, явные правовые последствия пропуска которых не урегулированы. Вообще говоря, таких сроков в публичных отраслях права быть не должно, поскольку их наличие в большей степени дезорганизует деятельность правоприменителей, чем придает правовую определенность. В качестве примера можно привести п. 3 ст. 79 НК РФ (в редакции, действовавшей до 14 декабря 2017 г.): заявление о возврате суммы излишне взысканного налога может быть подано налогоплательщиком в налоговый орган в течение одного месяца со дня, когда налогоплательщику стало известно о факте излишнего взыскания с него налога, или со дня вступления в силу решения суда. Никаких правовых последствий пропуска указанного месячного срока установлено не было, Федеральным законом от 14 ноября 2017 г. № 322ФЗ указанный пункт был изложен в новой редакции, упоминание о месячном сроке исключено. Другой пример: в п. 3 ст. 78, п. 3 ст. 79 НК РФ предусмотрено, что

---

[681] *Гурвич М.А.* Пресекательные сроки в советском гражданском праве. – М., 1961. – С. 24.

налоговый орган, установив факт излишней уплаты (взыскания) налога, обязан сообщить об этом налогоплательщику в течение 10 дней со дня установления этого факта. Однако правовых последствий пропуска данного срока также не установлено. В частности, неуведомление налогоплательщика об имеющейся переплате по налогу, который обязан исчислять сам налогоплательщик (налоговый агент), не может влечь правовых последствий в виде переопределения срока на возврат излишне уплаченного налога.

1.5. СУБЪЕКТЫ НАЛОГОВОГО ПРАВА. НАЛОГОВЫЕ ПРАВООТНОШЕНИЯ

Основными субъектами налогового права и наиболее массовыми участниками налоговых правоотношений являются налогоплательщики (которые могут обязываться актом законодательства о налогах уплатить налог (в т.ч. страховой взнос) по результатам своей деятельности) и публично–правовые образования (имеющие право в данном случае получить налог). В то же время круг субъектов налогового права существенно шире.

В статье 9 НК РФ указаны участники отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах:

1) организации и физические лица, признаваемые в соответствии с НК РФ налогоплательщиками, плательщиками сборов, плательщиками страховых взносов;

2) организации и физические лица, признаваемые в соответствии с НК РФ налоговыми агентами;

3) налоговые органы (федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный по контролю и надзору в области налогов и сборов, и его территориальные органы);

4) таможенные органы (федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный в области таможенного дела, подчиненные ему таможенные органы Российской Федерации).

Перечень, установленный в ст. 9 НК РФ, формально является закрытым, но в действительности существуют и иные, не указанные в перечне субъекты, на которых налоговое право возлагает права и обязанности. В том числе это банки, обязанные исполнять поручения налогоплательщиков и инкассовые поручения налоговых органов на перечисление налогов в бюджетную систему Российской Федерации (ст. 60 НК РФ); финансовые органы, которые должны, в частности, информировать налогоплательщиков (ст. 34.2 НК РФ), организации (в том числе органы Росреестра, МВД, юстиции) и иные лица (в том числе нотариусы), обязанные сообщать в налоговые органы значимые для налогообложения и налогового контроля сведения (ст. 85 НК РФ); судебные приставы–исполнители (п. 1 ст. 47, п. 4 ст. 48 НК РФ), принудительно взыскивающие налоги (пени, штрафы) за счет имущества налогоплательщиков; свидетели (ст. 90 НК РФ); контрагенты налогоплательщика (п. 1 ст. 93.1 НК РФ); аудиторские организации (индивидуальные аудиторы) (ст. 93.2 НК РФ); эксперты (ст. 95 НК РФ) и др.

Следовательно, под **субъектами налогового права** следует понимать тех субъектов, которые потенциально могут обладать определенными правами и нести обязанности, предусмотренные законодательством о налогах и сборах.

Налоговая **правоспособность** физических и юридических лиц по общему правилу возникает в момент рождения физического лица (регистрации юридического лица) и прекращается в момент смерти физического лица (ликвидации юридического лица).

При всех указанных доводах не следует, однако, забывать, что, по точному выражению Г.А. Гаджиева, физическое лицо – это не человек, а правовая маска человека[682]. Русский юрист Е.В. Спекторский полагал, что гражданский status человека, его юридическая жизнь – это нечто совсем отличное от его физической и даже психической жизни. Это – какое–то совсем особенное существование, существование какой–то особой юридической головы (римское caput) или маски, личины (persona), т.е. личности, которою облекается физическое существо и психический субъект. Юридическая биография лица не совпадает с биологической или психологической биографией человека[683]. Действительно, суд, применительно к физическому лицу, может, например, установить факт регистрации рождения (гл. 28 ГПК РФ, Определение КС РФ от 8 декабря 2011 г. № 1618ОО), но не исключено, что сам «соответствующий» человек при этом еще и не родился в установленную судом дату. Физическое лицо может быть объявлено умершим (гл. 30 ГПК РФ), с соответствующими правовыми последствиями (в т.ч. подп. 3 п. 3 ст. 44 НК РФ), но сам «соответствующий» человек при этом мог быть и живым, либо умереть раньше.

Именно человек рождается, живет, зарабатывает деньги и владеет имуществом; именно к человеку стоящее «над ним» государство (тоже, по большому счету, всего лишь сообщество конкретных людей) предъявляет требования об уплате налогов. Справедлива позиция Н.П. Кучерявенко: условием общей налоговой правосубъектности является сам факт физического существования человека[684]. Однако, как справедливо отмечается в литературе, государство посредством закона требует налоги не с людей, а с физических лиц, т.е. с модели, «маски» человека[685]. Впрочем, поскольку «маску» физического лица «снять» достаточно сложно, а деньги – тоже порождение государства, оно при таком подходе в основном приобретает, а не теряет.

То, что сейчас в отечественном праве, в том числе в налоговом, человек зачастую обозначается, как «физическое лицо», в определенном смысле – следствие преемственности с советским правом. По сведениям, приводимым А.А. Тилле, в царской России все люди, кроме иностранцев, назывались подданными. После Октябрьской Революции встал естественный вопрос об изменении юридического статуса бывших подданных царя. Юристы, разрабатывавшие Гражданский кодекс РСФСР 1922 г. впервые употребили в нем термин «физические лица»[686]. Можно добавить к этому и такое соображение: при советском строе, по всей видимости, правовая связь человека с государством уже не могла отождествляться с подданством, то есть с обязанностью платить подати (налоги), т.к. они уже не должны были играть такой роли, как раньше.

В принципе, обязанность по уплате налога может возникнуть и у младенца (например, если он посредством действий своих законных представителей получит налогооблагаемый доход или имущество). Исходя из Постановления КС РФ от 13 марта 2008 г. № 5П, как участники отношений общей долевой собственности несовершеннолетние дети обязаны в силу ГК РФ нести бремя содержания принадлежащего им имущества (ст. 210), включая участие в уплате налогов в отношении этого имущества (ст. 249), что предполагает обязанность совершения от их имени необходимых юридических действий родителями, в том числе применительно к обязанности по уплате налогов. В Определении КС РФ от 27 января 2011 г. № 25ОО разъяснено, что нормы гл. 23 НК РФ в равной мере применяются ко всем физическим лицам независимо от их возраста.

Другой вопрос – на практике налоги, которые обязаны уплачивать несовершеннолетние (как правило, в связи с владением облагаемым имуществом), зачастую уплачиваются их родителями, хотя такой обязанности в НК РФ для родителей не установлено. Но многие родители могут занять принципиальную позицию и отказаться платить налоги за своих детей – собственников облагаемого имущества. В случае сохранения существующего правового регулирования, налоговые органы, скорее всего, будут вынуждены принимать решения о приостановлении исполнения обязанности по уплате налогов несовершеннолетними (п. 3 ст. 51 НК РФ), по меньшей мере, до достижения ими совершеннолетия. Соответственно, налоги будут «накапливаться» и станут своеобразным «подарком» к совершеннолетию. При этом, в ч. 2 ст. 32.2 КоАП РФ применено иное регулирование и установлено, что при отсутствии самостоятельного заработка у несовершеннолетнего административный штраф взыскивается с его родителей или иных законных представителей.

Согласно п. 2 ст. 107 НК РФ физическое лицо может быть привлечено к ответственности за совершение налоговых правонарушений с 16–летнего возраста. Таким способом, по мнению Д.В. Винницкого, законодатель косвенно установил возраст налоговой

---

[682] *Гаджиев Г.А.* Онтология права (критическое исследование юридического концепта действительности) – М., 2013. – С. 16.

[683] *Спекторский Е.В.* К спору о реальности права // Юридический вестник. Издание Московского Юридического Общества. – М., 1914. – С. 61, 62.

[684] *Кучерявенко Н.П.* Курс налогового права: В 2 т. – М., 2009. – Т. 1: Общая часть. – С. 305.

[685] *Попкова Ж.Г.* Облагаемая «маска». // Вестник Нижегородского университета им. Н.И. Лобачевского. –2017. – № 4. – С. 135. // URL: http:// www.vestnik.unn.ru/ru

[686] *Тилле А.А.* Занимательная юриспруденция. – М., 2000. – С 134.

дееспособности для физических лиц – 16 лет, поскольку по общему правилу дееспособность неотделима от деликтоспособности[687]. С этой точки зрения, до достижения указанного возраста физическое лицо может участвовать в налоговых правоотношениях только через представителей.

Несколько иной подход к проблеме налоговой дееспособности изложен в Постановлении КС РФ от 13 марта 2008 г. № 5П. Суд отметил, что способность гражданина своими действиями приобретать и осуществлять гражданские права, создавать для себя гражданские обязанности и исполнять их (гражданская дееспособность) возникает в полном объеме с наступлением совершеннолетия, т.е. по достижении 18–летнего возраста (п. 1 ст. 21 ГК РФ), а Семейным кодексом РФ устанавливается, что ребенком признается лицо, не достигшее возраста 18 лет (совершеннолетия) (п. 1 ст. 54). Несовершеннолетние же дети, неся бремя уплаты налогов как сособственники, не могут рассматриваться как полностью самостоятельные субъекты налоговых правоотношений, возникающих при применении указанных положений НК РФ, поскольку они в силу закона не могут совершать самостоятельно юридически значимые действия в отношении недвижимости и в связи с этим в полной мере являться самостоятельными плательщиками налога на доходы физических лиц.

Соответственно, исходя из данного подхода КС РФ, вопрос о возникновении налоговой дееспособности у физических лиц с 16–летнего возраста продолжает оставаться дискуссионным. Но кроме позиции о возникновении полной налоговой дееспособности с 18 лет высказываются и иные мнения. Так, М.Ю. Орлов полагает, что право самостоятельно распоряжаться своими доходами возникает у физического лица в момент достижения им 14 лет (ст. 26 ГК РФ). Вероятно, с этого возраста можно считать, что наступает налоговая дееспособность[688].

Указанный спектр мнений позволяет утверждать, что в законодательстве о налогах необходимо урегулировать несколько градаций дееспособности физических лиц, соответствующих достижению определенного возраста (как это предусмотрено, например, в ст. 21, 26 – 28 ГК РФ). Каждой категории физических лиц будет соответствовать свой объем прав и обязанностей (ответственности). Следует отметить, что С.А. Герасименко еще в 1995 году высказывала мнение, что налоговому законодательству никак не обойтись без детальной проработки вопросов о налоговой дееспособности физических лиц. При этом не исключено использование различных норм гражданского и трудового права (в том числе путем соответствующих отсылок)[689]. Подобное мнение высказывает и Д.А. Смирнов, полагающий, что общие условия наступления налоговой дееспособности целесообразно привязать к 18–летнему возрасту. Специальные условия налоговой дееспособности следует соединять с иным возрастом во взаимосвязи с гражданской и трудовой дееспособностью[690].

В плане налоговой правоспособности (дееспособности) организаций, следует учитывать, что она без существенных особенностей производна от гражданской правоспособности (дееспособности) юридических лиц. Соответственно, спорные вопросы такой гражданско–правовой конструкции, как юридическое лицо, неоднозначно разрешаемые в рамках гражданско–правовых споров, так или иначе могут найти свое отражение и в налоговых спорах. Например, в Информационном письме Президиума ВАС РФ от 9 июня 2000 г. № 54 «О сделках юридического лица, регистрация которого признана недействительной» в свое время было разъяснено, что признание судом недействительной регистрации юридического лица само по себе не является основанием для того, чтобы считать ничтожными сделки этого юридического лица, совершенные до признания его регистрации недействительной. В Постановлении Президиума ВАС РФ от 13 октября 2011 г. № 7075/11 рассматривался вопрос о признании недействительной записи в ЕГРЮЛ о прекращении деятельности общества с ограниченной ответственностью в связи с ликвидацией – требования были Судом удовлетворены (т.е. формально ликвидированное юридическое лицо было «восстановлено»). Таким образом, представляет интерес, например, разрешение вопроса о субъекте и налоговых последствиях деятельности, осуществлявшейся от имени формально ликвидированного, но впоследствии «восстановленного» юридического лица (либо не «восстановленного»).

Интересно замечание А.А. Лукашева о том, что открытие юридическим лицом счета в банке не может быть осуществлено без постановки на учет в налоговых органах, вследствие чего классическая гражданско–правовая конструкция может получить законченную форму только при прохождении в определенных налогово–правовых режимов[691]. Действительно, в силу п. 1 ст. 86 НК РФ банки открывают счета, депозиты и предоставляют право использовать корпоративные электронные средства платежа для переводов электронных денежных средств:

1) российским организациям, иностранным некоммерческим неправительственным организациям, осуществляющим деятельность на территории Российской Федерации через отделения, аккредитованным филиалам, представительствам иностранных организаций, индивидуальным предпринимателям – при наличии сведений о соответствующих идентификационном номере налогоплательщика, коде причины постановки на учет в налоговом органе, дате постановки на учет в налоговом органе, содержащихся соответственно в Едином государственном реестре юридических лиц, государственном реестре аккредитованных филиалов, представительств иностранных юридических лиц, Едином государственном реестре индивидуальных предпринимателей;

2) иностранным организациям, не указанным в подп. 1 настоящего пункта, нотариусам, занимающимся частной практикой, адвокатам, учредившим адвокатские кабинеты, – при предъявлении указанными лицами соответствующего свидетельства о постановке на учет в налоговом органе.

Но это обстоятельство, как представляется, только дополнительно подтверждает то, что разграничение права на относительно независимые части (отрасли, подотрасли, институты) производится в первую очередь для удобства его изучения и применения, вследствие ограниченности человеческих способностей по отношению к существенному объему современного права. Право в целом не имеет и не может иметь непреодолимых «внутренних границ» между составляющими право структурными элементами (в частном праве могут иметь место публично–правовые элементы и наоборот). Например, коль скоро государство в гражданском праве допускает существование таких субъектов права, как юридические лица, оно вполне может устанавливать публично–правовые условия их существования.

Русский юрист И.А. Покровский считал, что граница между публичным и частным правом на протяжении истории далеко не всегда проходила в одном и том же месте, области одного и другого многократно менялись. Надо иметь в виду и то обстоятельство, что даже в каждый данный момент эти границы не представляют резкой демаркационной линии. Как по сию, так и по ту сторону границы, как в области публичного, так и в области частного права всегда есть большие или меньшие отступления в сторону противоположного принципа[692]. Как полагал советский ученый М.М. Агарков, мы не представляем себе разграничения различных отраслей советского права наподобие шахматной доски с резко очерченными и не знающими переходов из одной клеточки в другую границами. Единство советского права находит, между прочим, свое выражение в том, что между отдельными его отраслями имеются не только точки соприкосновения, но и точки пересечения, которые не могут без ущерба для дела быть оторваны ни от одной, ни от другой отрасли[693].

Д.В. Винницкий предложил всех субъектов налогового права условно подразделить на две группы:

– **публичные субъекты** (государственные и муниципальные органы и общественно–территориальные образования, способные выступать в качестве властной управомоченной стороны);

---

[687] *Винницкий Д.В.* Субъекты налогового права. – М., 2000. – С. 98.

[688] *Орлов М.Ю.* Десять лекций о налоговом праве России: учебн. пособие. – М., 2009. – С. 125.

[689] *Витрянский В.В., Герасименко С.А.* Налоговые органы, налогоплательщик и Гражданский кодекс. – М., 1995. – С. 40.

[690] *Смирнов Д.А.* Возрастной критерий налоговой правосубъектности физических лиц // Налоговое право в решениях Конституционного Суда РФ 2008 г. – М., 2010. – С. 200.

[691] *Лукашев А.А.* Налоговое право как внутренняя структурная часть финансово–правовой отрасли. // Очерки налогово–правовой науки современности. – Москва–Харьков, 2013. – С. 31.

[692] *Покровский И.А.* Основные проблемы гражданского права. – Петроград, 1917. // СПС Гарант.

[693] *Агарков М.М.* Обязательство по советскому гражданскому праву. – М., 1940. – С. 109.

– **частные субъекты** (организации и физические лица, способные выступать в качестве функционально подчиненной стороны)[694].

Используя указанный подход, рассмотрим группы публичных и частных субъектов.

К группе **публичных субъектов** налогового права относятся публично–правовые образования (органы власти публично–правовых образований). Основным правом публично–правового образования в сфере налогообложения (Российской Федерации, субъекта РФ, муниципального образования) является установление (введение) налогов (в т.ч. страховых взносов) и их последующее взимание. Основной обязанностью публично–правовых образований является обеспечение исполнения обязанностей частными субъектами и соблюдение их прав.

М.В. Карасева предлагает рассматривать государство, как субъект финансового права, в двух основных проявлениях: в качестве казны (носителя имущественных интересов) и как властвующего субъекта, т.е. суверена. Право государства требовать уплаты налогов и взимать их является суверенным правом государства, так как не принадлежит и не может принадлежать никому другому[695]. П.М. Годме отмечает, что налог – одно из проявлений суверенитета государства. Этим он отличается от доходов с государственных имуществ и займов, которые представляют собой средства, получаемые государством из деятельности такой же, как и деятельность частных граждан. Возможности налогообложения являются существенным выражением суверенитета. Право взыскивать налоги всегда было частью суверенных прав, так же как чеканка монеты и отправление правосудия. Из этого следует, что налог устанавливается в одностороннем порядке[696].

Право Российской Федерации на установление (регулирование) федеральных налогов (страховых взносов) производно от Конституции РФ (и от выраженного в ней согласия народа России на установление (регулирование) налогов). Право субъектов РФ и муниципальных образований на регулирование региональных и местных налогов производно от Конституции РФ и федеральных законов. В то же время публично–правовые образования всегда действуют посредством органов власти и сами формально не могут являться налогоплательщиками. Применительно к уплате налога является актуальным мнение М.Ю. Орлова: бенефициарами налоговых платежей является государство или иной публичный субъект в целом, в то время как органы государственной власти только лишь организуют сбор налога, выполняя, по сути, представительские функции от имени публичных субъектов[697].

В силу ст. 10 Конституции РФ государственная власть в Российской Федерации осуществляется на основе разделения на законодательную, исполнительную и судебную. Органы законодательной, исполнительной и судебной власти самостоятельны.

Соответственно, законодательные (представительные) органы власти публично–правовых образований принимают нормативные правовые акты налогового законодательства. Органы исполнительной власти – налоговые, таможенные и финансовые органы, органы МВД, СКР, прокуратуры и другие органы контролируют исполнение норм налогового законодательства, в установленных случаях принимают нормативные и ненормативные акты, осуществляют другие властные полномочия. В частности, судебные приставы–исполнители в порядке, предусмотренном Федеральным законом «Об исполнительном производстве» и НК РФ, исполняют решения налоговых органов и судов о взыскании налогов (пени, санкций) за счет имущества налогоплательщиков. Органы судебной власти, в том числе рассматривают дела о взыскании налогов (пени, санкций) и разрешают конфликты, возникающие в сфере налогообложения, – рассматривают жалобы частных субъектов на акты, в том числе налоговых органов и действия (бездействие) их должностных лиц.

К группе **частных субъектов** налогового права относятся следующие основные субъекты.

– налогоплательщики (плательщики страховых взносов), плательщики сборов, налоговые агенты. Нормативные определения налогоплательщиков, плательщиков сборов и плательщиков страховых взносов даны в ст. 19 НК РФ, налоговых агентов – в ст. 24 НК РФ. Следует учесть, что некоторый частный субъект (например – индивидуальный предприниматель) с точки зрения НК РФ может одновременно являться и налогоплательщиком (уплачивая налоги, в т.ч. страховые взносы по результатам своей деятельности) и налоговым агентом (удерживая НДФЛ из выплат работникам) и плательщиком сборов (уплачивая государственную пошлину в связи с обращением в суд). Кроме того, орган власти (публичный субъект), зарегистрированный как юридическое лицо, может одновременно являться налогоплательщиком (плательщиком страховых взносов) и (или) налоговым агентом (плательщиком сбора), т.е. частным субъектом. Так, налогоплательщиками транспортного налога (в связи с владением зарегистрированными транспортными средствами и при отсутствии региональных налоговых льгот), а также плательщиками страховых взносов и налоговыми агентами по НДФЛ (в связи с выплатой заработной платы своим работникам) являются все налоговые инспекции.

В Постановлении КС РФ от 12 октября 1998 г. № 24П подчеркивается, что юридические лица, как частные, так и государственные (независимо от их организационно – правовой формы), являются субъектами конституционной обязанности платить законно установленные налоги и сборы, закрепленной ст. 57 Конституции РФ. Исходя из Постановления Президиума ВАС РФ от 18 ноября 2008 г. № 8200/08, п. 1 Информационного письма Президиума ВАС РФ от 17 ноября 2011 г. № 148 «Обзор практики разрешения арбитражными судами дел, связанных с применением отдельных положений главы 30 Налогового кодекса Российской Федерации» совет сельского поселения, зарегистрированный в качестве юридического лица – муниципального учреждения, является налогоплательщиком, несмотря на свой статус представительного органа муниципального образования;

– банки. Основная роль банков следует из п. 1 ст. 60 НК РФ: банки обязаны исполнять поручение налогоплательщика на перечисление налога в бюджетную систему Российской Федерации на соответствующий счет Федерального казначейства, а также поручение налогового органа на перечисление налога в бюджетную систему Российской Федерации за счет денежных средств (электронных денежных средств) налогоплательщика или налогового агента в очередности, установленной гражданским законодательством Российской Федерации.

Является обоснованной позиция А.В. Красюкова: банковские услуги на стадии исполнения налогового обязательства являются обязательными, поскольку средства государственного бюджета существуют исключительно в безналичной форме[698]. Сходный подход предложен авторами известного учебного пособия по налогообложению: в настоящее время уже никто не платит налог, принося мешок с деньгами в казначейские кладовые или вручая наличные мытарям и иным сборщикам налогов. Практически при любом способе уплаты налога (через налогового агента, путем самостоятельной уплаты, через сборщиков налогов и т.д.) деньги до бюджета доходят путем безналичных перечислений[699]. Необходимость в банках будет отсутствовать, например, при уплате налогов в натуральной форме, но это в настоящее время маловероятно в силу презумпции о денежной форме уплаты налога (п. 1 ст. 8 НК РФ).

В Постановлении КС РФ от 12 октября 1998 г. № 24П отмечается, что в рамках конституционного обязательства по уплате налогов на налогоплательщика возложена публично–правовая обязанность уплатить законно установленные налоги и сборы, а на кредитные учреждения – публично–правовая обязанность обеспечить перечисление соответствующих платежей в бюджет.

В силу того, что данная обязанность банков является публичной, в п. 2 ст. 60 НК РФ в качестве общей нормы предусмотрено, что поручение налогоплательщика или поручение налогового органа исполняется банком в течение одного операционного дня, следующего за днем получения такого поручения. При этом плата за обслуживание по указанным операциям в общем случае не взимается.

Интересно то, что в Постановлении Президиума ВАС РФ от 20 июня 2013 г. № 17786/12 в рамках антимонопольного спора рассматривался вопрос об обоснованности взимания банком комиссии за перечисление в бюджет сбора за продление срока действия разрешения на хранение и ношение спортивного и охотничьего оружия (огнестрельного гладкоствольного длинноствольного и газового оружия), установленного в ст. 23 Федерального закона от 13 декабря 1996 г. № 150ФЗ «Об оружии» и в Постановлении Правительства РФ от 8 июня 1998 г. № 574 «О размерах единовременных сборов, взимаемых за выдачу лицензий и разрешений, предусмотренных

---

[694] *Винницкий Д.В.* Субъекты налогового права. – М., 2000. – С 18, 20.

[695] *Карасева М.В.* Финансовое правоотношение. – М., 2001. – С. 99, 107.

[696] *Годме П.М.* Финансовое право. – М., 1978. – С. 371.

[697] *Орлов М.Ю.* Десять лекций о налоговом праве России: учебн. пособие. – М., 2009. – С. 19.

[698] Бюджетное и налоговое правовое регулирование: единство и дифференциация. / под ред. М.В. Карасевой. – М., 2012. – С. 77.

[699] *Худяков А.И., Бродский М.Н., Бродский Г.М.* Основы налогообложения. – СПб., 2002. – С. 328.

Федеральным законом «Об оружии», а также за продление срока их действия». По мнению Суда, упомянутый сбор отвечает признакам налогового сбора, определенным в ст. 8 НК РФ, в связи с чем его уплата не должна влечь для плательщика дополнительных расходов в виде платы банку за обслуживание (комиссии). Впрочем, как справедливо отмечают А. Пеховский и С. Сосновский, в рассматриваемом Постановлении Президиум ВАС РФ, хотя и сделал вывод о том, что уплата сбора не должна влечь для плательщика дополнительных расходов в виде комиссии банку, все же оставил в силе предписание антимонопольного органа, в соответствии с которым банк должен был установить, обосновать и согласовать фиксированный и экономически обоснованный тариф за перечисление сбора в бюджет[700].

Еще интересный пример. Как следует из Определения КС РФ от 25 сентября 2014 г. № 2013О, банк оказал заявителю платную услугу стоимостью 60 рублей по заполнению заявления на перечисление в бюджет государственной пошлины. Суд отметил, что лицо, обратившееся в банк, не связано необходимостью получения, помимо исполнения его поручения на перечисление налоговых платежей в бюджет, каких–либо дополнительных услуг технического характера. Получение этих услуг от банка для плательщика носит исключительно добровольный характер, их навязывание недопустимо. Лицо, обратившееся в банк, вправе при необходимости самостоятельно заполнить документ на перечисление платежа в бюджет.

Впрочем, в настоящее время все больше людей используют платежные системы, позволяющие осуществлять платежи, в т.ч. налогов и иных публичных платежей, с пластиковых карт (счетов) путем использования персональных компьютеров (смартфонов, планшетных компьютеров) через сеть «Интернет».

Кроме того, в Определении КС РФ от 26 октября 2017 г. № 2476О рассматривался вопрос взимания банками комиссии при перечислении административного штрафа. Суд отметил, что не предполагается возможность безоговорочного распространения всех гарантий, предусмотренных для плательщиков налогов и сборов, на лиц, совершивших административное правонарушение.

Кроме исполнения обязанности по перечислению налога в бюджет, банк, например, обязан сообщить в налоговый орган по месту своего нахождения информацию об открытии или о закрытии счета, вклада (депозита), об изменении реквизитов счета, вклада (депозита) организации, индивидуального предпринимателя, физического лица, не являющегося индивидуальным предпринимателем, о предоставлении права или прекращении права организации, индивидуального предпринимателя использовать корпоративные электронные средства платежа для переводов электронных денежных средств, а также об изменении реквизитов корпоративного электронного средства платежа (п. 1.1 ст. 86 НК РФ);

Примечательно то, что законодатель специально выделил виды нарушений банком обязанностей, предусмотренных законодательством о налогах и сборах, и ответственность за их совершение в отдельную гл. 18 НК РФ.

Поскольку бюджетные организации, как правило, открывают не счета в банках, а лицевые счета в органах федерального казначейства, для последних установлены соответствующие обязанности. В силу п. 1 ст. 85.1 НК РФ федеральное казначейство (иной орган, осуществляющий открытие и ведение лицевых счетов в соответствии с бюджетным законодательством Российской Федерации) обязано сообщить об открытии (о закрытии, об изменении реквизитов) лицевого счета организации в налоговый орган по месту своего нахождения в электронной форме в течение трех дней со дня соответствующего события;

– налоговые представители. В соответствии с п. 1, 4 ст. 26 НК РФ налогоплательщик (плательщиков страховых взносов, налоговый агент, плательщик сборов) может участвовать в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах через законного или уполномоченного представителя, если иное не предусмотрено НК РФ.

Как установлено в ст. 27 НК РФ, законными представителями налогоплательщика–организации признаются лица, уполномоченные представлять указанную организацию на основании закона или ее учредительных документов. Законными представителями налогоплательщика – физического лица признаются лица, выступающие в качестве его представителей в соответствии с гражданским законодательством Российской Федерации.

В некоторых случаях налогоплательщик (юридическое лицо, несовершеннолетний ребенок и др.) может участвовать в налоговых правоотношениях только через представителя (т.е. отсутствие или недостаточность собственной дееспособности в силу закона дополняется дееспособностью другого лица).

Особым вариантом законного представительства является представительство через арбитражного управляющего, назначаемого судом в процедуре банкротства налогоплательщика – должника (Постановление Президиума ВАС РФ от 21 июня 2011 г. № 439/11). Сходным образом «работает» законное представительство при «обычной» ликвидации организации – его осуществляет ликвидационная комиссия (ст. 63 ГК РФ, Определение ВС РФ от 21 декабря 2010 г. № 44В107).

Уполномоченное налоговое представительство, как справедливо отмечено Н.П. Кучерявенко, основано на свободе выбора налогоплательщиком своего представителя и может быть как безвозмездным, так и возмездным[701].

Интересный «гибрид» законного и уполномоченного представительства предусмотрен в п. 4 ст. 29 НК РФ: ответственный участник консолидированной группы налогоплательщиков является уполномоченным представителем всех участников консолидированной группы налогоплательщиков на основании закона.

При этом, ст. 27 НК РФ, определяющая круг законных представителей, не расценивается высшими судебными органами, как формально ограничивающая круг лиц, которые могут быть ответственными за неуплату налогов организацией. Такие выводы следуют из ряда актов КС РФ (в т.ч. Определения от 27 июня 2017 г. № 1359О, от 25 января 2018 г. № 58О и № 65О, от 27 февраля 2018 г. № 418О и др.). По мнению Суда, ст. 27 НК РФ, не регламентирует условия привлечения к гражданско–правовой ответственности за причинение вреда, наступившего в связи с совершением налоговых преступлений.

Также следует учесть, что представительство в налоговых правоотношениях определенным образом отличается от представительства, например, в гражданских правоотношениях. Так, п. 1 ст. 182 ГК РФ предусматривает, что полномочие может также явствовать из обстановки, в которой действует представитель (продавец в розничной торговле, кассир и т.п.). Более того, в п. 19 Постановления Пленума ВС РФ от 22 ноября 2016 г. № 54 «О некоторых вопросах применения общих положений Гражданского кодекса Российской Федерации об обязательствах и их исполнении» разъяснено, что в силу специального регулирования должник не вправе требовать нотариально удостоверенной доверенности в случае, если полномочия явствуют из обстановки, в которой действует представитель (п. 1 ст. 182 ГК РФ).

В налоговых правоотношениях подобное правило, вообще говоря, отсутствует. Тем не менее, высказывается позиция, что в ситуации, когда сотрудник налогового органа передал письменное извещение лицу, действующему в условиях, в которых разумно предположить наличие полномочия на прием корреспонденции (в т.ч. сотрудник канцелярии или приемной организации), но в итоге выяснилось, что данное лицо не было уполномочено на прием корреспонденции ни доверенностью, ни приказом, суд может признать налогоплательщика извещенным[702]. В том же ключе сформулирован п. 9 Постановления Пленума ВАС РФ от 17 февраля 2011 г. № 12: судебное извещение, адресованное юридическому лицу, филиалу или представительству юридического лица, вручается лицу, уполномоченному на получение корреспонденции (ч. 3 ст. 123, п. 4 ч. 4 ст. 123 АПК РФ). Полномочие лица на получение корреспонденции может явствовать из обстановки, в которой действует лицо, принимающее корреспонденцию (например, это секретарь, сотрудник канцелярии).

Кроме того, если в гражданских правоотношениях в силу ст. 185.1 ГК РФ нотариальное удостоверение доверенности, выданной физическим лицом, является необходимым не во всех случаях, то в соответствии с п. 3 ст. 29 НК РФ уполномоченный представитель налогоплательщика – физического лица осуществляет свои полномочия только на основании нотариально удостоверенной доверенности или доверенности, приравненной к нотариально удостоверенной в соответствии с гражданским законодательством РФ. Как следует из п. 4 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. № 57, данные положения распространяются также и на физических лиц, являющихся индивидуальными предпринимателями.

---

[700] *Пеховский А., Сосновский С.* Может ли комиссия банка за перечисление сбора в бюджет превышать сам сбор? // Конкуренция и право. – 2014. – № 3. – С. 28.

[701] *Кучерявенко Н.П.* Курс налогового права: В 2 т. – М., 2009. – Т. 1: Общая часть. – С. 606.

[702] Рекомендации Научно–консультативного совета при ФАС Волго–Вятского округа «О практике применения налогового законодательства» (по итогам заседания 27 октября 2011 г.) // СПС Гарант, СПС КонсультантПлюс, URL: http://www.fasvvo.arbitr.ru

Однако нотариальное удостоверение доверенности необходимо только для уполномоченных представителей ограниченного круга физических лиц – налогоплательщиков, плательщиков страховых взносов, плательщиков сборов и налоговых агентов (п. 4 ст. 26 НК РФ). Если физическое лицо выступает в налоговых правоотношениях в ином качестве (например, является контрагентом проверяемого налогоплательщика – п. 1 ст. 93.1 НК РФ), то нотариальное удостоверение доверенности представителя такого физического лица не является обязательным.

Также можно отметить, что в силу п. 1, 2 ст. 183 ГК РФ при отсутствии полномочий действовать от имени другого лица или при превышении таких полномочий сделка считается заключенной от имени и в интересах совершившего ее лица, если только другое лицо (представляемый) впоследствии не одобрит данную сделку. Последующее одобрение сделки представляемым создает, изменяет и прекращает для него гражданские права и обязанности по данной сделке с момента ее совершения. Аналогичных норм в НК РФ не предусмотрено. Соответственно, если, например, налоговая декларация (ст. 80 НК РФ), представленная в налоговый орган, подписана некоторым лицом в отсутствие полномочий (в т.ч. юристом организации, действующим без доверенности), то в действительности такой документ налоговой декларацией не является. Последующее одобрение данных действий руководителем организации никаких последствий не влечет, представленный документ не приобретет статуса налоговой декларации (в т.ч. с момента ее представления), а организация может быть привлечена к ответственности по ст. 119 НК РФ. То, что последующее совершение гражданско–правовых сделок не может изменить уже возникшие публичные правоотношения (если только иное специально не установлено в законодательстве) подтверждается, например, в Постановлении Президиума ВАС РФ от 4 сентября 2012 г. № 3127/12.

В ряде случаев налоговое представительство частного субъекта невозможно в принципе, исходя из норм НК РФ и существа правоотношений (свидетель по ст. 90 НК РФ обязан давать показания лично, а не через представителя). Иногда же, наоборот, представительство в налоговых правоотношениях возможно, несмотря на то, что представляемое лицо не является ни налогоплательщиком, ни плательщиком сборов, ни налоговым агентом. Например – банк имеет полное право на налоговое представительство (и не может не иметь его, поскольку банк, в силу ст. 1, 12 Федерального закона от 2 декабря 1990 г. № 3951 «О банках и банковской деятельности» регистрируется по решению Банка России и только в виде юридического лица – хозяйственного общества).

Применительно к правовым последствиям действий (бездействия) представителя соответствующее разъяснение дано в п. 3 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. № 57: по смыслу гл. 4 НК РФ, в том числе п. 1 ст. 26, субъектом налогового правоотношения является сам налогоплательщик, независимо от того, лично ли он участвует в этом правоотношении либо через законного или уполномоченного представителя. В связи с этим при решении вопроса о привлечении налогоплательщика к ответственности за то или иное нарушение законодательства о налогах и сборах действия (бездействие) его представителя расцениваются как действия (бездействие) самого налогоплательщика. За ненадлежащее исполнение возложенных на него обязанностей в сфере налогообложения законный или уполномоченный представитель отвечает перед доверителем по правилам соответственно гражданского, семейного или трудового законодательства.

Следует только отметить, что в весьма распространенной ситуации, когда субъектом обязанности по уплате налога является несовершеннолетнее лицо (например – ребенок стал сособственником квартиры вследствие ее приватизации и в связи с этим обязан уплачивать налог на имущество физических лиц), какой–либо конкретной ответственности его законных представителей (в т.ч. родителей) за неуплату от его имени налога в гражданском или в семейном законодательстве не установлено.

В принципе не исключено и недобросовестное использование налогового представительства (а также посреднических договоров, например, договора комиссии) для имитации возникновения налоговых последствий деятельности не у того лица, который реально ее осуществляет и пользуется ее результатами, а у другого лица (представляемого, комитента и т.д.). Частный случай подобной «схемы» приведен, например, в Определении ВС РФ от 27 ноября 2015 г. № 306КГ157673.

Вообще говоря, возможен и широкий подход к налоговому представительству. Так, по мнению Н.П. Кучерявенко, можно вычленить два типа представительства: властное налоговое представительство, осуществляемое через компетенцию органов, представляющих государство как собственника налоговых поступлений и организатора налоговых отношений, а также обязанное налоговое представительство, направленное на своевременное и наиболее полное и осуществление и реализацию налоговой обязанности плательщиком налогов и сборов, состоящее в делегировании ряда его обязанностей иным субъектам (официальным, законным, уполномоченным представителям налогоплательщика)[703]. С этой точки зрения государство, как и юридическое лицо, действует только посредством своих органов, а налоговые органы представляют государство в налоговых правоотношениях.

Полномочие, предоставленное законом публичному субъекту (должностному лицу) вправе (обязан) осуществлять только этот субъект (должностное лицо), если иное специально не оговорено в законе. В частности, в положениях НК РФ практически везде уравниваются полномочия руководителя налогового органа и его заместителей, а возможности по делегированию этих полномочий не предусмотрено. Так, в силу п. 7 ст. 101 НК РФ по результатам рассмотрения материалов камеральной (выездной) налоговой проверки решение выносится руководителем (заместителем руководителя) налогового органа. В ст. 8 Закона РФ от 21 марта 1991 г. № 9431 «О налоговых органах Российской Федерации» установлено, какие именно полномочия налоговых органов могут реализовывать только руководители налоговых органов и их заместители. Соответственно, невозможна передача данных полномочий от руководителя налогового органа налоговому инспектору путем составления доверенности (издания приказа, иным способом), хотя налоговый инспектор может быть назначен временно исполняющим обязанности руководителя (заместителя руководителя) – ст. 60.2 ТК РФ.

В некоторых (хотя и редких) случаях должностное лицо налогового органа, реализовавшее некоторое полномочие, обязано реализовать и последующее полномочие. Так, в Постановлении Президиума ВАС РФ от 29 сентября 2010 г. № 4903/10 (впоследствии – в п. 42 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. № 57) разъяснено, что рассмотрение материалов проверки и вынесение решения по ее результатам должно быть осуществлено одним и тем же должностным лицом налогового органа (руководителем или заместителем руководителя). Данного ограничение предопределено единством процедур рассмотрения материалов проверки и вынесения решения по его результатам, а также их квазисудебным характером, требующим оценки материалов проверки и доводов (возражений) налогоплательщика уполномоченным должностным лицом для применения своих дискреционных полномочий. С другой стороны, очевидно, что, например, решение по результатам камеральной (выездной) проверки (ст. 101 НК РФ) и принимаемое в порядке его реализации решение о взыскании налога за счет денежных средств (ст. 46 НК РФ), могут быть приняты разными уполномоченными должностными лицами, в т.ч. и по той причине, что решения по ст. 46 НК РФ какой–либо особой оценки фактов, на основании которых доначислены налоги, не требуют;

– субъекты, предоставляющие информацию налоговым органам. Категория указанных лиц достаточно широка и включает, в том числе некоторые органы государственной власти. Данная обязанность может быть установлена как в НК РФ, так и в иных нормативных актах. Цель возложения обязанности – обеспечить налоговые органы существенной для налогообложения информацией: о налогоплательщиках, их месте нахождения, об осуществляемой ими деятельности, о наличии у них облагаемого имущества и др.

В статье 85 НК РФ обязанность по предоставлению информации возложена на широкий круг лиц: на органы юстиции – о нотариусах; на адвокатские палаты субъектов РФ – об адвокатах; на органы, осуществляющие регистрацию (миграционный учет) физических лиц по месту жительства (месту пребывания) – о фактах регистрации (учета); на органы, осуществляющие регистрацию актов гражданского состояния физических лиц – о фактах рождения и смерти физических лиц, о фактах заключения брака, расторжения брака, установления отцовства; на органы, осуществляющие кадастровый учет, ведение государственного кадастра недвижимости и государственную регистрацию прав на недвижимое имущество и сделок с ним – о недвижимом имуществе, правах на него и сделках с ним; на органы, осуществляющие регистрацию транспортных средств – о транспортных средствах и об их владельцах; на органы (учреждения), уполномоченные совершать нотариальные действия, и на нотариусов, занимающихся частной практикой – о выдаче свидетельств о праве на наследство и о нотариальном удостоверении договоров дарения и т.д.

Следует отметить, что информация от некоторых государственных органов и должностных лиц является для налоговых органов достаточным основанием для исчисления и истребования налога у налогоплательщиков. По ряду поимущественных налогов государство не возлагает на налогоплательщиков – владельцев имущества обязанности по представлению налоговой декларации, поскольку облагаемое имущество регистрируется в соответствующих органах, а последние сообщают эту информацию в налоговые органы. Так, в соответствии с п. 1 ст. 362 НК РФ сумма транспортного налога, подлежащая уплате налогоплательщиками – физическими лицами, исчисляется налоговыми органами на основании сведений, которые представляются в налоговые органы органами, осуществляющими государственную регистрацию транспортных средств на территории Российской Федерации. Согласно п. 2 ст. 52 и п. 3 ст. 363 НК РФ налогоплательщики – физические лица уплачивают транспортный налог на основании налогового уведомления, направляемого налоговым органом.

---

[703] *Кучерявенко Н.П.* Курс налогового права: В 2 т. – М., 2009. – Т. 1: Общая часть. – С. 158 – 159.

В Определении КС РФ от 22 января 2014 г. № 65–О разъяснено, что ст. 85 НК РФ предусматривает обязанность государственных органов сообщать в налоговые органы сведения, необходимые для исчисления налогов. Данное правовое регулирование адресовано органам государственной власти и направлено на обеспечение уплаты налогов и сборов в установленном законом размере. Оно не определяет субъект, объект налогообложения, а также размер налогового обязательства и особенности уплаты налога.

– субъекты, способствующие контрольной деятельности налоговых органов. Категория указанных субъектов также достаточно широка. К ней относятся свидетели (ст. 90 НК РФ), контрагенты налогоплательщика (ст. 93.1 НК РФ), аудиторские организации (индивидуальные аудиторы) (ст. 93.2 НК РФ); эксперты (ст. 95 НК РФ), специалисты (ст. 96 НК РФ), переводчики (ст. 97 НК РФ), понятые (ст. 98 НК РФ) и др.

В соответствии с п. 1 ст. 90 НК РФ в качестве свидетеля для дачи показаний может быть вызвано любое физическое лицо, которому могут быть известны какие–либо обстоятельства, имеющие значение для осуществления налогового контроля. Как видно, указанная норма позволяет привлечь в качестве свидетеля практически любое физическое лицо. В Определении КС РФ от 16 июля 2015 г. № 1770О разъяснено, что положения п. 1 ст. 90 НК РФ, регламентирующие участие свидетеля в мероприятиях налогового контроля, направлены на обеспечение полного и всестороннего изучения обстоятельств, имеющих значение для выявления действительного размера налогового обязательства. Кроме того, в Определении КС РФ от 29 сентября 2016 г. № 1749О отмечается, что одной из форм проведения налогового контроля являются налоговые проверки, при их осуществлении налоговые органы вправе привлекать специалистов и экспертов, которые относятся к субъектам, способствующим контрольной деятельности налоговых органов. Также можно отметить Определение КС РФ от 18 июля 2017 г. № 1722О, в соответствии с которым свидетель по НК РФ не обязан давать показания, могущие ухудшить положение его самого или его близких родственников либо привести к разглашению доверенной ему охраняемой законом тайны, т.е. наделение этого лица свидетельским иммунитетом, является одной из важнейших и необходимых предпосылок реального соблюдения прав и свобод человека и гражданина.

В ст. 128 НК РФ предусмотрена ответственность свидетеля: неявка либо уклонение от явки без уважительных причин лица, вызываемого по делу о налоговом правонарушении в качестве свидетеля, влечет взыскание штрафа в размере тысячи рублей; неправомерный отказ свидетеля от дачи показаний, а равно дача заведомо ложных показаний влечет взыскание штрафа в размере трех тысяч рублей.

Угроза применения штрафов в столь незначительных размерах может и не стимулировать лиц, вызываемых в качестве свидетелей, являться в налоговые органы и давать правдивые показания. Поэтому на практике значимые свидетельские показания зачастую получаются налоговыми органами от лиц, состоящих в конфликте с контролируемым налогоплательщиком (бывшие компаньоны, уволенные работники, состоящие в разводе супруги и т.д.).

Свидетельские показания, полученные в соответствии со ст. 90 НК РФ, вполне могут быть использованы налоговым органом, как одно из доказательств, обосновывающих то, что реальная хозяйственная деятельность налогоплательщика и его взаимоотношения с контрагентами принципиально отличаются от того, как они отражены в документах бухгалтерского (налогового) учета. Пример подобного использования свидетельских показаний – Постановление Президиума ВАС РФ от 11 мая 2010 г. № 18172/09. Активное применение налоговыми органами свидетельских показаний и иных альтернативных способов получения информации о контролируемом налогоплательщике не удивительно, поскольку при современном уровне развития компьютерной и множительной техники имитация недобросовестным налогоплательщиком желаемого содержания документов, связанных с исчислением и уплатой налогов, не составляет особых проблем.

Кроме того, показания свидетелей, полученные налоговыми органами в рамках контрольных процедур по ст. 90 НК РФ, в случае последующего судебного разбирательства вполне могут быть закреплены уже в качестве судебных свидетельских показаний (ст. 69 ГПК РФ, ст. 51 КАС РФ, ст. 56 АПК РФ). Однако, данный вид судебных доказательств не может быть рассмотрен без учета того, что в России, во–первых, достаточно либеральное уголовное наказание за заведомо ложные показания свидетеля (ст. 307 УК РФ), а во–вторых, с учетом данных судебной статистики за 2017 год (форма № 10.3 – Отчет о видах наказания по наиболее тяжкому преступлению (без учета сложения)), размещенной на сайте Судебного департамента при ВС РФ[704], в России к ответственности по ч. 1 ст. 307 УК РФ за указанный период было привлечено 778 человек (т.е. без лишения свободы), а по ч. 2 ст. 307 УК РФ – 16 человек (из них назначено основное наказание в виде лишения свободы – 5, в виде штрафа – 1, осуждено условно – 9, а также освобождено от наказания по амнистии – 1).

По сведениям, приведенным А.А. Тилле, в судебных процессах в США большее значение придают показаниям свидетелей, в России – письменным доказательствам. Объясняется это просто – в США вранье под присягой – тяжкое и неотвратимое преступление, в России врут все снизу до верху и за грех это не считают. Наоборот, соврать в пользу друга или родственника, начальника или соседа – святое дело[705]. С современной точки зрения, и письменные доказательства в России не являются более надежным источником сведений (и, вообще говоря, формально не могут являться таковыми в силу того, что никакие доказательства для суда не имеют заранее установленной силы – ч. 2 ст. 67 ГПК РФ, ч. 2 ст. 84 КАС РФ, ч. 5 ст. 71 АПК РФ). Либеральный характер ч. 1 ст. 303 УК РФ «Фальсификация доказательств и результатов оперативно–разыскной деятельности», а также сведения из того же статистического отчета формы № 10.3, к сожалению, свидетельствуют о проблемах и в этой сфере.

На основании п. 1 ст. 93.1 НК РФ должностное лицо налогового органа, проводящее налоговую проверку, вправе истребовать у контрагента или у иных лиц, располагающих документами (информацией), касающимися деятельности проверяемого налогоплательщика (плательщика сбора, плательщика страховых взносов, налогового агента), эти документы (информацию). В п. 5, 6 ст. 93.1 НК РФ установлено, что лицо, получившее требование о представлении документов (информации), в общем случае исполняет его в течение пяти дней со дня получения или в тот же срок уведомляет, что не располагает истребуемыми документами (информацией). Отказ лица от представления истребуемых при проведении налоговой проверки документов или непредставление их в установленные сроки признаются налоговым правонарушением и влекут ответственность, предусмотренную ст. 126 НК РФ.

Как следует из налогового законодательства, существуют и **иные частные субъекты** налогового права. Так, в соответствии с п. 4 – 4.4 ст. 58, подп. 3 п. 3 ст. 45 НК РФ в качестве одного из возможных способов уплаты налога предусмотрена уплата физическими лицами налогов через кассу местной администрации либо через организацию федеральной почтовой связи в случае отсутствия банка, а также через многофункциональный центр предоставления государственных и муниципальных услуг. В этом случае данные публичные субъекты обязаны, в т.ч. принимать от физических лиц денежные средства в счет уплаты налогов, правильно и своевременно их перечислять в бюджетную систему Российской Федерации на соответствующий счет Федерального казначейства по каждому налогоплательщику (налоговому агенту). При этом плата за прием денежных средств и их перечисление в бюджетную систему Российской Федерации не взимается.

В научной литературе предлагаются и другие способы классификации субъектов налогового права. Так, Н.П. Кучерявенко подразделяет субъектов налогового права на властвующих и обязанных[706]. М.Ю. Орлов предлагает выделить 1) публичных субъектов; 2) органы власти; 3) организации; 4) физических лиц[707]. Н.М. Чепурнова и Т.Н. Затулина придерживаются достаточно развернутой классификации: 1) субъекты, обладающие частной налоговой правосубъектностью: налогоплательщики; 2) субъекты, обладающие публичной налоговой правосубъектностью: налоговые органы (МНС России); таможенные органы (ГТК России); финансовые органы (Минфин России, министерства финансов и финансовые управления субъектов РФ и муниципальных образований); 3) субъекты, содействующие уплате налога и проведению налогового контроля: налоговые агенты, налоговые представители, банки, сборщики налогов (государственные органы исполнительной власти и исполнительные органы власти местного самоуправления, осуществляющие контроль за уплатой, прием и взимание налогов помимо налоговых органов и таможенных органов), регистрирующие органы (органы,

---

[704] URL: http://www.cdep.ru

[705] *Тилле А.А.* Занимательная юриспруденция. – М., 2000. – С 12.

[706] *Кучерявенко Н.П.* Курс налогового права. В 6 т. – Харьков, 2004. – Т. II: Введение в теорию налогового права. – С. 125.

[707] *Орлов М.Ю.* Десять лекций о налоговом праве России: учебн. пособие. – М., 2009. – С. 73, 74.

осуществляющие государственную регистрацию юридических лиц и индивидуальных предпринимателей, органы ЗАГС, нотариусы); 4) участники мероприятий налогового контроля (свидетели, понятые, эксперты, специалисты и свидетели)[708].

Правоотношение обычно определяется в теории права как охраняемое государством общественное отношение, урегулированное правом и характеризующееся наличием субъективных прав и обязанностей у его участников.

Следовательно, **налоговое правоотношение** – охраняемое государством общественное отношение, урегулированное налоговым правом и характеризующееся наличием субъективных прав и обязанностей у его участников. По мнению А.В. Демина, налогово–правовая норма выступает важнейшей предпосылкой и обязательным основанием (наряду с юридическим фактом) для возникновения, изменения и прекращения налогового правоотношения, а налоговое правоотношение – результатом действия соответствующей нормы налогового права[709].

Налоговый кодекс РФ в ст. 2 определяет круг общественных отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах. В некоторых положениях НК РФ прямо используется термин «налоговые правоотношения». Например, раздел II НК РФ обозначен «Налогоплательщики и плательщики сборов, плательщики страховых взносов. налоговые агенты. представительство в налоговых правоотношениях».

Естественно, субъект правоотношения – более узкая категория, чем субъект права. Субъекты правоотношений – персонально индивидуализированные лица, участвующие в конкретном правоотношении. Не все субъекты права на практике становятся субъектами правоотношений. В частности, несмотря на то, что в силу п. 1 ст. 207 НК РФ налогоплательщиками НДФЛ признаются в т.ч. физические лица, являющиеся налоговыми резидентами Российской Федерации (т.е. в общем случае, все те, кто фактически находятся в Российской Федерации не менее 183 календарных дней в течение 12 следующих подряд месяцев – п. 2 ст. 207 НК РФ), на практике далеко не все физические лица будут участниками правоотношений по уплате данного налога. Так, имеет место обширный список недекларируемых и необлагаемых доходов (ст. 217 НК РФ, в т.ч. стипендии – п. 11 и пенсии – п. 2); а поступления от операций, связанных с имущественными и неимущественными отношениями физических лиц, признаваемых членами семьи и (или) близкими родственниками в соответствии с СК РФ, в общем случае не признаются доходами (п. 5 ст. 208 НК РФ).

В определение отрасли налогового права ранее были включены общественные отношения **по уплате налогов** (в т.ч. страховых взносов), поскольку именно эти общественные отношения являются наиболее массовыми и важными; именно они предопределяют конечную цель правового регулирования – финансовое обеспечение деятельности публично–правовых образований. Данные общественные отношения существуют только как правоотношения (не как фактические отношения). Кроме того, отношения по уплате налогов имеют и иные особенности. Их можно охарактеризовать следующим образом:

– **являются имущественными** (но не гражданско–правовыми и не деликтными). При этом наличные деньги и безналичные денежные средства в ст. 128 ГК РФ определены, как вид имущества. Однако, как отмечает С.Н. Братусь, денежные средства не являются в финансовых отношениях ни средством обращения, ни мерилом стоимости: при аккумуляции и расходовании через бюджет этих средств не возникает эквивалентных или иных возмездных отношений[710]. Кроме того, с точки зрения К.С. Бельского, деньги являются юридической категорией и без участия государства они не могут находиться в обращении[711]. Сходные рассуждения можно видеть и в иной работе: деньги являются результатом, формой и следствием суверенитета государства[712]. Соответственно, в современном обществе, как деньги, так и налоги существуют только благодаря государству; а самостоятельное установление налогов и выпуск денег в обращение – признаки суверенитета государства. Обобщенная позиция высказывается В.М. Сырых: в случае отсутствия нормы публичного права, нет ни правоотношения, ни общественного отношения[713].;

– **возникают вследствие правомерной деятельности налогоплательщика, имеющей экономическое содержание и результат** (но не по инициативе налогоплательщика, не по инициативе государственного органа, и не вследствие наличия какого–либо договора между ними). Т.А. Гусева отмечает, что налоговые правоотношения часто становятся производными от иных, как правило, имущественных отношений[714]. Пример такого подхода продемонстрирован в Постановлении КС РФ от 13 марта 2008 г. № 5П: собственники имущества обязаны в силу ГК РФ нести бремя содержания принадлежащего им имущества (ст. 210), включая участие в уплате налогов в отношении этого имущества (ст. 249). Е.В. Порохов обоснованно отмечает, что налоговое обязательство не возникает из договора государства с налогоплательщиком, оно является внедоговорным обязательством. При этом в том же гражданском праве есть внедоговорные обязательства (по необоснованному обогащению, по причинению вреда, по публичному обещанию вознаграждения). Не возникает налоговое обязательство и из административно–правового акта[715];

– **возникают между налогоплательщиком и государством** (а не между налогоплательщиком и налоговым органом). Налогоплательщик, уплачивая налог, платит его напрямую государству, а не налоговому органу. Налоговый орган проявляет свои властные полномочия в сфере налогового контроля, в сфере принудительного взыскания налога и т.д., но не в «обычной» ситуации добровольной и своевременной уплаты налога плательщиком;

– **предусматривают одностороннюю активную обязанность** налогоплательщика по уплате налога государству в установленный срок и не предполагают никакого юридически обязательного встречного представления от государства. С.Г. Пепеляев обоснованно полагает, что налоговому обязательству не свойственны требования воздержаться от определенных действий[716];

– **по общему правилу не могут быть изменены** ни налогоплательщиком, ни государством. Сумма налога, подлежащая уплате, не может быть увеличена или уменьшена ни в каком случае – размер определяется законом и параметрами осуществленной деятельности. Налогоплательщик не имеет права по своему желанию изменить срок уплаты, хотя может уплатить налог досрочно. Исключения представляют случаи, когда по инициативе налогоплательщика индивидуальным актом уполномоченного органа (налогового, таможенного, иного) изменяется срок уплаты налога (гл. 9 НК РФ, реструктуризация). Кроме того, безнадежные долги по налогам могут быть списаны уполномоченным органом (ст. 59 НК РФ).

Д.В. Винницкий обоснованно отмечает особенности отношений по уплате (взиманию) налогов и сборов. В этих отношениях налоговый орган практически не обладает никакими полномочиями по принятию обязательных для исполнения правоприменительных (индивидуальных) актов, которые могут порождать (изменять, прекращать) эти правоотношения. Он не может по своему усмотрению увеличить или уменьшить сумму налога для конкретного налогоплательщика (руководствуясь, например, соображениями целесообразности или требованием эффективности использования средств), определить для него объект налогообложения иначе, чем это предусмотрел законодатель, и т.п. Единственная задача налогового органа в сфере отношений по уплате (взиманию) налога или сбора – это наиболее

---

[708] *Чепурнова Н.М., Затулина Т.Н.* Конституционно–правовые основы регулирования налоговых отношений в Российской Федерации. – М., 2010. – С. 53.

[709] *Демин А.В.* Нормы налогового права – Красноярск, 2010. – С. 74.

[710] *Братусь С.Н.* Предмет и система советского гражданского права. – М., 1963. – С. 122.

[711] *Бельский К.С.* К вопросу о понятии денежной системы Российской Федерации. // Финансовое право. – 2005. – № 8.

[712] Актуальные проблемы финансового права: монография / отв. ред. Е.Ю. Грачева. – М., – 2016. – С. 155.

[713] *Сырых В.М.* Материалистическая философия публичного права: монография. – М., 2016. – С. 89.

[714] *Гусева Т.А.* Налоговое планирование в предпринимательской деятельности: правовое регулирование. – М., 2007. – С. 272.

[715] *Порохов Е.В.* Налоговая обязанность. Налоговая правосубъектность. // Очерки налогово–правовой науки современности. – Москва–Харьков, 2013. – С. 276 – 277.

[716] Налоговое право: учебник для вузов / Под. ред. С.Г. Пепеляева. – М., 2015. – С. 185.

точным образом исполнить закон о налоге (сборе)[717]. Некоторое исключение составляет случай исчисления налога налоговым органом (п. 2 ст. 52 НК РФ): в общем случае, до получения от налогового органа налогового уведомления налогоплательщик может не уплачивать налог (п. 4 ст. 57 НК РФ).

Следует учитывать, что в настоящее время обязанность по уплате налога в силу презумпций ст. 45 НК РФ, как правило, считается исполненной налогоплательщиком не в момент, когда денежные средства в уплату налога поступили в бюджетную систему (на бюджетный счет в ЦБ РФ), а в более ранний момент – когда налогоплательщик фактически передал контроль над своими денежными средствами банку и распорядился об их перечислении в виде налога в бюджетную систему. В Постановлении КС РФ от 12 октября 1998 г. № 24П указано, что налогоплательщик не несет ответственность за действия всех организаций, участвующих в многостадийном процессе уплаты и перечисления налогов в бюджет. Конституционная обязанность каждого налогоплательщика по уплате налогов считается исполненной в тот момент, когда изъятие части его имущества, предназначенной для уплаты в бюджет в качестве налога, фактически произошло; такое изъятие происходит в момент списания банком с расчетного счета налогоплательщика соответствующих средств в уплату налога.

Таким образом, в большинстве случаев общественные отношения по уплате налогов заканчиваются для налогоплательщика в момент, определенный в ст. 45 НК РФ; соответственно возникают **общественные отношения по перечислению банками налогов в бюджетную систему**. Поскольку поступление налога в бюджетную систему без участия хотя бы одного банка в настоящее время невозможно, данный вид общественных отношений также исключительно важен. Что же касается особенностей таких общественных отношений, то они также являются имущественными (т.к. предполагают передачу банком имущества – денежных средств от налогоплательщика публичному субъекту (субъектам)). Кроме того, данные отношения предполагают одностороннюю активную обязанность банка и безвозмездность (как со стороны налогоплательщика, так и со стороны государства). В силу п. 2 ст. 60 НК РФ поручение налогоплательщика или поручение налогового органа исполняется банком в течение одного операционного дня, следующего за днем получения такого поручения, если иное не предусмотрено НК РФ, при этом плата за обслуживание по указанным операциям в общем случае не взимается.

Но в отличие от отношений по уплате налогов (в т.ч. страховых взносов), отношения по перечислению банком налога в бюджетную систему возникают не в результате экономической деятельности банка, а в результате действий налогоплательщика, направленных на уплату им налога; банк формально оперирует не со своим имуществом, а с имуществом налогоплательщика.

Следует отметить, что **иные общественные отношения**, регулируемые налоговым правом, **имеют совершенно другие особенности**.

Так, **отношения по уплате сборов** частично регламентируются налоговым правом. В п. 3 ст. 1 НК РФ установлено, что действие НК РФ распространяется на отношения по установлению, введению и взиманию сборов, страховых взносов в тех случаях, когда это прямо предусмотрено НК РФ, то есть субсидиарно. «Право сборов» в настоящее время не выделяется, хотя и не исключено, что со временем это произойдет. Отношения по уплате сборов имеют имущественный характер, но, как правило, возникают по воле самого плательщика, поскольку уплата сбора в силу п. 2 ст. 8 НК РФ является одним из условий совершения в отношении плательщика юридически значимых действий, желательных для плательщика. Иными словами, плательщик изначально «не должен» государству сбор, а государство «не должно» бесплатно выполнять в отношении плательщика оплачиваемые сбором юридически значимые действия, но если плательщик желает получить их, то он, в частности, производит авансовую оплату сбора и представляет доказательства его уплаты для инициирования процедуры совершения юридически значимых действий.

Что же касается отношений по уплате страховых взносов, несмотря на то, что п. 3 ст. 1 НК РФ также предполагает только субсидиарное действие НК РФ в этих правоотношениях, в подавляющем большинстве случаев правовое регулирование отношений по уплате налогов и отношений по уплате страховых взносов является идентичным (т.е. законодатель указывает на то, что некоторые нормы НК РФ одновременно относятся и к налогам, и к страховым взносам). Технически проще было бы в одной из статей в начале НК РФ указать, что все нормы НК РФ, относящиеся к налогам, относятся и к страховым взносам, если только иное прямо не указано в нормах. По этой причине разграничение налогов и страховых взносов в НК РФ можно охарактеризовать, как в основном искусственное, и, возможно, направленное только на оправдание того, что с 2010 г. по 2016 г. страховые взносы уплачивались на основании отдельного законодательства и с собственной терминологией.

Отношения по взысканию неуплаченных налогов (страховых взносов, сборов пеней, санкций, процентов, авансовых платежей) имеют имущественный характер, инициируются налоговым органом при наличии у него достоверной информации о неисполнении соответствующей обязанности путем направления плательщику требования об уплате налога (ст. 69, 70 НК РФ). Данные отношения реализуются либо во внесудебном порядке (как правило, в отношении организаций и индивидуальных предпринимателей – ст. 46, 47 НК РФ), либо в судебном порядке (обычно в отношении физических лиц, не являющихся индивидуальными предпринимателями – ст. 48 НК РФ).

Следует отметить, что внесудебный порядок взыскания ранее обозначался, как бесспорный. Так, в п. 19 инструкции Минфина СССР от 12 июня 1981 г. № 121 «По применению положения о взыскании не внесенных в срок налогов и неналоговых платежей» (утратила силу) было установлено, что суммы недоимки по платежам, причитающимся с предприятий, учреждений и организаций, взыскивается в бесспорном порядке по распоряжению органов взыскания. В силу определенной «инерции» такое обозначение порядка взыскания иногда встречается и в современных правовых актах (например – в Определениях КС РФ от 4 июня 2009 г. № 1032ОО и от 27 января 2011 г. № 91ОО; в п. 11, 58 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. № 57, в Постановлениях Президиума ВАС РФ от 16 февраля 2010 г. № 15823/09 и от 10 июля 2012 г. № 6791/11, в Определениях ВС РФ от 21 марта 2016 г. № 308КГ1514227 и от 22 ноября 2017 г. № 303КГ178359). Очевидно, что с современной точки зрения наименование «бесспорный порядок», характерное для советского финансового права, не может означать, что заинтересованное лицо лишено прав на обжалование действий (ненормативных актов) налоговых органов, которыми реализуется данный порядок.

Кроме того, иногда имеет место применение сходного, но принципиально отличного по содержанию термина – бесспорный характер требований. Так, в Обзоре судебной практики Верховного Суда РФ за третий квартал 2011 года (утв. Президиумом ВС РФ 7 декабря 2011 г.) констатируется, что требования о взыскании налога, сбора, пеней, штрафов за счет имущества физического лица зачастую носят бесспорный характер. В п. 3 Постановления Пленума ВС РФ от 27 декабря 2016 г. № 62 «О некоторых вопросах применения судами положений Гражданского процессуального кодекса Российской Федерации и Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации о приказном производстве» разъяснено, что требования, рассматриваемые в порядке приказного производства, должны быть бесспорными. Бесспорными являются требования, подтвержденные письменными доказательствами, достоверность которых не вызывает сомнений, а также признаваемые должником.

Очевидно, что бесспорный характер требований сам по себе еще не означает бесспорного (внесудебного) порядка их удовлетворения. Кроме того, то, какой именно порядок взыскания подлежит применению в конкретной ситуации следует из закона; а то, являются ли определенные требования бесспорными, может предполагать их оценку уполномоченным лицом (если иное не установлено в законе).

Отношения по установлению (введению) налогов и сборов не имеют имущественного характера, возникают между органами власти (например, при реализации законодательной инициативы), а налогоплательщики в них не участвуют, поскольку прямая демократия в данном случае невозможна.

Представляет интерес позиция о том, что общественные отношения по установлению (введению) налогов упомянуты законодателем в ст. 2 НК РФ ошибочно, т.к. они в большей степени относятся к конституционному (государственному) праву[718]. Однако, следует признать, что с практической точки зрения наличие соответствующих норм в НК РФ дает определенное удобство – основные особенности установления (введения) налогов, существенные для налогоплательщика, урегулированы в том же нормативном акте, в котором содержатся и иные нормы, регламентирующие вопросы налогообложения.

---

[717] *Винницкий Д.В.* Российское налоговое право: проблемы теории и практики. – СПб., 2003. – С. 91.

[718] *Орлов М.Ю.* Десять лекций о налоговом праве России: учебн. пособие. – М., 2009. – С. 37.; *Тимофеев Е.В.* Налоговое право России – практическое и увлекательное. Полутом I: От основ к источникам и основным принципам. – М., 2017. – С. 20.

Отношения по предоставлению информации. Объектом подобных отношений является не имущество, а информация (которая зачастую впоследствии используется в целях обеспечения исполнения обязанностей по уплате налогов). Исходя из НК РФ, частные субъекты в ряде случаев обязаны передавать информацию налоговым органам инициативно, без специальных запросов, при наступлении определенных юридических фактов (подп. 4, 6 п. 1, п. 2, 2.1, 3.1, 3.2 ст. 23, подп. 2, 4 п. 3 ст. 24, п. 3.1 ст. 60, ст. 80, ст. 85, п. 1 ст. 85.1, п. 1.1 ст. 86 НК РФ и др.), либо по специальному запросу налогового органа (п. 2 ст. 86, ст. 93.1, ст. 93.2 НК РФ и др.). Информация предоставляется в виде сообщений, налоговых деклараций (расчетов), сведений об облагаемом имуществе налогоплательщиков или о самих налогоплательщиках и т.д.

Налоговые органы (иные уполномоченные органы) также обязаны в ряде случаев инициативно передавать информацию указанным в законе частным субъектам при наступлении определенных обстоятельств (в т.ч. подп. 9 п. 1 ст. 21, подп. 6 п. 1 ст. 32, п. 7 ст. 45, п. 3, 9 ст. 78, п. 4 ст. 79, п. 2 ст. 101, п. 7 ст. 101.4 НК РФ), либо когда частные субъекты специально истребуют ее (п. 4 ст. 29, ст. 33 Конституции РФ, подп. 1, 2 п. 1 ст. 21, подп. 10 п. 1 ст. 32, ст. 34.2, п. 4 ст. 80 НК РФ и др.). Подобная информация подлежит представлению в виде документов, в том числе в виде сведений о принятых в отношении частного субъекта ненормативных актах (иных документах) и об их содержании, о наличии у частного субъекта обязанностей или прав, о времени и месте совершения определенных процедур, в виде отметки на налоговой декларации или в виде квитанции о ее приеме в электронной форме, в виде справки о состоянии расчетов и т.д.

Отношения налогового контроля (гл. 14 НК РФ), во многом представляют собой отношения по получению налоговыми органами информации о контролируемых частных субъектах (которая также впоследствии может быть использована в целях обеспечения исполнения обязанностей по уплате налогов). При этом сами по себе отношения налогового контроля не имеют имущественного характера, возникают между контролирующими и контролируемыми субъектами по инициативе контролирующих субъектов и, как правило, изменяются и прекращаются по воле последних. Как установлено в п. 12 ст. 89 НК РФ налогоплательщик обязан обеспечить возможность должностных лиц налоговых органов, проводящих выездную налоговую проверку, ознакомиться с документами, связанными с исчислением и уплатой налогов. На основании п. 1 ст. 90 НК РФ в качестве свидетеля для дачи показаний может быть вызвано любое физическое лицо, которому могут быть известны какие–либо обстоятельства, имеющие значение для осуществления налогового контроля.

Отношения по обжалованию актов налоговых органов, действий (бездействия) их должностных лиц (раздел VII НК РФ) возникают исключительно по инициативе лиц, подающих жалобу, могут быть реализованы в административном и (или) в судебном порядке.

Отношения налоговой ответственности за совершение налогового правонарушения (гл. 15, 16, 18 НК РФ) являются имущественными (поскольку НК РФ предусматривает только один вид налоговых санкций – штраф), возникают между правонарушителем и государством, но не вследствие экономически результативной правомерной деятельности, а вследствие совершения частным субъектом указанного в НК РФ особого вида правонарушения (налогового), обычно представляющего собой неправомерное бездействие (неисполнение установленной законом обязанности к определенному сроку). Данные правоотношения реализуются путем принятия налоговым органом правоприменительного акта, осуждающего от имени государства неправомерное деяние – решения о привлечении к налоговой ответственности (ст. 101, 101.4 НК РФ), и последующей уплаты (взыскания) наложенного данным решением штрафа.

В принципе, возможно выделение и иных общественных отношений, урегулированных налоговым правом (по учету налогоплательщиков – ст. 83, 84 НК РФ, по возврату излишне уплаченных или взысканных налогов – ст. 78, 79 НК РФ, по обмену информацией между органами власти – п. 3 ст. 32, п. 15.1 ст. 101 НК РФ и т.д.).

Таким образом, налоговое право регулирует комплекс различных общественных отношений, имеющих существенные отличия. Но поскольку отношения по уплате налогов являются наиболее важными и массовыми, когда говорят о налоговых правоотношениях, обычно имеют в виду именно их.

Налоговые правоотношения можно классифицировать и иными способами. Так, Д.В. Винницкий предлагает выделять отношения по установлению и введению налогов и сборов, налоговые обязательственные, налоговые процедурные, налоговые деликтные правоотношения, а также международные налоговые правоотношения[719]. Вообще говоря, в виде «закрытого» списка налоговые правоотношения могли бы быть классифицированы по кругу субъектов (отношения между частными субъектами налогового права, между публичными и частными субъектами, а также между публичными субъектами), а также по критерию того, являются ли они имущественными, либо не являются. Определенной проблемой будет только отграничение круга субъектов и отношений, поскольку, например, продолжает оставаться дискуссионным отнесение к налогам ряда публичных платежей; а также квалификация некоторых обязанностей, как преимущественно фискальных (по ведению бухучета и представлению отчетности, по применению ККТ и т.д.). Как справедливо отмечает В.В. Стрельников, при анализе всех сфер (групп) отношений, упомянутых в ст. 2 НК РФ, исследователь так или иначе приходит к необходимости квалификации понятий налога и сбора. Именно определение налога и сбора в конечном итоге ограничивает территорию налогово–правового регулирования. Иными словами, понятия налога и сбора – системообразующие категории налогового права. Любое изменение содержания указанных категорий будет автоматически изменять радиус налоговых правоотношений[720].

Еще одним традиционным, хотя и дискуссионным способом классификации правоотношений, является их разграничение на двусторонние (между двумя субъектами) и многосторонние (между тремя и более субъектами). К правоотношениям первого типа можно отнести «классические» правоотношения по уплате налогов «налогоплательщик – государство». В качестве правоотношений второго типа могут быть охарактеризованы, например, правоотношения между участниками консолидированной группы налогоплательщиков (гл. 3.1 НК РФ). Многосторонние правоотношения обычно сводятся к совокупности двусторонних. При этом очевидно, что, например, в любом из приведенных правоотношений некоторый субъект может выступать через представителя, а иногда выступает только через представителя. Например, государство действует исключительно посредством своих органов (законодательной, исполнительной, судебной и иной власти); юридическое лицо также действует исключительно через свои органы (представителей).

В.К. Бабаев указывает на то, что в юридической литературе существует деление правоотношений также на абсолютные и относительные. В относительных правоотношениях точно определены все участники. В абсолютных правоотношениях (правоотношения собственности, авторских прав, изобретательские...) известно лишь одно лицо – носитель субъективного права. Все остальные субъекты являются обязанными, т.е. не должны препятствовать осуществлению субъективного права лицом управомоченным[721]. Одно из оснований для выделения абсолютных правоотношений – следующая из теории правоотношений позиция, в соответствии с которой нарушить некоторое субъективное право (в том числе собственности) управомоченного лица может только то лицо, которое находится с ним в правоотношении. В налоговом праве (как и в иных публичных отраслях) обычно не выделяется абсолютных правоотношений, все правоотношения являются относительными, с однозначным определением состава участников, их прав и обязанностей. В качестве своеобразного исключения можно отметить правоотношения по установлению (введению) налогов, но само указание этих правоотношений в ст. 2 НК РФ спорно. Исходя из позиции М.В. Карасевой[722], в данных правоотношениях управомоченной стороной является публично–правовое образование, которому противостоит неопределенный круг субъектов, которые обязаны воздерживаться от действий, нарушающих права управомоченной стороны правоотношения.

1.6. НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКИ И НАЛОГОВЫЕ ОРГАНЫ, КАК ОСНОВНЫЕ УЧАСТНИКИ НАЛОГОВЫХ ПРАВООТНОШЕНИЙ

---

[719] *Винницкий Д.В.* Российское налоговое право: проблемы теории и практики. – СПб., 2003. – С. 152.

[720] Бюджетное и налоговое правовое регулирование: единство и дифференциация: монография / под ред. М.В. Карасевой. – М., 2012. – С. 53.

[721] Теория государства и права: учебник. / под ред. В.К. Бабаева. М., 2001. – С. 416.

[722] *Карасева М.В.* Финансовое правоотношение. – М., 2001. – С. 256.

Налогоплательщиками, плательщиками сборов, плательщиками страховых взносов признаются организации и физические лица, на которых в соответствии с НК РФ возложена обязанность уплачивать соответственно налоги, сборы, страховые взносы (ст. 19 НК РФ).

Исходя из указанной нормы, под налогоплательщиками (в т.ч. плательщиками страховых взносов) понимаются только те субъекты, которые уже несут субъективную обязанность по уплате конкретного налога (страхового взноса), т.е. участвующие в соответствующем правоотношении в качестве обязанного лица. Но следует учесть, что в законодательстве о налогах под налогоплательщиками обычно подразумеваются лица, которые в некоторый момент времени могут и не иметь обязанности по уплате какого–либо налога (хотя это в принципе не исключено). Данных лиц можно условно обозначить как потенциальных налогоплательщиков. О.В. Бойков в связи с этим дал следующее определение: налогоплательщик по НК РФ – это лицо, признаваемое субъектом возможных отношений по уплате налога[723]. В Решении ВАС РФ от 3 февраля 2004 г. № 16125/03 разъяснено, что в ст. 19 НК РФ дано общее определение налогоплательщиков и плательщиков сборов. В данном случае речь идет о потенциально возможной обязанности организаций и физических лиц, признаваемых законодателем плательщиками тех или иных налогов и сборов, а не об обязанности по уплате конкретной суммы налога или сбора, которая в соответствии со ст. 44 НК РФ возлагается на налогоплательщика с момента возникновения установленных законодательством о налогах и сборах обстоятельств, предусматривающих уплату данного налога или сбора.

Так, в соответствии с подп. 2 п. 2 ст. 23 НК РФ налогоплательщики – организации и индивидуальные предприниматели обязаны сообщать в налоговый орган соответственно по месту нахождения организации, месту жительства индивидуального предпринимателя о своем участии в российских организациях (за исключением случаев участия в хозяйственных товариществах и обществах с ограниченной ответственностью) в случае, если доля прямого участия превышает 10 процентов, – в срок не позднее одного месяца со дня начала такого участия.

Очевидно, что данные обязанности по сообщению информации никак не связаны с наличием или отсутствием обязанности по уплате какого–либо налога, т.е. речь идет о субъектах права – организациях и индивидуальных предпринимателях.

Сходный подход законодателя имеет место и в вопросах постановки налогоплательщиков на учет: в соответствии с п. 2 ст. 83 НК РФ: постановка на учет в налоговом органе организаций и индивидуальных предпринимателей осуществляется независимо от наличия обстоятельств, с которыми НК РФ связывает возникновение обязанности по уплате того или иного налога или сбора.

Другой пример: согласно ст. 143 НК РФ организации признаются налогоплательщиками НДС. Но из анализа гл. 21 НК РФ «Налог на добавленную стоимость» не следует, что все существующие организации, соответствующие определению, данному в п. 2 ст. 11 НК РФ, обязаны уплачивать НДС. Такой обязанности нет: при отсутствии в их деятельности объекта налогообложения, указанного в ст. 146 НК РФ; при использовании права на освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика в соответствии со ст. 145 НК РФ, при превышении суммы вычетов над суммой налога (ст. 176 НК РФ), а также в других случаях. Следовательно, в статье 143 НК РФ термин «налогоплательщики» используется в широком смысле – как лица, у которых потенциально может возникнуть объект налогообложения и обязанность по уплате НДС. Таким образом, в действующем налоговом законодательстве под налогоплательщиками могут пониматься как субъекты права – «потенциальные» налогоплательщики, так и субъекты правоотношения по уплате конкретного налога.

Определение налогоплательщиков (плательщиков страховых взносов), данное в ст. 19 НК РФ, является достаточно узким. Например, в Положении о налогах и обязательных платежах ФРГ от 16 марта 1976 г. дано более широкое нормативное определение: налогоплательщиком является тот, кто имеет налоговое обязательство, является ответственным за уплату налога, обязан удерживать и отчислять налог за счет третьих лиц, обязан подавать налоговую декларацию, вносить обеспечение, вести учет и отчетность и выполнять другие обязанности, возложенные на него налоговым законодательством[724].

В пункте 2 ст. 11 НК РФ приводятся термины, существенные для понимания определения налогоплательщиков:

– **лица (лицо)** – организации и (или) физические лица;

– **физические лица** – граждане Российской Федерации, иностранные граждане и лица без гражданства;

– **индивидуальные предприниматели** – физические лица, зарегистрированные в установленном порядке и осуществляющие предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, главы крестьянских (фермерских) хозяйств.

В том же положении даны определения, значимые для идентификации конкретного физического лица. Так, место жительства физического лица определяется, как адрес (наименование субъекта Российской Федерации, района, города, иного населенного пункта, улицы, номера дома, квартиры), по которому физическое лицо зарегистрировано по месту жительства в порядке, установленном законодательством Российской Федерации. В п. 9 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июня 2011 г. № 51 отмечается, что идентификация гражданина осуществляется с помощью не только его имени (ст. 19 ГК РФ), но и места его жительства (ст. 20 ГК РФ).

Практические рекомендации даны в п. 5 Постановления Пленума ВС РФ от 13 октября 2015 г. № 45: место жительства гражданина, в том числе индивидуального предпринимателя, может подтверждаться документами, удостоверяющими его регистрацию в органах регистрационного учета граждан Российской Федерации по месту жительства в пределах Российской Федерации, или выпиской из ЕГРИП (п. 1 ст. 20 ГК РФ, ч. 4 ст. 2 и ч. 2 ст. 3 Закона РФ от 25 июня 1993 г. № 52421 «О праве граждан Российской Федерации на свободу передвижения, выбор места пребывания и жительства в пределах Российской Федерации», п. 2 ст. 5 и ст. 6 Федерального закона от 8 августа 2001 г. № 129ФЗ «О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей»).

В соответствии с п. 1 ст. 23 ГК РФ гражданин, в общем случае, вправе заниматься предпринимательской деятельностью без образования юридического лица с момента государственной регистрации в качестве индивидуального предпринимателя.

Поскольку объем прав и объем обязанностей должны соответствовать друг другу, если зарегистрированный индивидуальный предприниматель эффективно осуществляет предпринимательскую деятельность, то у него, как правило, возникают более высокие, по сравнению, например, с обычной (среднестатистической) трудовой деятельностью, доходы и налоговые обязательства. В Определении КС РФ от 16 декабря 2010 г. № 1676ОО отмечается, что индивидуальные предприниматели осуществляют предпринимательскую деятельность на свой риск, как это вытекает из положения ст. 2 ГК РФ, а, следовательно, их доход не является постоянным и гарантированным в отличие от заработной платы работающих по трудовому договору.

Налогоплательщиками многих налогов законодательство называет только тех физических лиц, которые зарегистрированы в качестве индивидуальных предпринимателей (в т.ч. НДС, акцизы). Кроме того, с индивидуальных предпринимателей, как и с организаций, налоги, пени и штрафы, относящиеся к их предпринимательской деятельности, могут быть взысканы во внесудебном порядке (п. 2 ст. 45, ст. 46, 47 НК РФ). В налоговом праве определенным образом отражается п. 3 ст. 23 ГК РФ: к предпринимательской деятельности граждан, осуществляемой без образования юридического лица, соответственно применяются правила ГК РФ, которые регулируют деятельность юридических лиц, являющихся коммерческими организациями, если иное не вытекает из закона, иных правовых актов или существа правоотношения. По справедливому мнению Т.А. Гусевой, количество уплачиваемых частным субъектов налогов прямо пропорционально его социальной активности и объему его имущественных прав. Чем больше прав имеет субъект, тем больше налоговых обязанностей у него возникает. Чем от большего числа прав откажется частный субъект, тем меньше налоговых обязанностей он будет иметь[725].

Очевидно, что физическое лицо, зарегистрированное в качестве индивидуального предпринимателя, остается при этом тем же самым физическим лицом, хотя и с особым статусом. Как это следует из Постановления Президиума ВАС РФ от 29 октября 2013 г. № 6778/13, вывод судов о проверке управлением иного субъекта налоговых отношений – индивидуального предпринимателя Алиева Р.Р., в то время как инспекцией проведена проверка Алиева Р.Р. – физического лица, противоречит как содержанию актов и решений, принятых по результатам первоначальной и повторной налоговых проверок, так и положениям НК РФ (ст. 11, 19), в соответствии с которыми статус индивидуального предпринимателя указывает на вид осуществляемой физическим лицом деятельности. Инспекцией и управлением проведены проверки в отношении одного и того же лица, являющегося плательщиком как налога в связи с применением УСН, так и НДФЛ в связи с осуществлением разных видов деятельности и применением разных налоговых режимов.

В Определении ВС РФ от 24 января 2017 г. № 308ЭС1615109 разъяснено, что по смыслу ст. 19 и 23 ГК РФ при регистрации гражданина в качестве индивидуального предпринимателя последний при осуществлении гражданских правоотношений продолжает

---

[723] Интервью с заместителем Председателя ВАС РФ О.В. Бойковым // ЭЖ–Юрист. – 2003. – № 20.

[724] Налоги от А до Я. – Изд. Федерального министерства финансов ФРГ, 2001. – С. 5.

[725] *Гусева Т.А.* Налоговое планирование в предпринимательской деятельности: правовое регулирование. – М., 2007. – С. 272.

действовать как гражданин, приобретая и осуществляя права и обязанности под своим именем, фамилией, а также отчеством. Другой пример – Определение ВС РФ от 23 мая 2017 г. № 310КГ1617804: предприниматель приобрел муниципальное имущество для использования его в предпринимательской деятельности, и в указанный период он был зарегистрирован в качестве индивидуального предпринимателя. В связи с этим суды обоснованно отклонили доводы предпринимателя о том, что в спорных договорах купли–продажи он выступал как физическое лицо. Соответственно, на основании абз. 2 п. 3 ст. 161 НК РФ у предпринимателя возникла обязанность исчислить, удержать и уплатить в бюджет НДС при перечислении Комитету по управлению имуществом выкупной стоимости муниципального имущества, приобретаемого в собственность для предпринимательской деятельности.

В судебных актах (в т.ч. в Постановление КС РФ от 24 февраля 1998 г. № 7П, Определения КС РФ от 29 мая 2014 г. № 1116О, от 12 мая 2016 г. № 1144О), выделяется такая группа, как **самозанятые** физические лица. Кто именно относится к этой группе, следует из подп. 5 п. 1 ст. 23; п. 6, 7.3 ст. 83; п. 1 ст. 227; подп. 2 п. 1 ст. 419 НК РФ (хотя указанный термин там не применен). Данные лица могут быть условно сведены к трем подгруппам:

1) индивидуальные предприниматели;

2) адвокаты, нотариусы, занимающиеся частной практикой, арбитражные управляющие, оценщики, медиаторы, патентные поверенные и иные лица, занимающиеся в установленном законодательством Российской Федерации порядке частной практикой;

3) физические лица, не являющиеся индивидуальными предпринимателями и оказывающие без привлечения наемных работников услуги физическому лицу для личных, домашних и (или) иных подобных нужд. Здесь имеются ввиду няни, репетиторы, сиделки, домработники и т.д.

Как правило, из отраслевого законодательства (в т.ч. ст. 1 Основ законодательства РФ о нотариате от 11 февраля 1993 г. № 44621, п. 2 ст. 1 Федерального закона от 31 мая 2002 г. № 63–ФЗ «Об адвокатской деятельности и адвокатуре в Российской Федерации»), либо из актов высших судебных органов (Постановление КС РФ от 19 декабря 2005 г. № 12П) следует, что деятельность лиц второй подгруппы не признается предпринимательской. В НК РФ деятельность указанных лиц также не признается предпринимательской, и, вообще говоря, не может признаваться таковой, поскольку собственного определения предпринимательской деятельности в НК РФ нет. Однако для целей налогообложения для них, как правило, предусмотрен повышенный объем обязанностей, сравнимый с объемом обязанностей индивидуальных предпринимателей. Так, в силу подп. 5 п. 1 ст. 23 НК РФ в налоговый орган по месту жительства индивидуального предпринимателя, нотариуса, занимающегося частной практикой, адвоката, учредившего адвокатский кабинет, по запросу налогового органа должна представляться книга учета доходов и расходов и хозяйственных операций.

Однако, в плане общих подходов к профессиональной деятельности лиц второй группы, интересно Постановление ЕСПЧ от 3 апреля 2012 г. по делу «Котов против России», в котором Суд, в частности, отметил, что хотя деятельность конкурсного управляющего могла иметь определенную общественную значимость, он не осуществлял никаких официальных полномочий и принимал свое назначение с целью получения прибыли.

Кроме того, налоговые органы обычно имеют сведения о самозанятых лицах первой и второй подгрупп. Индивидуальные предприниматели приобретают соответствующий статус путем регистрации именно в налоговых органах (ст. 22.1 Федерального закона от 8 августа 2001 г. № 129ФЗ «О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей», Положение о Федеральной налоговой службе (утв. Постановлением Правительства РФ от 30 сентября 2004 г. № 506)), после чего осуществляется их постановка на учет (п. 3 ст. 83 НК РФ). Практически о всех самозанятых лицах второй подгруппы налоговые органы получают информацию от субъектов, их регистрирующих (п. 1, 2, 4.1 ст. 85 НК РФ), после чего также осуществляется их постановка на учет (п. 6 ст. 83 НК РФ).

В некоторых случаях законодатель для каких–либо целей осуществляет единое регулирование по налогам, уплачиваемым самозанятыми лицами первой и второй подгрупп. Например, в п. 2 ст. 4 Федерального закона от 21 ноября 2011 г. № 330ФЗ выделена такая категория налогов: уплачиваемые физическими лицами в связи с осуществлением ими предпринимательской деятельности или занятием в установленном законодательством Российской Федерации порядке частной практикой.

Исходя из Определений КС РФ от 5 июля 2002 г. № 188О, от 1 марта 2010 г. № 320ОО, от 23 сентября 2010 г. № 1252ОО, такое законодательное регулирование, при котором частные нотариусы и индивидуальные предприниматели отнесены к одной группе субъектов налоговых обязательств, не является недопустимым и не влечет отождествления правового статуса частных нотариусов с правовым статусом индивидуальных предпринимателей.

Выделение в НК РФ с 1 января 2017 г. третьей подгруппы самозанятых лиц и введение для них обязанности по самостоятельной, инициативной постановке на учет в налоговом органе (п. 7.3 ст. 83 НК РФ), по всей видимости, является первым шагом к тому, чтобы иметь их «список», и в итоге обложить НДФЛ их доходы, не обязывая к регистрации в качестве индивидуальных предпринимателей. В качестве «пряника» пока (в налоговых периодах 2017 и 2018 годов) будет действовать п. 70 ст. 217 НК РФ, в соответствии с которым не подлежат налогообложению (освобождаются от налогообложения) НДФЛ доходы в виде выплат (вознаграждений), полученных физическими лицами, не являющимися индивидуальными предпринимателями, от физических лиц за оказание им следующих услуг для личных, домашних и (или) иных подобных нужд:

– по присмотру и уходу за детьми, больными лицами, лицами, достигшими возраста 80 лет, а также иными лицами, нуждающимися в постоянном постороннем уходе по заключению медицинской организации;

– по репетиторству;

– по уборке жилых помещений, ведению домашнего хозяйства.

Указанные положения распространяются на физических лиц, уведомивших налоговый орган в соответствии с п. 7.3 ст. 83 НК РФ и не привлекающих наемных работников для оказания указанных в настоящем пункте услуг. Количество лиц, направивших соответствующие уведомления, является относительно небольшим. По сведениям, размещенным на сайте ФНС России[726], по состоянию на 1 января 2018 г. в целом по Российской Федерации их 936, в т.ч. по г. Москве – 79.

Проблемы правового статуса «новых» самозанятых лиц изучаются в специализированной литературе[727].

По всей видимости, дальнейшая реализация данных новых положений породит ряд существенных теоретических и практических проблем. Однако здесь можно видеть четкое обозначение заинтересованности государства в обложении доходов, которые оно ранее, как правило, не контролировало и не облагало налогами. Нелишним будет отметить и то, что соответствующие «дополнения» в тексте законопроекта № 110787 (впоследствии принятого в виде Федерального закона от 30 ноября 2016 г. № 401ФЗ) «традиционно» появились в нем на этапе второго чтения, вследствие чего в пояснительной записке о целях нововведения ничего не указано.

Достаточно интересным является вопрос о налоговых последствиях деятельности, соответствующей определению предпринимательской (ст. 2 ГК РФ), осуществляемой физическими лицами, не зарегистрированными в установленном порядке.

С одной стороны, в п. 2 ст. 11 НК РФ специально указывается, что физические лица, осуществляющие предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, но не зарегистрировавшиеся в качестве индивидуальных предпринимателей в нарушение требований гражданского законодательства Российской Федерации, при исполнении обязанностей, возложенных на них НК РФ, не вправе ссылаться на то, что они не являются индивидуальными предпринимателями.

В то же время анализ НК РФ не позволяет определить, какие именно обязанности прямо возлагаются на лиц, осуществляющих предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, но не зарегистрировавшихся в качестве индивидуальных предпринимателей в нарушение требований гражданского законодательства Российской Федерации. Можно привести пример редкого исключения: в соответствии с п. 1 ст. 221 НК РФ: физические лица, осуществляющие предпринимательскую деятельность, но не зарегистрированные в качестве индивидуальных предпринимателей, не имеют права на так называемый профессиональный налоговый вычет по НДФЛ в фиксированном размере (20 % от доходов), применяемый в отсутствие документов на расходы. Однако в указанной норме скорее установлены ограничения для данной категорией лиц, чем на них возложены какие–либо обязанности.

При этом, как следует из Определения КС РФ от 23 октября 2014 г. № 2298–О, Судом рассматривалась ситуация, когда постановлениями судов общей юрисдикции заявителю было отказано в признании незаконным решения налогового органа, которым установлен факт осуществления им предпринимательской деятельности без образования юридического лица и без регистрации в качестве

---

[726] URL: https://www.nalog.ru/rn77/related_activities/statistics_and_analytics/selfemployed/

[727] *Попкова Ж.Г.* Новая категория самозанятых лиц: проблемы правового статуса. // Право и экономика. – 2017. – № 2. – С. 5–14.

индивидуального предпринимателя, а также доначислены суммы налога к уплате (в том числе НДС) и предложено уплатить пени и штраф. Суд отметил, что п. 2 ст. 11 НК РФ содержит определение понятия «индивидуальный предприниматель» для целей налогообложения, а также указание на невозможность ссылаться на отсутствие статуса индивидуального предпринимателя в случае, если лицо не было зарегистрировано в соответствующем качестве в нарушение норм гражданского законодательства Российской Федерации. Таким образом, оспариваемое законоположение содержит правило, позволяющее обеспечить безусловное исполнение налогоплательщиками обязанности платить законно установленные налоги и сборы, как того требует ст. 57 Конституции РФ.

В Определении ВС РФ от 8 апреля 2015 г. № 59–КГ15–2 сделан вывод о том, что законодатель связывает необходимость регистрации физического лица в качестве индивидуального предпринимателя с осуществлением им предпринимательской деятельности, указанной в п. 1 ст. 2 ГК РФ, о наличии которой в действиях гражданина могут свидетельствовать, в частности, приобретение имущества с целью последующего извлечения прибыли от его использования или реализации. Пунктом 2 ст. 11, ст. 143, подп. 1 п. 1 ст. 146 НК РФ установлена обязанность по исчислению и уплате НДС в отношении индивидуальных предпринимателей и физических лиц, не зарегистрированных в качестве индивидуального предпринимателя, но осуществляющих предпринимательскую деятельность.

Подобный вывод можно сделать и исходя из Определения ВС РФ от 6 марта 2018 г. № 308КГ1714457. Суд также отметил, что направленность действий гражданина на систематическое получение прибыли, как признак деятельности предпринимателя, состоит в активных действиях – вовлечении соответствующих ресурсов (оборудования, рабочей силы, технологии, сырья, материалов, энергии, информационных ресурсов и тому подобное), нацеленности произведенных затрат на получение положительного финансового результата.

Таким образом, в толковании НК РФ высшими судебными органами фактически утвержден подход, в соответствии с которым лица, не зарегистрировавшиеся в качестве индивидуальных предпринимателей в нарушение требований гражданского законодательства Российской Федерации, по результатам своей предпринимательской деятельности обязаны уплачивать налоги, как индивидуальные предприниматели (а также не имеют прав на льготы (вычеты, расходы), предназначенные для лиц без статуса индивидуального предпринимателя).

В данном случае можно провести определенную аналогию с п. 4 ст. 23 ГК РФ: гражданин, осуществляющий предпринимательскую деятельность без образования юридического лица с нарушением требований о государственной регистрации в качестве индивидуального предпринимателя, не вправе ссылаться в отношении заключенных им при этом сделок на то, что он не является предпринимателем. Суд может применить к таким сделкам правила ГК РФ об обязательствах, связанных с осуществлением предпринимательской деятельности.

Толкование данной нормы содержится, например, в Постановлении КС РФ от 27 декабря 2012 г. № 34П: поскольку в силу ст. 23 ГК РФ при несоблюдении обязанности пройти государственную регистрацию в качестве индивидуального предпринимателя гражданин, осуществляющий предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, не вправе ссылаться в отношении заключенных им сделок на то, что он не является предпринимателем, отсутствие государственной регистрации само по себе не означает, что деятельность гражданина не может быть квалифицирована в качестве предпринимательской, если по своей сути она фактически является таковой.

Разумеется, поскольку индивидуальный предприниматель вправе одновременно осуществлять как предпринимательскую деятельность, так и иную приносящую доход деятельность, не признаваемую предпринимательской (например – трудовую), может быть актуален вопрос о квалификации второго вида деятельности, как в действительности предпринимательской (с соответствующим налоговыми последствиями). В общем случае статус индивидуального предпринимателя для квалификации осуществляемой им деятельности, как предпринимательской, значения не имеет. Так, в Определении КС РФ от 27 февраля 2018 г. № 528О не признано противоречащим законодательству доначисление налогов предпринимателю в связи с отсутствием у него права на имущественный налоговый вычет по ст. 220 НК РФ по имуществу, приобретенному и фактически использованному для осуществления предпринимательской деятельности. Соответственно, характеристика деятельности, как предпринимательской, может использоваться для ее обложения повышенным налоговым бременем и через лишение плательщика ряда преимуществ, установленных для «непредпринимательских» доходов.

Следует учитывать, что идея о возложении на физическое лицо, не зарегистрированное в качестве индивидуального предпринимателя, обязанности платить налоги, как индивидуальный предприниматель, также неизбежно столкнется с рядом теоретических и практических проблем. В частности, некоторые виды активности субъектов права достаточно сложно квалифицировать, как предпринимательскую деятельность. Например, передача имущества в аренду (гл. 34 ГК РФ) является распространенным явлением. При этом можно утверждать, что арендодатель не столько осуществляет деятельность, сколько бездействует, поскольку он одномоментно передает имущество арендатору и в дальнейшем не препятствует ему в использовании данного имущества. В то же время, исходя из п. 1 ст. 626 ГК РФ, в рамках договора проката арендодатель осуществляет сдачу имущества в аренду в качестве постоянной предпринимательской деятельности.

Представляет интерес п. 13 Постановления Пленума ВС РФ от 24 октября 2006 г. № 18 «О некоторых вопросах, возникающих у судов при применении Особенной части Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях»: решая вопрос о том, образуют ли действия лица состав административного правонарушения, предусмотренного ч. 1 ст. 14.1 КоАП РФ «Осуществление предпринимательской деятельности без государственной регистрации или без специального разрешения (лицензии)», необходимо проверять, содержатся ли в них признаки предпринимательской деятельности, перечисленные в п. 1 ст. 2 ГК РФ. В силу названной нормы предпринимательской является деятельность, направленная на систематическое получение прибыли от пользования имуществом, продажи товаров, выполнения работ или оказания услуг, которая осуществляется самостоятельно на свой риск лицом, зарегистрированным в установленном законом порядке в качестве индивидуального предпринимателя. Учитывая это, отдельные случаи продажи товаров, выполнения работ, оказания услуг лицом, не зарегистрированным в качестве индивидуального предпринимателя, не образуют состав данного административного правонарушения при условии, если количество товара, его ассортимент, объемы выполненных работ, оказанных услуг и другие обстоятельства не свидетельствуют о том, что данная деятельность была направлена на систематическое получение прибыли. Доказательствами, подтверждающими факт занятия указанными лицами деятельностью, направленной на систематическое получение прибыли, в частности, могут являться показания лиц, оплативших товары, работу, услуги, расписки в получении денежных средств, выписки из банковских счетов лица, привлекаемого к административной ответственности, акты передачи товаров (выполнения работ, оказания услуг), если из указанных документов следует, что денежные средства поступили за реализацию этими лицами товаров (выполнение работ, оказание услуг), размещение рекламных объявлений, выставление образцов товаров в местах продажи, закупку товаров и материалов, заключение договоров аренды помещений. Вместе с тем само по себе отсутствие прибыли не влияет на квалификацию правонарушений, предусмотренных ст. 14.1 КоАП РФ, поскольку извлечение прибыли является целью предпринимательской деятельности, а не ее обязательным результатом.

В пункте 2 Постановления Пленума ВС РФ от 18 ноября 2004 г. № 23 «О судебной практике по делам о незаконном предпринимательстве» разъяснено, что в тех случаях, когда не зарегистрированное в качестве индивидуального предпринимателя лицо приобрело для личных нужд жилое помещение или иное недвижимое имущество либо получило его по наследству или по договору дарения, но в связи с отсутствием необходимости в использовании этого имущества временно сдало его в аренду или внаем и в результате такой гражданско–правовой сделки получило доход (в том числе в крупном или особо крупном размере), содеянное им не влечет уголовной ответственности за незаконное предпринимательство. Если указанное лицо уклоняется от уплаты налогов или сборов с полученного дохода, в его действиях при наличии к тому оснований содержатся признаки состава преступления, предусмотренного ст. 198 УК РФ.

Однако говорить об уклонении от уплаты налогов можно только тогда, когда точно известно, какие именно налоги подлежат уплате. Соответственно, остаются вопросы: будет ли предпринимательской деятельностью сдача в аренду двух (пяти, десяти и т.д.) квартир; имеет ли вообще значение для квалификации деятельности, как предпринимательской, вид имущества, сдаваемого в аренду, число отдельных сделок, итоговый размер арендной платы и т.д. Если конечная оценка некоторой «пограничной» деятельности, как предпринимательской, является прерогативой суда, то конкретное лицо, осуществляющее такую деятельность, до судебной оценки фактически будет находиться в состоянии правовой неопределенности, и, в частности, не будет иметь четкого представления о видах и размерах налогов, подлежащих уплате по итогам деятельности. В Определении КС РФ от 16 июля 2015 г. № 1770О разъяснено, что вопрос о квалификации той или иной деятельности физических лиц в качестве предпринимательской разрешается правоприменительными органами на основании фактических обстоятельств конкретного дела.

Примечательно и то, что в подп. 19 п. 2 ст. 346.43 НК РФ в качестве возможной к обложению по ПСН названа предпринимательская деятельность – сдача в аренду (наем) жилых и нежилых помещений, дач, земельных участков, принадлежащих

индивидуальному предпринимателю на праве собственности. В справочно–правовых системах затруднительно обнаружить судебные акты (а также разъяснения ФНС России либо Минфина России), в которых ставится под сомнение возможность налогообложения по ПСН сдачи в аренду (наем) одной квартиры (дачи, гаража, садового участка…) по основанию отсутствия признаков предпринимательской у данного вида деятельности.

В Постановлении Президиума ВАС РФ от 29 октября 2013 г. № 6778/13 отмечается, что от оценки судами доказательств и установления фактических обстоятельств зависит правовая квалификация характера осуществляемой деятельности, которая определяет применяемую систему налогообложения и, как следствие, правомерность вынесенного налоговым органом решения.

Исходя из Постановления ВС РФ от 10 января 2012 г. № 51АД117, сдача физическим лицом квартиры внаем посуточно, а также по часам в течение более двух месяцев не образует состава административного правонарушения по ч. 1 ст. 14.1 КоАП РФ (осуществление предпринимательской деятельности без государственной регистрации в качестве индивидуального предпринимателя). Примечательно и то, что в Определении КС РФ от 2 июля 2015 г. № 1523–О рассматривался вопрос о квалификации деятельности частного нотариуса по сдаче нежилого помещения в аренду в качестве предпринимательской. Из данного судебного акта косвенно следует вывод, что подобная деятельность предпринимательской не является. Кроме того, КС РФ, мотивируя свой вывод, упомянул Кодекс судейской этики, в соответствии с п. 1, 2 ст. 19 которого судья не вправе заниматься предпринимательской деятельностью лично или через доверенных лиц, в том числе принимать участие в управлении хозяйствующим субъектом независимо от его организационно–правовой формы; судья может инвестировать средства и распоряжаться своим имуществом, включая недвижимость, а также извлекать прибыль из других источников, например, от сдачи недвижимости в аренду, если только эта деятельность не предполагает использование судейского статуса. С точки зрения КС РФ, нет оснований полагать, что в отношении нотариусов запрет занятия предпринимательской и иной оплачиваемой деятельностью в системе действующего правового регулирования должен трактоваться иным образом, более широко (иметь иное содержание), чем, в частности, в отношении судей.

В Определении ВС РФ от 24 января 2017 г. № 308ЭС1615109 деятельность физических лиц (хотя и имеющих статус индивидуальных предпринимателей) по сдаче в аренду здания (административно–бытового корпуса, используемого в качестве гостиницы и предназначенного для ведения коммерческой деятельности) была признана предпринимательской. Сходный вывод следует и из Определения КС РФ от 25 января 2018 г. № 18О (сдача в аренду нежилых помещений, которые изначально не были предназначены для использования в личных целях). При этом, достаточно давно, в Постановлении Президиума ВАС РФ от 8 июля 1997 г. № 1441/97 не была признана в качестве предпринимательской деятельность жилищно–строительного кооператива по размещению денежных средств на депозитном вкладе в банке. Представляется, что сложно выявить принципиальные экономические отличия в возмездной передаче во временное владение и пользование имущества арендатору, либо денежных средств – банку.

Еще пример – в п. 20.4 Постановления Пленума ВАС РФ от 2 июня 2004 г. № 10 «О некоторых вопросах, возникших в судебной практике при рассмотрении дел об административных правонарушениях» деятельность по управлению юридическим лицом фактически приравнена к предпринимательской деятельности (правда, с оговорками, что она осуществляется индивидуальным предпринимателем). При этом, ТК РФ не обозначает и не может обозначать трудовую деятельность по руководству юридическим лицом (в т.ч. коммерческим) в качестве предпринимательской: в противном случае все руководители коммерческих юридических лиц должны были бы регистрироваться в качестве индивидуальных предпринимателей.

Интересны и рассуждения, приведенные в письме ФНС России от 25 февраля 2013 г. № ЕД23/125@: о наличии в действиях гражданина признаков предпринимательской деятельности могут свидетельствовать, в частности, следующие факты:

– изготовление или приобретение имущества с целью последующего извлечения прибыли от его использования или реализации;

– учет хозяйственных операций, связанных с осуществлением сделок;

– взаимосвязанность всех совершенных гражданином в определенный период времени сделок;

– устойчивые связи с продавцами, покупателями, прочими контрагентами.

Кроме всего изложенного, следует отметить, что с точки зрения ст. 2 ГК РФ проблематично охарактеризовать разовую продажу недвижимого (как и любого иного) имущества, как предпринимательскую деятельность. С точки же зрения высших судебных органов (Определения КС РФ от 14 июля 2011 г. № 1017ОО и от 29 мая 2018 г. № 1122О, Постановления Президиума ВАС РФ от 16 марта 2010 г. № 14009/09, от 18 июня 2013 г. № 18384/12) разовая продажа индивидуальным предпринимателем коммерческой недвижимости в общем случае является предпринимательской деятельностью.

В п. 8 Постановления Пленума ВС РФ от 19 декабря 2013 г. № 41 «О практике применения судами законодательства о мерах пресечения в виде заключения под стражу, домашнего ареста и залога» разъяснено, что для разрешения вопроса о предпринимательском характере деятельности судам надлежит руководствоваться п. 1 ст. 2 ГК РФ, в соответствии с которым предпринимательской является самостоятельная, осуществляемая на свой риск деятельность, направленная на систематическое получение прибыли от пользования имуществом, продажи товаров, выполнения работ или оказания услуг лицами, зарегистрированными в этом качестве в установленном законом порядке. Разъяснить судам, что преступления, предусмотренные ст. 159 – 159.6, 160 и 165 УК РФ, следует считать совершенными в сфере предпринимательской деятельности, если они совершены лицом, осуществляющим предпринимательскую деятельность самостоятельно или участвующим в предпринимательской деятельности, осуществляемой юридическим лицом, и эти преступления непосредственно связаны с указанной деятельностью. К таким лицам относятся индивидуальные предприниматели в случае совершения преступления в связи с осуществлением ими предпринимательской деятельности и (или) управлением принадлежащим им имуществом, используемым в целях предпринимательской деятельности, а также члены органов управления коммерческой организации в связи с осуществлением ими полномочий по управлению организацией либо при осуществлении коммерческой организацией предпринимательской деятельности.

В гл. 37 ТК ЕАЭС предусмотрены особенности перемещения товаров для личного пользования (как правило, льготного характера). В п. 1, 4 ст. 3 Соглашения между Правительством РФ, Правительством Республики Беларусь и Правительством Республики Казахстан от 18 июня 2010 г. «О порядке перемещения физическими лицами товаров для личного пользования через таможенную границу таможенного союза и совершения таможенных операций, связанных с их выпуском» установлено, что отнесение товаров, перемещаемых физическими лицами через таможенную границу, к товарам для личного пользования осуществляется таможенным органом с применением системы управления рисками исходя из: заявления физического лица о перемещаемых товарах (в устной или письменной форме с использованием пассажирской таможенной декларации) в случаях, установленных настоящим Соглашением; характера и количества товаров; частоты пересечения физического лица и (или) перемещения им товаров через таможенную границу. Если под видом товаров для личного пользования заявлены и выпущены товары, ввезенные с целью их использования в предпринимательской деятельности, то такие товары считаются незаконно перемещенными через таможенную границу.

Соответственно, принципиальным является вопрос о том, для каких целей ввозятся товары (предпринимательских, либо личных). Имеет место определенная судебная практика, в которой ввоз одновременно, либо в течение некоторого периода времени двух (трех, четырех) автомобилей в Российскую Федерацию квалифицирован, как предпринимательская деятельность (определения Нижегородского областного суда от 16 сентября 2008 г. № 336009, от 17 января 2012 г. № 33308, от 5 июня 2012 г. № 334078/2012, № 331749/2015; Санкт–Петербургского городского суда от 3 марта 2015 г. № 333122/2015).

С точки зрения А.А. Косова, законодательством не установлены четкие количественные или временные ограничения, которые позволили бы делить товары по назначению. При наличии соответствующего заявления физического лица презюмируется, что перемещаемые товары предназначены для личного пользования. Однако должностное лицо таможенного органа может не согласиться, если обстоятельства перемещения товаров свидетельствуют о том, что товары предназначены для перепродажи или использования в иной коммерческой деятельности, а их перемещение физическим лицом – лишь способ доставки[728].

В связи с этим могут иметь место ситуации, выглядящие несколько парадоксально и не вполне соответствующие требованию правовой определенности. Так, если некоторый гражданин ввезет в Россию два автомобиля, таможенные платежи он, по всей видимости, будет уплачивать, исходя из личных целей ввоза. Если же (в течении календарного года?) будет ввезен третий автомобиль, то деятельность, скорее всего, уже будет расценена, как предпринимательская, но касаться эта квалификация будет не только третьего автомобиля, но и первых двух, с соответствующим перерасчетом таможенных платежей по уже прошедшему периоду времени. В некотором смысле будет иметь место аналогия с ситуацией, рассмотренной в Постановлении КС РФ от 25 июня 2015 г. № 16–П: «непредпринимательский» статус деятельности с начала некоторого периода является предварительным, и при определенных обстоятельствах не исключает возможности

---

[728] Налоговое право. Особенная часть: учебник для вузов / под ред. С.Г. Пепеляева. – М., 2017. – С. 597.

перерасчета налогов с начала оцениваемого периода. С этой точки зрения, не исключен и такой подход к п. 6 ст. 3 НК РФ: акты законодательства о налогах должны быть сформулированы таким образом, чтобы каждый точно знал, какие налоги, когда и в каком порядке он должен платить по итогам налогового периода (календарного года?).

Как следует из п. 36 Постановления Пленума ВС РФ от 12 мая 2016 г. № 18 «О некоторых вопросах применения судами таможенного законодательства», согласно статьям 354, 355 ТК ТС товары для личного пользования при перемещении через таможенную границу подлежат таможенному декларированию и выпуску для личного пользования без помещения под таможенные процедуры. Отнесение к товарам, предназначенным для личного пользования, осуществляется исходя из совокупности следующих критериев: сведений, указанных в заявлении физического лица о перемещаемых товарах и самом лице, характера товаров, определяемого их потребительскими свойствами и традиционной практикой применения и использования в быту, количества товаров, которое оценивается с учетом их однородности (например, одного наименования, размера, фасона, цвета) и свидетельствует о явном превышении обычной потребности физического лица и членов его семьи, а также частоты пересечения физическим лицом и (или) перемещения им либо в его адрес товаров через таможенную границу (то есть количества однородных товаров и числа их перемещений за период времени) (ст. 3 Соглашения между Правительством Российской Федерации, Правительством Республики Беларусь и Правительством Республики Казахстан от 18 июня 2010 г. «О порядке перемещения физическими лицами товаров для личного пользования через таможенную границу таможенного союза и совершения таможенных операций, связанных с их выпуском», подп. 36 п. 1 ст. 4 ТК ТС). Установление факта последующей продажи товаров лицом, переместившим его через таможенную границу, само по себе не свидетельствует об использования такого товара не в личных целях. Вместе с тем систематическая (более двух раз) продажа лицом товара, ввезенного для личного пользования, может являться основанием для отказа в освобождении от уплаты таможенных пошлин, налогов либо для отказа в применении порядка уплаты таможенных пошлин, налогов, предусмотренного ст. 360 ТК ТС.

Некоторый «намек» на то, что следует рассматривать в качестве систематической деятельности, содержится в п. 3 ст. 120 НК РФ: два раза и более в течение календарного года.

Таким образом, оценочный характер п. 1 ст. 2 ГК РФ, определяющего предпринимательскую деятельность, не может не порождать взаимосвязанные проблемы в налоговых правоотношениях (как, впрочем, и в иных публичных отраслях). Объем данных проблем пока не является значимым, в т.ч. и по той причине, что попытки налоговых органов облагать налогами некоторую деятельность, как предпринимательскую, но осуществляемую физическими лицами без должной регистрации, являются эпизодическими. В сфере же таможенных отношений данные проблемы уже длительное время порождают правовую неопределенность и зачастую разрешаются, исходя из усмотрения правоприменительных органов. Данное обстоятельство косвенно подтверждается вышеуказанным п. 36 Постановления Пленума ВС РФ от 12 мая 2016 г. № 18, учитывающим особенности деятельности так называемых «челноков». Г.А. Гаджиев справедливо отметил, что ГК РФ, действительно, является экономической Конституцией, и это не просто метафора, поскольку понятия гражданского законодательства важны для всех других отраслей законодательства. И если что–то упустить в цивилистическом алгоритме, то это упущение обязательно проявится в других сферах законодательства[729].

Однако рассчитывать на адекватное нормативное разрешение поставленного вопроса в сфере налоговых правоотношений, в ближайшее время, скорее всего, не приходится. Поскольку основной объем налоговых поступлений в консолидированный бюджет обеспечивает относительно небольшое число крупнейших налогоплательщиков–организаций (да, как правило, по результатам их предпринимательской деятельности), то разумно предположить, что именно к ним, а не к физическим лицам без статуса индивидуального предпринимателя, государство и будет проявлять повышенный интерес, что на сегодняшний день выражается в т.ч. в наличии существенного блока норм налогового права, регламентирующих особенности налогообложения крупнейших налогоплательщиков, а также в учреждении специализированных налоговых инспекций по крупнейшим налогоплательщикам.

В пункте 2 ст. 11 НК РФ также специально определяется общее понятие **организации** – юридические лица, образованные в соответствии с законодательством Российской Федерации (российские организации), а также иностранные юридические лица, компании и другие корпоративные образования, обладающие гражданской правоспособностью, созданные в соответствии с законодательством иностранных государств, международные организации, филиалы и представительства указанных иностранных лиц и международных организаций, созданные на территории Российской Федерации (иностранные организации);

Понятие «место нахождения российской организации», значимое для ее идентификации, в НК РФ используется (в т.ч. в п. 2 ст. 11 НК РФ), но не определяется. Соответственно, в силу п. 1 ст. 11 НК РФ, на основании п. 2, 3 ст. 54 ГК РФ, место нахождения юридического лица определяется местом его государственной регистрации на территории Российской Федерации путем указания наименования населенного пункта (муниципального образования). Государственная регистрация юридического лица осуществляется по месту нахождения его постоянно действующего исполнительного органа, а в случае отсутствия постоянно действующего исполнительного органа – иного органа или лица, уполномоченных выступать от имени юридического лица в силу закона, иного правового акта или учредительного документа, если иное не установлено законом о государственной регистрации юридических лиц. В едином государственном реестре юридических лиц (ЕГРЮЛ) должен быть указан адрес юридического лица в пределах места нахождения юридического лица. Юридическое лицо несет риск последствий неполучения юридически значимых сообщений (ст. 165.1 ГК РФ), доставленных по адресу, указанному в ЕГРЮЛ, а также риск отсутствия по указанному адресу своего органа или представителя. Сообщения, доставленные по адресу, указанному в ЕГРЮЛ, считаются полученными юридическим лицом, даже если оно не находится по указанному адресу. При наличии у иностранного юридического лица представителя на территории Российской Федерации сообщения, доставленные по адресу такого представителя, считаются полученными иностранным юридическим лицом.

Общий подход имеет место в п. 67 Постановления Пленума ВС РФ от 23 июня 2015 г. № 25 «О применении судами некоторых положений раздела I части первой Гражданского кодекса Российской Федерации»: бремя доказывания факта направления (осуществления) сообщения и его доставки адресату лежит на лице, направившем сообщение. Юридически значимое сообщение считается доставленным и в тех случаях, если оно поступило лицу, которому оно направлено, но по обстоятельствам, зависящим от него, не было ему вручено или адресат не ознакомился с ним (п. 1 ст. 165.1 ГК РФ). Например, сообщение считается доставленным, если адресат уклонился от получения корреспонденции в отделении связи, в связи с чем она была возвращена по истечении срока хранения. Риск неполучения поступившей корреспонденции несет адресат.

Ранее, в п. 1 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. № 61 «О некоторых вопросах практики рассмотрения споров, связанных с достоверностью адреса юридического лица» было разъяснено, что при разрешении споров, связанных с достоверностью адреса юридического лица, следует учитывать, что в силу подп. «в» п. 1 ст. 5 Федерального закона от 8 августа 2001 г. № 129ФЗ «О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей» адрес постоянно действующего исполнительного органа юридического лица (в случае отсутствия постоянно действующего исполнительного органа юридического лица – иного органа или лица, имеющих право действовать от имени юридического лица без доверенности) отражается в ЕГРЮЛ для целей осуществления связи с юридическим лицом.

Исходя из п. 8 указанного Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. № 61, переход полномочий органов юридического лица в установленных законом случаях (п. 3 ст. 62 ГК РФ, п. 1 ст. 94 и п. 2 ст. 126 Федерального закона от 26 октября 2002 г. № 127ФЗ «О несостоятельности (банкротстве)» и т.п.), а равно смена лица, имеющего право действовать от имени юридического лица без доверенности, по решению учредителей (участников) или иного уполномоченного органа юридического лица, в том числе передача полномочий единоличного исполнительного органа управляющей организации или управляющему, сами по себе не влекут изменение места нахождения юридического лица.

Собственно говоря, сходный подход имеет место в п. 5 ст. 31 НК РФ для целей почтовой связи с налогоплательщиком: в случае направления документов, которые используются налоговыми органами при реализации своих полномочий в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах, по почте такие документы направляются налоговым органом:

– налогоплательщику – российской организации (ее филиалу, представительству) – по адресу места ее нахождения (места нахождения ее филиала, представительства), содержащемуся в ЕГРЮЛ;

– налогоплательщику – иностранной организации – по адресу места осуществления им деятельности на территории Российской Федерации, содержащемуся в Едином государственном реестре налогоплательщиков (ЕГРН);

---

[729] *Гаджиев Г.А.* Гражданское право – правовой фундамент рыночной экономики. / Актуальные проблемы правового регулирования экономической деятельности в России и Китае. – СПб., 2012. – С. 16, 17.

– налогоплательщику – иностранной организации (за исключением международной организации, дипломатического представительства), не осуществляющей деятельность на территории Российской Федерации через обособленное подразделение, – по предоставленному налоговому органу адресу для направления документов, указанных в настоящем пункте, содержащемуся в ЕГРН;

– налогоплательщику – иностранной организации, не осуществляющей деятельность на территории Российской Федерации через постоянное представительство и имеющей на территории Российской Федерации объект недвижимого имущества на праве собственности, – по адресу места нахождения указанного объекта недвижимого имущества или по предоставленному налоговому органу адресу;

– налогоплательщику – индивидуальному предпринимателю, нотариусу, занимающемуся частной практикой, адвокату, учредившему адвокатский кабинет, физическому лицу, не являющемуся индивидуальным предпринимателем, – по адресу места его жительства (места пребывания) или по предоставленному налоговому органу адресу для направления документов, указанных в настоящем пункте, содержащемуся в ЕГРН. При отсутствии у физического лица, не являющегося индивидуальным предпринимателем, места жительства (места пребывания) на территории Российской Федерации и отсутствии в ЕГРН сведений об адресе для направления этому лицу документов, указанных в настоящем пункте, такие документы направляются налоговым органом по адресу места нахождения одного из принадлежащих такому физическому лицу объектов недвижимого имущества (за исключением земельного участка).

Налоговый кодекс в ст. 19 предусматривает, что филиалы и иные обособленные подразделения российских организаций исполняют обязанности этих организаций по уплате налогов, сборов, страховых взносов по месту нахождения этих филиалов и иных обособленных подразделений в порядке, установленном НК РФ.

Нельзя не отметить некорректность данного положения, так как оно, по сути, предполагает наличие у филиала (обособленного подразделения) российской организации некой специальной налоговой правоспособности, поскольку филиал (обособленное подразделение) назван в качестве обязанного лица. Более правильным было бы указание на то, что организации исполняют обязанность по уплате налогов и сборов (а также иные обязанности) по месту нахождения своих филиалов (обособленных подразделений) в порядке, предусмотренном НК РФ.

Общий вывод таков: филиалы и иные обособленные подразделения российских организаций специально исключены НК РФ из числа налогоплательщиков, поскольку они не обладают собственной гражданской правоспособностью, необходимой для данного статуса. В п. 9 Постановления Пленумов ВС РФ и ВАС РФ от 11 июня 1999 г. № 41/9 «О некоторых вопросах, связанных с введением в действие части первой Налогового кодекса Российской Федерации» разъяснено, что в соответствии с НК РФ филиалы и представительства российских юридических лиц не рассматриваются в качестве участников налоговых правоотношений и не имеют статуса налогоплательщиков, налоговых агентов и иных обязанных лиц. Ответственность за исполнение всех обязанностей по уплате налогов, сборов, пеней и штрафов несет юридическое лицо, в состав которого входит соответствующий филиал (представительство). В Постановлении Президиума ВАС РФ от 22 сентября 2009 г. № 5080/09 отмечается, что налог, перечисленный в бюджет филиалом учреждения, необходимо расценить как налог, уплаченный самим учреждением. Исходя из Постановления Президиума ВАС РФ от 3 апреля 2007 г. № 13617/05, инспекция, а также суды апелляционной и кассационной инстанций, сделав вывод о возможности привлечения к налоговой ответственности филиала, дали расширительное толкование правовой норме, содержащейся в ст. 107 НК РФ о субъекте налогового правонарушения, что является недопустимым при решении вопросов, связанных с привлечением к ответственности.

Следует отметить, что термин «**обособленное подразделение организации**» специально определен в п. 2 ст. 11 НК РФ, как любое территориально обособленное от нее подразделение, по месту нахождения которого оборудованы стационарные рабочие места. Признание обособленного подразделения организации таковым производится независимо от того, отражено или не отражено его создание в учредительных или иных организационно–распорядительных документах организации, и от полномочий, которыми наделяется указанное подразделение. При этом рабочее место считается стационарным, если оно создается на срок более одного месяца.

В соответствии с п. 1 ст. 83 НК РФ в целях проведения налогового контроля организации подлежат постановке на учет в налоговых органах, как по месту нахождения самой организации, так и по месту нахождения ее обособленных подразделений. Исходя из п. 4 ст. 83 НК РФ, постановка на учет в налоговых органах российской организации по месту нахождения ее обособленных подразделений (за исключением филиала, представительства) осуществляется налоговыми органами на основании сообщений, представляемых (направляемых) самой организацией.

О филиалах и представительствах организации налоговый орган и так имеет достаточно информации, как орган, ведущий ЕГРЮЛ (п. 3 ст. 83 НК РФ, ст. 2 Федерального закона от 8 августа 2001 г. № 129ФЗ «О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей», Постановления Правительства РФ от 17 мая 2002 г. № 319, от 30 сентября 2004 г. № 506).

Такое правовое регулирование в НК РФ, по всей видимости, направлено на то, чтобы исключить возможность уклонения организаций от налогообложения по месту нахождения обособленных подразделений, в том числе обладающих всеми внешними признаками филиала (представительства), но в документах организации не отраженных. Однако физические лица, в том числе и нанимающие работников, очевидно, обособленных подразделений иметь не могут.

Конкретное правовое регулирование по налогу на прибыль организаций, имеющих обособленные подразделения, произведено, например, в п. 2 ст. 288 НК РФ: уплата авансовых платежей, а также сумм налога, подлежащих зачислению в доходную часть бюджетов субъектов Российской Федерации, производится налогоплательщиками – российскими организациями по месту нахождения организации, а также по месту нахождения каждого из ее обособленных подразделений исходя из доли прибыли, приходящейся на эти обособленные подразделения. Кроме того, в силу ст. 384 НК РФ организация, в состав которой входят обособленные подразделения, имеющие отдельный баланс, уплачивает налог на имущество организаций (авансовые платежи по данному налогу) в бюджет по местонахождению каждого из обособленных подразделений в отношении имущества, признаваемого объектом налогообложения.

Интересно то, что филиалы и представительства иностранных организаций, созданные на территории Российской Федерации, согласно п. 2 ст. 11 НК РФ сами по себе признаются разновидностью организаций–налогоплательщиков. В данном случае фактически презюмируется самостоятельная гражданская правоспособность филиалов и представительств иностранных организаций. При ином подходе было бы затруднительно требовать исполнения обязанностей по уплате налогов с организации, зарегистрированной в другом государстве, создавшей на территории Российской Федерации филиал (представительство).

В ряде Определений КС РФ (в т.ч. от 15 мая 2012 г. № 873О, от 24 ноября 2016 г. № 2518О, от 27 февраля 2018 г. № 526О) отмечается, что иностранные организации рассматриваются в налоговом законодательстве как особые субъекты права, поскольку полномочия государства по взиманию с них налогов наряду со специальными положениями российского законодательства о налогах и сборах регулируются также соответствующими международными налоговыми соглашениями с рядом стран, а возможные меры по налоговому контролю и взысканию налоговых платежей ограничены территорией Российской Федерации и компетенцией налоговых органов. В частности, как это следует из Определения ВС РФ от 1 февраля 2017 г. № 305ЭС1613303, национальные суды не взыскивают налоги в бюджеты иных государств. Исходя из Постановления Президиума ВАС РФ от 4 июля 2006 г. № 1782/06, филиал или представительство иностранного юридического лица, созданное на территории Российской Федерации, признается в налоговых правоотношениях организацией–налогоплательщиком, на которую в соответствии со ст. 19 НК РФ может быть возложена обязанность по уплате налогов, а также ответственность за совершение налоговых правонарушений в случаях, предусмотренных гл. 16 НК РФ.

Тем не менее, подобное правовое регулирование приводит к тому, что сама иностранная организация и ее филиал на территории Российской Федерации потенциально могут рассматриваться, как разные налогоплательщики. Со ссылкой на Постановление Президиума ВАС РФ от 30 сентября 2008 г. № 2747/08, к такому выводу пришел, например, А.А. Иванов[730].

В пункте 2 ст. 11 НК РФ также специально определяется взаимосвязанный термин: **иностранная структура без образования юридического лица –** организационная форма, созданная в соответствии с законодательством иностранного государства (территории) без образования юридического лица (в частности, фонд, партнерство, товарищество, траст, иная форма осуществления коллективных инвестиций и (или) доверительного управления), которая в соответствии со своим личным законом вправе осуществлять деятельность, направленную на извлечение дохода (прибыли) в интересах своих участников (пайщиков, доверителей или иных лиц) либо иных бенефициаров.

Смысл введения данного термина ясен, исходя из корреспондирующего дополнения в ст. 19 НК РФ: в случаях, предусмотренных НК РФ, налогоплательщиками признаются иностранные структуры без образования юридического лица. Кроме того, как это указано в

---

[730] *Иванов А.А.* Понятие «имущественные отношения» и проблемы налогового права // Вестник ВАС РФ. – 2009. – № 1. – С. 79.

п. 3.1 ст. 23 НК РФ, налогоплательщики обязаны уведомлять налоговый орган соответственно по месту нахождения организации, месту жительства физического лица в порядке и сроки, предусмотренные ст. 25.14 НК РФ:

1) о своем участии в иностранных организациях (в случае, если доля такого участия превышает 10 процентов). В целях настоящего подпункта доля участия в иностранной организации определяется в порядке, установленном ст. 105.2 НК РФ;

2) об учреждении иностранных структур без образования юридического лица;

3) о контролируемых иностранных компаниях, в отношении которых они являются контролирующими лицами.

Соответственно, рассматривая в качестве особых налогоплательщиков филиалы и представительства иностранных организаций и иностранные структуры без образования юридического лица, государство тем самым стремиться исключить уклонение от уплаты налогов через зачастую искусственное введение иностранного элемента в отечественные налоговые правоотношения, производимое заинтересованными лицами в целях существенного затруднения налогового контроля со стороны российских налоговых органов и (или) имитации заниженных налоговых обязательств у подконтрольных отечественных субъектов.

Действующие нормативные правовые акты о конкретных налогах не исключают некоммерческие организации (п. 3 ст. 50 ГК РФ) из числа налогоплательщиков. На практике некоммерческие организации, как правило, уплачивают налоги (страховые взносы) в связи с оплатой труда своих сотрудников, вследствие владения облагаемыми видами имущества, а также по результатам своей предпринимательской или иной приносящей доход деятельности. В частности, в Постановлении Президиума ВАС РФ от 22 сентября 2009 г. № 5080/09 был сделан вывод о том, что бюджетные учреждения должны учитывать доход от сдачи в аренду переданного им в оперативное управление федерального имущества при исчислении налога на прибыль организаций. Кроме того, как отмечается в Постановлении Президиума ВАС РФ от 21 сентября 2010 г. № 5658/10, само по себе наличие статуса государственного органа не является основанием для освобождения подразделения вневедомственной охраны от уплаты государственной пошлины по делам, рассматриваемым в арбитражных судах, поскольку такой орган может действовать как в сфере властных, публичных отношений, так и в области хозяйственных отношений, как учреждение.

Общий подход имеет место в п. 21 Постановления Пленума ВС РФ от 23 июня 2015 г. № 25 «О применении судами некоторых положений раздела I части первой Гражданского кодекса Российской Федерации»: в соответствии с п. 4 ст. 50 ГК РФ некоммерческие организации могут осуществлять приносящую доход деятельность, если это предусмотрено их уставами, лишь постольку, поскольку это служит достижению целей, ради которых они созданы, и если это соответствует таким целям. В этом случае на некоммерческую организацию в части осуществления приносящей доход деятельности распространяются положения законодательства, применимые к лицам, осуществляющим предпринимательскую деятельность (п. 1 ст. 2, п. 1 ст. 6 ГК РФ).

Примечательно и мнение А.А. Иванова о том, что в России некоммерческими организациями довольно часто осуществляется коммерческая деятельность, причем порой в качестве основной, а то и вовсе единственной[731]. В соответствии с подп. 3 п. 3 ст. 61 ГК РФ юридическое лицо ликвидируется по решению суда по иску государственного органа или органа местного самоуправления, которым право на предъявление требования о ликвидации юридического лица предоставлено законом, в случае осуществления юридическим лицом деятельности, запрещенной законом, либо с нарушением Конституции РФ, либо с другими неоднократными или грубыми нарушениями закона или иных правовых актов. Соответственно, некоммерческая организация, у которой коммерческая деятельность является основной, а то и вовсе единственной, может быть ликвидирована судом по этому основанию. Однако крайне сложно обнаружить соответствующую судебную практику. В частности, такая ликвидация проблематична для заинтересованных органов власти в силу разъяснения, содержащегося в п. 28 Постановления Пленума ВС РФ от 23 июня 2015 г. № 25: неоднократность нарушения законодательства сама по себе не может служить основанием для принятия судом решения о ликвидации юридического лица. Такая исключительная мера должна быть соразмерной допущенным юридическим лицом нарушениям и вызванным ими последствиям. Соответственно, по факту в России некоммерческие организации зачастую активно занимаются коммерческой деятельностью в нарушение п. 4 ст. 50 ГК РФ, но государство «закрывает глаза» на данное обстоятельство, особенно если по результатам такой деятельности исправно уплачиваются налоги.

Как видно из указанных определений НК РФ, налогоплательщиками по общему правилу могут быть лица, обладающие гражданской правоспособностью. Данный вывод подтверждается тем, что налог может быть уплачен исключительно из денежных средств, принадлежащих налогоплательщику на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления (п. 1 ст. 8 НК РФ). По этой причине налогоплательщиками российских налогов могут являться любые физические лица, а не только граждане Российской Федерации. Кроме того, указание на возможность (и обязательность) уплаты налога не только из средств, принадлежащих налогоплательщику на праве собственности, но и на праве хозяйственного ведения (оперативного управления) определенным образом соответствует гл. 19 ГК РФ, допускающей создание юридических лиц, имущество которых принадлежит им на таких правах. Отсутствие указанного уточнения в п. 1 ст. 8 НК РФ повлекло бы невозможность налогообложения подобных организаций, вне зависимости от осуществляемой ими деятельности. При этом в ч. 2 ст. 8 Конституции РФ предусмотрено, что в Российской Федерации признаются и защищаются равным образом частная, государственная, муниципальная и иные формы собственности.

Для различных целей в законодательстве могут быть выделены особые разновидности организаций – налогоплательщиков. Например, в ст. 83 НК РФ упомянуты организации – крупнейшие налогоплательщики, которые определяются на основании Приказа ФНС России от 16 мая 2007 г. № ММ306/308@. Для данных организаций, вообще говоря, не установлено какого–либо особенного (повышенного или пониженного) налогового бремени, но предусмотрены специальные правила постановки их на учет в налоговых органах, проверок и представления отчетности. Кроме того, крупнейшие налогоплательщики, в соответствии с п. 1 ст. 105.19 НК РФ вправе обратиться в налоговый орган с заявлением о заключении соглашения о ценообразовании для целей налогообложения (что может избавить их от дальнейшего специализированного налогового контроля – п. 2 ст. 105.23 НК РФ).

Также, например, в ст. 25.7 НК РФ дано определение оператора нового морского месторождения углеводородного сырья, в ст. 25.9 НК РФ содержится дефиниция налогоплательщика участника регионального инвестиционного проекта. Соответствующие статусы могут быть приобретены по воле налогоплательщиков и порождают права на особое (в общем случае пониженное) налогообложение. В ст. 25.13 НК РФ определены контролируемые иностранные компании и контролирующие лица, что сделано в целях исключения противодействия налоговому контролю, а также избежания налогообложения отечественными налогоплательщиками через проведение сделок и расчетов через иностранных лиц.

В особенной части налогового права могут специально выделяться отдельные категории налогоплательщиков. Так, в силу п. 2 ст. 207 НК РФ налоговыми резидентами в общем случае признаются физические лица, фактически находящиеся в Российской Федерации не менее 183 календарных дней в течение 12 следующих подряд месяцев. В соответствии с подп. 16 п. 1 ст. 32 НК РФ налоговые органы обязаны по заявлению налогоплательщика представлять налогоплательщику (его представителю) документ в электронной форме или на бумажном носителе, подтверждающий статус налогового резидента Российской Федерации.

Очевидно то, что статус резидента от гражданства не зависит. Цель введения данного понятия следует из п. 1 ст. 207 НК РФ: налогоплательщиками НДФЛ признаются физические лица, являющиеся налоговыми резидентами Российской Федерации, а также физические лица, получающие доходы от источников в Российской Федерации, не являющиеся ее налоговыми резидентами. Иными словами, Российская Федерация рассматривает физических лиц – налоговых резидентов, как лиц, обязанных уплачивать НДФЛ со всех своих доходов, вне зависимости от источника доходов и гражданства.

При этом, как справедливо отмечает С.Г. Пепеляев, понятие «резидент» используется не только налоговым правом, но и другими отраслями законодательства, например: валютной, иммиграционной. Каждая отрасль применяет свои критерии определения правового статуса лиц. Поэтому лицо, признаваемое резидентом в целях, например, валютного регулирования, может не быть налоговым резидентом[732].

Следует отметить, что КГН – консолидированная группа налогоплательщиков (гл. 3.1 НК РФ) самостоятельным субъектом налогового права не является. Добровольное объединение налогоплательщиков–организаций в такую группу определенным образом перераспределяет права и обязанности каждого участника применительно к исчислению и уплате налога на прибыль организаций (в т.ч. выделяется ответственный участник), но не порождает нового субъекта, обладающего собственными правами и обязанностями.

---

[731] *Иванов А.А.* Бизнес–агрегаторы и право. Часть четвертая, юридическая. // URL: https://zakon.ru/blog/2016/08/05/biznesagregatory_i_pravo_chast_chetvyortaya_yuridicheskaya

[732] *Пепеляев С.Г., Сосновский С.А.* Налогообложение доходов и прибыли. – М., 2015. – С. 18.

Достаточно интересными субъектами в налоговых правоотношениях являются ТСЖ и подобные им организации. При рассмотрении споров к ним иногда применяется своеобразный вариант концепции «прокола корпоративной вуали», сводящийся к тому, что модель подобного юридического лица фактически игнорируется, а стороной правоотношения признается группа жильцов (членов кооператива), чьи интересы и представляет ТСЖ. Так, в п. 2 Постановления Пленума ВАС РФ от 5 октября 2007 г. № 57 отмечается, что ТСЖ, заключая договоры на оказание коммунальных услуг, на эксплуатацию, содержание и ремонт жилых помещений и общего имущества в многоквартирных домах, а также трудовые договоры со специалистами, выступает в имущественном обороте не в своих интересах, а в интересах членов ТСЖ. В связи с этим ТСЖ не представляют соответствующих налоговых деклараций и не исчисляют сумму НДС по операциям, связанным с обеспечением жилых помещений коммунальными услугами и с содержанием, эксплуатацией и ремонтом общего имущества многоквартирных домов. Особый статус ТСЖ также подчеркнут в Определении ВС РФ от 11 мая 2018 г. № 305КГ1722109, в п. 9 Обзора практики рассмотрения судами дел, связанных с применением глав 26.2 и 26.5 Налогового кодекса Российской Федерации в отношении субъектов малого и среднего предпринимательства (утв. Президиумом ВС РФ 4 июля 2018 г.).

В Постановлении КС РФ от 10 ноября 2016 г. № 23П также отмечается, что ТСЖ как вид товарищества собственников недвижимого имущества является, таким образом, правовой формой совместной реализации ими имущественных прав и удовлетворения общих интересов, позволяющей оптимизировать формирование общей воли и исключить необходимость индивидуального участия в гражданском обороте каждого из множества собственников по поводу единого предмета общего интереса благодаря самостоятельной правосубъектности (статусу юридического лица) товарищества, что предполагает совпадение его хозяйственных интересов с общими интересами собственников жилой недвижимости.

Как уже отмечалось, публично–правовые образования (Российская Федерация, субъекты РФ и муниципальные образования), не являясь юридическими лицами в смысле ст. 48 ГК РФ, обладают гражданской правоспособностью, являются субъектами гражданского права и на равных началах вступают в гражданские правоотношения с гражданами и юридическими лицами (ст. 124 ГК РФ). Но публично–правовые образования никогда не могут быть налогоплательщиками, в том числе по той причине, что они не входят в объем понятия «организации», данного в п. 2 ст. 11 НК РФ. Частный случай указанного правила был отмечен Президиумом ВАС РФ в п. 6 Информационного письма от 22 декабря 2005 г. № 98: в соответствии со ст. 246 НК РФ субъекты РФ, как и иные публично–правовые образования, не являются плательщиками налога на прибыль; поскольку налоговый агент удерживает в соответствующих случаях налог у лица, являющегося плательщиком налога (ст. 24 НК РФ), в данном случае при выплате дивидендов по принадлежащим субъекту РФ акциям у источника выплаты не возникает обязанность по удержанию налога с указанного лица. Еще один пример подобной позиции: в Постановлениях Президиума ВАС РФ от 18 апреля 2006 г. № 15557/05 и от 17 апреля 2012 г. № 16055/11 разъяснено, что гл. 21 НК РФ «Налог на добавленную стоимость» не предполагает отнесение публично–правовых образований к плательщикам НДС при осуществлении полномочий, вмененных им в обязанность федеральным законом. Ту же позицию можно видеть и в Постановлении Президиума ВАС РФ от 10 ноября 2011 г. № 8472/11: публично–правовое образование не уплачивает земельный налог.

При этом очевидно, что публичное имущество может находиться на вещных правах хозяйственного ведения (оперативного управления) у созданных публичным собственником юридических лиц. Достаточно концентрированное разъяснение по этому вопросу содержится в Постановлении Президиума ВАС РФ от 4 декабря 2012 г. № 10295/12. Суд отметил, что находящееся в государственной или муниципальной собственности имущество подразделяется на имущество, закрепленное за унитарными предприятиями и учреждениями на ограниченных вещных правах хозяйственного ведения или оперативного управления в целях осуществления названными субъектами деятельности и участия в имущественном обороте, и нераспределенное имущество, составляющее казну публично–правового образования. В отношении закрепленного за унитарными предприятиями и учреждениями имущества сделки по распоряжению этим имуществом совершаются указанными лицами в порядке и в пределах, определяемых содержанием ограниченных вещных прав в соответствии с положениями ст. 295 – 298 ГК РФ. По общему правилу унитарные предприятия и учреждения в силу ст. 143 НК РФ признаются плательщиками НДС, а операции по реализации упомянутого имущества на основании подп. 1 п. 1 ст. 146 НК РФ – операциями, подлежащими налогообложению. Таким образом, при реализации федерального имущества, имущества субъектов Российской Федерации и муниципального имущества организациями, которым такое имущество принадлежит на праве хозяйственного ведения или оперативного управления, данные организации исчисляют и уплачивают в бюджет НДС.

В части НДС итоговое разъяснение содержится в п. 1 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 мая 2014 г. № 33: ст. 143 НК РФ не называет публично–правовые образования в качестве плательщиков НДС. Вместе с тем государственные (муниципальные) органы, имеющие статус юридического лица (государственные или муниципальные учреждения), в силу п. 1 ст. 143 НК РФ могут являться плательщиками налога по совершаемым ими финансово–хозяйственным операциям, если они действуют в собственных интересах в качестве самостоятельных хозяйствующих субъектов, а не реализуют публично–правовые функции соответствующего публично–правового образования и не выступают от его имени в гражданских правоотношениях в порядке, предусмотренном ст. 125 ГК РФ.

Но нельзя не учитывать, что в ряде случаев законодатель, тем не менее, косвенно предполагает в качестве налогоплательщиков публично–правовые образования, что вызывает определенные теоретические и практические трудности. Так, согласно п. 3 ст. 161 НК РФ обязанности налогового агента по НДС возложены на арендаторов государственного (муниципального) имущества. Указанные лица обязаны исчислить, удержать из доходов, уплачиваемых арендодателю (публично–правовому образованию в лице соответствующих органов), и перечислить в бюджет соответствующую сумму НДС. Поскольку налоговый агент не может существовать без налогоплательщика, в данном примере налогоплательщиком косвенно предполагается публично–правовое образование. Следует отметить, что в ряде Определений КС РФ (от 2 октября 2003 г. № 384О, от 1 октября 2009 г. № 1345ОО, от 21 ноября 2013 г. № 1817О) подобная правовая конструкция не была признана неконституционной. Более того, в Определении ВС РФ от 24 января 2017 г. № 308ЭС1615109 разъяснено, что в рассматриваемых правоотношениях (сделках) продавец имущества (муниципальное образование) плательщиком НДС не является.

Еще примеры. В Определениях КС РФ от 1 ноября 2007 г. № 719ОО, от 19 февраля 2009 г. № 123О–Р рассматривался вопрос налогообложения НДС и налогом на прибыль организаций реализации лесхозами древесины, полученной от рубок ухода за лесом. При этом данная древесина лесхозам на каком–либо праве не принадлежит (входит в состав казны публично–правового образования). По мнению Суда, законодатель вправе определить элемент юридического состава НДС или налога на прибыль, каковым является субъект данного налога (налогоплательщик), таким образом, чтобы осуществляющие государственные функции организации, обладающие правами юридического лица, признавались налогоплательщиками независимо от того, закреплено ли соответствующее имущество за этими организациями на праве хозяйственного ведения (оперативного управления) либо оно входит в состав казны.

Сходный подход продемонстрирован в Постановлении КС РФ от 22 июня 2009 г. № 10П: налогообложение налогом на прибыль организаций доходов, полученных от использования имущества, находящегося в государственной собственности, является, как следует из решений КС РФ (Определения от 2 октября 2003 года № 384О, от 1 ноября 2007 года № 719ОО и др.), вопросом целесообразности, разрешение которого относится к компетенции законодателя. Законодатель вправе определить элемент юридического состава налога на прибыль организаций, каковым является субъект данного налога (налогоплательщик), таким образом, чтобы осуществляющие государственные функции организации, обладающие правами юридического лица, признавались налогоплательщиками независимо от того, закреплено ли соответствующее имущество за этими организациями на праве хозяйственного ведения (оперативного управления) либо оно входит в состав казны.

В плане прав и обязанностей налогоплательщика (плательщика страховых взносов) следует учитывать, что исходя из ст. 19 НК РФ, он участвует в правоотношении по уплате некоторого налога в качестве обязанного лица. Его субъективной обязанностью будет уплата этого налога (страхового взноса) в полном объеме и не позднее установленного в законодательстве срока. Поскольку налоговые правоотношения в силу индивидуальной безвозмездности налога являются по общему правилу односторонними (обязанности налогоплательщика по уплате налога корреспондирует право публично–правового образования на получение налога в бюджет, встречного юридически обязательного представления со стороны публично–правового образования не предусмотрено), никаких субъективных прав в данном правоотношении налогоплательщик обычно не имеет. Существуют отдельные исключения из этого правила, обычно заключающиеся в определенном снижении (отдалении во времени, прекращении) уже возникшей обязанности по уплате конкретного налога. Например, в силу подп. 4 п. 1 ст. 21 НК РФ при наличии определенных условий (ст. 64 НК РФ) налогоплательщик имеет право на отсрочку или рассрочку по уплате налога. Кроме того, на основании подп. 3 п. 1 ст. 21 НК РФ, если соответствующая возможность предусмотрена в законодательстве о конкретном налоге, налогоплательщик вправе использовать налоговые льготы (ст. 56 НК РФ) снижающие размер подлежащего уплате налога. В некоторых случаях, в том числе, если налог уже не может быть взыскан принудительно, налогоплательщик может требовать от налогового органа списания задолженности (ст. 59 НК РФ).

В части второй НК РФ также предусмотрено значительное число преимуществ, реализовать которые может только лицо, как правило уже являющееся налогоплательщиком какого–либо налога (право на применение вычетов по НДС – ст. 171, 172, право на учет расходов по налогу на прибыль организаций – ст. 252 НК РФ и т.д.). Н.П. Кучерявенко справедливо отмечает, что налогоплательщик, как субъект отношений, наделен прежде всего обязанностями. Это не исключает закрепления за ним и ряда полномочий дозволительного характера (право на использование налоговой льготы, право на обращение в суд и т.д.), которые носят зависимый или производный характер относительно налоговых обязанностей[733]. При этом сам термин «налоговая обязанность» указанный ученый предлагает определить как всю систему обязанностей налогоплательщика, связанных с уплатой налогов и сборов[734].

Как уже отмечалось, основные права налогоплательщиков (в т.ч. плательщиков страховых взносов), перечисленные в виде открытого перечня в ст. 21 НК РФ, и основные обязанности налогоплательщиков (а также плательщиков страховых взносов), закрепленные в ст. 23 НК РФ, могут быть и не связанны с наличием обязанности по уплате конкретного налога (страхового взноса). Так, подп. 4 п. 1 ст. 23 устанавливает правило, в силу которого налогоплательщики обязаны представлять в установленном порядке в налоговый орган по месту учета налоговые декларации (расчеты), если такая обязанность предусмотрена законодательством о налогах и сборах. При этом, в п. 7 Информационного письма Президиума ВАС РФ от 17 марта 2003 г. № 71 разъяснено, что отсутствие у налогоплательщика по итогам конкретного налогового периода суммы налога к уплате само по себе не освобождает его от обязанности представления налоговой декларации по данному налоговому периоду, если иное не установлено законодательством о налогах и сборах. Другой пример: подп. 13 п. 1 ст. 21 НК РФ предусматривает право налогоплательщиков на соблюдение и сохранение налоговой тайны; подп. 14 п. 1 ст. 21 НК РФ – на возмещение в полном объеме убытков, причиненных незаконными актами налоговых органов или незаконными действиями (бездействием) их должностных лиц. Очевидно, данные права вообще не связаны с наличием обязанности по уплате какого–либо налога.

Соответственно, конкретные права (обязанности) лиц, установленные в законодательстве как права (обязанности) налогоплательщиков, могут относиться не столько к налогоплательщикам, как их определяет ст. 19 НК РФ, сколько к лицам вообще (как правило к физическим лицам и организациям – п. 2 ст. 11 НК РФ), то есть к потенциальным налогоплательщикам.

Как следует из изложенного, изначально обязанными участниками отношений, регулируемых законодательством о налогах, в общем случае являются обладающие гражданской правоспособностью частные субъекты – лица (физические и юридические), в отношении которых безотносительно к конкретным налогам могут быть урегулированы некоторые права, а также обязанности (встать на учет в налоговом органе, предоставлять информацию и т.д.). Актом законодательства о конкретном налоге выделяется категория лиц, в деятельности которых потенциально может возникнуть объект налогообложения по этому налогу (потенциальные налогоплательщики конкретного налога). На данных лиц при фактическом наличии в их деятельности объекта налогообложения может быть возложена обязанность по уплате этого налога, в этом случае их с полным основанием можно обозначить как налогоплательщики (что, собственно, и сделано в ст. 19 НК РФ). Не исключается и вариант отсутствия у налогоплательщика обязанности по уплате налога при наличии у него объекта налога, но в условиях применения налоговых льгот (вычетов, освобождений…).

Рассматривая права и обязанности налогоплательщиков в широком смысле, можно условно поделить на две группы – основное право (основная обязанность) и прочие права (прочие обязанности). При этом общий вопрос прав налогоплательщиков, очевидно, является просто вопросом обязанностей государства перед налогоплательщиками, и наоборот[735]. Структура НК РФ, изначально декларирующего права налогоплательщика (в ст. 21), а только потом – его обязанности (в ст. 23), с учетом существенно большего объема и разнообразия его фактических обязанностей, скорее всего, избрана в таком виде только из политических соображений, для создания впечатления, по меньшей мере, соотносимого объема прав и обязанностей налогоплательщика.

Основным правом налогоплательщика является право на информацию (полную и непротиворечивую: об условиях налогообложения, правах и обязанностях участников налоговых правоотношений), что соответствует принципу законности и требованию правовой определенности. Реализация права на информацию возможна, только если все акты законодательства о налогах как нормативные правовые акты, затрагивающие права, свободы и обязанности человека и гражданина, в силу ст. 15 Конституции РФ будут официально опубликованы для всеобщего сведения. Каждое лицо имеет право точно знать, какие обязательства (в том числе налоговые) у него могут возникнуть и в каком случае. Гарантией реализации указанного права является п. 7 ст. 3 НК РФ, согласно которому все неустранимые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах толкуются в пользу налогоплательщика.

Кроме того, частный субъект может получать без специальных запросов, либо истребовать у органа власти интересующую его информацию (если только это прямо не запрещено). Исходя из п. 4 ст. 29 Конституции РФ, каждый имеет право свободно искать, получать, передавать, производить и распространять информацию любым законным способом. Статья 33 Конституции РФ устанавливает, что граждане Российской Федерации имеют право обращаться лично, а также направлять индивидуальные и коллективные обращения в государственные органы и органы местного самоуправления.

Соответственно, в силу подп. 1 п. 1 ст. 21 НК РФ налогоплательщик имеет право получать по месту своего учета от налоговых органов бесплатную информацию (в том числе в письменной форме) о действующих налогах и сборах, законодательстве о налогах и сборах и принятых в соответствии с ним нормативных правовых актах, порядке исчисления и уплаты налогов и сборов, правах и обязанностях налогоплательщиков, полномочиях налоговых органов и их должностных лиц, а также получать формы налоговых деклараций (расчетов) и разъяснения о порядке их заполнения.

Необходимо, однако, заметить, что, по мнению ФНС России, данное право не является абсолютным и неограниченным. В Решении ФНС России от 27 декабря 2017 г. № АС39/8743@ (по жалобе конкретного налогоплательщика) разъяснено, что на налоговые органы возложена обязанность бесплатно информировать (в том числе в письменной форме) о действующем законодательстве Российской Федерации о налогах и сборах только налогоплательщиков в каждом конкретном случае возникновения налоговых правоотношений. В этой связи в случае обращения физического лица в налоговые органы за разъяснениями по вопросам налогообложения деятельности, не связанной с основной деятельностью этого лица как налогоплательщика, а также по вопросам о правоотношениях, действиях и объектах, которые могут возникнуть в будущем, налоговые органы не обязаны предоставлять информацию такому лицу.

В Определении КС РФ от 12 мая 2003 г. № 173О разъяснено, что ст. 24 (ч. 2) Конституции РФ обязывает органы государственной власти и органы местного самоуправления, их должностных лиц обеспечить каждому возможность ознакомления с документами и материалами, непосредственно затрагивающими его права и свободы, если иное не предусмотрено законом. В силу непосредственного действия названной конституционной нормы любая затрагивающая права и свободы гражданина информация (за исключением сведений, содержащих государственную тайну, сведений о частной жизни, а также конфиденциальных сведений, связанных со служебной, коммерческой, профессиональной и изобретательской деятельностью) должна быть ему доступна, при условии, что законодателем не предусмотрен специальный правовой статус такой информации в соответствии с конституционными принципами, обосновывающими необходимость и соразмерность ее особой защиты.

Еще одним частный случай права на информацию закреплен в положениях НК РФ, рассмотренных в Определении КС РФ от 12 июля 2006 г. № 267О. Применительно к штрафной налоговой ответственности Суд указал, что из ст. 24 Конституции РФ следует право налогоплательщика знать, в чем его обвиняют, и представлять возражения на обвинения.

Е.В. Порохов справедливо отмечает, что принудительность исполнения налогового обязательства, подразумевая под собой исполнение налогового обязательства помимо воли субъекта налога, а иногда даже против его воли, ни в коей мере не означает исполнение налогового обязательства без ведома субъекта налога, с лишением его права на информацию о ходе принудительного исполнения налогового обязательства и права на защиту своих законных интересов предусмотренными для этого законом способами[736].

Реализуя общее право на получение информации от налогового органа, налогоплательщикам следует учитывать, что Регламент организации работы с налогоплательщиками, плательщиками сборов, страховых взносов на обязательное пенсионное страхование и налоговыми агентами (утвержденный Приказом ФНС России от 9 сентября 2005 г. № САЭ301/444@) в п. 4.3.2.3 устанавливает: ответ

---

[733] *Кучерявенко Н.П.* Курс налогового права. В 6 т. – Харьков, 2004. – Т. II.: Введение в теорию налогового права. – С. 66.

[734] *Кучерявенко Н.П.* Курс налогового права. В 6 т. – Харьков, 2004. – Т. III.: Учение о налоге. – С. 383, 386.

[735] URL: http://ruxpert.ru/Права_человека

[736] *Порохов Е.В.* Теория налоговых обязательств: учебн. пособие. – Алматы, 2001. – С. 121.

должен быть дан налогоплательщику в течение 30 календарных дней с даты поступления запроса в налоговый орган от налогоплательщика (лично или по почте). При необходимости срок рассмотрения письменного обращения может быть продлен заместителем руководителя, но не более чем на 30 дней, с одновременным информированием заявителя и указанием причин продления.

Обязанности по информированию налогоплательщиков законодательство предусматривает не только для налоговых, но и для финансовых органов (в том числе Минфина России). В соответствии с подп. 2 п. 1 ст. 21 НК РФ налогоплательщик имеет право получать от Минфина России письменные разъяснения по вопросам применения законодательства Российской Федерации о налогах и сборах, от финансовых органов субъектов РФ и муниципальных образований – по вопросам применения соответственно законодательства субъектов РФ о налогах и сборах и нормативных правовых актов муниципальных образований о местных налогах и сборах. Статья 34.2 НК РФ устанавливает, что Минфин России, финансовые органы субъектов Российской Федерации и муниципальных образований дают письменные разъяснения по вопросам применения законодательства о налогах и сборах в пределах своей компетенции в течение двух месяцев со дня поступления соответствующего запроса. По решению руководителя (заместителя руководителя) соответствующего финансового органа указанный срок может быть продлен, но не более чем на один месяц (п. 3).

Поскольку ФНС России входит в систему Минфина России, в подп. 5 п. 1 ст. 32 НК РФ установлено, что налоговые органы обязаны руководствоваться письменными разъяснениями Минфина России по вопросам применения законодательства Российской Федерации о налогах и сборах.

В то же время, если некоторый территориальный налоговый орган доначислит налогоплательщику какой–либо налог в противоречии с разъяснениями Минфина России (или ФНС России), но эти действия налогового органа будут полностью соответствовать НК РФ по причине ошибочности указанных разъяснений, маловероятно, что приведенная норма может быть использована налогоплательщиком в суде, как основание для признания доначислений незаконными. По сведениям, приведенным Е.В. Тимофеевым, ему неизвестны решения судов, в которых были бы признаны недействительными решения налогового органа в силу его противоречия письмам Минфина России, направленным в адрес ФНС России[737].

Т.А. Гусева обоснованно отмечает, что механизм информирования, предусмотренный подп. 2 п. 1 ст. 21 НК РФ, оказался малоэффективным при решении проблем правоприменения и обладает рядом недостатков. В частности, позиции финансового и налогового органа могут противоречить друг другу[738]. Следует отметить, что действующая редакция ст. 21, 32, 34.2 НК РФ, устанавливающая полномочия финансовых и налоговых органов по информированию налогоплательщиков, недостаточно четко разграничивает круг вопросов, по которым указанные органы компетентны проводить информирование. Тем не менее, в НК РФ прямо предусмотрены некоторые правовые последствия нарушения права на информацию: налогоплательщик, ошибочно не уплативший налог по причине исполнения неверного разъяснения уполномоченного органа власти, освобождается от налоговых санкций (подп. 3 п. 1 ст. 111 НК РФ) и пени (п. 8 ст.75 НК РФ), но не от обязанности по уплате налога.

В этом плане представляет интерес Постановление Президиума ВАС РФ от 15 июня 2010 г. № 563/10: суд признал результаты контрольной деятельности, выразившиеся в доначислении налогов, полностью незаконными, поскольку налоговый орган своими действиями, по сути, длительное время одобрял ошибочное применение налогового законодательства налогоплательщиком. Подобный подход можно видеть и в Определениях ВС РФ от 3 февраля 2017 г. № 307КГ1614369, от 6 марта 2018 г. № 308КГ1714457.

Примечательные сведения приводит Й. Гивати: в практике налоговых органов США широкое признание получило правило, которое называется Wall Street Rule: при квалификации операций исходят из общепринятых позиций, сформировавшихся в правоприменительной практике, в частности в практике налогового администрирования. Поэтому контролирующие органы нередко вынуждены уступить налогоплательщику, в случае если благоприятная для него интерпретация налоговозначимых фактов получила признание налогового сообщества и используется уже долгое время. В частности, служба внутренних доходов США решила не включать накопленные бонусные мили часто летающими пассажирами в их налогооблагаемый доход, поскольку подобное освобождение от уплаты налогов уже давно поддерживается специалистами и пересмотр позиций привел бы к колоссальным налоговым доначислениям[739].

Право на информацию есть у любого субъекта, на которого публично–правовое образование возлагает какие–либо обязанности и предоставляет права, что соответствует требованию правовой определенности. Только при наличии у субъекта соответствующей информации можно требовать исполнения им обязанностей и говорить о возможности реализации им своих прав. Однако, поскольку в правоотношении по уплате конкретного налога налогоплательщик обычно не имеет каких–либо субъективных прав, его право на информацию может быть единственным.

К числу **прочих прав** налогоплательщика можно отнести право на защиту своих прав и законных интересов, в том числе путем обжалования в установленном порядке ненормативных правовых актов налоговых органов и действий (бездействия) их должностных лиц. Налогоплательщик может быть обязан к определенному поведению ненормативным актом уполномоченного органа (например, уплатить налог по требованию об уплате налога – ст. 69 НК РФ; представить необходимые для проверки документы по требованию о представлении документов – ст. 93 НК РФ). Процессуальное законодательство (ч. 1 ст. 249 ГПК РФ, ч. 2 ст. 62 КАС РФ, ч. 1 ст. 65, ч. 3 ст. 189, ч. 5 ст. 200 АПК РФ) в случае судебного спора возлагает обязанность по доказыванию законности оспариваемого ненормативного правового акта, действий (бездействия) на орган (на лицо), осуществляющее публичные полномочия, которые приняли акт, решение или совершили действия (бездействие). Кроме того, налогоплательщики имеют право на нераспространение публичными субъектами сведений, составляющих налоговую тайну (подп. 13 п. 1 ст. 21, ст. 102 НК РФ).

Естественно, перечисленные права налогоплательщиков, как и право на информацию, являются отражением общегражданских прав в сфере налогообложения. В п. 2 ст. 22 НК РФ предусматривается, что права налогоплательщиков (плательщиков сборов, плательщиков страховых взносов) обеспечиваются соответствующими обязанностями должностных лиц налоговых органов и иных уполномоченных органов.

Отдельно следует отметить право налогоплательщика косвенного налога на его возмещение (НДС – ст. 176, 176.1 НК РФ, акциз – ст. 203, 203.1 НК РФ), которое может быть реализовано и в виде получения денежных средств из бюджета. Например, налогоплательщик, осуществляющий экспорт товаров, приобретенных в России, при определенных условиях может никогда не уплачивать НДС в бюджет и постоянно реализовывать право на возмещение данного налога. Соответственно, применительно к косвенным налогам статус налогоплательщика может быть достаточно формальным.

В научных публикациях предлагаются и иные способы классификации прав налогоплательщиков. Так, О.А. Ногина предлагает выделять права налогоплательщика и плательщика сбора в сферах: 1) информации об установлении, введении и уплате налогов и защиты информации; 2) исполнения обязанности по уплате налогов или сборов; 3) налогового учета и налогового контроля; 4) привлечения к ответственности за совершение налоговых правонарушений; 5) защиты своих прав[740].

Обязанности налогоплательщиков предопределяются основной целью правового регулирования в сфере налогообложения – формирование государственных доходов по результатам экономической деятельности налогоплательщиков за счет их имущества. Н.П. Кучерявенко отмечает, что нормативно–правовое закрепление налоговой обязанности выражается в специфическом подходе к построению правоспособности субъектов налоговых правоотношений, когда правосубъектность обязанных субъектов «смещена» в сторону обязанностей, тогда как правосубъектность представителей государства в большей степени ориентирована на права[741].

Основной обязанностью налогоплательщика является уплата налогов (законно установленных по надлежащей процедуре компетентным органом законодательной власти). При наличии объекта налогообложения и в условиях отсутствия (недостаточности) льгот (освобождений, вычетов, расходов, отсрочек) законно установленные налоги должны уплачиваться не позднее следующей из закона даты, в

---

[737] *Тимофеев Е.В.* Налоговое право России – практическое и увлекательное. Полутом I: От основ к источникам и основным принципам. – М., 2017. – С. 102.

[738] *Гусева Т.А.* Налоговое планирование в предпринимательской деятельности: правовое регулирование. – М., 2007. – С. 234.

[739] *Демин А.В.* Обзор зарубежных публикаций по налоговому праву // Налоговед. – 2016. – № 8. – С. 68.

[740] *Кустова М.В., Ногина О.А., Шевелева Н.А.* Налоговое право России. Общая часть: учебник – М., 2001. – С. 83 – 87.

[741] *Кучерявенко Н.П.* Курс налогового права. В 6 т. – Харьков, 2004. – Т. II.: Введение в теорию налогового права. – С. 105.

полном объеме, в соответствующий бюджет (внебюджетный фонд). Именно в силу очевидной важности данной обязанности она закреплена в ст. 57 Конституции РФ. Но следует еще раз отметить, что уплачивать какой–либо налог исключительно на основании Конституции невозможно, поскольку никакие существенные элементы налогов в ней не урегулированы. Конкретизируется обязанность по уплате налогов в федеральных законах (в основном – в части второй НК РФ) и в иных нормативных актах о конкретных налогах (в том числе в актах регионального и местного налогового законодательства).

Все **прочие обязанности** налогоплательщика так или иначе сопряжены с его основной обязанностью. Большинство из них можно охарактеризовать как обязанности по формированию, хранению и представлению государству определенной информации о своей деятельности.

Так, по ряду налогов, которые налогоплательщики обязаны исчислять самостоятельно, на них возлагается обязанность по представлению в налоговый орган налоговой декларации (ст. 80 НК РФ), аналогично на плательщиков страховых взносов – обязанность по представлению расчета по страховым взносам. Основная роль налоговой декларации – возможность государства оперативно, без проведения проверок, взыскать налог с налогоплательщика принудительно в случае его неуплаты в установленный срок. По этой причине срок представления налоговой декларации обычно устанавливается до наступления срока уплаты налога либо в тот же срок. Например, по НДФЛ общий срок представления декларации – не позднее 30 апреля года, следующего за истекшим налоговым периодом (п. 1 ст. 229 НК РФ), срок уплаты налога – не позднее 15 июля года, следующего за истекшим налоговым периодом (п. 6 ст. 227, п. 4 ст. 228 НК РФ). По акцизу сроки представления декларации и уплаты налога в общем случае совпадают – не позднее 25–го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом (п. 3 ст. 204 НК РФ, п. 5 ст. 204 НК РФ). Редкое исключение: по НДПИ срок представления декларации – не позднее последнего числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом (п. 2 ст. 345 НК РФ), а срок уплаты налога – не позднее 25–го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом (ст. 344 НК РФ).

Закрытый перечень способов представления налоговой декларации налогоплательщиком следует из п. 3, 4 ст. 80 НК РФ:

– на бумажном носителе непосредственно в налоговый орган лично или через представителя (представление может быть доказано отметкой о принятии и дате ее получения на копии налоговой декларации);

– на бумажном носителе в налоговый орган по почте заказным письмом с описью вложения (представление может быть доказано описью вложения);

– в электронной форме в налоговый орган по телекоммуникационным каналам связи через оператора электронного документооборота (представление может быть доказано квитанцией о приеме в электронной форме);

– в электронной форме в налоговый орган через личный кабинет налогоплательщика (представление также может быть доказано квитанцией о приеме в электронной форме).

При этом, в силу п. 1 ст. 11.2 НК РФ личный кабинет налогоплательщика – информационный ресурс, который размещен на официальном сайте ФНС России (www.nalog.ru), в информационно–телекоммуникационной сети «Интернет» и ведение которого осуществляется указанным органом в установленном им порядке. В случаях, предусмотренных НК РФ, личный кабинет налогоплательщика может быть использован для реализации налогоплательщиками и налоговыми органами своих прав и обязанностей, установленных НК РФ.

Подпункт 5 п. 1 ст. 23 НК РФ устанавливает, что налогоплательщики обязаны представлять в налоговый орган по месту жительства индивидуального предпринимателя, нотариуса, занимающегося частной практикой, адвоката, учредившего адвокатский кабинет, по запросу налогового органа книгу учета доходов и расходов и хозяйственных операций; представлять в налоговый орган по месту нахождения организации годовую бухгалтерскую (финансовую) отчетность не позднее трех месяцев после окончания отчетного года, за исключением случаев, когда организация в соответствии с Федеральным законом от 6 декабря 2011 г. № 402ФЗ «О бухгалтерском учете» не обязана вести бухгалтерский учет или является религиозной организацией, у которой за отчетные (налоговые) периоды календарного года не возникало обязанности по уплате налогов и сборов. Как следует из подп. 8 п. 1 ст. 23 НК РФ, налогоплательщики обязаны в течение четырех лет обеспечивать сохранность данных бухгалтерского и налогового учета и других документов, необходимых для исчисления и уплаты налогов, в том числе документов, подтверждающих получение доходов, осуществление расходов (для организаций и индивидуальных предпринимателей), а также уплату (удержание) налогов, если иное не предусмотрено НК РФ.

Примечательно то, что в силу ч. 1 ст. 29 Федерального закона «О бухгалтерском учете» первичные учетные документы, регистры бухгалтерского учета, бухгалтерская (финансовая) отчетность, аудиторские заключения о ней подлежат хранению экономическим субъектом в течение сроков, устанавливаемых в соответствии с правилами организации государственного архивного дела, но не менее пяти лет после отчетного года.

В основной массе налоговых правоотношений налогоплательщику противостоят специально созданные органы исполнительной власти, обладающие значительными полномочиями – **налоговые органы**. А.И. Худяков справедливо отмечает, что налогоплательщик, имея дело с налоговым органом государства, юридически имеет дело с самим государством, а данный орган представляет собой государство, имеющее право на получение суммы налога[742].

Исходя из ст. 1 и 2 Закона РФ от 21 марта 1991 г. № 9431 «О налоговых органах Российской Федерации», налоговые органы Российской Федерации – единая централизованная система контроля за соблюдением законодательства о налогах и сборах, за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты (перечисления) в бюджетную систему Российской Федерации налогов, сборов и страховых взносов, соответствующих пеней, штрафов, процентов, а в случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации, – за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты (перечисления) в бюджетную систему Российской Федерации иных обязательных платежей, установленных законодательством Российской Федерации. Единая централизованная система налоговых органов состоит из федерального органа исполнительной власти, уполномоченного по контролю и надзору в области налогов и сборов (ФНС России – Постановление Правительства РФ от 30 сентября 2004 г. № 506), его территориальных органов. Сходное определение дано в п. 1 ст. 30 НК РФ.

Как следует из Постановления КС РФ от 21 марта 1997 г. № 5П единство экономического пространства и, следовательно, единство налоговой системы обеспечиваются единой системой федеральных налоговых органов. В Постановлении КС РФ от 17 марта 2009 г. № 5П разъяснено, что централизованным характером системы налоговых органов предопределяется контроль вышестоящего налогового органа за деятельностью нижестоящих налоговых органов, направленный на обеспечение соблюдения ими законодательства о налогах и сборах в соответствии с принципом конституционной законности (ст. 15 Конституции РФ).

Единство системы налоговых органов можно проиллюстрировать на следующих примерах. В Постановлении Президиума ВАС РФ от 22 апреля 2008 г. № 17520/07 было рассмотрено дело, в рамках которого в том числе имел место эпизод изменения налогоплательщиком – организацией своего места нахождения. Суд указал, что в отношениях с налогоплательщиком налоговые инспекции по старому и новому местам его учета должны рассматриваться как одно и то же лицо. Другой пример: Постановление Президиума ВАС РФ от 8 апреля 2008 г. № 16109/07. Суд отметил, что согласно ст. 30 НК РФ налоговые органы представляют собой единую централизованную систему, куда входят федеральный орган исполнительной власти и его территориальные органы. Их общей задачей является контроль за соблюдением законодательства о налогах и сборах, правильностью исчисления, полнотой и своевременностью; внесения в соответствующий бюджет налогов и сборов. Следовательно, результаты мероприятий налогового контроля, относящиеся к одним и тем же обстоятельствам и имеющие существенное значение для дела, должны учитываться вне зависимости от того, каким налоговым органом они установлены. Кроме того, исходя из позиции, изложенной в Постановлении Президиума ВАС РФ от 12 мая 2009 г. № 17440/08, судебный акт, вынесенный по спору между налогоплательщиком и одним налоговым органом, в силу единства системы налоговых органов будет иметь преюдициальную силу по спору между этим налогоплательщиком и другим налоговым органом.

Как следует из п. 6 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. № 57, принимая во внимание положения ст. 30 НК РФ, согласно которым налоговые органы составляют единую централизованную систему контроля за соблюдением законодательства о налогах и сборах, судам необходимо исходить из того, что изменение места учета налогоплательщика само по себе не влияет на состояние его правоотношений с налоговыми органами. Поэтому по поданным ранее и не рассмотренным налоговым декларациям, заявлениям (например, по декларации, в которой заявлен к возмещению налог на добавленную стоимость, по заявлению о возврате излишне уплаченных сумм налога, по заявлению о предоставлении отсрочки или рассрочки по уплате налога и др.) налоговый орган по прежнему месту учета соответствующего налогоплательщика обязан вынести решения по существу, а также совершить необходимые действия, связанные с принятием и исполнением этих решений.

---

[742] *Худяков А.И.* Избранные труды по финансовому праву – СПб., 2010. – С. 456.

Тот же подход имеет место и в п. 26 Постановления Пленума ВС РФ от 27 сентября 2016 г. № 36: в соответствии с ч. 2 ст. 64 КАС РФ обстоятельства, установленные вступившим в законную силу решением суда по ранее рассмотренному им гражданскому или административному делу либо по делу, рассмотренному ранее арбитражным судом, не доказываются вновь и не подлежат оспариванию при рассмотрении судом другого административного дела, в котором участвуют лица, в отношении которых установлены эти обстоятельства, или лица, относящиеся к категории лиц, в отношении которой установлены эти обстоятельства. При применении данной правовой нормы нужно исходить из того, что под лицами, относящимися к категории лиц, в отношении которой установлены названные выше обстоятельства, понимаются, в частности, органы государственной власти, входящие в единую систему государственных органов (например, налоговые органы, таможенные органы и т.п.), должностные лица соответствующей системы государственных органов.

В различные периоды новой российской истории изменялось название данного ведомства – Государственная налоговая служба, Министерство РФ по налогам и сборам, Федеральная налоговая служба; а также несколько изменялись структура, подчиненность и соответствующий объем полномочий.

Представляют интерес сведения, размещенные в справочнике ОЭСР «Tax Administration 2015» (table 5.4)[743]: расходы на налоговое администрирование (отношение суммы расходов на сбор налогов к общей сумме собранных налогов) в 2013 году России составляли 0,81 % (для примера – в Бельгии – 1,17 %, в Германии – 1,35 %, в Сингапуре – 0,79 %, в США – 0,47 %, в Англии – 0,73 %).

Основные права и обязанности налоговых органов перечислены в виде открытых перечней, закрепленных в ст. 31 и 32 НК РФ. В то же время отдельные права и обязанности предусмотрены в иных положениях НК РФ. Так, в соответствии с п. 7 ст. 45 НК РФ налоговый орган вправе требовать от банка копию поручения налогоплательщика на перечисление налога в бюджетную систему Российской Федерации на соответствующий счет Федерального казначейства, оформленного налогоплательщиком на бумажном носителе. Согласно п. 4 ст. 80 НК РФ налоговый орган не вправе отказать в принятии налоговой декларации (расчета), представленной налогоплательщиком (плательщиком сборов, плательщиком страховых взносов, налоговым агентом) по установленной форме (установленному формату), если иное не предусмотрено НК РФ, и обязан проставить по просьбе налогоплательщика (плательщика сбора, плательщика страховых взносов, налогового агента) на копии налоговой декларации (копии расчета) отметку о принятии и дату ее получения при получении налоговой декларации (расчета) на бумажном носителе либо передать налогоплательщику (плательщику сбора, плательщику страховых взносов, налоговому агенту) квитанцию о приеме в электронной форме - при получении налоговой декларации (расчета) по телекоммуникационным каналам связи или через личный кабинет налогоплательщика.

Следует учитывать, что властные полномочия налоговых органов по отношению к частным субъектам налоговых правоотношений урегулированы только на федеральном уровне – органы власти субъектов РФ и муниципальных образований в общем случае не вправе их устанавливать (регулировать). Исходя из Определения ВС РФ от 22 декабря 2004 г. № 58–Г0449, Управление МНС РФ по субъекту РФ не находится в подчинении органа исполнительной власти субъекта РФ, и, в частности, не обязано по предписанию данного органа проводить определенные проверки налогоплательщиков.

К числу **основных прав налоговых органов** относятся:

– получение информации от налогоплательщиков (в т.ч. п. 2 – 3.3 ст. 23, ст. 80 НК РФ) и от иных лиц (в т.ч. ст. 85 НК РФ);

– взыскание недоимки по налогам и сборам, а также пени (ст. 45 – 48 НК РФ);

– проведение проверок частных субъектов (ст. 87 – 89, 100, 101.4 НК РФ);

– привлечение частных субъектов к налоговой ответственности (ст. 101, 101.4 НК РФ) и взыскание налоговых санкций (ст. 45 – 48, 104 НК РФ).

Прочие права (изменение юридической квалификации деятельности налогоплательщика (подп. 3 п. 2 ст. 45 НК РФ, Определение КС РФ от 24 апреля 2018 г. № 1072О), учет налогоплательщиков (ст. 83, 84 НК РФ), осмотр помещений и территорий (ст. 92 НК РФ), приостановление операций по счетам в банках (ст. 76 НК РФ) и др.), как правило, используются налоговыми органами в целях реализации основных прав.

Следует отметить, что термин «права» в ст. 31 НК РФ применен недостаточно корректно, поскольку права налоговых органов по отношению к частным субъектам одновременно являются обязанностями налоговых органов по отношению к государству. Более верным было бы использование термина «полномочия». В Постановлении КС РСФСР от 14 января 1992 г. № 1П–У было разъяснено, что один из основополагающих принципов конституционного строя заключается в том, что любой государственный орган может принимать только такие решения и осуществлять такие действия, которые входят в его компетенцию, установленную в соответствии с Конституцией РСФСР. Как разъяснено в п. 8 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июня 2008 г. № 30 «О некоторых вопросах, возникающих в связи с применением арбитражными судами антимонопольного законодательства», при определенных условиях, если органом власти не указана конкретная норма федерального закона, разрешившая данному органу принять оспариваемый акт, осуществить действия (бездействие), то они могут быть признаны незаконными. В Определении КС РФ от 27 января 2011 г. № 23ОО упомянут принцип связанности налоговых органов законом. По справедливому замечанию Ю.А. Тихомирова, публичная сфера предполагает соединенность прав и обязанностей в формулу «полномочия» как правообязанность, которую нельзя не реализовать в публичных интересах[744]. С.Н. Егоров отмечает, что права и обязанности субъекта политической власти должны совпадать[745].

Иными словами, в деятельности органов власти в общем случае неприменим принцип «разрешено все, что не запрещено», действует иное правило: «разрешено только то, что прямо разрешено». Соответственно, компетенция налоговых органов должна быть четко и непротиворечиво регламентирована в законодательстве, отсутствие указания на некоторое полномочие налоговых органов в нормативных актах в общем случае означает отсутствие этого полномочия (Постановления Президиума ВАС РФ от 21 декабря 2010 г. № 11515/10 и от 10 мая 2011 г. № 16535/10).

Пример их смежной области: в Постановлении Президиума ВАС РФ от 19 июня 2012 г. № 17599/11 разъяснено, что в силу ст. 9 НК РФ антимонопольный орган не является участником отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах, и на него примечанием к ст. 14.31 и ст. 3.5 КоАП РФ не возложена безусловная обязанность самостоятельно определять размер выручки лица, привлекаемого к административной ответственности, на основании непосредственного исследования первичных документов.

Впрочем, имеет место и такая позиция: орган публичной власти действует не только на основании закрытого перечня четких полномочий – он вполне может осуществлять те действия, который соответствуют общим целям и задачам его создания, и при этом не нарушают гарантированных законом прав частных субъектов. Например, в п. 42 Постановления Пленума ВС РФ от 17 ноября 2015 г. № 50 «О применении судами законодательства при рассмотрении некоторых вопросов, возникающих в ходе исполнительного производства» разъяснено, что перечень исполнительных действий, приведенный в ч. 1 ст. 64 Закона об исполнительном производстве, не является исчерпывающим, и судебный пристав–исполнитель вправе совершать иные действия, необходимые для своевременного, полного и правильного исполнения исполнительных документов (п. 17 ч. 1 названной статьи), если они соответствуют задачам и принципам исполнительного производства (ст. 2 и 4 Закона об исполнительном производстве), не нарушают защищаемые федеральным законом права должника и иных лиц.

В соответствии с п. 2 ст. 31 НК РФ кроме прав, прямо урегулированных в перечне п. 1 ст. 31 НК РФ, налоговые органы осуществляют также другие права, предусмотренные НК РФ. В силу общих положений п. 1 ст. 30 НК РФ налоговые органы составляют единую централизованную систему контроля за соблюдением законодательства о налогах и сборах, за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты (перечисления) в бюджетную систему Российской Федерации налогов, сборов, страховых взносов, а в случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации, за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты (перечисления) в бюджетную систему Российской Федерации иных обязательных платежей.

С этой точки зрения, и налоговые органы вправе совершать все действия, необходимые для своевременного, полного и правильного исполнения возложенных на них в законодательстве задач, если они соответствуют задачам и принципам налогового законодательства, не нарушают защищаемые федеральным законом права налогоплательщиков и иных частных субъектов.

---

[743] URL: http://www.oecd.org/ctp/administration/tax-administration-23077727.htm

[744] *Тихомиров Ю.А.* Теория компетенции. – М., 2001. – С. 56.

[745] *Егоров С.Н.* Аксиоматические основы теории права – СПб., 2001. – С. 142.

Как вариант, компетенция налоговых органов была расширительно истолкована в Постановлении Президиума ВАС РФ от 19 января 2010 г. № 11747/09. Суд не исключил возможности предъявления налоговыми органами исков, прямо не указанных в законодательстве о налогах, а именно исков о возмещении государству вреда (убытков), нанесенных неправомерными действиями банка в рамках налоговых правоотношений. Впоследствии данное полномочие было прямо закреплено в подп. 14 п. 1 ст. 31 НК РФ: налоговые органы вправе предъявлять в суды общей юрисдикции, Верховный Суд Российской Федерации или арбитражные суды иски (заявления) в т.ч. о возмещении ущерба, причиненного государству и (или) муниципальному образованию вследствие неправомерных действий банка по списанию денежных средств со счета налогоплательщика после получения решения налогового органа о приостановлении операций, в результате которых стало невозможным взыскание налоговым органом недоимки, задолженности по пеням, штрафам с налогоплательщика в порядке, предусмотренном НК РФ.

Другой пример: в НК РФ и в Законе РФ «О налоговых органах Российской Федерации», вообще говоря, не указано право налоговых органов предъявлять в суд иски о возврате неосновательного обогащения, возникшего в результате получения налогоплательщиками – физическими лицами денежных средств из бюджета вследствие необоснованного использования ими вычетов по НДФЛ. В Постановлении КС РФ от 24 марта 2017 г. № 9П указано, что положения НК РФ и ГК РФ по своему конституционно–правовому смыслу при отсутствии в законодательстве о налогах и сборах специального регулирования порядка возврата неправомерно (ошибочно) предоставленного имущественного налогового вычета не исключают возможность взыскания с налогоплательщика денежных средств, полученных им вследствие неправомерно (ошибочно) предоставленного по решению налогового органа имущественного налогового вычета по НДФЛ, в порядке возврата неосновательного обогащения в случае, если эта мера оказывается единственно возможным способом защиты фискальных интересов государства.

Сходный подход можно видеть и в Постановлении КС РФ от 8 декабря 2017 г. № 39П: ст. 15, п. 1 ст. 1064 ГК РФ и подп. 14 п. 1 ст. 31 НК РФ в их нормативном единстве не противоречат Конституции РФ, поскольку по своему конституционно–правовому смыслу в системе действующего правового регулирования эти положения предполагают возможность взыскания по искам прокуроров и налоговых органов о возмещении вреда, причиненного публично-правовым образованиям, денежных сумм в размере не поступивших в соответствующий бюджет от организации–налогоплательщика налоговых недоимок и пеней с физических лиц, которые были осуждены за совершение налоговых преступлений, вызвавших эти недоимки, или уголовное преследование которых в связи с совершением таких преступлений было прекращено по нереабилитирующим основаниям, при установлении всех элементов состава гражданского правонарушения, притом что сам факт вынесения обвинительного приговора или прекращения уголовного дела не может расцениваться судом как безусловно подтверждающий их виновность в причинении имущественного вреда.

Кроме того, для частных субъектов общее описание компетенции органа власти и отсутствие у него конкретного полномочия не является препятствием для истребования у данного органа соответствующих действий (без признания бездействия незаконным). Так, в соответствии с Постановлением Президиума ВАС РФ от 1 сентября 2009 г. № 1395/09 ликвидация должника не препятствует покупателю его имущества подать в суд к Росреестру исковое заявление о государственной регистрации перехода права собственности на это имущество. В ситуациях такого типа орган Росреестра в принципе не может в административном порядке удовлетворить требование частного субъекта, поскольку такого основания для регистрации права в законодательстве нет. Впоследствии данная позиция была отражена в п. 62 Постановления Пленумов ВС РФ и ВАС РФ от 29 апреля 2010 г. № 10/22.

При использовании данной позиции, нет препятствий, например, для истребования наследником умершего налогоплательщика излишне уплаченного наследодателем налога, хотя из НК РФ такое право, вообще говоря, не следует.

Поскольку налоговые органы являются частью единой системы органов исполнительной власти, они не могут действовать изолированно от иных органов власти. В Определении КС РФ от 5 июля 2005 г. № 301О указано, что при осуществлении своих функций налоговые органы обязаны взаимодействовать с иными федеральными органами исполнительной власти, органами исполнительной власти субъектов Российской Федерации и органами местного самоуправления (п. 4 ст. 30 НК РФ).

Следует также учесть, что ряд норм, регламентирующих деятельность налоговых органов (в том числе право предъявлять в суде и арбитражном суде иски о признании сделок недействительными и взыскании в доход государства всего полученного по таким сделкам; о ликвидации организации любой организационно–правовой формы по основаниям, установленным законодательством Российской Федерации), содержатся не в НК РФ, а в Законе РФ «О налоговых органах Российской Федерации» и в иных нормативных правовых актах. В связи с этим представляют интерес разъяснения, содержащиеся в п. 85 Постановления Пленума ВС РФ от 23 июня 2015 г. № 25 «О применении судами некоторых положений раздела I части первой Гражданского кодекса Российской Федерации»:нарушение стороной сделки закона или иного правового акта, в частности уклонение от уплаты налога, само по себе не означает, что сделка совершена с целью, заведомо противной основам правопорядка или нравственности. Для применения ст. 169 ГК РФ необходимо установить, что цель сделки, а также права и обязанности, которые стороны стремились установить при ее совершении, либо желаемое изменение или прекращение существующих прав и обязанностей заведомо противоречили основам правопорядка или нравственности, и хотя бы одна из сторон сделки действовала умышленно. Сделка, совершенная с целью, заведомо противной основам правопорядка или нравственности, влечет общие последствия, установленные ст. 167 ГК РФ (двусторонняя реституция). В случаях, предусмотренных законом, суд может взыскать в доход Российской Федерации все полученное по такой сделке сторонами, действовавшими умышленно, или применить иные последствия, установленные законом.

В последнее время есть тенденция возложения на ФНС России все большего объема полномочий. Так, с 1 октября 2018 г. в соответствии со ст. 13.1 «Единый государственный реестр записей актов гражданского состояния» Федерального закона от 15 ноября 1997 г. № 143ФЗ «Об актах гражданского состояния», ФНС России будет вести указанный реестр. Примечательно, например, то, что по сведениям, приведенным А.П. Зреловым, во Франции налоговая служба обеспечивает деятельность земельного кадастра[746].

Как правило, система налоговых органов обладает трехуровневой структурой, организованной по территориальному принципу.

3–й уровень – федеральный орган (ФНС России);

2–й уровень – налоговые органы по субъектам РФ (например, Управление ФНС России по г. Москве, Управление ФНС России по Нижегородской области);

1–й уровень – налоговые инспекции по районам, городам, районам в городах, межрайонные налоговые инспекции, иные налоговые инспекции. Например, на территории г. Москвы действует 41 налоговая инспекция, на территории Нижегородской области – 22 налоговые инспекции, в т.ч. 8 инспекций – в г. Н.Новгороде). Установить территориальную компетенцию соответствующей налоговой инспекции можно с использованием официального сайта www.nalog.ru. Как это предусмотрено в п. 9.1 Регламента Федеральной налоговой службы (утв. Приказом ФНС России от 17 февраля 2014 г. № ММВ77/53@), территориальные налоговые органы образуются приказом Службы для осуществления полномочий Службы на определенной территории в соответствии с утвержденной схемой размещения территориальных налоговых органов.

Типовые положения о территориальных органах Федеральной налоговой службы утверждены Приказом Минфина России от 17 июля 2014 г. № 61н. В частности, предусмотрено Типовое положение об инспекции Федеральной налоговой службы по району, району в городе, городу без районного деления и инспекции федеральной налоговой службы межрайонного уровня (приложение № 1).

Следует учесть, что налоговые органы могут быть организованы не только по территориальному, но и, например, по отраслевому принципу. Указанным Приказом Минфина России утверждено Типовое положение о межрегиональной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам (приложение № 2), а рядом Приказов ФНС России созданы Межрегиональные инспекции по крупнейшим налогоплательщикам, фактически представляющие собой подразделения данной Службы. Эти инспекции расположены в Москве и в Санкт–Петербурге, действуют на всей территории России (№ 1 – нефть; № 2 – газ; № 3 – строительство; № 4 – электроэнергия; № 5 – металлургическая промышленность; № 6 – транспорт; № 7 – связь; № 8 – машиностроение, оборонная промышленность; № 9 – банки и страховые компании; МИ ФНС по ценообразованию для целей налогообложения; МИ ФНС по централизованной обработке данных, МИ ФНС по камеральному контролю)[747].

Некоторая властная деятельность налоговых органов имеет опосредованное отношение к налогам (сборам), и, соответственно, регламентируется не законодательством о налогах и сборах, а иным законодательством. Например, контроль за соблюдением

---

[746] *Зрелов А.П.* Налоговая администрация Франции // Налоги и налогообложение. – 2004. – № 12. // СПС Гарант, СПС КонсультантПлюс

[747] URL: http://www.nalog.ru/rn77/about_fts/fts/structure_fts/mri_fns/

законодательства о применении контрольно–кассовой техники, проводимый налоговыми органами, регламентируется КоАП РФ и Федеральным законом от 22 мая 2003 г. № 54–ФЗ «О применении контрольно–кассовой техники при осуществлении наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт». В соответствии с ч. 2 ст. 22 Федерального закона от 10 декабря 2003 г. № 173ФЗ «О валютном регулировании и валютном контроле» и подп. «б» п. 2 Указа Президента РФ от 2 февраля 2016 г. № 41 налоговые органы являются органами валютного контроля. Постановлением Правительства РФ от 17 мая 2002 г. № 319 «Об уполномоченном федеральном органе исполнительной власти, осуществляющем государственную регистрацию юридических лиц, крестьянских (фермерских) хозяйств, физических лиц в качестве индивидуальных предпринимателей» соответствующие полномочия возложены на налоговые органы и НК РФ не регламентируются. В силу п. 1 Положения о Федеральной налоговой службе (утв. Постановлением Правительства РФ от 30 сентября 2004 г. № 506) данная служба, в частности, осуществляет функции по контролю и надзору за производством и оборотом табачной продукции.

Следует отметить, что государственная регистрация большинства коммерческих юридических лиц, осуществляемая налоговыми органами (как, впрочем, и индивидуальных предпринимателей), имеет прямую связь с основными функциями этих органов. Так, С.В. Запольский справедливо считает, что акт регистрации юридического лица лишь во вторую очередь вызывает обретение обществом, товариществом, кооперативом юридической личности, в первую же очередь выступает как финансовое одобрение появления нового участника финансово–хозяйственного оборота и нового налогоплательщика[748]. Сходным образом рассуждает и А.А. Рябов: субъект права не рождается, а создается властью через закон. «Создавая» субъект, власть наделяет его одновременно свойствами субъекта гражданского и субъекта налогового права[749]. Косвенно данная позиция подтверждается в Определениях КС РФ от 17 июля 2012 г. № 1391О и от 29 января 2015 г. № 143О: институт государственной регистрации индивидуальных предпринимателей, включающий в том числе создание и ведение публичного реестра данных о лицах, занимающихся предпринимательской деятельностью, призван обеспечить стабильность гражданского оборота и хозяйственной деятельности, а также учет и достоверность сведений о налогоплательщиках.

В этом плане необходимо напомнить, что многие налоги (в том числе НДС, акциз, ЕНВД, налоги по УСН и ПСН) формально уплачиваются только такими физическими лицам, которые приобрели статус индивидуального предпринимателя.

Собственно говоря, и обязанность по применению контрольно–кассовой техники возложена на налогоплательщиков в основном с целью отслеживания налоговыми органами облагаемой выручки. Так, поскольку размеры ЕНВД и налога, уплачиваемого в связи с применением ПСН, не зависят от выручки от реализации товаров (работ, услуг), в п. 7 ст. 7 Федерального закона от 3 июля 2016 г. № 290ФЗ установлено, что плательщики данных налогов при определенных условиях могут не применять контрольно–кассовую технику. В Определении КС РФ от 9 июня 2005 г. № 222О разъяснено, что применение контрольно–кассовой техники в предпринимательской деятельности служит ведению учета поступления и выдачи наличных денежных средств при совершении сделок, что отражается на определении налоговой базы и размере налогов, подлежащих уплате.

Многие налоговые правоотношения (в том числе правоотношения по уплате налога) возникают и реализуются без применения властных полномочий органами власти. Но для возникновения (изменения, прекращения) некоторых видов налоговых правоотношений законодатель предусматривает условие в виде принятия органом власти (обычно налоговым органом) особого правоприменительного акта, либо совершение частным субъектом юридически значимых действий в соответствующем органе власти.

Представляется уместным упомянуть известную классификацию, приведенную в т.ч. Д.Н. Бахрахом: в зависимости от степени связанности гражданина при реализации прав различают 6 степеней (ступеней) свободы:

1) полная свобода;

2) свобода, связанная с обязанностью уведомления субъектов власти (явочный порядок реализации прав);

3) свобода, связанная с обязанностью регистрировать действия, материальные ценности;

4) свобода, ограниченная обязанностью получать разрешение, относительным запретом;

5) свобода, ограниченная дискреционными полномочиями власти при выдаче разрешений на осуществление прав;

6) полная несвобода, абсолютный запрет[750].

С этой точки зрения, применение, например, ЕСХН, УСН и ЕНВД, а также использование освобождения от исполнения обязанностей налогоплательщика НДС по п. 3 ст. 145 НК РФ осуществляется по уведомительной модели (2), а применение ПСН – по разрешительной (4). В налоговом праве не исключена и регистрация (3), в т.ч. объектов налогообложения налогом на игорный бизнес в силу п. 2 ст. 366 НК РФ.

Под **правоприменительным (индивидуальным, ненормативным) актом** И.В. Дементьев предлагает понимать правовой акт как документ, принятый уполномоченным субъектом в пределах предоставленной законом компетенции, адресованный конкретным лицам, рассчитанный на однократное применение, влекущий возникновение, изменение или прекращение конкретного правоотношения, выражающий волю принявших (утвердивших, заключивших) его лиц, принятый с соблюдением специальной формы и порядка и соответствующий требованиям законности[751].

Вообще правоприменительные акты существуют либо в виде **действий** (например, сигналы регулировщика ГИБДД), либо в виде **документов** (актов) уполномоченных государственных органов (должностных лиц). Представляется справедливым следующее мнение: в сфере налоговых правоотношений ненормативные акты оформляются только в письменном виде, т.е. в виде документов[752]. В этом нет ничего удивительного, поскольку налоговое право обычно не предполагает какого–либо предварительного или текущего контроля за деятельностью частного субъекта (в отличие, например от регулирования дорожного движения). Для предусмотренных в НК РФ форм правоприменительных актов налоговых органов с целью снижения возможности их неверной интерпретации необходима именно документальная (письменная) форма.

В некоторых обстоятельствах налоговые органы одновременно уполномочены одновременно принимать несколько взаимосвязанных ненормативных правовых актов (по существу, один акт, разграниченный на несколько документов в технических целях). Так, в соответствии с п. 1 ст. 47 НК РФ взыскание налога за счет имущества налогоплательщика (налогового агента) – организации или индивидуального предпринимателя производится по решению руководителя (заместителя руководителя) налогового органа путем направления на бумажном носителе или в электронной форме в течение трех дней с момента вынесения такого решения соответствующего постановления судебному приставу–исполнителю для исполнения в порядке, предусмотренном Федеральным законом «Об исполнительном производстве».

Иными словами, для взыскания налога за счет имущества принимаются два документа – решение (остается в налоговом органе) и постановление (направляется судебному приставу–исполнителю, как исполнительный документ).

Еще пример. Как разъяснено в п. 49 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. № 57, в соответствии с положениями ст. 176 НК РФ на налоговую декларацию по НДС, в которой заявлено право на возмещение указанного налога, распространяются общие правила проведения камеральных налоговых проверок и рассмотрения материалов этих проверок, предусмотренные ст. 88, 100, 101 НК РФ. При этом в силу п. 3 ст. 176 НК РФ вывод о возмещении полностью или частично либо об отказе в возмещении суммы НДС излагается в отдельном решении, принимаемом в дополнение к решению о привлечении (об отказе в привлечении) налогоплательщика к ответственности за совершение налогового правонарушения. Поскольку решение по вопросу о возмещении НДС неразрывно связано с решением о привлечении (об отказе в привлечении) налогоплательщика к ответственности за совершение налогового правонарушения, судам необходимо исходить из того, что названные решения не могут исследоваться и трактоваться в отрыве друг от друга, в том числе при их обжаловании. В связи с этим они вступают в силу одновременно, обжалуются совместно и оплачиваются государственной пошлиной как единое требование.

---

[748] *Запольский С.В.* Теория финансового права: научные очерки – М., 2010. – С. 347.

[749] *Рябов А.А.* Влияние гражданского права на налоговые отношения (доктрина, толкование, практика). – М., 2014. – С. 30.

[750] *Бахрах Д.Н.* Административное право России. – М., 1993. – С. 30, 31.

[751] *Дементьев И.В.* Индивидуальные (ненормативные) налоговые правовые акты. – М., 2006. – С. 22.

[752] *Дементьев И.В.* Индивидуальные (ненормативные) налоговые правовые акты. – М., 2006. – С. 37.

Кроме того, в Постановлении Президиума ВАС РФ от 12 марта 2013 г. № 13476/12 отмечается, что исходя из определенной ст. 176.1 НК РФ процедуры возмещения НДС в заявительном порядке, решения, выносимые налоговым органом по результатам камеральной проверки (о привлечении к ответственности или об отказе в привлечении к ответственности и об отмене решения о возмещении), не могут рассматриваться в отрыве друг от друга и представляют собой совокупность (комплект) актов, принимаемых по результатам одной камеральной проверки. Решения принимаются одновременно, на основании одних и тех же обстоятельств, устанавливаемых при рассмотрении материалов камеральной проверки. При этом решение об отмене возмещения констатирует сумму налога, не подлежащую возмещению по результатам проверки, и положения ст. 176.1 НК РФ не предусматривают самостоятельной процедуры принятия этого решения.

Дополнительно указанная особенность разъяснена в Определении ВС РФ от 21 февраля 2017 г. № 305КГ1614941: по смыслу п. 3 и 6 – 7 ст. 176 НК РФ отдельное решение по вопросу о возмещении НДС оформляется налоговым органом в дополнение к решению, принимаемому в соответствии со ст. 101 НК РФ, и в дальнейшем используется для осуществления зачета (возврата) суммы налога из бюджета.

Подавляющая масса правоприменительных актов в налоговых правоотношениях принимается налоговыми органами, хотя не исключены и акты иных органов. Например, суды в соответствии с п. 2 ст. 333.20, п. 2 ст. 333.22, п. 3 ст. 333.23 НК РФ вправе освободить заинтересованное лицо от уплаты государственной пошлины, либо уменьшить ее размер, а также отсрочить (рассрочить) ее уплату в порядке, предусмотренном ст. 333.41 НК РФ. Другой пример – в соответствии с подп. 3 п. 1 ст. 63 НК РФ принятие решений об изменении сроков уплаты по налогам, подлежащим уплате в связи с перемещением товаров через таможенную границу Таможенного союза, входит в компетенцию таможенных органов.

Правоприменительный акт налогового органа, как правило, подписывается руководителем налогового органа (либо его заместителем) и обычно принимается без согласования с иными органами власти. Однако могут иметь место исключения. Так, в силу п. 1 ст. 77 НК РФ арестом имущества в качестве способа обеспечения исполнения решения о взыскании налога, пеней и штрафов признается действие налогового или таможенного органа с санкции прокурора по ограничению права собственности налогоплательщика–организации в отношении его имущества. Другой пример: в силу подп. 2 п. 1 ст. 63 НК РФ налоговые органы по месту нахождения (жительства) заинтересованного лица имеют право на принятие решений об изменении сроков уплаты по региональным и местным налогам, которые подлежат согласованию с соответствующими финансовыми органами субъектов Российской Федерации, муниципальных образований.

В Определении КС РФ от 4 декабря 2003 г. № 418О был рассмотрен вопрос о возможности обжалования требования о представлении документов, которое в силу ст. 93 НК РФ подлежит подписанию не руководителем (заместителем руководителя) налогового органа, а должностным лицом налогового органа, проводящим налоговую проверку (т.е. проверяющим налоговым инспектором). Суд разъяснил, что положения, предусмотренные ст. 137 и 138 НК РФ, по своему конституционно–правовому смыслу во взаимосвязи с положениями ст. 29 и 198 АПК РФ не могут рассматриваться как исключающие обжалование в арбитражный суд решений (актов ненормативного характера) любых должности лиц налоговых органов и рассмотрение таких обращений по существу. Позиция КС РФ была предопределена спецификой рассматривавшегося документа – неисполнение требования о представлении документов, в силу п. 4 ст. 93 НК РФ, признается налоговым правонарушением и влечет ответственность, предусмотренную ст. 126 НК РФ.

На этом фоне несколько необычно выглядят современные варианты налогового уведомления (ст. 52 НК РФ) и требования об уплате налога (ст. 69 НК РФ). Форма данных документов определена в Приказах ФНС России от 27 июля 2004 г. № САЭ304/440@, от 7 сентября 2016 г. № ММВ711/477@, от 13 февраля 2017 г. № ММВ78/179@: они вообще не подписываются каким–либо должностным лицом налогового органа (т.е. фактически только распечатываются на принтере). По существу ненормативный характер данным актам придается самим фактом их направления с почтового адреса налогового органа (вручения должностным лицом налогового органа).

Относительно основного налогового правоотношения (по уплате налога) следует отметить, что оно **не может возникнуть** в силу принятия какого–либо правоприменительного акта, поскольку оно является результатом правомерной экономической деятельности самого налогоплательщика. Но в определенных ситуациях правоприменительные акты могут изменить или прекратить указанное правоотношение.

Случаи **изменения** правоотношения по уплате налога в силу принятия правоприменительного акта:

1) на основании п. 3 ст. 51 НК РФ исполнение обязанности по уплате налогов и сборов физических лиц, признанных безвестно отсутствующими или недееспособными, а также обязанность по уплате причитающихся пеней и штрафов приостанавливается по решению соответствующего налогового органа в случае недостаточности (отсутствия) денежных средств этих физических лиц для исполнения указанной обязанности. Как следует из п. 6 ст. 64 НК РФ по ходатайству заинтересованного лица уполномоченный (в т.ч. налоговый) орган вправе принять решение о временном (на период рассмотрения заявления о предоставлении отсрочки или рассрочки) приостановлении уплаты суммы задолженности заинтересованным лицом.

Таким образом, налоговый орган при определенных обстоятельствах может (обязан) принимать решения о приостановлении обязанности по уплате налогов, что по существу означает, что в периоде такого приостановления налог принудительно взыскиваться не будет;

2) в соответствии с п. 4 ст. 57 НК РФ в случаях, когда расчет суммы налога производится налоговым органом, обязанность по уплате налога возникает не ранее даты получения налогового уведомления.

Соответственно, до получения налогового уведомления, налогоплательщик имеет право налог не уплачивать, пеня за неуплату данного налога (ст. 75 НК РФ) не может начисляться, а налоговый орган не вправе данный налог истребовать, а тем более взыскивать.

Необходимо, однако, заметить, что в силу п. 2.1 ст. 23 НК РФ налогоплательщики – физические лица по налогам, уплачиваемым на основании налоговых уведомлений, обязаны сообщать о наличии у них объектов недвижимого имущества и (или) транспортных средств, признаваемых объектами налогообложения по соответствующим налогам, в налоговый орган по своему выбору в случае неполучения налоговых уведомлений и неуплаты налогов в отношении указанных объектов налогообложения за период владения ими.

Непредставление указанного сообщения с 1 января 2017 г. наказуемо по п. 3 ст. 129.1 НК РФ: неправомерное непредставление (несвоевременное представление) налогоплательщиком – физическим лицом налоговому органу сообщения, предусмотренного п. 2.1 ст. 23 НК РФ, влечет взыскание штрафа в размере 20 % от неуплаченной суммы налога в отношении объекта недвижимого имущества и (или) транспортного средства, по которым не представлено (несвоевременно представлено) сообщение, предусмотренное п. 2.1 ст. 23 НК РФ;

3) НК РФ в гл. 9 предусматривает возможность принятия уполномоченным органом решений об изменении срока уплаты налога.

Следует отметить, что действующее законодательство о налогах и сборах не предоставляет налоговым органам прав по уменьшению (тем более – по увеличению) суммы налога в конкретном налоговом правоотношении.

Варианты **прекращения** правоотношения по уплате налога вследствие принятия правоприменительного акта:

1) В п. 1 ст. 59 НК РФ предусмотрены случаи, когда недоимка, задолженность по пеням и штрафам, числящиеся за отдельными налогоплательщиками, плательщиками сборов, плательщиками страховых взносов и налоговыми агентами, признаются безнадежными к взысканию и списываются. В п. 2 данной статьи перечислены органы (налоговые и таможенные), уполномоченные на принятие решений о списании такой недоимки (задолженности). Приказами ФНС России от 19 августа 2010 г. № ЯК78/393@ и ФТС России от 27 мая 2011 г. № 1071 утверждены соответствующие Порядки списания;

2) Как следует из подп. 3 п. 3 ст. 44 НК РФ обязанность по уплате некоторых налогов и (или) сборов прекращается с объявлением физического лица – налогоплательщика умершим в порядке, установленном гражданским процессуальным законодательством Российской Федерации. В силу ст. 279 ГПК РФ объявление (признание) гражданина умершим производится решением суда общей юрисдикции. Интересно то, что в случае явки или обнаружения места пребывания гражданина, объявленного умершим, «восстановление» обязанности по уплате налогов прямо не предусмотрено ни в ГПК РФ, ни в НК РФ, хотя оно и очевидно, поскольку в силу ст. 280 ГПК РФ в этом случае суд новым решением отменяет свое ранее принятое решение.

Что касается иных налоговых правоотношений, то при их возникновении (изменении, прекращении) правоприменительные акты применяются достаточно широко и особенно характерны для правоотношений налогового контроля и правоотношений по принудительному взысканию налога (сбора, пени, штрафа).

В качестве примеров можно привести: решение о проведении выездной налоговой проверки (п. 2 ст. 89 НК РФ), требование о представлении документов (п. 1 ст. 93 НК РФ), решение о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения и решение об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения (п. 7 ст. 101, п. 8 ст. 101.4 НК РФ), требование об уплате налога (п. 1 ст. 69 НК РФ), решение о взыскании налога за счет денежных средств на счетах в банках (п. 2 ст. 46 НК РФ), решение о взыскании налога за счет иного имущества (п. 1 ст. 47 НК РФ), решение о зачете излишне уплаченного налога в счет

погашения недоимки по этому или другому налогу (п. 5 ст. 78, подп. 4 п. 3 ст. 45 НК РФ), решение о приостановлении операций по счетам в банке (п. 2 ст. 76 НК РФ), решение о наложении ареста на имущество налогоплательщика – организации (п. 6 ст. 77 НК РФ) и др.

Необходимо учесть, что в правовом государстве, каковым по Конституции РФ (ст. 1) провозглашена Россия, действует презумпция законности правового акта, в том числе опровержимая презумпция законности актов налоговых органов[753]. Акт будет считаться законным и подлежащим исполнению до тех пор, пока не будет признан незаконным (недействительным) в установленном порядке (в том числе по жалобе заинтересованного лица), либо отменен. Иным вариантом может быть только презюмирование незаконности акта, что, очевидно, сделало бы публичную властную деятельность фактически бесполезной.

Как правило, правоприменительные акты налоговых органов вступают в силу (и, соответственно, могут принудительно исполняться) немедленно – в момент их вынесения (в т.ч. подписания уполномоченным должностным лицом, если это предусмотрено НК РФ). Но имеют место и такие акты, которые вступают в силу через определенный (определимый) промежуток времени после их вынесения. Так, в силу п. 9 ст. 101 НК РФ решения по результатам выездных (камеральных) проверок в общем случае вступают в силу по истечении одного месяца со дня вручения лицу, в отношении которого было вынесено соответствующее решение (его представителю). Исходя из п. 48 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. № 57, решения по ст. 101.4 НК РФ вступают в силу со дня их вручения лицу (его представителю), в отношении которого они были вынесены, либо со дня, когда они считаются полученными.

Кроме того, некоторые акты налоговых органов, вступившие в силу, могут предусматривать срок на их исполнение налогоплательщиком (хотя правовые последствия пропуска данного срока могут различаться). Например, с учетом ст. 6.1 НК РФ, в п. 4 ст. 69 НК РФ установлено, что требование об уплате налога должно быть исполнено в течение 8 рабочих дней с даты получения указанного требования, если более продолжительный период времени для уплаты налога не указан в этом требовании. В данном случае частный субъект получает информацию о сроке, в течение которого налоговый орган не вправе переходить к последующим принудительным процедурам. Пропуск срока исполнения требования какой–либо штрафной ответственности не влечет, но пени за неуплату налога (ст. 75 НК РФ) будут продолжать начисляться и в течение этого срока – до фактической уплаты (взыскания) налога. Другой пример: в п. 3 ст. 93 НК РФ предусмотрено, что документы, которые были истребованы налоговым органом в ходе налоговой проверки, в общем случае представляются в течение 10 рабочих дней со дня получения соответствующего требования. В случае пропуска данного срока налоговый орган на основании п. 4 ст. 93 НК РФ будет вправе в т.ч. привлечь налогоплательщика к ответственности по ст. 126 НК РФ и (или) исчислить налоги в условиях отсутствия истребованных первичных документов.

В некоторых налоговых правоотношениях могут иметь правовое значение **действия и бездействие** уполномоченных органов (должностных лиц).

Концентрированные разъяснения, остающиеся, как представляется, актуальными, ранее содержались в п. 1 Постановления Пленума ВС РФ от 10 февраля 2009 г. № 2 (утратило силу):

– к действиям органов государственной власти, органов местного самоуправления, их должностных лиц, государственных или муниципальных служащих по смыслу гл. 25 ГПК РФ относится властное волеизъявление названных органов и лиц, которое не облечено в форму решения, но повлекло нарушение прав и свобод граждан и организаций или создало препятствия к их осуществлению. К действиям, в частности, относятся выраженные в устной форме требования должностных лиц органов, осуществляющих государственный надзор и контроль.

– к бездействию относится неисполнение органом государственной власти, органом местного самоуправления, должностным лицом, государственным или муниципальным служащим обязанности, возложенной на них нормативными правовыми и иными актами, определяющими полномочия этих лиц (должностными инструкциями, положениями, регламентами, приказами). К бездействию, в частности, относится нерассмотрение обращения заявителя уполномоченным лицом.

В ряде случаев одного только принятия налоговым органом ненормативного правового акта недостаточно для влияния на соответствующие налоговые правоотношения – налоговый орган должен совершить определенные действия (в т.ч. по доведению ненормативного акта до адресата по установленным процедурам). Так, требование об уплате налога (ст. 69 НК РФ) признается современной судебной практикой ненормативным правовым актом, который, в частности, может быть самостоятельно обжалован в суд. Пункт 6 ст. 69 НК РФ предусматривает, что после вынесения налоговым органом требования оно должно быть направлено (передано) налогоплательщику. Без совершения данного действия, вследствие осуществления которого налогоплательщик получает возможность узнать о начале процедуры принудительного взыскания налога, само последующее принудительное взыскание налога (ст. 46 – 48 НК РФ) будет являться незаконным.

В то же время, очевидно, что неисполнение налоговым органом обязанности по направлению требования еще не означает незаконности самого требования (можно ставить вопрос о незаконности последующих процедур). С учетом Определения ВС РФ от 16 августа 2017 г. № 309КГ173798, если на момент выставления требования не утрачена возможность взыскания соответствующей задолженности, то требование не может быть признано незаконным по основанию нарушения порядка его направления (пропуск сроков направления, нарушение процедуры направления и т.п.). По данному основанию могут быть признаны незаконными последующие принудительные процедуры и ненормативные правовые акты налогового органа, но не само требование.

Документы зачастую направляются налоговым органом налогоплательщику **по почте**. Выбор адреса направления регламентирован в п. 5 ст. 31 НК РФ.

Общая норма содержится в п. 4 ст. 31 НК РФ: документы, используемые налоговыми органами при реализации своих полномочий в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах, могут быть переданы налоговым органом лицу, которому они адресованы, или его представителю непосредственно под расписку, направлены по почте заказным письмом или переданы в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи через оператора электронного документооборота либо через личный кабинет налогоплательщика, если порядок их передачи прямо не предусмотрен НК РФ. Лицам, на которых НК РФ возложена обязанность представлять налоговую декларацию (расчет) в электронной форме, указанные документы направляются налоговым органом в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи через оператора электронного документооборота либо через личный кабинет налогоплательщика. В случаях направления документа налоговым органом **по почте заказным письмом** датой его получения считается **шестой день со дня отправки заказного письма**. В случае направления документа налоговым органом **через личный кабинет налогоплательщика** датой его получения считается **день, следующий за днем размещения документа в личном кабинете налогоплательщика**.

Одновременно следует отметить один принципиальный аспект. В п. 4 ст. 31 НК РФ для налоговых органов при направлении документов частному субъекту установлена почтовая презумпция «шестого дня». Для частных же субъектов в п. 4 ст. 80 НК РФ предусмотрена почтовая презумпция «того же дня», т.е. декларация (расчет) считается представленной в налоговый орган в тот же день, когда она была отправлена должным образом по почте. Однако, для частных субъектов данная презумпция, вообще говоря, «работает» только в отношении тех документов, которые предусмотрены в ст. 80 НК РФ (т.е. деклараций и расчетов), а для налоговых органов – в отношении любых документов, используемых ими при реализации своих полномочий в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах. В частности, если налогоплательщик направит в налоговый орган по почте иные документы, то они будут считаться и являться полученными в момент их фактического поступления в налоговый орган, не будет ни презумпции «шестого дня», ни презумпции «того же дня».

Одновременно можно отметить, что презумпция «шестого дня» введена именно для целей НК РФ, то есть налоговый орган, исчислив данный презюмируемый срок, по его истечении получает право переходить к последующим процедурам. Так, в соответствии с п. 6 ст. 140 НК РФ решение налогового органа по результатам рассмотрения жалобы (апелляционной жалобы) вручается или направляется лицу, подавшему жалобу (апелляционную жалобу), в течение трех дней со дня его принятия. Соответственно, в силу п. 4 ст. 31 НК РФ оно будет считаться полученным на шестой день со дня отправки заказного письма, процедура обжалования будет считаться пройденной. Однако это не будет означать, что на шестой день начнет исчисляться, например, трехмесячный срок на судебное обжалование, предусмотренный в ч. 4 ст. 198 АПК РФ – необходимо реальное получение адресатом заказного письма.

Можно привести пример документа налогового органа, пока вообще не признаваемого в качестве ненормативного правового акта. Так, согласно подп. 10 п. 1 ст. 32 НК РФ налоговые органы обязаны представлять налогоплательщику, плательщику сбора или налоговому агенту по его запросу справки о состоянии расчетов указанного лица по налогам, сборам, пеням, штрафам, процентам и справки об исполнении обязанности по уплате налогов, сборов, пеней, штрафов, процентов на основании данных налогового органа.

---

[753] *Нагорная Э.Н.* Бремя доказывания в налоговых спорах. – М., 2006. – С. 435, 507.

Справка о состоянии расчетов по налогам, сборам, пеням, штрафам, процентам передается (направляется) указанному лицу (его представителю) в течение пяти рабочих дней, справка об исполнении обязанности по уплате налогов, сборов, пеней, штрафов, процентов – в течение десяти рабочих дней со дня поступления в налоговый орган соответствующего запроса.

Документальная форма такой справки, с точки зрения судебной практики, не придает ей свойств ненормативного акта, поскольку справка фактически содержит в себе некоторую информацию, но сама по себе не порождает (не изменяет, не прекращает) каких–либо правоотношений. В то же время невыдача справки в установленный срок будет являться незаконным бездействием. Выдача справки, содержащей, например, сведения о задолженности, которая в действительности не существует (или не может быть документально обоснована налоговым органом), будет являться незаконным действием. В случае если справка с несуществующей задолженностью нарушает права налогоплательщика (например, исключает получение им кредита в банке, участие в публичном конкурсе или в инвестиционном проекте), соответствующее действие налогового органа может быть оспорено в суде. Именно таким образом налогоплательщиком были заявлены требования по делу, решение по которому отражено в Постановлении Президиума ВАС РФ от 8 апреля 2008 г. № 10405/07.

Соответственно, имеет место парадоксальная ситуация: саму справку о задолженности в суде оспорить нельзя, а действия по ее выдаче – можно.

Выданная справка потенциально может содержать сведения о задолженности, принудительное взыскание которой уже невозможно в силу пропуска налоговым органом соответствующих пресекательных сроков. В Постановлении Президиума ВАС РФ от 1 сентября 2009 г. № 4381/09 разъяснено, что неполная информация о задолженности по налогам, сборам, пеням и штрафам, числящейся за налогоплательщиком, затрагивает его право на достоверную информацию, необходимую ему для осуществления своих прав и законных интересов, в том числе в предпринимательской и (или) иной экономической деятельности. Исходя из необходимости соблюдения баланса частных и публичных интересов и отражения в справке объективной информации о состоянии расчетов в данном случае в ней должны содержаться не только сведения о задолженности, но и указание на утрату инспекцией возможности ее взыскания.

Развитие данного подхода произведено в п. 9 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. № 57: в выдаваемой налоговым органом справке должно быть отражено реальное состояние расчетов налогоплательщика по налогам, пеням, штрафам, с учетом и тех задолженностей, возможность принудительного взыскания которых утрачена. Вместе с тем, исходя из необходимости соблюдения баланса частных и публичных интересов и отражения в указанной справке объективной информации, такая справка должна содержать сведения об утрате налоговым органом возможности принудительного взыскания соответствующих сумм в связи с истечением установленного срока их взыскания.

В ряде случаев ненормативные акты доводятся налоговыми органами до адресатов в электронной форме. В силу п. 4 ст. 31 НК РФ формы и форматы документов, предусмотренных НК РФ и используемых налоговыми органами при реализации своих полномочий в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах, документов, необходимых для обеспечения электронного документооборота в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах, а также порядок заполнения форм указанных документов и порядок направления и получения таких документов на бумажном носителе или в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи либо через личный кабинет налогоплательщика утверждаются федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов, если полномочия по их утверждению не возложены НК РФ на иной федеральный орган исполнительной власти. Документ в электронной форме, подписанный автоматически созданной электронной подписью налогового органа, признается равнозначным документу на бумажном носителе, подписанному собственноручной подписью должностного лица налогового органа.

Например, на основании п. 6 ст. 69 НК РФ требование об уплате налога может быть передано адресату, в том числе в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи или через личный кабинет налогоплательщика. Форматы и порядок направления налогоплательщику требования об уплате налога в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи устанавливаются федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов. Соответственно, Приказом ФНС России от 18 января 2017 г. № ММВ76/16@ «Об утверждении формата документа, необходимого для обеспечения электронного документооборота в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах» утвержден соответствующий формат; Приказом ФНС России от 27 февраля 2017 г. № ММВ78/200@ «Об утверждении порядка направления налогоплательщику требования об уплате налога, сбора, страховых взносов, пени, штрафа, процентов в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи» и Приказом ФНС России от 22 августа 2017 г. № ММВ717/617@ «Об утверждении порядка ведения личного кабинета налогоплательщика» утверждены названные порядки.

Иногда НК РФ прямо предусматривает правовые последствия неправомерных действий или бездействия налогового органа. Так, п. 3 ст. 46 НК РФ устанавливает, что решение о взыскании налога за счет денежных средств на счетах в банке принимается после истечения срока, установленного в требовании об уплате налога, но не позднее двух месяцев после истечения указанного срока. Решение о взыскании, принятое после истечения указанного срока, считается недействительным и исполнению не подлежит. Другой пример – в п. 6, 10 ст. 78 НК РФ предусмотрено, что сумма излишне уплаченного налога подлежит возврату по письменному заявлению (заявлению, представленному в электронной форме с усиленной квалифицированной электронной подписью по телекоммуникационным каналам связи или представленному через личный кабинет налогоплательщика) налогоплательщика в течение одного месяца со дня получения налоговым органом такого заявления. В случае, если возврат суммы излишне уплаченного налога осуществляется с нарушением указанного срока, налоговым органом на сумму излишне уплаченного налога, которая не возвращена в установленный срок, начисляются проценты, подлежащие уплате налогоплательщику, за каждый календарный день нарушения срока возврата. Процентная ставка принимается равной ставке рефинансирования ЦБ РФ, действовавшей в дни нарушения срока возврата.

Глава 2. НАЛОГИ И СБОРЫ

2.1. ОПРЕДЕЛЕНИЕ, ПРИЗНАКИ И ФУНКЦИИ НАЛОГА

Налог может быть рассмотрен с различных точек зрения (государства, налогоплательщика, общества и т.д.), исходя из его правовых, экономических или иных особенностей. Так, с точки зрения современного государства налоги представляют собой основные денежные публично–правовые доходы государства. С позиции общества налоги могут быть рассмотрены как выплаты государству, предназначенные для обеспечения решения государством задач, стоящих перед обществом, а также для содержания самого государства. Налогоплательщик может рассматривать налог и как юридическую обязанность, и как процесс ее исполнения – платеж, и как не являющееся наказанием законное ограничение его права собственности, и как один из правовых результатов экономической деятельности и т.д. Универсального определения налога, в котором были бы корректно отражены все его стороны, не существует. Различные определения налога обычно отражают либо те, либо иные его особенности. Кроме того, с течением времени представления о сути налога меняются (как правило, усложняются).

Исключительно простое, но соответствующее своему времени определение было в свое время дано в Толковом словаре живого великорусского языка В.И. Даля: налог – подати, повинности деньгами или припасами, платежи, налагаемые на сословия, на торговлю, промыслы и проч.[754]. Относительно простое определение предлагал также К.Т.ф. – Эеберг: налоги представляют собою сборы в пользу государства и остальных публичных союзов, которые взимаются для удовлетворения коллективных потребностей в силу публичного авторитета, причем их характер и высота односторонне определяются властью[755]. Не отличается сложностью и определение, предложенное П.М. Годме: налог – это изъятие денежных средств, осуществляемое в принудительном порядке государственной властью, имеющее целью покрыть расходы общества и распределить их между гражданами в соответствии с возможностями каждого[756]. В.А. Парыгина и А.А. Тедеев приводят более двадцати определений налога, которые были даны различными российскими и советскими юристами в разные годы[757].

В ранее действовавшей ст. 2 Закона РФ от 27 декабря 1991 г. № 21181 «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» под налогом, сбором, пошлиной и другим платежом понимался обязательный взнос в бюджет соответствующего уровня или во внебюджетный фонд, осуществляемый плательщиками в порядке и на условиях, определяемых законодательными актами. Этому лаконичному определению, просуществовавшему до 1 января 1999 г., вообще говоря, соответствовали платежи, не имеющие к налогам никакого отношения (например – штрафы).

При рассмотрении определения налога как модели является актуальной позиция Д.М. Жилина: требования адекватности и экономичности, предъявляемые к одной и той же модели, противоречат друг другу. Поскольку качество любого объекта проявляется во множестве свойств, которые взаимосвязаны между собой, адекватная модель должна отражать как можно больше свойств. Однако чем больше свойств отражает модель, тем она сложнее, а значит, тем труднее с ней работать, т.е. тем менее она экономична. Для каждой модели существует область применимости, т.е. набор объектов и свойств, которые описываются моделью адекватно[758]. Кроме того, с указанных позиций нормативное определение налога может быть рассмотрено только как прагматическая модель (т.е. модель, под которую «подгоняется» реальность). С другой стороны, в случае исследования налога с точки зрения правовой науки, экономики, социологии и т.д. определение налога может быть и познавательной моделью (т.е. такой моделью, которая описывает реальность).

Создание правовых дефиниций, в т.ч. и определения налога, очевидно, имеет и объективные проблемы. В частности, следует учитывать древнюю (и, по существу, универсальную) особенность юридических дефиниций: *omnis definitio in jure civili periculosa est: parum est enim, ut non subverti possit* – в цивильном (гражданском) праве всякое определение чревато опасностью, ибо мало случаев, когда оно не может быть опровергнуто (извращено)[759].

Тем не менее, важность более–менее адекватного юридического определения налога (как, впрочем, и сбора) на сегодняшний день очевидна. В этом плане справедлива позиция В.В. Стрельникова: при анализе всех сфер (групп) отношений, упомянутых в ст. 2 НК РФ, исследователь так или иначе приходит к необходимости квалификации понятий налога и сбора. Именно определение налога и сбора в конечном итоге ограничивает территорию налогово–правового регулирования[760]. Сходный подход имеет место и в работе Д.В. Винницкого: границы отношений, входящих в предмет налогового права, устанавливаются исходя из значения категорий «налог» и «сбор»[761]. По причине отсутствия единообразия во взглядах ведущих отечественных ученых относительно квалификации некоторых публичных платежей в качестве налогов (сборов), может отличаться и содержание современных учебников по налоговому праву. В некоторых учебных пособиях в качестве налогов рассматриваются, например, таможенные пошлины.

Современное нормативное определение налога дано в п. 1 ст. 8 НК РФ: под налогом понимается обязательный, индивидуально безвозмездный платеж, взимаемый с организаций и физических лиц в форме отчуждения принадлежащих им на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления денежных средств в целях финансового обеспечения деятельности государства и (или) муниципальных образований.

Таким образом, для плательщика налог – это его расход (платеж из денежных средств плательщика). Одновременно для государства тот же налог – это доход, что подтверждается, в частности, п. 1 ст. 41 БК РФ, где выделяются налоговые доходы бюджетов.

В связи с тем, что страховые взносы в ГВБФ, как представляется, не имеют существенных отличий от налогов, следует учесть п. 3 ст. 8 НК РФ: под страховыми взносами понимаются обязательные платежи на обязательное пенсионное страхование, обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством, на обязательное медицинское страхование, взимаемые с организаций и физических лиц в целях финансового обеспечения реализации прав застрахованных лиц на получение страхового обеспечения по соответствующему виду обязательного социального страхования. Для целей НК РФ страховыми взносами также признаются взносы, взимаемые с организаций в целях дополнительного социального обеспечения отдельных категорий физических лиц.

При этом, если в определении налога в п. 1 ст. 8 НК РФ заменить фразу «в целях финансового обеспечения деятельности государства и (или) муниципальных образований» на фразу, соответствующую ч. 3 ст. 55 Конституции РФ: «в целях финансового обеспечения реализации прав граждан России на защиту основ конституционного строя, нравственности, здоровья, прав и законных интересов других лиц, обеспечения обороны страны и безопасности государства», то мы получим более универсальное определение налога, чем оно дано в п. 1 ст. 8 НК РФ, хотя соответствующий платеж от этого налогом быть не перестанет. Такое определение даже больше «подошло» бы в качестве нормативного, т.к. позволило бы государству как бы «устраниться» от конфликтов изъятия частной собственности через налогообложение.

---

[754] *Даль В.И.* Толковый словарь живого великорусского языка. – М., 1998. – С. 1134.

[755] *Эеберг К.Т.ф.* Курс финансовой науки. – СПб., 1913. Репринтное издание Bibliard.ru. – С. 161.

[756] *Годме П.М.* Финансовое право. – М., 1978. – С. 370.

[757] *Тедеев А.А., Парыгина В.А.* Налоговое право: Учебник. – М., 2004. – С. 51.

[758] *Жилин Д.М.* Теория систем: опыт построения курса. – М., 2007. – С. 30 – 32.

[759] Латинские юридические изречения. / Сост. проф. Е.И. Темнов. – М., 2003. – С. 283.

[760] Бюджетное и налоговое правовое регулирование: единство и дифференциация. / под ред. М.В. Карасевой. – М., 2012. – С. 53.

[761] *Винницкий Д.В.* Налоговое право: учебник для бакалавров. – М., 2013. – С. 59.

В.М. Пушкарева приводит данные, что термин «финансы» этимологически берет свое начало от латинского *finus*, т.е. конец. В средневековой латыни это слово употребляли для обозначения срока уплаты, а затем и для обозначения документов, доказывающих погашение долга, которыми заканчивалась сделка. Впоследствии всякий принудительный платеж стал обозначаться этим же термином[762].

В Постановлении КС РФ от 11 ноября 1997 г. № 16П, принятом еще до НК РФ, было дано определение налогового платежа (по сути – налога): налоговый платеж представляет собой основанную на законе денежную форму отчуждения собственности с целью обеспечения расходов публичной власти, осуществляемого в том числе на началах обязательности, безвозвратности, индивидуальной безвозмездности; указанный сбор поступает в специальный бюджетный фонд. В Постановлениях КС РФ от 17 декабря 1996 г. № 20П и от 21 марта 1997 г. № 5П судом применен термин «налоговое обязательство» в значении обязанности по уплате налога.

Представляет существенный интерес немецкое нормативное определение, данное в Положении о налогах и обязательных платежах ФРГ от 16 марта 1976 г. (Abgabenordnung): налоги – это денежные выплаты, не являющиеся встречной платой за какую–либо особую услугу, которыми общество в лице соответствующего публично–правового образования в целях получения доходов облагает всех лиц, в связи с деятельностью которых возникает факт, с которым закон связывает налоговое обязательство. Получение дохода может быть побочной целью[763].

Нельзя не отметить принципиальную особенность данного определения – частного субъекта облагает налогами не столько государство (публично–правовое образование), сколько само общество в лице учрежденного им государства. Кроме того, в приведенном определении четко прослеживается основание возникновения обязанности по уплате налога – появление в связи с деятельностью налогоплательщика некоторого юридического факта, указанного в законе об этом налоге.

Впрочем, в некоторых современных правовых системах успешно обходятся без нормативных определений налога. Так, чешские ученые отмечают, что в налоговом праве их страны отсутствует законодательное определение налога, сбора и некоторых обязательных платежей, отсутствуют законодательные определения налогового отношения, налоговой обязанности и т.д.[764]. По мнению И.И. Кучерова, анализ зарубежного законодательства позволяет прийти к выводу, что определения понятия «налог» или вовсе отсутствуют в соответствующих актах, или носят самый общий характер[765].

Один из ведущих российских ученых С.Г. Пепеляев еще в 1995 году предложил следующее определение: налог – единственно законная (устанавливаемая законом) форма отчуждения собственности физических и юридических лиц на началах обязательности, индивидуальной безвозмездности, безвозвратности, обеспеченная государственным принуждением, не носящая характер наказания или контрибуции, с целью обеспечения платежеспособности субъектов публичной власти[766].

То, что сам налог и наказание за налоговое правонарушение являются принципиально разными правовыми явлениями, следует из Постановления Президиума ВАС РФ от 7 октября 2008 г. № 6159/08. Суд отметил, что отсутствие вины лица в совершении налогового правонарушения в силу ст. 109, 111 НК РФ является обстоятельством, исключающим привлечение лица к ответственности за совершение налогового правонарушения, но не исключает обязанности налогоплательщика (ст. 23 НК РФ) по уплате законно установленных налогов.

Другой известный ученый, С.В. Запольский, считает, что отталкиваясь от формулировки, приведенной в ст. 57 Конституции РФ, остается только предположить, что налоги есть некие юридические фикции, выражающиеся либо в абсолютных суммах, но чаще в установленном в законе порядке расчета этих абсолютных сумм, способные трансформироваться при соответствующих обстоятельствах в обязанность их (абсолютных сумм) безвозмездной уплаты в доход государства. Будучи установленным, налог представляет собой юридически бестелесное образование, рассчитанное на будущее применение в ходе налогообложения[767].

Также представляет интерес позиция ведущего исследователя Д.В. Винницкого: налог – установленная законно сформированным представительным органом форма ограничения конституционного права собственности или иного законного владения путем отчуждения части материальных благ, принадлежащих частным лицам, в пользу фиска, в денежной форме, в безвозвратном, безвозмездном и обязательном порядке, обусловленная необходимостью решения общественных задач, основанная на принципах равенства, всеобщности, соразмерности.

Следует отметить, что само по себе наличие нормативного определения некоторого платежа еще не означает, что данное определение адекватно отражает его правовую природу. Дефиниции (как, впрочем, и нормы права в целом) могут вводиться в политических целях, в порядке реализации некоторой научной (не обязательно актуальной) теории, как результат законодательной борьбы и компромиссов и т.д. Например, действующая с 1 января 2017 г. редакция ст. 8 НК РФ разграничивает налоги и страховые взносы, хотя принципиальной разницы между этими платежами, как представляется, не было и нет. Примечательно то, что в ст. 3 Федерального закона от 15 декабря 2001 г. № 167ФЗ «Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации» (в редакции, действовавшей до 1 января 2015 г.), законодатель даже устанавливал, что страховые взносы в ПФ РФ являются индивидуально возмездными обязательными платежами. В то же время, ни ранее, ни в настоящее время, крайне сложно обосновать какую–либо возмездность данных платежей, особенно по отношению к их плательщику – работодателю. В силу очевидной несуразности такого подхода, современная редакция этой нормы не постулирует возмездность страховых взносов. С точки зрения В.М. Зарипова, для работников, а тем более работодателей взносы не имеют индивидуальной правовой возмездности: их уплата не порождает никакой встречной юридической обязанности государства. Признаки возмездности (точнее – возвратности) можно усмотреть лишь во взносах физических лиц на формирование накопительной части пенсии[768].

В этом плане представляется вполне справедливой позиция А.С. Гуркина: включение с 1 января 2017 г. страховых взносов в НК РФ можно было бы расценить как переосмысление законодателем их природы, если бы не одно обстоятельство. Законодатель посчитал указанные платежи не налогами и не сборами, а новым видом обязательного платежа с самостоятельной правовой природой, ранее неизвестной ни Налоговому кодексу РФ, ни ст. 57 Конституции РФ, ни науке финансового права. По сути, принятый закон не только не устраняет допущенных ошибок, но и порождает новые, еще более грубые противоречия, размывает конституционные гарантии налогоплательщика, допуская существование платежей иной правовой природы, нежели налог или сбор[769].

Другой пример – в соответствии с п. 2 ст. 8 НК РФ уплата сбора может быть обусловлена осуществлением в пределах территории, на которой введен сбор, отдельных видов предпринимательской деятельности. Как следует из п. 1 ст. 412 НК РФ, объектом обложения торговым сбором признается использование объекта движимого или недвижимого имущества для осуществления плательщиком сбора вида предпринимательской деятельности, в отношении которого установлен сбор, хотя бы один раз в течение квартала. Соответственно, поскольку торговый сбор следует платить в результате осуществления некоторой деятельности, а вовсе не за право ее осуществления, он в действительности является налогом, несмотря на все попытки «маскировки».

Исходя из приведенных определений и позиций, можно выделить следующие **основные признаки налога**.

---

[762] *Пушкарева В.М.* История финансовой мысли и политики налогов. – М., 2003. – С. 37.

[763] Налоги от А до Я. – Изд. Федерального министерства финансов ФРГ, 2001. – С. 5.

[764] *Мркывка П., Нэцкар Я., Шрамкова Д.* Налоговое администрирование в Чешской Республике с организационной точки зрения. // Налоговое администрирование: Ежегодник. 2007 / Под общ. ред. С.В. Запольского, Д.М. Щекина; МАФП. – М., 2008. – С. 43.

[765] *Кучеров И.И.* Налоговое право зарубежных стран. Курс лекций. – М., 2003. – С. 93.

[766] Основы налогового права. Учебн.–метод. пособие / Под. ред. С.Г. Пепеляева. – М., 1995. – С. 24.

[767] *Запольский С.В.* Дискуссионные вопросы теории финансового права: монография – М., 2008. – С. 79.

Винницкий Д.В. Российское налоговое право: проблемы теории и практики. – СПб., 2003. – С. 250 – 252.

[768] Налоговое право. Особенная часть: учебник для вузов / под ред. С.Г. Пепеляева. – М., 2017. – С. 494.

[769] *Гуркин А.С.* Страховые взносы, как новый вид налогового платежа. // Налоговед. – 2016. – № 9. – С. 20.

Обязанность по уплате налога возникает в результате совершения указанных в законе правомерных действий (деятельности) частного субъекта, имеющих экономическое содержание и результат. Данный признак налога отражен в Положении о налогах и обязательных платежах ФРГ от 16 марта 1976 г.: обязанность уплатить налог возникает у лиц, в связи с деятельностью которых возникает факт, с которым закон связывает налоговое обязательство.

Соответственно, основание возникновения обязанности по уплате налога – наличие некоторого юридического факта, указанного в законе об этом налоге, который представляет собой действия (деятельность) налогоплательщика. Действия (деятельность), порождающие обязанность по уплате налога, должны являться именно правомерными, т.к. налог не носит характера наказания. В силу п. 3 ст. 3 НК РФ налоги должны иметь экономическое основание. Соответственно, и налогооблагаемые действия (деятельность) должны иметь экономическое содержание и результат (реальный, или обоснованно презюмируемый). Д. Брюммерхофф, анализируя немецкое нормативное определение налога, отмечает, что налоги следует платить только в том случае, если наличествует факт, с которым закон связывает обязанность по уплаты налога. Поэтому законно избегать налогов путем избежания подлежащих налогообложению действий (фактов)[770]. Применительно к налогообложению (как, впрочем, например, и к штрафам) справедлива позиция Р.А. Познера: подобно рынку, правовая система сталкивает индивида с издержками его действия, но оставляет ему решение о несении этих издержек[771].

Следует отметить, что действия, в результате совершения которых возникает обязанность по уплате некоторого налога, сами по себе могут и не облагаться данным налогом – для налогообложения может быть существенным некоторое правовое состояние, являющееся результатом этих действий. Так, в результате покупки автомобиля и постановки его на учет в органе ГИБДД у лица возникает правовое состояние владения таким автомобилем, которое и указано, как налогооблагаемое, в гл. 28 НК РФ «Транспортный налог». Но сами по себе действия по приобретению автомобиля и по постановке его на учет транспортным налогом не облагаются (хотя до 1 января 2001 г. действовал налог на приобретение транспортных средств). В то же время, действия физического лица по получению дохода от трудовой деятельности (заработной платы) облагаются НДФЛ непосредственно.

Кроме того, налогами если и облагаются, то не сделки (ст. 153 ГК РФ), а действия по их исполнению. Сама по себе сделка, без ее исполнения, ничего не меняет в экономическом положении совершившего ее лица, и, соответственно, не может являться экономическим основанием налога (п. 3 ст. 3 НК РФ). Как разъяснено в п. 77 Постановления Пленума ВС РФ от 23 июня 2015 г. № 25 «О применении судами некоторых положений раздела I части первой Гражданского кодекса Российской Федерации», оценка налоговых последствий финансово–хозяйственных операций, совершенных во исполнение сделок, производится налоговыми органами в порядке, предусмотренном налоговым законодательством.

Сама по себе сделка, без ее реального исполнения, в общем случае не может влечь налоговых последствий. Является справедливым мнение С.В. Овсянникова: гражданско–правовая сделка не признается и не может признаваться в качестве юридического факта налогового права, поскольку иное означало бы, что налоговые последствия являются тем правовым результатом, на которые она направлена, к которому стремятся ее участники, к которому устремлена их воля при совершении сделки[772]. Того же подхода придерживается и В.А. Белов: базой для налогообложения должны быть, по общему, по крайней мере, правилу, не сделки, а фактические действия (да, чаще всего совершаемые во исполнение обязательств, возникших из сделок) – передача вещей, уплата денег, выполнение работ и оказание услуг[773].

В Постановлении Президиума ВАС РФ от 23 марта 2010 г. № 16377/09 отмечается, что сами по себе представленные предпринимателем договоры с контрагентами и другие документы не свидетельствуют о том, что им в полной мере были выполнены условия договоров. Аналогичная позиция изложена в п. 9 Информационного письма Президиума ВАС РФ от 17 ноября 2011 г. № 148: оценивая доводы налогового органа о налоговых последствиях признания договора купли–продажи недействительным, арбитражный суд отметил, что по смыслу п. 1 ст. 54 НК РФ налоговые последствия влекут не сами гражданско–правовые сделки, а совершаемые во исполнение этих сделок финансово–хозяйственные операции. И.В. Шиков приводит коррелирующие сведения: налоговое право Германии позволяет учитывать для целей налогообложения действительные (фактические) отношения и результаты, а не отличные от них юридические конструкции[774].

С той же точки зрения совершенно справедливо следующее утверждение: если сделка фактически исполнена, ее несоответствие нормам законодательства, регулирующим хозяйственную деятельность, значения для налогообложения не имеет (если иное прямо не предусмотрено НК РФ)[775]. Так, отсутствие специальных разрешений на ввод некоторых объектов основных средств в эксплуатацию при их фактической эксплуатации не влечет налоговых последствий в виде невозможности начисления амортизации, если только иное прямо не указано в законодательстве о налогах[776].

В Постановлении Президиума ВАС РФ от 6 апреля 1999 г. № 7486/98 рассматривалась ситуация, в рамках которой организация приобрела недвижимое имущество и применила соответствующие вычеты по НДС и спецналогу. По мнению налоговой инспекции, предъявлять к возмещению из бюджета уплаченных продавцу недвижимости налогов истец был не вправе до государственной регистрации этого имущества, удостоверяющей право собственности на него. Суд пришел к выводу, что приобретенное истцом недвижимое имущество независимо от времени его регистрации подлежало документальному учету на соответствующих счетах. Приобретенные истцом основные средства приняты к учету, и с этого момента у него возникло право на возмещение из бюджета сумм НДС и специального налога, уплаченных продавцу.

С той же точки зрения, как разъяснено в п. 11 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 мая 2014 г. № 33, невыполнение налогоплательщиком при осуществлении хозяйственной деятельности тех или иных предписаний, установленных как публично–правовыми, так и гражданско–правовыми нормами (например, неполучение в необходимых случаях лицензии, иных разрешений или согласований; неосуществление регистрации договора и т.п.) влечет неблагоприятные для него налоговые последствия (например, невозможность использовать освобождение от налогообложения конкретных операций, применять налоговые вычеты, заявлять налог к возмещению из бюджета и др.) лишь в том случае, если это прямо предусмотрено положениями части второй НК РФ.

Этот подход изложен и в упомянутом п. 9 Информационного письма Президиума ВАС РФ от 17 ноября 2011 г. № 148: передав в проверяемом налоговом периоде во исполнение договора купли–продажи спорные объекты недвижимости покупателю, общество отразило соответствующие операции в бухгалтерском учете, исключив переданное имущество из своих активов. В свою очередь, покупатель оприходовал приобретенное в собственность имущество, отразил его на балансе и использовал в хозяйственной деятельности. Признание договора купли–продажи недействительным не может повлечь возникновения у продавца и покупателя обязанности исказить в бухгалтерском учете реальные факты их хозяйственной деятельности. В связи с этим довод налогового органа об обязанности общества восстановить сведения о реализованном покупателю имуществе в бухгалтерском учете на дату его реализации является несостоятельным. Установив, что упомянутые объекты недвижимого имущества во исполнение договора купли–продажи были переданы обществом покупателю и соответствующие финансово–хозяйственные операции были отражены в бухгалтерском учете, суд пришел к обоснованному

---

[770] *Брюммерхофф Д.* Теория государственных финансов – Владикавказ, 2001. – С. 184.

[771] *Познер Р.А.* Экономический анализ права. – М., 2004. – Т. 2. – С. 693.

[772] *Овсянников С.В.* К вопросу о соотношении материального и формального в налоговых спорах // Налоговые споры: опыт России и других стран: По материалам II Междунар. научно–практ. конф. 21–22 ноября 2008 г. – С. 231.

[773] *Белов В.А.* К вопросу о недобросовестности налогоплательщика: критический анализ правоприменительной практики – М., 2006. – С. 43.

[774] Переквалификация сделок в налоговом праве. Научный круглый стол 13 декабря 2013 г. // URL: http://m-logos.ru/img/Prezentaciya_Shikov_121213.pdf

[775] *Зарипов В.М.* Расходы будущего арендатора, признанные и не признанные // Налоговед. – 2011. – № 4. – С. 58.

[776] Рекомендации Научно–консультативного совета при ФАС Волго–Вятского округа «О практике применения налогового законодательства» (по итогам заседания 14 октября 2010 г.) // СПС Гарант, СПС КонсультантПлюс, URL: http://www.fasvvo.arbitr.ru

выводу об отсутствии у налогового органа правовых оснований для доначисления обществу налога на имущество организаций и привлечения его к налоговой ответственности, предусмотренной п. 1 ст. 122 НК РФ. Одновременно суд обратил внимание сторон на то, что в случае фактического осуществления реституции, то есть возврата обществу спорных объектов недвижимого имущества, общество обязано будет отразить данные финансово–хозяйственные операции на дату их совершения и с этого момента вновь станет плательщиком налога на имущество организаций в отношении указанных объектов.

Подобная идея прослеживается и в Постановлении Президиума ВАС РФ от 12 марта 2013 г. № 12992/12. Суд рассматривал ситуацию, в которой организация приобрела земельный участок и уплачивала с него земельный налог, но впоследствии договор купли–продажи данного участка был признан недействительным (ничтожным), участок возвращен, а организация истребовала у налогового органа земельный налог, как излишне уплаченный. По мнению Суда, обязанность уплачивать земельный налог возникает с момента регистрации за лицом одного из облагаемых прав на земельный участок, то есть внесения записи в реестр, и прекращается со дня внесения в реестр записи о праве иного лица на соответствующий земельный участок. При противоположном подходе, занятом судом первой инстанции, о возложении обязанности по уплате земельного налога на продавца, не обладавшего земельным участком в спорный период и не имевшего юридической возможности извлекать доход от его использования, нарушается принцип экономической обоснованности взимания земельного налога как поимущественного налога. Суды апелляционной и кассационной инстанций правомерно признали организацию плательщиком земельного налога за период, в течение которого она значилась в реестре лицом, обладающим правом собственности на земельный участок.

Сходным образом разрешена проблема в Постановлении Президиума ВАС РФ от 28 января 2014 г. № 13691/13 применительно к таможенным правоотношениям. Исходя из позиции Президиума, наличие решения третейского суда, которым был признан недействительным (ничтожным) договор, по которому на территорию России был ввезен спорный товар, не влияет на публично–правовые последствия ввоза товара. Суд отметил, что исполнение публичных запретов является составной частью публичного порядка и контролируется специально уполномоченными государственными органами, споры, связанные с нарушением таможенных запретов в отношении таких товаров, к компетенции третейских судов не относятся. В данном случае и запрет на распоряжение условно выпущенным товаром, и последствия нарушения этого запрета определены таможенным законодательством, которое регулирует публично–правовые отношения. Эти последствия состоят не в признании сделки недействительной и возврате ее сторон в первоначальное положение, а в уплате нарушившим запрет лицом государству ввозных таможенных платежей в виде таможенной пошлины и налога на добавленную стоимость. При неуплате упомянутых платежей в добровольном порядке вопрос их принудительного взыскания с нарушителя решается таможенным органом. Кроме того, при наличии соответствующих оснований за такое нарушение могут быть применены меры административной и (или) уголовной ответственности. Таким образом, нарушение запрета порождает отношения не между сторонами сделки, связанной с распоряжением условно выпущенным товаром, а между государством и нарушившим запрет лицом, которые относятся к публично–правовой сфере. Признание судом, в том числе третейским, сделки по распоряжению условно выпущенным товаром недействительной само по себе не создает таможне препятствий для взыскания таможенных платежей и применения предписанных мер ответственности. Такое решение третейского суда даже в случае выдачи арбитражным судом исполнительного листа на его принудительное исполнение не является правовым основанием ни для отмены либо изменения актов таможни в сфере таможенного контроля, ни для пересмотра по новым или вновь открывшимся обстоятельствам судебных актов, принятых по результатам оспаривания актов таможни.

Интегральную позицию предлагает Е.В. Тимофеев: исполненная сделка безотносительно к своей недействительности будет рассматриваться как влекущая налоговые последствия. Фактически же произведенная реституция будет новым фактом изменения имущественного состояния сторон сделки, который уже сам по себе будет иметь свои собственные налоговые последствия[777].

И.В. Шиков приводит интересные сведения о применении норм Положения о налогах и обязательных платежах ФРГ от 16 марта 1976 г. (Abgabenordnung): недействительные в гражданско–правовом смысле сделки порождают тем не менее последствия для целей налогообложения в той мере и до тех пор, пока стороны сделки, несмотря на это обстоятельство (т.е. недействительность) не отказываются от экономического результата сделки (выражение принципа приоритета существа над формой). Налоговый эффект возникает, если стороны применяют последствия недействительности, связанные с фактическим исполнением (реституция)[778].

Другой аспект указанной проблемы: если значимые для налогообложения юридические факты уже имели место, то налогоплательщики, по общему правилу, не могут изменить их налоговые последствия. Так, в Постановлении Президиума ВАС РФ от 8 ноября 2011 г. № 15726/10 рассматривалась ситуация, в рамках которой стороны заключили и исполнили договор купли–продажи недвижимости (здания) с условием рассрочки, вследствие чего произошла реализация товара в терминологии ст. 39 НК РФ. Уже после регистрации права собственности на здание за покупателем стороны внесли изменения в договор, в соответствии с которыми переход права собственности происходит в процентном соотношении от произведенного покупателем платежа. Суд отметил, что последующее внесение сторонами сделки дополнений в договор купли–продажи не основан на положениях ГК РФ и не может изменять налоговых последствий состоявшейся хозяйственной операции.

Несколько иной подход изложен в Постановлении Президиума ВАС РФ от 25 декабря 2012 г. № 10173/12. В рассматриваемой ситуации предприниматель Минеева по договору уступки права требования приобрела у предпринимателя Павленко право требования денежных средств к организации и фактически получила их. Однако впоследствии предприниматели Минеева и Павленко заключили соглашение о расторжении договора уступки права требования, а полученные от организации средства предприниматель Минеева передала предпринимателю Павленко. По мнению ВАС РФ, получение предпринимателем Минеевой дохода в смысле, придаваемом этому понятию ст. 41 НК РФ, не установлено.

Сходным образом указанный вопрос разрешен в п. 10 Обзора практики рассмотрения судами дел, связанных с применением главы 23 Налогового кодекса Российской Федерации (утв. Президиумом ВС РФ 21 октября 2015 г.): гражданин вправе скорректировать ранее отраженные в налоговой декларации доходы в случае признания недействительным (расторжения) договора, при исполнении которого они были получены, и возврата соответствующих средств. Признание сделки по продаже имущества недействительной или ее расторжение означает, что реализация имущества не состоялась, а вырученные по сделке средства по общему правилу возвращаются другой стороне. В такой ситуации экономическую выгоду от реализации имущества гражданином следует признать утраченной, что в соответствии со ст. 41, 209 НК РФ свидетельствует об отсутствии полученного дохода как объекта налогообложения. Сохранение в неизменном состоянии первоначально исчисленной гражданином налоговой базы в этом случае привело бы к искажению стоимостной характеристики объекта налогообложения, что недопустимо. Принимая во внимание, что иной порядок уточнения налоговой базы в данном случае не предусмотрен, налогоплательщик вправе представить уточненную налоговую декларацию, в которой пересчитать подлежащую к уплате сумму НДФЛ, исключив ранее задекларированный доход от реализации.

Подобное решение можно видеть и в Определении ВС РФ от 16 февраля 2018 г. № 302КГ1716602. В рассмотренной ситуации по договору купли–продажи от 24 мая 2011 г., заключенному между АО «Бамтоннельстрой» (продавец) с ЗАО «УФСК МОСТ» (покупатель) в собственность последнего передан ряд объектов движимого имущества. При передаче товаров АО «Бамтоннельстрой» исчислило и уплатило НДС в бюджет в 2011 году. Впоследствии решением арбитражного суда в 2013 году договор купли–продажи признан недействительным, как сделка с заинтересованностью, заключенная без необходимого одобрения и повлекшая наступление неблагоприятных последствий для АО «Бамтоннельстрой». В порядке применения последствий недействительности сделки ЗАО «УФСК МОСТ» возвратило ранее полученное имущество, а АО «Бамтоннельстрой» возвратило покупателю денежные средства. По мнению ВС РФ, признание сделки по продаже имущества недействительной означает, что реализация имущества не состоялась и предусмотренные п. 1 ст. 38, подп. 1 п. 1 ст. 146 НК РФ основания для внесения соответствующей суммы НДС в бюджет утрачены. Следовательно, налогоплательщик, в отношении которого применены последствия недействительности сделки, вправе требовать корректировки ранее исчисленного НДС в сторону уменьшения, учитывая гарантированное подп. 5 п. 1 ст. 21 НК РФ право на возврат сумм налога, внесенных в бюджет излишне (при отсутствии объекта налогообложения).

---

[777] *Тимофеев Е.В.* Налоговое право России – практическое и увлекательное. Полутом I: От основ к источникам и основным принципам. – М., 2017. – С. 298.

[778] Переквалификация сделок в налоговом праве. Научный круглый стол 13 декабря 2013 г. // URL: http://m-logos.ru/img/Prezentaciya_Shikov_121213.pdf

Впрочем, в ряде норм отечественного налогового права можно видеть подходы, позволяющие усомниться в том, что гражданско–правовые сделки, сами по себе, не могут облагаться налогами. Так, в некоторых положениях гл. 25 НК РФ регламентируется расчет данного налога по методу начисления (который является приоритетным и в общем случае подлежит применению всеми налогоплательщиками). В силу п. 1 ст. 271 НК РФ при данном методе доходы в общем случае признаются в том отчетном (налоговом) периоде, в котором они имели место, независимо от фактического поступления денежных средств, иного имущества (работ, услуг) и (или) имущественных прав (метод начисления). С этой точки зрения, если стороны сделки (договора) только договорились о том, что в некотором периоде должна быть произведена оплата за реализованные товары (работы, услуги), но фактически она не произведена, для целей налога на прибыль это значения не имеет, доход считается полученным. Тем не менее, в данном случае фактически имеется ввиду высоковероятная презумпция получения доходов в оговоренный в сделке срок.

Разумно предположить, что заключение сделок и их исполнение – частное дело налогоплательщика, налоговый орган в общем случае не может рассчитывать налоговые последствия так, как если бы сделки (действия) налогоплательщика имели бы место в ином виде. Так, в Постановлении Президиума ВАС РФ от 19 марта 2013 г. № 13598/12 рассматривалась ситуация, в которой налогоплательщик – организация, имея возможность произвести зачет гражданско–правовой задолженности, не осуществляла данного действия. В случае, если бы зачет был осуществлен, то исходя из норм НК РФ, налоговые обязательства по налогу на прибыль были бы больше. Суд отметил, что прекращение обязательства зачетом встречного однородного требования является правом стороны, в связи с чем наличие такой возможности не должно влечь автоматическую корректировку налогоплательщиком резерва, формируемого им на основании данных бухгалтерского учета.

Очевидно, что вопрос о том, имели ли место действия налогоплательщика, предопределяющие обязанности по уплате сразу нескольких налогов, должен разрешаться судом единообразно для целей всех налогов (Постановление Президиума ВАС РФ от 20 ноября 2007 г. № 9893/07). С этой же точки зрения, налоговый орган, в некоторой степени являющийся «первичным судьей» деятельности налогоплательщика, также не должен делать взаимоисключающих выводов при оценке налоговых последствий этой деятельности (как в плане нескольких различных налогов, так и в плане одного налога). В частности, из п. 14 Обзора практики рассмотрения судами дел, связанных с применением отдельных положений раздела V.1 и статьи 269 Налогового кодекса Российской Федерации (утв. Президиумом ВС РФ 16 февраля 2017 г.) следует, что если выплачиваемый иностранному лицу доход признается дивидендами в результате изменения квалификации этого платежа на основании п. 4 ст. 269 НК РФ, такое изменение учитывается при определении права иностранного лица (налогового агента) на применение пониженной налоговой ставки для дивидендов, предусмотренной международным соглашением об избежании двойного налогообложения. В Определении ВС РФ от 3 августа 2018 г. № 305КГ184557 обозначено требование к налоговым органам: быть последовательным в формулировании выводов по результатам выездной налоговой проверки. В.М. Зарипов обозначил данное требование к деятельности налоговых органов, как принцип последовательности налогового органа в формулировании своих выводов[779]. Впрочем, и позиция налогоплательщика в споре, очевидно, также должна быть последовательной. В частности, маловероятно, что налогоплательщик будет поддержан судом, если для целей одного налога товар был им реализован, а для целей другого – нет (если только иное не следует из норм права, регламентирующих момент учета реализации).

Кроме того, действия налогоплательщика не могут оцениваться с принципиально различных позиций цивилистами и налоговиками. Иногда существенные для налогообложения вопросы разрешаются в рамках гражданско–правовых споров (разъяснений). Так, в п. 4 Постановления Пленума ВАС РФ от 11 июля 2011 г. № 54 «О некоторых вопросах разрешения споров, возникающих из договоров по поводу недвижимости, которая будет создана или приобретена в будущем» разъяснено, что при рассмотрении споров, вытекающих из договоров, связанных с инвестиционной деятельностью в сфере финансирования строительства или реконструкции объектов недвижимости, судам следует устанавливать правовую природу соответствующих договоров и разрешать спор по правилам глав 30 («Купля–продажа»), 37 («Подряд»), 55 («Простое товарищество») ГК РФ и т.д. Если не установлено иное, судам надлежит оценивать договоры, связанные с инвестиционной деятельностью в сфере финансирования строительства или реконструкции объектов недвижимости, как договоры купли–продажи будущей недвижимой вещи. Данное разъяснение существенно при оценке того, что именно является передачей имущества, если такая передача носит инвестиционный характер (подп. 4 п. 3 ст. 39 НК РФ), и, соответственно, не признается реализацией товаров, работ или услуг. В Постановлении Президиума ВАС РФ от 2 июля 2013 г. № 1039/13 разъяснено, что из п. 4–7, 11 указанного Постановления Пленума ВАС РФ следует, что экономическим понятием «инвестиционные сделки» обозначаются, например, договоры купли–продажи, договоры участия в долевом строительстве, договоры подряда, договоры простого товарищества. Однако суды при разрешении споров, возникающих из договоров, поименованных сторонами как «инвестиционные», должны устанавливать их правовую природу и применять положения ГК РФ о соответствующих договорах. Необходимость выявления гражданско–правовой природы договоров, именуемых сторонами как «инвестиционные», выражена в Постановлениях Президиума ВАС РФ от 6 сентября 2011 г. № 4784/11 и от 24 января 2012 г. № 11450/11.

В связи с изложенным уместно поставить вопрос: почему же законодатель не облагает налогом только действия налогоплательщика в «чистом» виде, вне связи с тем, во исполнение каких именно гражданско–правовых сделок они совершаются? Дело, как представляется, в том, что определенные действия, значимые для налогообложения, внешне могут выглядеть совершенно одинаково, но их экономическая сущность (в т.ч. следующая из сделок) и налоговые последствия будут принципиально отличаться. Так, если рассмотреть ситуацию, в которой некоторое интересующее нас физическое лицо получило от другого лица 1000 руб., то, с точки зрения НК РФ: 1) при получении денежных средств в качестве займа, налоговых последствий, в общем случае, не возникает; 2) если денежные средства являются оплатой за проданный товар, ранее приобретенный за 800 руб., то, упрощенно говоря, рассматриваемое физическое лицо будет обязано уплатить НДФЛ исходя из чистого дохода 200 руб. = 1000 руб. – 800 руб.; 3) в том же случае, когда денежные средства получены безвозмездно, в порядке дарения, НДФЛ, вообще говоря, придется уплачивать со всей суммы 1000 руб.

То, что получение денежных средств в заем не облагается НДФЛ; а в дар – в общем случае облагается, следует, например, из п. 1, 6 Обзора практики рассмотрения судами дел, связанных с применением главы 23 Налогового кодекса Российской Федерации (утв. Президиумом ВС РФ 21 октября 2015 г.).

Впрочем, на практике данный подход не исключает ряд неоднозначных вопросов. Например, при проверке налогоплательщик может представить налоговому органу договор, в соответствии с которым полученные им от некоторого контрагента деньги представляют собой предварительную оплату за товар (работы, услуги); а впоследствии (на рассмотрении материалов проверки, при обжаловании в вышестоящий налоговый орган, в суд…), со вполне благовидным объяснением – другой договор, на основании которого данные деньги были получены в заем. Существенных санкций подобное поведение налогоплательщика, исходя из современного правового регулирования и практики, не влечет. Если никакой иной информации у налогового органа (суда) не будет, то разрешение вопроса о том, облагается ли данное поступление денежных средств конкретным налогом (например – НДС), может составлять определенную проблему. В приведенном примере налоговый орган (суд), скорее всего, будут анализировать реальное поведение налогоплательщика и его контрагента, для того, чтобы понять, по какой именно модели они строились, а также исходить из того, что гражданско–правовые отношения по общему правилу презюмируются возмездными (п. 3 ст. 423 ГК РФ). Например, «поверить» в то, что одна коммерческая организация без разумных оснований предоставила другой независимой коммерческой организации беспроцентный заем на несколько лет, достаточно сложно.

Кроме того, вышеизложенный подход (о налогообложении не самих сделок, а фактических действий, совершаемых во исполнение сделок и (или) их результатов (действительных, либо презюмируемых)) порождает некоторый круг неоднозначно разрешаемых теоретических проблем. Так, в силу п. 6 ст. 271 НК РФ, по договорам займа или иным аналогичным договорам (включая долговые обязательства, оформленные ценными бумагами), срок действия которых приходится более чем на один отчетный (налоговый) период, в целях обложения налогом на прибыль доход признается полученным и включается в состав соответствующих доходов на конец каждого месяца соответствующего отчетного (налогового) периода независимо от даты (сроков) его выплаты, предусмотренных договором.

Соответственно, упрощенно говоря, вне зависимости от фактического получения процентов по договорам займа, заключенным более чем на один год, они должны быть обложены налогом на прибыль у займодавца в конце года. Таким образом, складывается впечатление, что законодатель намеренно игнорирует фактическое исполнение сделки (уплату процентов), а по существу облагает право на получение процентов, указывая на момент его обложения вне зависимости от содержания договора. В то же время, займодавец, предоставляя заем на условиях, подпадающих под п. 6 ст. 271 НК РФ, информирован о налоговых последствиях своих действий,

---

[779] *Зарипов В.М.* Налоговая практика СКЭС: кумулятивный заряд принципов. // URL: https://zakon.ru/blog/2018/08/22/nalogovaya_praktika_skes_kumulyativnyj_zaryad_principov

вследствие чего требование правовой определенности не нарушается, и можно говорить о налогообложении самих действий по предоставлению такого займа, а не процентов по нему.

Сложность определения экономической сущности и налоговых последствий гражданско–правовых отношений иллюстрируется, например, в Постановлении Президиума ВАС РФ от 8 октября 2013 г. № 3589/13 и в п. 26 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 мая 2014 г. № 33: при рассмотрении споров, связанных с применением налоговых вычетов арендатором и арендодателем, судам необходимо иметь в виду следующее. Если арендатор осуществляет капитальные вложения в арендованное имущество в качестве согласованной сторонами формы арендной платы, суммы налога, предъявленные ему по приобретенным в этой связи товарам (работам, услугам), имущественным правам, принимаются арендатором к вычету в том же порядке, что и суммы налога, предъявляемые арендодателями в составе арендной платы. В тех случаях, когда капитальные вложения в объект аренды осуществляются арендатором помимо уплаты арендодателю арендной платы, арендатор вправе принять к вычету предъявленные ему суммы налога в общем порядке, поскольку в целях применения ст. 171 НК РФ он должен рассматриваться в качестве лица, приобретающего товары (работы, услуги) для нужд своей хозяйственной деятельности. В случае же компенсации арендодателем произведенных капитальных вложений соответствующие неотделимые улучшения в арендованном имуществе должны считаться переданными оплатившему их арендодателю. При этом принятые ранее арендатором к вычету суммы налога предъявляются им арендодателю применительно к положениям п. 1 ст. 168 НК РФ. В свою очередь арендодатель как собственник объекта аренды, принявший на себя бремя капитальных вложений, предъявленные арендатором в таком порядке суммы налога может либо принять к вычету согласно ст. 171 НК РФ, либо включить в расходы при исчислении налога на прибыль (налога на доходы физических лиц) на основании ст. 170 НК РФ.

Другой пример: в Постановлении Президиума ВАС РФ от 22 октября 2013 г. № 3710/13 рассматривалась ситуация, в которой общество по договорам займа заключило с оппонентом (министерством) мировые соглашения в рамках арбитражного судопроизводства. Заключение упомянутых мировых соглашений было расценено налоговой инспекцией как признание обществом обязанности по уплате процентов за пользование займом и неустойки, начисленной за просрочку возврата займа и уплаты процентов, и прощение кредитором долга в части этих требований, что послужило основанием для вывода о получении обществом внереализационного дохода, который в нарушение п. 18 ст. 250 НК РФ не был учтен при исчислении налога на прибыль. Суд отметил, что мировое соглашение является процессуальным способом урегулирования спора, направленным на примирение сторон на взаимоприемлемых условиях, и достигается на основе взаимных уступок. При этом отказ истца от части заявленных требований может быть обусловлен не столько прощением долга, сколько оценкой возражений ответчика относительно обоснованности предъявленных требований и судебных перспектив рассмотрения дела в этой части, в том числе таких последствий, как возложение на истца расходов по государственной пошлине и отказ во взыскании судебных расходов в соответствующей части. Суд первой инстанции сделал обоснованный вывод о том, что отказ министерства от требований по взысканию процентов за пользование займом и неустойки, включенный в мировое соглашение в качестве условия, не может быть квалифицирован как прощение долга кредитором при отсутствии признания этого долга обществом либо подтверждения соответствующей обязанности вступившим в законную силу решением суда. Из содержания мировых соглашений не следует, что, признавая требование по основному долгу, общество признало и обоснованность требований в части неустойки и платы за пользование займом, а отказ кредитора от взыскания данных сумм был согласован сторонами на условиях прощения долга. Учитывая изложенное, в рассматриваемом случае заявление кредитором имущественного требования и отказ от него в соответствующей части не являются достаточным доказательством для вывода о наличии у общества внереализационного дохода в виде сумм обязательств перед министерством, списанных в связи с заключением мировых соглашений.

Изложенное позволяет отметить в налоговом праве роль цивилистической теории о каузе договора. А.В. Кашанин предлагает следующее определение: кауза гражданско– правового договора – это правовая цель договора, то есть его направленность на последствия, достигаемые при надлежащем исполнении договора[780]. По мнению А.А. Рябова, кауза договора предстает перед нами как межотраслевое явление, чье значение выходит за рамки гражданского права и приобретает концептуальное значение для права налогового. Кауза по сути выступает особым смысловым элементом, скрепляющим воедино логику взаимодействия гражданского и налогового правоотношений. Выражая истинные экономические интересы субъектов, кауза позволяет привести модель налогового правоотношения в соответствие с моделью правоотношения гражданского, гармонизируя системное единство этих правовых отраслей[781].

С точки зрения каузы сделки во многих налогах с результатов деятельности, объект налога, а именно тот юридический факт, который указан в законе, как основание для возникновения обязанности по уплате соответствующего налога, может быть охарактеризован, именно как кауза гражданско–правовой сделки при ее реальном исполнении. Так, основной объект НДС – реализация товаров (работ, услуг) – подп. 1 п. 1 ст. 146 НК РФ (порождающий обязанность по уплате «внутреннего» НДС) – это зачастую кауза реально исполненных договоров купли–продажи товаров (гл. 30 ГК РФ), подряда (гл. 37 ГК РФ) и возмездного оказания услуг (гл. 39 ГК РФ), несмотря на то, что дефиниции реализации (ст. 39 НК РФ), а также, соответственно, товаров, работ и услуг (ст. 38 НК РФ) специально определены для целей законодательства о налогах. Сходным образом рассуждает и Р. Польссон: юридическим фактом, приводящим в действие механизм налогообложения по НДС, признается факт реализации. В общем плане считается, что реализация имеет место тогда, когда передача имущества в соответствии с гражданско–правовыми нормами расценивается как поставка товара или услуги[782].

Впрочем, объект налога с результатов деятельности далеко не всегда представляет собой действия по исполнению сделок. Так, другой важнейший объект НДС – ввоз товаров на территорию Российской Федерации и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией – подп. 4 п. 1 ст. 146 НК РФ (порождающий обязанность по уплате «таможенного» НДС) – облагаемое действие, которое может и не иметь непосредственной связи с какой–либо гражданско–правовой сделкой.

Как полагает И.В. Шиков, в практике Конституционного Суда ФРГ имеет место общий подход: налоговое и гражданское право являются самостоятельными, находящимися в равном ранге по отношению друг к другу отраслями права, которые оценивают одни и те же юридически значимые обстоятельства из разных перспектив и с разных оценочных позиций[783].

Следует также отметить, что возможность налогообложения исключительно правомерной (точнее – не являющейся преступной) деятельности (действий) следует из отечественного налогового законодательства и правовых позиций высших судебных органов, но не является повсеместно принятой практикой. Так, А.В. Елинский приводит сведения об особенностях налоговой системы США: лица, получающие доход от незаконных источников (азартные игры, кражи, торговля наркотиками и т.д.) обязаны указывать в налоговой декларации суммы, полученные из таких источников[784]. Более того, как отмечает Д. Ларо, в США при налогообложении доходов от незаконной деятельности по общему правилу должны быть учтены не только сами доходы, но и соответствующие им расходы[785]. И.В. Шиков приводит сведения о применении норм Положения о налогах и обязательных платежах ФРГ от 16 марта 1976 г. (Abgabenordnung): для налогообложения не имеет значения, противоречат ли действия (бездействие), которые образуют юридический состав налогового закона, законодательному положению, установленному запрету или добрым нравам. В результате действия этой нормы,

---

[780] *Кашанин А.В.* Кауза гражданско-правового договора как выражение его сущности // Журнал российского права. – 2001. – № 4.

[781] *Рябов А.А.* Гражданско-правовые основы изменения квалификации сделок в налоговом праве // Цивилист. – 2012. – № 2.

[782] *Польссон Р.* Шведское налоговое право. – Екб., 2006. – С. 42.

[783] Переквалификация сделок в налоговом праве. Научный круглый стол 13 декабря 2013 г. // URL: http://m-logos.ru/img/Prezentaciya_Shikov_121213.pdf

[784] *Елинский А.В.* Зарубежный опыт разграничения законных и незаконных деяний в налоговой сфере // Налоговые споры: опыт России и других стран: По материалам II Междунар. научно–практ. конф. 21–22 ноября 2008 г. / Сост. М.В. Завязочникова, под. ред. С.Г. Пепеляева. – М., 2009. – С. 202.

[785] Интервью с Д. Ларо, судьей Налогового суда США, профессором // Налоговые споры: опыт России и других стран: По материалам II Междунар. научно–практ. конф. 21–22 ноября 2008 г. – С. 304.

доходы, фактически полученные в результате противозаконных действий, также являются объектом налогообложения. Однако имеется особенность в части НДС: запрещенные к обороту объекты не образуют вообще реализации в смысле НДС[786].

Примечательно и то, что таможенное законодательство в определенных случаях традиционно предполагает прямое возложение обязанности по уплате налогов на лиц, осуществляющих незаконную деятельность. В силу п. 2 ст. 56 ТК ЕАЭС обязанность по уплате таможенных пошлин, налогов при незаконном перемещении товаров через таможенную границу Союза возникает у лиц, незаконно перемещающих товары. Лица, участвующие в незаконном перемещении, если они знали или должны были знать о незаконности такого перемещения, а при ввозе товаров на таможенную территорию Союза – также лица, которые приобрели в собственность или во владение незаконно ввезенные товары, если в момент приобретения они знали или должны были знать о незаконности их ввоза на таможенную территорию Союза, несут солидарную обязанность по уплате таможенных пошлин, налогов с лицами, незаконно перемещающими товары.

Безвозмездность. Исполнение налогоплательщиком обязанности по уплате налога не порождает каких–либо встречных обязательств со стороны государства. Тот объем социальных услуг, которые может получить от публично–правового образования конкретное лицо, никак не связан с суммой налогов, которые оно уплатило (должно уплатить). В частности, для получения гарантированных государством минимальных услуг (образования, пособий, медицинской помощи, перемещения по дорогам общего пользования и т.п.) объем налогов, уплаченных некоторым лицом, значения не имеет. Кроме того, если определенные социальные услуги незаконно не были предоставлены налогоплательщику публично–правовым образованием либо были получены им в ненадлежащем объеме (ненадлежащего качества), то это не означает, что налогоплательщик может отказаться платить налоги, либо потребовать возврата уже уплаченных налогов. С той же точки зрения налогоплательщик, не исполняющий своих обязанностей по уплате налогов, не лишается права требовать от государства соответствующих социальных услуг. Налог лично безвозмезден, но общественно возмезден. Общество в целом имеет право получить от учрежденного им государства тот объем социальных услуг, который соответствует сумме налогов, уплаченных членами данного общества (за вычетом разумных расходов на содержание самого государства). Во времена СССР данная особенность использовалась как одно из обоснований наличия налогов в социалистическом обществе. Советский исследователь С.Д. Цыпкин, учитывая труды К. Маркса, полагал, что платежи трудящихся в государственный бюджет СССР имеют возвратный характер: собранные средства возвращаются населению в форме затрат на развитие народного хозяйства и социально–культурные цели[787].

Можно отметить, что высказываются мнения относительно того, какой именно процент полученных в бюджет средств современное государство может затратить на свое содержание. Например, как полагает С.Ю. Глазьев, общемировой стандарт – не более 20 % государство должно тратить на силовые структуры и на бюрократию[788]. Но по информации, содержащейся в современных российских нормативных актах о бюджетах, определить данный процент затруднительно. Справедлива позиция о том, что любое государство стремиться сделать свой бюджет как можно более закрытым от общества[789]. Причина проста: излишне открытый и подробный бюджет может повлечь нежелательные для власти вопросы и недовольство со стороны граждан. В частности, по сведениям, приводимым А.П. Починком, Ж. Неккер, возглавлявший финансовое ведомство Франции, в 1781 году издал общедоступную книгу (фактически первый опубликованный бюджет), представлявшую собой верноподданнический отчет королю Людовику XVI, в котором были детально описаны не только доходы государства (в т.ч. от налогов), но и расходы. Страна поняла, на что и как тратятся ее деньги, – и это стало одной из причин революции[790].

Пример того, как именно можно «затуманить» акты о бюджетах, применительно к Англии, привел С.Н. Паркинсон: предотвращение бесхозяйственности было бы весьма упрощено, если бы бюджет ассигнований на гражданские нужды начинался бы со статьи «Зарплата государственным служащим». Но Министерство финансов предпочитает прятать свою армию чиновников под покровом бюрократических техницизмов, лишь иногда указывая в сноске: «Включая стоимость управления»[791].

Налог устанавливается публично–правовым образованием в фискальных целях, но не исключена цель косвенного регулирования правомерной деятельности частных субъектов. Определенные платежи обладают некоторыми признаками налогов. Так, алименты и штрафы являются обязательными и индивидуально безвозмездными платежами. Можно обнаружить сходные правила в п. 9 ст. 226 НК РФ (уплата НДФЛ за счет средств налоговых агентов не допускается) и в п. 1 ст. 116 СК РФ (алименты не могут быть зачтены другими встречными требованиями) и ст. 383 ГК РФ (переход к другому лицу прав, неразрывно связанных с личностью кредитора, в частности требований об алиментах и о возмещении вреда, причиненного жизни или здоровью, не допускается). Но только налоги, имея те же признаки, как правило, уплачиваются в целях финансового обеспечения деятельности публично–правовых образований (фискальная цель). Слово «фискальный» происходит от латинского *fisc (fiscus)* – казна государства, правительства или короля[792]. Кроме того, имели место и такие значения: *fiscalis* – относящийся к фиску, казенный; *fiscalia* – государственные подати[793].

В плане страховых взносов можно отметить, что в силу п. 3 ст. 8 НК РФ они взимаются с организаций и физических лиц в целях финансового обеспечения реализации прав застрахованных лиц на получение страхового обеспечения по соответствующему виду обязательного социального страхования. Однако, поступают они публичному субъекту – органу ГВБФ. При этом, в силу ч. 2 ст. 7 Конституции РФ в Российской Федерации устанавливаются государственные пенсии. Как следует из ч. 1 ст. 41 Конституции РФ медицинская помощь в государственных и муниципальных учреждениях здравоохранения оказывается гражданам бесплатно за счет средств соответствующего бюджета, страховых взносов, других поступлений. Соответственно, и страховые взносы, как и налоги, уплачиваются в целях финансового обеспечения деятельности публично–правовых образований, хотя эта деятельность и носит более определенный характер – финансовое обеспечение реализации прав застрахованных лиц на получение страхового обеспечения по соответствующему виду обязательного социального страхования.

Тем не менее, обычно не предполагается, что определенная сумма налога (как, впрочем, и любого иного поступления в бюджет) направляется на заранее известные цели. В силу ст. 35 БК РФ принцип общего (совокупного) покрытия расходов бюджетов означает, что расходы бюджета не могут быть увязаны с определенными доходами бюджета и источниками финансирования дефицита бюджета, если иное не предусмотрено законом (решением) о бюджете. В особом мнении судьи А.Л. Кононова к Постановлению КС РФ от 30 января 2001 г. № 2П отмечается, что заявленные в тексте Закона РФ «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» (утратил силу) специальные цели введения налога с продаж, а именно направление платежей на социальные нужды малообеспеченных групп населения, являются заведомо декларативными и невыполнимыми, поскольку при этом не предусматриваются соответствующие целевые фонды, суммы платежей поступают в общие бюджеты регионов и в дальнейшем контроль за их целевым расходованием представляется невозможным.

В части страховых взносов указанные рассуждения означают, что даже если конкретная перечисленная плательщиком сумма учитывается применительно к конкретному же застрахованному лицу, это не значит, что она будет находиться на счетах фонда до наступления страхового случая по этому лицу – поступившие средства будут немедленно потрачены органом ГВБФ на текущие расходы. Указанные особенности удачно охарактеризовал В.М. Зарипов: право застрахованного лица на получение страховой части трудовой пенсии обеспечивается не страховыми взносами, которые поступили в ПФ РФ в период его трудовой деятельности, а страховыми взносами,

---

[786] Переквалификация сделок в налоговом праве. Научный круглый стол 13 декабря 2013 г. // URL: http://m-logos.ru/img/Prezentaciya_Shikov_121213.pdf

[787] *Цыпкин С.Д.* Правовое регулирование налоговых правоотношений в СССР. – М., 1955. – С. 21.

[788] URL: http://www.vesti.ru/doc.html?id=116444

[789] *Худяков А.И., Бродский М.Н., Бродский Г.М.* Основы налогообложения. – СПб., 2002. – С. 169.

[790] *Починок А.П.* Фискал. – М., 2016. – С. 174 – 175.

[791] *Паркинсон С.* Закон и доход. – М., 1992.

[792] Латинские юридические изречения. / Сост. проф. Е.И. Темнов. – М., 2003. – С. 165.

[793] *Дыдынский Ф.М.* Латинско–русский словарь к источникам римского права. – Варшава, 1896. // СПС Гарант.

которые будут поступать в этот фонд после выхода лица на пенсию. Собственно, в этом и состоит перераспределительный принцип социальной солидарности поколений – «молодое поколение обязано заботиться о пожилых людях»[794].

Кроме того, еще в Постановлении КС РФ от 11 ноября 1997 г. № 16П постулировалось, что, как правило, налоговые платежи при внесении их в бюджет не имеют целевого назначения. Совершение государственных расходов не должно быть обусловлено поступлением отдельных налоговых платежей. Вместе с тем в определенных случаях налоговый платеж может носить целевую направленность, обусловленную интересами определенных групп населения либо отраслей хозяйства или ведомств.

Иногда налоги применяются и для косвенного регулирования правомерной деятельности частных субъектов (см. определение из Положения о налогах и обязательных платежах ФРГ (Abgabenordnung) – получение дохода может быть побочной целью). По мнению Р. Буссе, в Германии не противоречит Конституции установление налогов с целью управления определенным поведением налогоплательщика[795]. Как полагает А. Бланкенагель, управляющее (регулирующее) воздействие на человеческое поведение может быть у любых публичных платежей, особенно у налогов; при этом управление человеческим поведением может быть главной или дополнительной целью налогового закона[796].

Например, некоторые исследователи относят таможенные пошлины к налогам[797]. Данный вид платежей может вводиться не столько в фискальных целях, сколько в целях обеспечения экономической безопасности страны путем установления больших либо меньших финансовых обременений при экспорте (импорте) товаров. В то же время, как это специально отметил в своем вышеприведенном определении налога С.Г. Пепеляев, налоги никогда не могут носить характера наказания, поскольку они являются следствием только правомерной экономической деятельности и не вводятся в целях предупреждения неправомерного поведения. Виды деятельности, которые государство желает косвенно ограничить, вводя повышенное налогообложение, остаются при этом законными (например, разрешенная деятельность игорных заведений, производство алкоголя и др.). Впрочем, граница между прямым запретом и высоким налогообложением при формальном отсутствии запрета достаточно условна. Так, Е.В. Кудряшова, рассуждая о современных тенденциях в акцизном обложении табака и табачной продукции, отмечает, что при завышенной ставке акциз становится «самоликвидирующимся» налогом, так как собирать его будет не с чего, а табачный рынок потенциально может стать «черным рынком»[798].

Можно отметить, что в силу п. 1 ст. 1062 ГК РФ требования граждан и юридических лиц, связанные с организацией игр и пари или с участием в них, по общему правилу не подлежат судебной защите. При этом полученный физическим лицом от участия в играх (пари) доход государство облагает налогом по повышенной ставке. В соответствии с п. 4 ст. 210, п. 2 ст. 224, п. 28 ст. 217 НК РФ налоговая ставка по НДФЛ в отношении выигрышей, превышающих 4 тыс. руб., устанавливается в размере 35 %, а сам налог, в общем случае, исчисляется без учета произведенных затрат (вычетов). Кроме того, в Определении КС РФ от 5 июля 2001 г. № 162О подтверждена конституционность норм НК РФ, предполагающих обложение НДФЛ выигрышей в «чистом» виде, без учета каких–либо расходов (то есть, если потратить в казино 100 тыс. руб. и выиграть 10 тыс. руб., то для целей НДФЛ будет не убыток, а облагаемый доход 10 тыс. руб.). Некоторое исключение сделано в п. 1 ст. 214.7 НК РФ: налоговая база по доходам, равным или превышающим 15 тыс. руб., в виде выигрышей, полученных от участия в азартных играх, проводимых в букмекерской конторе и тотализаторе, определяется налоговым агентом путем уменьшения суммы выигрыша, полученного при наступлении результата азартной игры, на сумму ставки или интерактивной ставки, служащих условием участия в азартной игре.

Применительно к особенностям налогообложения игорного бизнеса в Определении КС РФ от 2 апреля 2009 г. № 478ОО отмечается, что учитывая особый характер данного вида предпринимательской деятельности, которая может оказывать серьезное негативное влияние на сферу нравственности, здоровье, права и законные интересы других лиц, федеральный законодатель вправе осуществить правовое регулирование, вводящее соответствующие ограничения, в том числе направленное на закрепление особого механизма уплаты налогов с данного вида деятельности, на сужение субъектного состава участников – организаторов азартных игр, на установление иных ограничений для лиц, занимающихся данным видом деятельности, а также на ограничение места размещения игорных заведений. В иных актах КС РФ, относительно конституционности ограничений для деятельности в сфере игорного бизнеса, приведена та же аргументация (Определения от 1 апреля 2008 г. № 392ОО, от 18 сентября 2014 г. № 2098О, от 28 сентября 2017 г. № 1852О и др.).

Таким образом, законодатель и высший судебный орган как прямо, так и косвенно формулируют «условно–отрицательное» отношение к доходам в виде выигрышей, то есть не запрещают получать их, не предусматривают осуждение и соответствующее наказание, но различными способами делают их менее привлекательными.

Однозначно усмотреть регулирующую цель в некотором российском налоге не всегда возможно. Даже если она присутствует, то, как правило, законодатель ее не указывает (в лучшем случае ее можно обнаружить в опубликованных пояснительных записках к законопроектам и в переписке, сопровождающей движение законопроекта). В связи с этим представляют интерес сведения, приведенные Ш. Рекцигелем: Конституционный Суд ФРГ исходит из того, что цели стимулирования и регулирования лишь тогда оправдывают установление налогового бремени, когда они сформулированы законодательно[799]. Р.А. Познер ссылается на практику Верховного Суда США: он должен признавать недействительной на основании принципа равной защиты законом любую законодательную норму, в которой метод достижения декларируемой цели не согласуется в достаточной степени с этой целью[800].

Обязательность. Обязанность по уплате налога, как и большинство юридических обязанностей, обеспечена государственным принуждением. Неисполненная в срок обязанность по уплате налога может быть исполнена принудительно путем обращения взыскания на имущество налогоплательщика. Но ее возникновение зависит только от правомерной экономической деятельности самого налогоплательщика и норм права, установленных государством. Обязанность по уплате налога не может ни возникнуть, ни прекратиться в силу добровольно заключенного договора с государством. Также обязанность по уплате налога не может возникнуть, но в очень редких, специально указанных случаях может прекратиться в силу принятия органом власти индивидуального акта (например, списание безнадежных долгов по налогам – ст. 59 НК РФ).

Если в гражданских отношениях их субъекты относительно свободны в совершении сделок и могут по своей воле и в своем интересе избрать модель взаимоотношений с иными субъектами, то налоговые правоотношения, как правило, являющиеся следствием реализации гражданских, обычно такой свободы не предоставляют. Выбрав гражданско–правовую модель своей будущей деятельности, частный субъект, имея возможность ознакомиться с требованиями налогового законодательства, тем самым однозначно определяется и с налогово–правовыми последствиями этой деятельности.

Впрочем, иногда могут иметь место и исключения. Так, с 1 марта по 31 декабря 2007 г. действовал упрощенный порядок легализации физическими лицами сокрытых до 1 января 2006 года доходов путем уплаты 13 % декларационного платежа на основании Федерального закона от 30 декабря 2006 г. № 269–ФЗ, вследствие чего прекращались неисполненные обязанности по уплате налогов с ранее полученных доходов, в том числе НДФЛ и ЕСН, а также обязанности по представлению деклараций по данным налогам.

Другой пример: исходя из Постановления Президиума ВАС РФ от 24 сентября 2013 г. № 3365/13, п. 2 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 мая 2014 г. № 33, Определений ВС РФ от 31 января 2018 г. № 306КГ1715420 и от 3 июля 2018 г. № 304КГ182570, при определенных условиях налогоплательщик может использовать освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика НДС по

---

[794] Налоговое право. Особенная часть: учебник для вузов / под ред. С.Г. Пепеляева. – М., 2017. – С. 494.

[795] *Буссе Р.* Парафискальные платежи в Германии // Налоговое право в решениях Конституционного Суда РФ 2010 г. – М., 2012. – С. 186.

[796] *Бланкенагель А.* Сложности взимания дорожного сбора в Германии и в России. // Налоговед. – 2016. – № 10. – С. 74, 75.

[797] *Тимофеев Е.В.* Налоговое право России – практическое и увлекательное. Полутом I: От основ к источникам и основным принципам. – М., 2017. – С. 19.

[798] *Пепеляев С.Г., Кудряшова Е.В., Никонова М.В.* Правовые основы косвенного налогообложения. – М., 2015. – С. 19.

[799] *Рекцигель Ш.* Применение Конституционным Судом ФРГ принципов налогообложения // Налоговое право в решениях Конституционного Суда РФ 2008 г. – М., 2010. – С. 221–222.

[800] *Познер Р.А.* Экономический анализ права. – М., 2004. – Т. 2. – С. 838.

ст. 145 НК РФ по уже прошедшему периоду времени; а исходя из Определения ВС РФ от 21 февраля 2017 г. № 305КГ1614941 аналогичный подход возможен применительно к освобождению от налогообложения НДС товаров (работ, услуг) по п. 3 ст. 149 НК РФ.

Уплата в денежной (имущественной) форме. Современное государство всегда возлагает на лиц, попадающих под его юрисдикцию, значительный объем обязанностей (уплата налогов, служба в армии по призыву, передача государственным органам определенной информации, оказание помощи терпящим бедствие и др.). Но далеко не все обязанности можно охарактеризовать как налоги. Известный русский финансист И.И. Янжул считал, что под именем налогов должно разуметь односторонние экономические пожертвования, потому что существуют личные пожертвования, службой, трудом, например в форме воинской повинности, не имеющей почти ничего общего с налогами[801]. Соответственно, налоги всегда носят экономический характер и представляют собой передачу части имущества в собственность государства (публично–правового образования).

В настоящее время налоги в соответствии со статьей 8 НК РФ должны уплачиваться только денежными средствами, поскольку это сейчас удобнее для государства. Как справедливо полагает С.В. Запольский, в конечном счете, деньги есть платежное средство, «обслуживающее» одновременно и согласованно три вида экономических отношений: 1) сделки между юридическими и физическими лицами в любом их сочетании; 2) фискальные отношения между упомянутыми субъектами и государством (в лице его органов); 3) государственные (публичные) расходы – отчуждение денежных средств в собственность, владение, распоряжение юридических, физических лиц, публичных территориальных образований, включая иностранные государства[802].

Представляет интерес и позиция А.В. Демина о том, что максимально интегрированная концепция налогообложения, охватывающая все известные нам эпохи, может быть представлена так: отчуждение публичной властью в свою пользу принадлежащего частным лицам труда или имущества с целью их дальнейшего перераспределения[803]. Сходным образом был сформулирован п. 71 Свода основных государственных законов Российской империи: российские подданные обязаны платить установленные законом налоги и пошлины, а также отбывать повинности согласно постановлениям закона[804].

Соответственно, в качестве налогов (в широком смысле) иногда могут рассматриваются и личные неимущественные обязанности. Так, циркулярным Постановлением ВЦИК, СНК РСФСР от 14 июля 1921 г. «О гужевой повинности» была урегулирована соответствующая повинность. В Декрете СНК РСФСР от 22 ноября 1921 г. «Об осуществлении периодических трудгужевых повинностей на началах трудгужевого налога» установлено, что размер обложения трудгужналогом по всей территории РСФСР должен составлять 4 трудодня в году. Примечателен Декрет Президента Республики Беларусь от 2 апреля 2015 г. № 2 «О предупреждении социального иждивенчества»[805], которым в п. 1 установлен фактически подушный налог (обозначен, как сбор на финансирование государственных расходов) и возможность его «отработки» через принудительные общественные работы. Интересно и то, что и в России высказываются предложения по введению подобного налога[806], в т.ч. в варианте обязания «молодых тунеядцев» платить взносы в фонд ОМС[807]. Значимы и данные, приведенные К.А. Сасовым о том, что в 2017 году под давлением населения А.Г. Лукашенко объявил о приостановке взимания данного платежа. Пример Беларуси подействовал отрезвляюще на российские власти. Если осенью 2016 г. О. Голодец, заместитель Председателя Правительства РФ, предложила ввести в России аналог белорусского «налога на тунеядцев», то весной 2017 г. ряд федеральных чиновников (в частности, Министр труда и социальной зашиты М. Топилин) сочли такой налог несвоевременным[808].

Ранее пожертвования в пользу публичной власти могли быть и непосредственно в виде людей. Так, А.П. Починок приводит сведения о том, что в монгольских степях при Чингисхане налогов не было, но было полюдье, которое можно назвать живым налогом людьми. Хан требовал поставки воинов для своей армии[809].

С учетом денежного характера современного налогов и известных свойств денег, представляется неоднозначной правовая позиция, изложенная в ряде актов КС РФ (в том числе Постановления от 17 декабря 1996 г. № 20П и от 14 июля 2005 г. № 9П, Определения от 27 декабря 2005 г. № 503О и от 7 ноября 2008 г. № 1049ОО): налогоплательщик не вправе распоряжаться по своему усмотрению той частью своего имущества, которая в виде определенной денежной суммы подлежит взносу в казну. Неоднозначность данной правовой позиции состоит в том, что упомянутую часть имущества затруднительно идентифицировать (с целью определить, чем именно нельзя распоряжаться). Кроме того, в силу п. 1 ст. 8 НК РФ налог подлежит уплате в виде денежных средств, которых, вообще говоря, у налогоплательщика может и не быть в наличии, особенно если законодатель презюмирует способность к уплате конкретного налога (например – поимущественного). Однако данные судебные акты можно истолковать и так: по результатам экономической деятельности налогоплательщика публично–правовое образование в силу закона становится в определенной степени сособственником имущества налогоплательщика и имеет право на получение свой «доли» не позднее определенного срока в виде денежных средств.

Обязанность по уплате налога может быть возложена только на лиц, обладающих гражданской правоспособностью (за исключением публично–правовых образований). Налоги могут уплачиваться только из денежных средств, принадлежащих плательщику на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления и являются результатом его самостоятельной экономической деятельности. При этом публично–правовые образования обладают гражданской правоспособностью (гл. 5 ГК РФ), но сами не могут выступать в качестве налогоплательщиков. Впрочем, с той же точки зрения невозможно применить к публично–правовому образованию штраф (как и иной вид наказания). Например, в силу ч. 1 ст. 2.1 КоАП РФ ответственность за административные правонарушения устанавливается только в отношении физических или юридических лиц, но не публично–правовых образований. Таким образом, через применение штрафных санкций к правонарушителям публично–правовые образования стремятся скорректировать поведение подвластных субъектов, исходя из идей об общей и частной превенции правонарушений, но свое собственное поведение публично–правовые образования так не корректируют (теоретически, в демократических странах оно корректируется в т.ч. через институт выборов).

Совокупность перечисленных признаков есть только у налогов. Если некоторый платеж имеет аналогичные признаки, он является налогом вне зависимости от названия. В Определении КС РФ от 10 декабря 2002 г. № 283О постулируется, что любой платеж независимо от данного ему названия должен оцениваться по существу, с учетом характеристик налога и сбора, предусмотренных законом.

Подчеркнем, указанные выше признаки налога фактически выделены с точки зрения налогоплательщика. Если для государства налоги – основные денежные публично–правовые доходы, права на их получение, то для налогоплательщика – расходы, установленные законом последствия правомерной экономической деятельности, заключающиеся в обязанности по передаче части имущества в виде денежных средств государству.

Соответственно, если некоторый платеж не соответствует какому–либо из вышеуказанных признаков, он и не является налогом, вне зависимости от названия. В Определении КС РФ от 8 июня 2004 г. № 224О была рассмотрена правовая природа платежа,

---

[801] *Янжул И.И.* Основные начала финансовой науки: учение о государственных доходах. Золотые страницы финансового права России. Т. 3. – М., 2002. – С. 240.

[802] *Запольский С.В.* О существе правового регулирования денежного обращения (тезисы выступлений). // Тезисы основных докладов Международной научно–практической конференции «Денежное обращение и право» 26 апреля 2013 г. – С. 13.

[803] *Демин А.В.* Нормы налогового права – Красноярск, 2010. – С. 37.

[804] Свод законов Российской империи. Свод основных государственных законов. – СПб., 1906. – Т. 1. – С. 6. – CD–диск «КонсультантПлюс»; URL: http://pravo.gov.ru/proxy/ips/?empire&nochache

[805] URL: http://president.gov.by/uploads/documents/3decree.pdf

[806] Минтруд обсуждает идею налога для трудоспособных, но неработающих граждан. // URL: http://ria.ru/society/20160512/1431784500.html

[807] Матвиенко предложила обязать «молодых тунеядцев» платить взносы в фонд ОМС. // URL: http://www.banki.ru/news/lenta/?id=9208616

[808] *Сасов К.А.* Конституционный Суд РФ обязан предотвратить массовый протест налогоплательщиков. // Налоговое право в решениях Конституционного Суда РФ 2016 г. – М., 2017. – С. 21.

[809] *Починок А.П.* Фискал. – М., 2016. – С. 39.

установленного в Законе РФ от 12 декабря 1991 г. № 20231 «О налоге на операции с ценными бумагами» (в настоящее время утратил силу). Суд заключил, что указанный платеж является сбором, а не налогом, поскольку он взимается за совершение юридически значимых действий (то есть является возмездным).

Примечательно то, что с 1 января 2017 г. законодателем из НК РФ фактически исключен признак индивидуальности налога. Теперь, в силу п. 1 ст. 45 НК РФ уплата налога может быть произведена за налогоплательщика иным лицом. Иное лицо не вправе требовать возврата из бюджетной системы Российской Федерации уплаченного за налогоплательщика налога. Следует, однако, заметить, что это нововведение не имеет обратной силы. В Кассационном определении ВС РФ от 2 октября 2017 г. № 4КГ1746 описывается ситуация, в которой согласно реквизитам квитанции, представленной истцом, 15 сентября 2015 г. произведен платеж в сумме 20 212 руб. При этом плательщиком указан Садовников А.Б., но качестве лица, внесшего денежные средства, в квитанции указана Садовникова Т.И. Сведений о том, что Садовникова Т.И. действовала в качестве представителя Садовникова А.Б. в порядке ст. 26 НК РФ, в квитанции на уплату налога не содержится. На этом основании ВС РФ признал, что налог Садовниковым А.Б. не уплачен.

При этом, само определение налога в п. 1 ст. 8 НК РФ не претерпело изменений: под ним, по–прежнему, понимается обязательный, индивидуально безвозмездный платеж. Но сейчас, следует полагать, это означает только то, что невозможно перевести обязанность по уплате налога на другое лицо путем заключения гражданско–правового договора, а также прекратить данную обязанность иначе, чем это предусмотрено в законодательстве о налогах (в том числе путем зачета с гражданско–правовым требованием либо с излишне уплаченным административным штрафом, и др.). *Jus publicum privatorum pactis mutari non potest* – публичное право не может быть изменено соглашением отдельных лиц[810].

Ранее было приведено нормативное определение налога, данное в Положении о налогах и обязательных платежах ФРГ от 16 марта 1976 г. (Abgabenordnung) и оно не указывает индивидуальность, как значимый признак налога при перечислении его существенных признаков. Современное допущение в п. 1 ст. 45 НК РФ по уплате налога за налогоплательщика иным лицом, как представляется, стало логическим развитием отечественного законодательства. Хотя, следует признать, что рудименты требования индивидуальности налога остаются в отдельных положениях законодательства. Так, в силу п. 9 ст. 226 НК РФ уплата НДФЛ за счет средств налоговых агентов не допускается. При заключении договоров и иных сделок запрещается включение в них налоговых оговорок, в соответствии с которыми выплачивающие доход налоговые агенты принимают на себя обязательства нести расходы, связанные с уплатой НДФЛ за физических лиц.

Интересно то, что несмотря на длительное (по меньшей мере, с введения первой части НК РФ с 1 января 1999 г.) постулирование индивидуальности налога (в т.ч. в Определении КС РФ от 22 января 2004 г. № 41О, в Постановлении Президиума ВАС РФ от 4 октября 2011 г. № 5934/11), и в законодательстве, и на практике имели и имеют место многочисленные «точечные» исключения (предусматривавшие как добровольную уплату, так и прямое, либо косвенное принуждение к уплате):

– уплата транспортного и земельного налогов, а также налога на имущество физических лиц (поимущественных налогов) наследниками умершего наследодателя (сингулярное правопреемство) – подп. 3 п. 3 ст. 44 НК РФ, п. 28 Постановления Пленума ВС РФ от 17 ноября 2015 г. № 50, Определение ВС РФ от 29 ноября 2016 г. № 75КГ1615 (процитировано в Обзоре судебной практики ВС РФ № 5 (2017), утв. Президиумом ВС РФ 27 декабря 2017 г.);

– уплата налогов зависимым (основным) лицом за, соответственно, основное (зависимое) лицо – подп. 2 п. 2 ст. 45 НК РФ, Постановление Президиума ВАС РФ от 25 октября 2011 г. № 4872/11, Определение ВС РФ от 16 сентября 2016 г. № 305КГ166003 (процитировано в Обзоре судебной практики ВС РФ № 4 (2016) (утв. Президиумом ВС РФ 20 декабря 2016 г.), оставлено в силе Определением ВС РФ от 16 января 2017 г. № 594ПЭК16);

– уплата налогов учредителем (участником) ликвидируемой организации, если субсидиарная ответственность допускается гражданским законодательством – п. 2 ст. 49 НК РФ, п. 15 Постановления Пленумов ВС РФ и ВАС РФ от 11 июня 1999 г. № 41/9, п. 11 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. № 57;

– уплата налогов правопреемником реорганизованной организации – п. 1 ст. 50 НК РФ, Определения КС РФ от 23 декабря 2014 г. № 2885О и от 29 января 2015 г. № 200О;

– уплата налога поручителем за налогоплательщика – п. 2 ст. 74 НК РФ;

– уплата налога банком, предоставившим банковскую гарантию – п. 2 ст. 74.1 НК РФ, Определение КС РФ от 28 июня 2018 г. № 1635О;

– уплата НДС, излишне возмещенного налогоплательщику в заявительном порядке, банком, предоставившим банковскую гарантию – подп. 2 п. 2 ст. 176.1 НК РФ, либо управляющей компанией, предоставившей поручительство налогоплательщику – резиденту ТОР – подп. 3 п. 2 ст. 176.1 НК РФ;

– уплата акциза, от которого был необоснованно освобожден налогоплательщик, банком, предоставившим банковскую гарантию – п. 2 ст. 184 НК РФ;

– уплата налога руководителем (главным бухгалтером и т.д.) за организацию в рамках уголовных дел – п. 2 примечания к ст. 199 УК РФ, ст. 28.1 УПК РФ, подп. 7 п. 3 ст. 45, п. 13.1 ст. 78 НК РФ, Определение КС РФ от 19 ноября 2015 г. № 2731О, п. 7 Постановления Пленума ВС РФ от 28 декабря 2006 г. № 64, п. 13, 14 Постановления Пленума ВС РФ от 27 июня 2013 г. № 19, п. 13 Постановления Пленума ВС РФ от 15 ноября 2016 г. № 48, Определения ВС РФ от 30 июля 2014 г. № 3УДп142, от 27 января 2015 г. № 81КГ1419, Постановление Президиума ВАС РФ от 20 мая 2008 г. № 15555/07.

Следует отметить, что соответствующее требование может быть заявлено в виде возмещения ущерба, причиненного преступлением (в т.ч. Постановление КС РФ от 8 декабря 2017 г. № 39П, Определения КС РФ от 19 июля 2016 г. № 1580О, от 29 сентября 2016 г. № 2062О и № 2070О, от 25 октября 2016 г. № 2316О, от 28 февраля 2017 г. № 396О). На практике уголовное преследование может быть прекращено за истечением срока давности, но неуплаченные налоги, тем не менее, взысканы (что, в частности, следует из Определения КС РФ от 27 июня 2017 г. № 1359О).

Кроме того, в рамках уголовных дел по ст. 159, 174.1 УК РФ требование может включать НДС, излишне возмещенный организацией (в т.ч. Определения КС РФ от 22 апреля 2014 г. № 767–О, от 27 марта 2018 г. № 839О).

Примечательно Определение КС РФ от 23 апреля 2015 г. № 779О: правовой статус руководителя организации (права, обязанности, ответственность) значительно отличается от статуса иных работников, что обусловлено спецификой его трудовой деятельности, местом и ролью в механизме управления организацией: он осуществляет руководство организацией, в том числе выполняет функции ее единоличного исполнительного органа, совершает от имени организации юридически значимые действия (ст. 273 ТК РФ; п. 1 ст. 53 ГК РФ). Выступая от имени организации, руководитель должен действовать в ее интересах добросовестно и разумно (п. 3 ст. 53 ГК РФ). От качества работы руководителя во многом зависят соответствие результатов деятельности организации целям, ради достижения которых она создавалась, сохранность ее имущества, а зачастую и само существование организации (Постановление КС РФ от 15 марта 2005 г. № 3П).

Подобный подход реализуется и в новом нормативном регулировании: Федеральным законом от 30 ноября 2016 г. № 401ФЗ скорректирована ст. 45 НК РФ (допускается возможность взыскания налоговой недоимки с взаимозависимого физического лица);

– субсидиарная уплата налогов руководителем (иным контролирующим лицом) организации, своевременно не исполнившим обязанность по подаче заявления должника о банкротстве в арбитражный суд – Постановление Пленума ВС РФ от 21 декабря 2017 г. № 53 «О некоторых вопросах, связанных с привлечением контролирующих должника лиц к ответственности при банкротстве» (со ссылкой на ст. 10 ГК РФ применен знаковый термин «недобросовестное использование института юридического лица»), Обзор судебной практики ВС РФ за четвертый квартал 2013 года (утв. Президиумом ВС РФ 4 июня 2014 г.), Обзор судебной практики ВС РФ № 2 (2016), утв. Президиумом ВС РФ 6 июля 2016 г., п. 26 Обзора судебной практики по вопросам, связанным с участием уполномоченных органов в делах о банкротстве и применяемых в этих делах процедурах банкротства (утв. Президиумом ВС РФ 20 декабря 2016 г.), Определения ВС РФ от 31 марта 2016 г. № 309ЭС1516713; от 21 апреля 2016 г. № 302ЭС141472.

---

[810] Латинские юридические изречения. / Сост. проф. Е.И. Темнов. – М., 2003. – С. 226.

Активность налоговых органов в данном направлении очевидна, с учетом сведений, приведенных К.Н. Чекмышевым: по статистике нескольких лет в результате процедур банкротства организаций налоговые органы получают в среднем не более 10 % долгов[811]; руководитель ФНС России М.М. Мишустин отметил, что по итогам 2017 года при применении процедур банкротства компаниями перечислено в бюджет 101 млрд. руб., что на 35 % больше, чем в 2016 году[812]. Следует отметить, что данный уровень достаточно неплох: с учетом данных, размещенных на Едином федеральном реестре юридически значимых сведений о фактах деятельности юридических лиц, индивидуальных предпринимателей и иных субъектов экономической деятельности[813], в 2015 году кредиторы в среднем получили 6,3 % предъявленных требований, в 2016 году – 6 %, в 2017 году – 5,5 %. Примечательны и следующие сведения: в соответствии с данными статистики ВС РФ, по итогам процедур наблюдения в 78,1 % случаев должник признается банкротом[814]. При этом, в рамках банкротства различные кредиторы могут целенаправленно предпринимать действия, направленные на незаконное перераспределение в их пользу конкурсной массы (в т.ч. путем имитации долгов банкрота перед ними). Пример рассмотрен в деле, инициированном ФНС России и разрешенном в Определении ВС РФ от 11 июля 2017 г. № 305ЭС172110.

Следует отметить, что Федеральным законом от 29 июля 2017 г. № 266ФЗ в законодательство о банкротстве были внесены существенные изменения о субсидиарной ответственности контролирующих лиц. Примечательно то, что в силу п. 5, 6 ст. 213.28 Федерального закона «О несостоятельности (банкротстве)» гражданин по итогам банкротства не освобождается от обязательств, по которым он привлечен как контролирующее лицо к субсидиарной ответственности (гл. III.2). Иными словами, директор организации – банкрота, который был привлечен как контролирующее лицо к субсидиарной ответственности, не сможет освободиться от субсидиарных обязательств через собственное банкротство;

– уплата налогов заинтересованными лицами за должника – банкрота – п. 31 и 32 Постановления Пленума ВАС РФ от 23 июля 2009 г. № 60, п. 28 Обзора судебной практики по вопросам, связанным с участием уполномоченных органов в делах о банкротстве и применяемых в этих делах процедурах банкротства (утв. Президиумом ВС РФ 20 декабря 2016 г.);

– субсидиарная уплата налогов (как убытков), ликвидатором (директором) недобросовестно ликвидированной организации – Постановление Президиума ВАС РФ от 18 июня 2013 г. № 17044/12;

– субсидиарная уплата налогов (как вреда) службой судебных приставов–исполнителей (в порядке регресса – лицом, виновным в причинении вреда), в случае, если взыскатель (ФНС России) утратило возможность получить причитающиеся с должника суммы (имущество) в связи с выбытием этого имущества по причине незаконных действий (бездействия) судебного пристава–исполнителя (п. 86, 87 Постановления Пленума ВС РФ от 17 ноября 2015 г. № 50) и др.

По сведениям, приведенным Г.П. Толстопятенко, в налоговом законодательстве европейских стран применяется термин «налоговый должник» – это лицо, которое независимо от того, налогоплательщик оно или нет, должно уплатить налог[815]. Д.В. Винницкий, рассматривая налоговое обязательство, предлагает сходное определение: налоговый должник – это лицо, обязанное в силу определенных экономических оснований и прямого указания налогового закона, произвести денежное предоставление в известном размере в пользу налогового кредитора (налоговых кредиторов). Можно выделить следующие виды налоговых должников: налогоплательщики, плательщики сбора; налоговые агенты; банки или иные кредитные организации, осуществляющие перечисление сумм налогов или сборов в бюджет; производные должники[816].

Представляет интерес мнение М.Ю. Орлова: обязанность по уплате налогов является личной обязанностью, т.е. указанная обязанность неразрывно связана с личностью налогоплательщика. Конечно же, это не означает, что одно лицо не может уплатить налог за другое лицо, однако, публичный субъект не вправе обязать одно лицо уплатить налог за другое лицо[817]. Интересно то, что возможность переложения обязанности по уплате индивидуального платежа предусмотрена не только в налоговом законодательстве. Так, в силу ч. 1, 2 ст. 32.2 КоАП РФ административный штраф должен быть уплачен лицом, привлеченным к административной ответственности. При отсутствии самостоятельного заработка у несовершеннолетнего административный штраф взыскивается с его родителей или иных законных представителей. Более того, в п. 20 Постановления Пленума ВС РФ от 22 ноября 2016 г. № 54 разъяснено, что просроченное денежное обязательство может быть исполнено третьим лицом и в том случае, когда его возникновение связано с личностью должника, например, уплата долга по алиментам.

Не исключается уплата налога иным лицом и в практике ЕСПЧ. Значительный объем актов данного Суда предусматривает, что присуждается некоторая компенсация «а также любые налоги, начисляемые на указанную сумму» (в т.ч. Постановления ЕСПЧ от 19 февраля 2013 г. по делу «Ефимова против России», от 26 февраля 2015 г. по делу «Халиков против России» и др.). Иными словами, сумма, подлежащая выплате, на налог не уменьшается. Данный подход контрастирует с отечественной правовой традицией. В ч. 13 ст. 34 Федерального закона от 5 апреля 2013 г. № 44ФЗ «О контрактной системе в сфере закупок товаров, работ, услуг для обеспечения государственных и муниципальных нужд» предусмотрено, что в случае, если контракт заключается с физическим лицом, за исключением индивидуального предпринимателя или иного занимающегося частной практикой лица, в контракт включается обязательное условие об уменьшении суммы, подлежащей уплате физическому лицу, на размер налоговых платежей, связанных с оплатой контракта.

Рассматривая отечественное нормативное регулирование и практику переложения обязанности по уплате налогов с юридических лиц на физических (в т.ч. в уголовном, банкротном правоприменении), можно отметить следующее. С точки зрения А.А. Тилле[818], убедительного и непротиворечивого ответа на вопрос, что собой представляет «юридическое лицо», не было и нет (нормы ГК РФ только устанавливают, что признается юридическим лицом). В соответствии с подходом ряда авторов, все имеющиеся теории, раскрывающие суть юридического лица, могут быть сведены к двум концепциям: 1) юридическое лицо само по себе не является самостоятельным субъектом, а выступает лишь способом выражения воли истинных субъектов права – физических лиц (теория фикции); 2) юридическое лицо признается самостоятельным субъектом права, выражающим свою волю (теория реального субъекта)[819]. Фактически солидарен с теорией фикции юридического лица Р. Кийосаки: корпорация – это всего лишь папка с документами, зарегистрированными в правительственном учреждении[820]. А.В. Демин приводит сведения о том, что зарубежный исследователь Д. Элкинс в своих научных работах не считает возможным антропоморфизировать корпоративные субъекты и присваивать корпорациям атрибуты, которые противоречит их природе. Поскольку корпорации не обладают личной идентичностью (personal identity), неспособны испытывать ни боли, ни удовольствия, ни счастья, ни страдания, не могут иметь никаких личных связей, не являются кантовскими «разумными существами» (rational beings) и не

---

[811] Начальник банкротного управления ФНС Константин Чекмышев: «Банкротство выгодно должнику, а не кредитору». // URL: http:// bankruptcy.pravo.ru/view/566/

[812] URL: https://www.nalog.ru/rn77/news/activities_fts/7255441/

[813] URL: https://fedresurs.ru/news/5d84e7e4-c2b3-4692-a8a7-41abb820ee29

[814] The End: Почему банкротство почти всегда ведет к ликвидации? // http://bankruptcy.pravo.ru/view/565/

[815] *Толстопятенко Т.П.* Европейское налоговое право. Сравнительно–правовое исследование. – М., 2001. – С. 171.

[816] *Винницкий Д.В.* Налоговое право: учебник для бакалавров. – М., 2013. – С. 139.

[817] *Орлов М.Ю.* Десять лекций о налоговом праве России: учебн. пособие. – М., 2009. – С. 140, 141.

[818] *Тилле А.А.* Занимательная юриспруденция. – М., 2000. – С 152 – 154.

[819] *Власова А.С., Лошкарева М.Е., Удалова Н.М.* Юридическое лицо и его ответственность: от фикции к реальному субъекту правоотношений. // Закон. – 2018. – № 4. – С. 122.

[820] *Кийосаки Р.* Налоговые секреты. – М., 2015. – С. 13.

могут быть членами сообщества[821]. Д.А. Сумской, рассматривая различные концепции юридического лица, приводит позицию немецкого правоведа Р.ф. Иеринга: у юридического лица нет и не может быть своих собственных интересов, оно представляет собой своеобразный прием юридической техники, с помощью которой возможно удовлетворение интересов стоящих за юридическим лицом подлинных дестинаторов (пользователей) его субъективных прав[822]. В налоговом праве данный подход просматривается в еще большей степени: ряд авторов полагает, что любое юридическое лицо – это фикция, и если в отношении оказания услуг физическим лицом не составляет труда проверить факт исполнения обязательства им лично, то в отношении юридического лица такая проверка становится трудно– или даже совсем невыполнимой[823].

В Обзоре судебной практики Верховного Суда Российской Федерации № 3 (2016) (утв. Президиумом ВС РФ 19 октября 2016 г., в соответствующей части сделана ссылка на Определение ВС РФ от 26 августа 2016 г. № 305ЭС163884) содержатся следующие соображения: интерес юридического лица, который обеспечивается защитой субъективного права, в данном случае производен от интересов его участников, так как интересы общества не просто неразрывно связаны с интересами участников, они предопределяются ими, и, следовательно, удовлетворение интересов компании обеспечивает удовлетворение интереса ее участников.

Таким образом, современное состояние с переложением обязанности по уплате налогов с юридического лица на физических лиц может быть объяснено через возрастающую популярность теории фикции юридического лица в налоговом праве и отход от теории юридического лица, как реального субъекта. Данное обстоятельство, как представляется, является одним из примеров реакции государства на существенный объем злоупотреблений в налоговом праве, которые были осуществлены физическими лицами с использованием института юридического лица, и, в частности, допускаемым в популярных правовых конструкциях юридических лиц ограничением ответственности учредителей.

Вышеприведенные положения о возможности уплаты налога за юридическое лицо физическим лицом, в результате действий которого организацией не были уплачены налоги (в особенности – прим. 2 к ст. 199 УК РФ), определенным образом соотносится с так называемой доктриной «срывания корпоративной вуали» (упомянута, например, в Постановлении Президиума ВАС РФ от 24 апреля 2012 г. № 16404/11). Данная зарубежная доктрина обычно сводится к тому, что в определенных случаях суд может игнорировать правовую конструкцию рассматриваемого юридического лица (лиц) и, например, исходить из того, что права и обязанности в действительности возникли у того физического (юридического) лица, которое фактически руководило рассматриваемым юридическим лицом. Подобные выводы сделаны и в Постановлении КС РФ от 8 декабря 2017 г. № 39П: в тех случаях, когда судом установлено, что юридическое лицо служит лишь «прикрытием» для действий контролирующего его физического лица (т.е. de facto не является самостоятельным участником экономической деятельности), не исключается возможность привлечения такого физического лица к ответственности за вред, причиненный бюджету в связи с совершением соответствующего налогового преступления, еще до наступления указанных признаков невозможности исполнения юридическим лицом налоговых обязательств.

Следует отметить, что указанная доктрина не направлена исключительно на борьбу со злоупотреблениями: так, ЕСПЧ отождествляет права компании и права лиц, полностью ее контролирующих: он признает, что права этих лиц нарушаются при нарушении прав компании. Вследствие этого, по мнению ЕСПЧ, единственный акционер (участник) компании вправе защищать интересы этой компании[824]. Интересный подход продемонстрирован в Постановлении Президиума ВАС РФ от 26 марта 2013 г. № 14828/12: поведение участников гражданского оборота, направленное на создание видимости законного завладения общим имуществом многоквартирного жилого дома, свидетельствует о том, что в настоящем деле учреждение оффшорной компании и регистрация за ней права собственности на спорные помещения представляет собой использование юридического лица для целей злоупотребления правом, то есть находится в противоречии с действительным назначением конструкции юридического лица. Такие интересы судебной защите не подлежат.

С точки зрения Д.М. Щекина в российском налоговом праве доктрина «срывания корпоративной вуали» уже активно применяется (хотя и не всегда обозначается таким образом). В качестве примера им приведено Постановления Президиума ВАС РФ от 25 февраля 2009 г. № 12418/08: заработная плата, выплаченная супермаркетом работникам через дочерние компании, применяющие УСН, была признана заработной платой, выданной самим супермаркетом, которому в результате и начислили налоги с фонда заработной платы[825].

Сходным образом, в Постановлении Президиума ВАС РФ от 22 июня 2010 г. № 1997/10, при рассмотрении «налоговой схемы», направленной на уменьшение налоговых обязательств по ЕСН путем аутсорсинга, Суд счел, что страховые взносы, уплаченные организацией – аутсорсером, должны быть учтены при исчислении ЕСН, подлежащего уплате самим налогоплательщиком, поскольку в рассматриваемом случае объектом обложения ЕСН явились выплаты, произведенные налогоплательщиком через эту организацию.

Другой пример: в Определении ВС РФ от 27 ноября 2015 г. № 306КГ157673 подробно описана ситуация, в которой индивидуальный предприниматель, применяющий систему налогообложения в виде ЕНВД, заключил с ООО договор, по условиям которого предприниматель (доверитель) поручает ООО (поверенному) за вознаграждение от имени и за счет доверителя совершать действия по оформлению сделки купли–продажи товара, заключаемой доверителем с покупателем в торговых отделах доверителя, путем приема денежных средств от покупателей доверителя в необходимом количестве, выдачи им кассового чека и представления по их требованию всех иных документов, необходимых для представления в соответствии с законодательством Российской Федерации, включая Закон о защите прав потребителей. Также между ООО и предпринимателем заключен другой договор, по условиям которого при аналогичных обстоятельствах доверителем выступает ООО, поверенным – предприниматель. Суд фактически согласился с тем, что вся выручка, полученная предпринимателем от продажи его товаров, сделки по реализации которых были оформлены ООО в качестве поверенного лица предпринимателя, является выручкой самого ООО от реализации собственных товаров и подлежит включению в налогооблагаемую базу ООО по налогу на прибыль и НДС.

В связи с изложенным следует также отметить и то, что НК РФ последовательно «насыщается» нормами, возлагающими на налогоплательщиков все больше обязанностей по информированию налоговых органов о подконтрольных субъектах. В частности, в соответствии с подп. 2, 3 п. 3.1 ст. 23 НК РФ налогоплательщики обязаны уведомлять налоговый орган об учреждении иностранных структур без образования юридического лица; о контролируемых иностранных компаниях, в отношении которых они являются контролирующими лицами. В силу п. 3.2 ст. 23 НК РФ иностранные организации, а также иностранные структуры без образования юридического лица, имеющие недвижимое имущество на праве собственности, признаваемое объектом налогообложения в соответствии со ст. 374 НК РФ, обязаны в случаях и порядке, предусмотренных НК РФ, сообщать в налоговый орган сведения об участниках этой иностранной организации (для иностранной структуры без образования юридического лица – сведения о ее учредителях, бенефициарах и управляющих).

Посредством получения данной информации налоговые органы фактически получают особые возможности по «срыванию корпоративной вуали», что одновременно подтверждает возрастание роли теории фикции юридического лица в налоговых правоотношениях.

Также представляет интерес проблема, связанная с постулированием индивидуальности налога, до настоящего времени окончательно не разрешенная в правовой теории и на практике. В силу п. 2 ст. 34 Семейного кодекса РФ к имуществу, нажитому супругами во время брака (общему имуществу супругов), относятся доходы каждого из супругов от трудовой деятельности, предпринимательской деятельности и результатов интеллектуальной деятельности.

---

[821] *Демин А.В.* Резидентство, искусство, воинский долг. Налоги и современная реальность. Обзор зарубежных публикаций по налоговому праву // Налоговед. – 2018. – № 5. – С. 75.

[822] *Сумской Д.А.* Статус юридических лиц: Учебное пособие для вузов. – М., 2006. // СПС КонсультантПлюс

[823] *Зарипов В.М. Файзрахманова Н.Л.* Статья 54.1 НК РФ: кодификация судебных доктрин или новые правила? // Налоговед. – 2017. – № 11. – С. 18.

[824] *Афанасьев Д.В.* Подача жалобы в Европейский суд по правам человека. – М., 2012. – раз. I, § II. // URL: http://www.consultant.ru

[825] *Щекин Д.М.* Налоговое право не только в нашей стране, но и во всем мире постепенно деформализуется // Закон. – 2013. № 10. – С. 21.

Позиция общего характера приведена в Определении КС РФ от 2 ноября 2006 г. № 444О: при этом НК РФ не рассматривает семью в целом как субъект налоговых правоотношений и не предполагает взыскание с супружеских пар налогов в большем размере, чем это имело бы место, если бы пара не состояла в зарегистрированном браке, а равно не устанавливает специальное значение понятия «совместная собственность супругов» и не предусматривает какие–либо особенности или изъятия из правового регулирования режима общей собственности супругов в целях налогообложения имущества, находящегося в их общей собственности.

Представляют интерес сведения, обобщенные О.О. Журавлевой: в последнее десятилетие в российской научной литературе все чаще появляются предложения, связанные с отступлением от принципа личного налогообложения физических лиц и введением института консолидации их доходов для целей налогообложения, в частности доходов членов семей[826].

Однако, пока нормативное регулирование налоговых обязательств супругов в НК РФ достаточно фрагментарно. В качестве редкого исключения можно назвать п. 5 ст. 208 НК РФ: в целях исчисления НДФЛ доходами не признаются доходы от операций, связанных с имущественными и неимущественными отношениями физических лиц, признаваемых членами семьи и (или) близкими родственниками в соответствии с Семейным кодексом РФ, за исключением доходов, полученных указанными физическими лицами в результате заключения между этими лицами договоров гражданско–правового характера или трудовых соглашений. При этом, поскольку имущество, приобретенное одним из супругов в браке, по общему правилу является их совместной собственностью, требование индивидуальности налога (п. 1 ст. 8 НК РФ) и недостаточное урегулирование налоговых обязательств лиц, состоящих в браке, порождает ряд неоднозначных вопросов.

В качестве примера можно привести следующее. Так, индивидуальный предприниматель, состоящий в браке и реализующий товары, вообще говоря, должен нести только те налоговые обязательства, которые соответствуют передаче относящейся к нему части права собственности на данные товары. Супруга индивидуального предпринимателя, сама не являющаяся индивидуальным предпринимателем, в данной ситуации лишается своей части права собственности на товары, но реализации товара в силу соответствующего нормативного определения (п. 1 ст. 39 НК РФ) не осуществляет, и не может нести обязанности по уплате налогов, которые уплачиваются только по итогам предпринимательской деятельности (НДС, акциз и т.д.). Попытка жесткого разграничения доходов (расходов) супругов – индивидуальных предпринимателей произведена в Постановлении Президиума ВАС РФ от 2 июля 2013 г. № 1231/13. Суды исходили из того, что в рассматриваемых правоотношениях супруги выступают в качестве самостоятельных хозяйствующих субъектов.

По всей видимости, изложенное свидетельствует о необходимости изменений в семейном законодательстве в части концепции общего имущества супругов, для случаев, когда один из супругов осуществляет предпринимательскую деятельность, либо этим занимаются оба супруга. Хотя, следует признать, острота проблемы в некоторой степени снята новой редакцией п. 1 ст. 45 НК РФ. Теперь, по меньшей мере, допустима уплата налога одним супругом за другого.

Зарубежное нормативное регулирование по взаимосвязанной проблеме описывает С.Л. Будылин. По сведениям, приведенным данным автором, в Англии, например, нет специального режима для семейного имущества. Каждый из супругов в принципе имеет свое имущество и свои долги и в случае чего банкротится самостоятельно (закон не предусматривает совместного банкротства супругов). Имущество, впрочем, может при соответствующем оформлении находиться и в общей собственности (нераздельной либо долевой) (*joint tenancy, tenancy in common*). В этом случае при банкротстве доля супруга–банкрота выделяется. Долги тоже могут быть общими, если супруги являются созаемщиками. В этом случае каждый супруги отвечает за всю сумму долга. Если один обанкротился, обязательства второго остаются в неприкосновенности[827].

Также следует отметить, что имеет место определенная практика признания в качестве налогов платежей с «маскирующими» названиями. В частности, в Определении ВС РФ от 19 июня 2001 г. № КАС 01208 сделан вывод ,что отчисления на содержание управлений государственного энергетического надзора в субъектах Российской Федерации, установленные оспоренными пунктами нормативного акта, по своему правовому содержанию являются одним из видов налога (косвенный налог, включаемый в цену товара, продукции), поскольку представляют денежную форму отчуждения собственности с целью содержания государственных учреждений (обеспечение расходов публичной власти), осуществляемую на началах обязательности, безвозвратности, индивидуальной безвозмездности. В Определении ВС РФ от 3 ноября 2004 г. № 5–Г0487 в качестве незаконно введенного исполнительной властью налога была расценена региональная плата за перевод жилого помещения (дома) в нежилой фонд; в Определении ВС РФ от 29 сентября 2003 г. № 32–Г0314 – региональные ежемесячные перечисления энергоснабжающих организаций. В Определении ВС РФ от 8 августа 2003 г. № 53Г0321 разъяснено, что сбор на нужды образовательных учреждений, введенный в субъекте Российской Федерации на основании Закона РФ «Об основах налоговой системы в Российской Федерации», в действительности является налогом.

При этом, «проблема обозначений» публичных платежей в настоящее время полностью не разрешена, и, по всей видимости, будет иметь место в обозримом будущем. В частности, в настоящее время действует гл. 33 НК РФ, установившая местный торговый сбор, допустимый к введению в Москве, Санкт–Петербурге и Севастополе с 1 июля 2015 г. (фактически введен только в Москве). С точки зрения специалистов он является налогом[828], несмотря на название. В Определении КС РФ от 11 октября 2016 г. № 2152О однозначной позиции относительного того, является ли данный платеж налогом, не усматривается.

Интересно то, что нормативное определение налога в статье 8 НК РФ не предусматривает обязательного перехода права собственности на денежные средства к государству (муниципальному образованию). Так, государственное учреждение субъекта РФ, владеющее соответствующим имуществом на праве оперативного управления и не осуществляющее предпринимательской деятельности, может нести обязанность по уплате определенного налога в региональный бюджет (например, транспортного налога в связи с владением зарегистрированными транспортными средствами). Формально смены собственника денежных средств не происходит. Но это обстоятельство не изменяет сути такого платежа, как налог. Собственность отчуждается от частного субъекта к публично–правовому образованию, хотя собственник – публично–правовое образование может и не измениться. Поэтому налог не столько ограничение права собственности, сколько ограничение некоторых вещных прав (собственности, хозяйственного ведения, оперативного управления).

Примечательную точку зрения высказывает Н.М. Казанцев. По его мнению, суть налогообложения состоит в том, что в каждом доходе и имуществе любого лица по закону имеется доля собственности государства. Это отчуждение собственности государством в форме налога производится в обмен на компенсацию признания и защиты государством права граждан, иных лиц быть субъектами права как такового, а также их объективного права собственности в целом и их права быть субъектами субъективного права владения конкретным имуществом и иным достоянием[829]. Данный подход уточняет Р.А. Гаврилюк: с позиций эгалитарной парадигмы налогового права сущность налогообложения состоит в том, что в каждом доходе или имуществе частного лица по закону имеется соответственная часть публичного дохода или имущества[830]. Р.А. Познер отмечает, что налог на недвижимость делает государство в сущности сособственником «моей» собственности[831].

---

[826] *Журавлева О.О.* Принцип справедливости при раздельном налогообложении имущества супругов. // Налоговое право в решениях Конституционного Суда РФ 2014 г. – М., 2016. – С. 69.

[827] *Будылин С.Л.* Муж и жена – одна сатана? Банкротство гражданина и семейные активы. // URL: http://zakon.ru/Blogs/OneBlog/16082?entryName=muzh_i_zhena_%E2%80%93_odna_satana__bankrotstvo_grazhdanina_i_semejnye_aktivy

[828] *Брызгалин А.В., Федорова О.С.* Основные изменения в Налоговый кодекс в 2015 году // Налоги и финансовое право. – 2015. – № 1. – С. 106, *Бланкенагель А.* К вопросу о конституционности торгового сбора. // Налоговед. – 2015. – № 8. – С. 17, *Пепеляев С.Г.* Предисловие к сборнику. // Налоговое право в решениях Конституционного Суда РФ 2014 г. – М., 2016. – С. 5.

[829] *Казанцев Н.М.* Смысл понятия налогового права в решениях Конституционного Суда РФ // Налоговое право в решениях Конституционного Суда РФ 2004 г. – С. 72.

[830] *Гаврилюк Р.А.* Основной вопрос науки налогового права // Современная теория финансового права. Сборник материалов междунар. научно–практ. конф. 19–20 марта 2010 г. – CD–диск.

[831] *Познер Р.А.* Экономический анализ права. – М., 2004. – Т. 2. – С. 650.

При этом очевидно, что налогами облагаются не только доходы (имущество), а также не каждый вид дохода (имущества); налоги уплачиваются без всякой встречной компенсации конкретному плательщику, а признание и защита прав должны производиться государством вне связи с уплаченными суммами налогов. Кроме того, налогами обременяется все имущество налогоплательщика, на которое потенциально может быть обращено взыскание, а не только то имущество, которое является объектом налогообложения. Тем не менее, на основании данных точек зрения можно утверждать, что одно из важнейших проявлений налога состоит в том, что в установленных законом случаях, в имуществе, либо в экономически значимых результатах деятельности частных субъектов в силу закона образуется доля государства (муниципального образования).

Система признаков налогов, следует полагать, может различаться в позициях различных ученых (хотя и не в принципиальных аспектах). Так, И.А. Цинделиани и Е.Г. Васильева приводят следующие признаки налога: императивно–обязательный характер, индивидуальная безвозмездность, безвозвратность, денежная форма, отчуждение имущества, ограничение права собственности, публичный и нецелевой характер налогов, периодичность, систематичность, взимается в целях финансового обеспечения деятельности государства (социальная обусловленность), установлена мера государственного принуждения (санкции за неуплату), законность[832].

Одно из значений термина «функция» (от лат. *functio* – исполнение, осуществление) – внешнее проявление свойств какого–либо объекта в данной системе отношений[833]. Н.П. Кучерявенко полагает что функции налогов подчеркивают нацеленность и ориентацию налогового регулирования[834]. По мнению Е.В. Порохова, функции любой экономической категории определяются ее главным предназначением (целью), а также задачами, которые ставятся перед ней в зависимости от конкретной исторической ситуации[835].

Несколько упрощенно определить функции налогов можно, ответив на вопрос: зачем государством вводятся налоги? Фактически ответ на данный вопрос уже был дан ранее, в рамках рассмотрения признаков налога (а именно – цели их введения). Соответственно, налоги имеют две основных функции – **фискальную** (финансовое обеспечение деятельности публично–правовых образований) и **регулирующую** (повышение или снижение экономической привлекательности какой–либо правомерной деятельности). В подавляющем большинстве ситуаций фискальная функция является основной.

Подробнее рассматривая регулирующую функцию, следует отметить, что нормы закона о налоге не предписывают осуществление определенной правомерной экономической деятельности, но могут устанавливать ее правовые последствия в виде передачи части имущества (денежных средств) публично–правовому образованию. Имея информацию о налоговых последствиях различных видов деятельности, налогоплательщик может избрать тот или иной вариант. Иными словами, норма закона о налоге может стимулировать к некоторому поведению, но не обязывать к нему (либо снижать интерес к некоторому поведению, но не запрещать его).

В Определениях КС РФ от 4 июня 2007 г. № 320ОП и № 366ОП отмечено, что налоговое законодательство не регулирует порядок и условия ведения финансово–хозяйственной деятельности. В то же время для определенных категорий налогоплательщиков или видов деятельности может быть введено более или менее обременительное налогообложение. Как следует из Определения КС РФ от 2 ноября 2011 г. № 1478ОО, налоговое регулирование призвано обеспечивать разумное соотношение между фискальными и иными конституционно значимыми целями государства, и, соответственно, оно может использоваться федеральным законодателем для решения социально значимых задач. В Постановлении КС РФ от 23 мая 2013 г. № 11П разъяснено, что конституционное предназначение налогов и сборов прежде всего состоит в создании финансовой основы осуществления конституционных функций государственной власти. Это, однако, не означает, что при их установлении должны преследоваться исключительно фискальные цели, – федеральный законодатель в рамках предоставленной ему дискреции вправе использовать налоговое регулирование в качестве инструмента влияния на порядок и условия осуществления предпринимательской деятельности, в том числе для уменьшения экономических стимулов в отношении оборота отдельных видов товаров, работ и услуг в целях защиты нравственности, жизни, здоровья, прав и законных интересов других лиц и иных охраняемых Конституцией Российской Федерации ценностей.

Кроме того, в Определении КС РФ от 1 марта 2011 г. № 271ОО сделан вывод, что налогоплательщик самостоятельно решает, когда и каким образом ему выгоднее распорядиться принадлежащим ему имуществом с учетом, в том числе, налоговых последствий своих действий. КС РФ в Постановлении от 27 мая 2003 г. № 9П разъяснил, что недопустимо установление ответственности за такие действия налогоплательщика, которые хотя и имеют своим следствием неуплату налога либо уменьшение его суммы, но заключаются в использовании предоставленных налогоплательщику законом прав, связанных с освобождением на законном основании от уплаты налога или с выбором наиболее выгодных для него форм предпринимательской деятельности и соответственно – оптимального вида платежа. В Определении КС РФ от 18 сентября 2014 г. № 1822–О разъяснено, что положения ст. 40 НК РФ предоставляют налоговым органам право проверять правильность применения цен лишь в качестве принудительной меры, позволяющей обеспечивать полноту и своевременность взимания налогов с обязанных лиц в случае выявления существенного занижения или завышения налогоплательщиком цены на товар, приводящих к уменьшению уплачиваемых в бюджет налогов, и не предполагают его полномочия по регулированию цен и установлению их по сделке вопреки решению договаривающихся сторон. Иное нарушало бы свободу договора в той части, в какой она позволяет сторонам самостоятельно согласовать цену сделки, и допускало бы возможность отступления налоговых органов от полномочий, предусмотренных законом.

В пункте 4 Постановления Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 г. № 53 отмечается, что возможность достижения того же экономического результата с меньшей налоговой выгодой, полученной налогоплательщиком путем совершения других предусмотренных или не запрещенных законом операций, не является основанием для признания налоговой выгоды необоснованной.

В определенной степени регулирующая функция налогов также проявляется в том, что любой налог в силу п. 1 ст. 8 НК РФ должен уплачиваться только денежными средствами. Соответственно, для уплаты налога налогоплательщик должен, по меньшей мере, располагать денежными средствами (принадлежащими ему на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления). При этом, по ряду налогов с реальных результатов деятельности денежные средства для уплаты налога у налогоплательщика должны иметь место исходя из сути самого налога (например, при получении дохода в денежной форме и его обложении налогом на доходы). В то же время по другим налогам, в которых способность к уплате налога презюмируется (по поимущественным налогам; по подоходным налогам в случае получения дохода в натуральной форме и т.д.), наличие денежных средств для уплаты налога у налогоплательщика также презюмируется. Указанное обстоятельство стимулирует налогоплательщика к ведению правомерной деятельности, в результате которой у него появляются денежные средства (получению дохода в денежной форме, возмездной реализации товаров (работ, услуг) с оплатой денежными средствами и др.). С точки зрения С.Г. Пепеляева, поимущественный налог на дорогую недвижимость выполняет функцию стимулирования оборота недвижимости и, следовательно, формирование базы для подоходного налогообложения[836].

В Определении КС РФ от 17 июля 2012 г. № 1282О отмечается, что налогоплательщик в любом случае самостоятельно осуществляет выбор направления своей предпринимательской деятельности, заключая различные гражданско–правовые договоры со своими контрагентами – физическими и юридическими лицами (розничная купля–продажа, поставка и другие), и, следовательно, исполняет свои налоговые обязанности в рамках той или иной системы налогообложения, применимой к выбранному виду деятельности. В рамках конкретной системы налогообложения налогоплательщик несет равные права и обязанности с иными лицами, осуществляющими предпринимательскую деятельность и выполняющими установленные НК РФ требования для соответствующей категории налогоплательщиков.

Соответственно, регулирующее воздействие налогов является **косвенным** (опосредованным). Как полагает Е.В. Порохов, в понятии экономической регулирующей функции налога объединяются все направления, по которым с помощью налогов осуществляется косвенное регулирование происходящих в государстве экономических процессов. Социальная регулирующая функция объединяет в своем

---

[832] Налоговое право: учебник для бакалавров. / под ред. И.А. Цинделиани. – М., 2016. – С. 46.

[833] Российский энциклопедический словарь. В 2–х кн. / под ред. А.М. Прохорова. – М:, 2001. – Кн. 2. – С. 1704.

[834] *Кучерявенко Н.П.* Курс налогового права. В 6 т. – Харьков, 2004. – Т. III.: Учение о налоге. – С. 104.

[835] *Порохов Е.В.* Теория налоговых обязательств: учебн. пособие. – Алматы, 2001. – С. 53.

[836] *Пепеляев С.Г., Попов П.А., Хачатрян Н.Р., Ивлиева М.Ф.* Правовые основы поимущественного налогообложения. – М., 2016. – С. 18.

понятии все направления, по которым с помощью налогов осуществляется косвенное регулирование происходящих в обществе социальных процессов[837].

В Постановлении КС РФ от 23 декабря 2009 г. № 20П признается, что положение ст. 165 НК РФ косвенно регламентирует в рамках императивных требований налогового законодательства сами отношения, явившиеся основанием для зачисления выручки на счет налогоплательщика. Исходя из Определения КС РФ от 4 июня 2013 г. № 873О, субъекты экономической деятельности выбирают формы ее осуществления по своему свободному усмотрению, с учетом не только гражданско–правового регулирования, но и налогового регулирования, которое хотя и не может в принципиальном плане предопределять выбор той или иной формы хозяйствования и тем самым по сути дискриминировать остальные формы, вместе с тем может влечь возникновение налоговых преимуществ определенных форм экономической деятельности в определенных условиях и для определенной категории субъектов.

Косвенные методы регулирования экономики также применяются, например, при предложении государством целевых льготных кредитов для организации определенных видов бизнеса либо при введении усложненных (более обременительных) правил лицензирования некоторых видов деятельности. Лицо, деятельность которого государство стремится урегулировать косвенным способом, самостоятельно определяет направления своей законной деятельности, при том, что некоторые из них государство делает более или менее привлекательными. Р. Меллингхофф полагает, что предложениями в области финансов государство может побуждать граждан к определенному поведению: затруднить занятие конкретной деятельностью путем взимания соответствующих сборов либо субсидированием поддерживать определенные экономические сферы[838]. Как отмечает Ф. Люшер, налоговая система может быть организована для достижения цели, представляющей общественный интерес, с тем, чтобы стимулировать некоторые виды деятельности (экономической, социальной, культурной), которую государственные органы считают необходимой для развития общества[839]. Исходя из позиции А.В. Фокина, в настоящее время место размещения капитала может быть продиктовано не причинами, связанными с наиболее эффективным ведением предпринимательской деятельности, а причинами исключительно налогового характера[840].

Е.В. Порохов полагает, что воля налогоплательщика направлена на совершение им действий, объявленных в качестве объектов налогообложения, но косвенно – на возникновение налоговых последствий таких действий. Налогоплательщик сознает наступление для не налоговых последствий своих действий с предметами налогообложения и сознательно допускает их либо относится к ним безразлично[841].

В этом плане, разумеется, нельзя не учитывать, что государство, объявляя некоторую деятельность правонарушением (преступлением) и устанавливая соответствующие процедуры привлечения к ответственности и санкции (в т.ч. штрафы), в некотором смысле также стремиться сделать эту деятельность невыгодной (и даже крайне невыгодной). В экономическом аспекте модель уголовного поведения может быть очень простой: некто совершает преступление, потому что ожидаемые выгоды от преступления для него превышают ожидаемые издержки[842]. С этой точки можно утверждать, что государство, облагая определенную деятельность повышенными налогами, но не объявляя ее правонарушением (преступлением), регулирует эту деятельность более «мягким» способом. Во всяком случае, привлечение к штрафной ответственности всегда предполагает относительно публичное вынесение индивидуального (правоприменительного) акта, в том числе приговора (решения), которым ранее осуществленная незаконная деятельность осуждается от имени государства. При повышенном налогообложении таких процедур нет, обязанность возникает и может реализовываться без участия государства.

Следует отметить позицию А.В. Малько относительно того, что возможно условно разграничить правовое регулирование и правовое воздействие. Правовое регулирование связано с установлением конкретных прав и обязанностей субъектов, с прямыми предписаниями о должном и возможном. Предмет правового регулирования несколько уже предмета правового воздействия. В последний входят и такие экономические, политические, социальные отношения, которые правом не регулируются, но на которые оно так или иначе распространяет свое влияние[843]. С этой точки зрения регулирующая функция налогов, строго говоря, соответствует именно правовому воздействию, а не правовому регулированию.

По мнению А.А. Соколова, налог может служить орудием для достижения различных экономических и социально–политических целей, однако не следует забывать, что это орудие, во–первых, не единственное, во–вторых, не наиболее совершенное и, в–третьих, ограниченное по силе своего действия[844]. В качестве примера можно привести некоторую заведомо убыточную деятельность – попытки сделать ее привлекательной только через налоговые льготы, очевидно, неэффективны. В частности, если для осуществления некоторой предпринимательской деятельности необходимо нести значительные временные издержки, а также расходы (в том числе выплачивать и так называемую «административную ренту»[845]), в совокупности обесценивающие предполагаемый экономический результат, то степень интереса к этой деятельности может и не определяться ее налогообложением. В частности, относительно низкая стандартная ставка НДФЛ, установленная в России – 13 %, как показывает практика, сама по себе не стимулирует граждан нашей страны осуществлять приносящую доходы деятельность и не привлекает зарубежных инвесторов в нашу экономику. Соответственно, неизбежен вывод – в России имеют место иные (как налоговые, так и неналоговые) причины, препятствующие эффективному ведению бизнеса.

Как полагает М.Л. Хвалибов, до тех пор, пока не появятся дешевые деньги, а значит, рентабельность, в России будут уклоняться от налогов, использовать однодневки. Таковы условия выживания бизнеса. Внешне вроде бы все хорошо: невысокие ставки налога на прибыль, НДС. Но когда начинаешь считать налоговую нагрузку, понимаешь, насколько предприятие в России больше платит по сравнению с похожим предприятием в Европе. Дьявол кроется в деталях. Оказывается, все проблемы в администрировании: сложно доказать расходы, подтвердить право на амортизационную премию и т.п.[846].

Примечательны сведения, приведенные в Докладе уполномоченного при Президенте РФ по защите прав предпринимателей за 2017 год[847]: только 4,1 % обращений предпринимателей на федеральном уровне связаны с налогами, а, например, 23,3 % обращений – связаны с вопросами незаконного уголовного преследования предпринимателей. Непосредственно сам бизнес–омбудсмен сообщает, что в целом на фоне других министерств и ведомств на налоговую службу жалуются меньше всего[848]. Интересны и данные рейтинга

---

[837] *Порохов Е.В.* Теория налоговых обязательств: учебн. пособие. – Алматы, 2001. – С. 57, 58.

[838] *Меллингхофф Р.* Конституционные аспекты налогового права в Германии. // Налоговое право в решениях Конституционного Суда РФ 2005 г. – М., 2007. – С. 39.

[839] *Люшер Ф.* Конституционная защита прав и свобод личности. – М., 1993. – С. 223.

[840] *Фокин А.В.* Международное налогообложение пассивных доходов (процентов, дивидендов, роялти): американский опыт. – М., 2009. – С. 2.

[841] *Порохов Е.В.* Налоговая обязанность. Налоговая правосубъектность. // Очерки налогово–правовой науки современности. – Москва–Харьков, 2013. – С. 270.

[842] *Познер Р.А.* Экономический анализ права. – М., 2004. – Т. 1. – С. 302.

[843] *Малько А.В.* Стимулы и ограничения в праве. – М., 2003. – С. 27.

[844] *Соколов А.А.* Теория налогов. – М., 2003. – С. 253.

[845] *Щекин Д.М.* Налоговые риски и тенденции развития налогового права – М., 2007. – С. 115.

[846] *Хвалибов М.Л.* Бизнес первичен, а налоги вторичны. // Налоговед. – 2017. – № 4. – С. 22.

[847] URL: http://doklad.ombudsmanbiz.ru/doklad_2017.html

[848] *Титов Б.Ю.* Ограничение свободы всегда разрушает бизнес. // Налоговед. – 2015. – № 11. – С. 20.

«Doing business», ежегодно вычисляемого Всемирным банком[849]. По состоянию на июнь 2017 года Россия находилась в данном рейтинге на 35 месте (из 190), при том, что в части налогообложения ее рейтинговая позиция – 52.

В плане предоставления налоговых льгот А.В. Брызгалиным высказывается даже такое радикальное мнение, что налоговые льготы сами по себе ничего не решают и сами по себе ничего «поднять» в экономике не могут. Не надо переоценивать налоги. Налогами очень хорошо можно что–либо задушить, но выстроить отрасль или направление – нельзя[850]. Сходным образом рассуждает и С.И. Шторгин: можно заманивать налоговыми льготами на Дальний Восток, но если только ими, то ничего путного не выйдет[851]. С точки зрения С.Д. Шаталова, льготы даются во благо, но могут действовать как смертельный яд. История богата примерами, когда целые секторы национальной экономики погибали из–за высоких ввозных пошлин или льгот, направленных на поддержку собственных производителей. Тепличные условия снижают стимулы к развитию, исключая естественный отбор. В живую и агрессивную среду таких питомцев потом не выпустишь[852]. Впрочем, по сведениям, приведенным А.В. Деминым, ряд зарубежных исследователей (Д. Клингингсмит, С. Шейн) не находят однозначных экономических подтверждений тому, что более высокие налоговые ставки сдерживают предпринимательство, а низкие стимулируют[853].

В советские времена в основном применялись прямые (иногда обозначаемые, как административно–командные) методы регулирования экономики, хотя не исключались и косвенные методы. И.А. Цинделиани приводит сведения о том, что советский период развития налогового законодательства, особенно в период НЭПа, показал, что только грамотное использование налоговых инструментов может значительно изменить экономическую систему государства. С 1929 года налоговая политика страны была нацелена на решение задач коллективизации деревни, ликвидации кулачества[854]. В.М. Пушкарева пришла к сходному выводу: в СССР «искусство налоговой политики» носило столь выраженный классовый характер, что были уничтожены стимулы для развития частного промышленного и сельскохозяйственного производства, частной торговли[855]. Представляют интерес сведения о том, как именно расправились с НЭПом посредством налогообложения – путем поднятия ставки налога с кооператоров до 80 %[856].

Среди недавних исторических примеров действия регулирующей функции налога – установление с 1992 года в ст. 10 Закона РФ «О налоге на прибыль предприятий и организаций» (в настоящее время утратила силу) налогообложения доходов видеосалонов по ставке 70 % (наряду с доходами казино, от игровых автоматов с денежным выигрышем). Одной из основных причин последующего прекращения деятельности видеосалонов, изначально массово открывавшиеся в стране в постперестроечный период, стало, по мнению ряда специалистов, именно повышенное налогообложение[857]. Следует отметить, что в данном случае государство, по всей видимости, не собиралось ликвидировать этот вид предпринимательской деятельности через налогообложение (поскольку нет сведений о подобных целях введения нового регулирования), а «всего лишь» ошибочно сочло его сверхдоходным. Другой недавний пример непродуманной попытки налогового регулирования приводит С.Д. Шаталов: в 2006 г. экспортные пошлины на нефтепродукты были установлены значительно ниже, чем на нефть, особенно для мазута. Предполагалось, что полученные деньги нефтяники немедленно направят на модернизацию нефтеперерабатывающих заводов. Но гипотеза не подтвердилась, а деньгам нашлось другое применение. Более того, по всей стране стали появляться «самовары» – простейшие НПЗ по переработке нефти в мазут. Лишь некоторые компании действительно занялись модернизацией. Ошибка в оценке последствий за десять лет обошлась государству примерно в 10 трлн. руб.[858].

Интересный платеж, в котором регулирующая функция явно превалировала над фискальной, – налог на холостяков, одиноких и бездетных граждан СССР, введенный Указом Президиума Верховного Совета СССР от 21 ноября 1941 г. и отмененный только с 1 января 1992 года в связи с принятием Постановления Верховного Совета РСФСР от 7 декабря 1991 г. № 19991 «О порядке введения в действие Закона РСФСР «О подоходном налоге с физических лиц». Данный налог представлял собой определенную «надбавку» к подоходному налогу и уплачивался обязанными лицами, как процент от дохода.

Поскольку государство в общем случае заинтересовано в увеличении числа своих подданных, сама по себе идея через экономические меры стимулировать граждан к вступлению в брак (рождению детей) далеко не нова. Иногда подобные идеи высказывают и частные лица. Так, например, юмористическая литературная героиня, созданная А.П. Чеховым, в определенном возрасте предлагала, по меньшей мере, штрафовать холостяков[859]. Следует отметить, что в настоящее время периодически высказываются предложения о введении подобного налога для улучшения демографической ситуации в нашей стране[860], и в странах ближнего зарубежья, в т.ч. в Украине[861]. Также интересно то, что по сведениям, приведенным Г.П. Толстопятенко, в налоговом законодательстве европейских стран ставка подоходного налога для одиноких налогоплательщиков выше, чем для супружеских пар[862]. Впрочем, в зависимости от поставленной задачи могут иметь место соответствующие ей решения. Например, в Китае в 1979 г. была провозглашена политика «Одна семья – один ребенок», в связи с чем была введена система штрафов и поощрений[863].

Данные примеры показывают, что та деятельность, которую государство стремится косвенно урегулировать через налогообложение, не обязательно должна быть налогооблагаемой (в частности, не обязательно должна иметь экономический характер). В приведенном примере налога на холостяков облагался доход выделенной по определенному критерию категории физических лиц, а не сам по себе отказ от создания семейной пары (обзаведения детьми). Просто подавляющее большинство лиц, решающих для себя вопрос создания семьи или рождения ребенка, одновременно осуществляют деятельность, приносящую облагаемый доход.

---

[849] URL: http://russian.doingbusiness.org/rankings

[850] Из блога А.В. Брызгалина «О налогах и о жизни». // Налоги и финансовое право. – 2011. – № 11.

[851] *Шторгин С.И.* Налоги должны платить все, за редкими исключениями. // Налоговед. – 2016. – № 3. – С. 11.

[852] *Шаталов С.Д.* Создание новой налоговой системы – та еще задачка. // Налоговед. – 2017. – № 2. – С. 21.

[853] *Демин А.В.* «Мы таковы, как мы платим налоги». Обзор зарубежных публикаций по налоговому праву // Налоговед. – 2018. – № 1. – С. 82, 83.

[854] *Цинделиани И.А., Кирилина В.Е., Костикова Е.Г., Мамилова Е.Г., Шарандина Н.Л.* Налоговое право России: учебник. – М., 2008. – С. 39, 29.

[855] *Пушкарева В.М.* Налоговая система Союза ССР (1921 – 1930). – М., 2011. – С. 146.

[856] *Худяков А.И., Бродский М.Н., Бродский Г.М.* Основы налогообложения. – СПб., 2002. – С. 180.

[857] *Худяков А.И., Бродский М.Н., Бродский Г.М.* Основы налогообложения. – СПб., 2002. – С. 96.

[858] *Шаталов С.Д.* Создание новой налоговой системы – та еще задачка. // Налоговед. – 2017. – № 2. – С. 28.

[859] *Чехов А.П.* Юристка. // URL: https://ru.wikisource.org/wiki/Юристка_(Чехов)

[860] *Смолякова Т.* Не хочешь рожать – плати. Депутаты готовы ввести налог на бездетность. // Российская газета. – 2006. – 15 сент., Налоговые новости. Церковь предлагает ввести налог на бездетность. // Налоги и финансовое право. – 2013. – № 2. – С. 18.; В России предлагают ввести налог на малодетность. // URL: http://izvestia.ru/news/699494

[861] Украинские депутаты предлагают ввести дополнительный налог на бездетность. // URL: http://pravo.ru/interpravo/news/view/69118/

[862] *Толстопятенко Т.П.* Европейское налоговое право. Сравнительно–правовое исследование. – М., 2001. – С. 127.

[863] URL: https://ru.wikipedia.org/wiki/Одна_семья_—_один_ребёнок

В отечественной истории есть и иные, в т.ч. достаточно известные случаи использования регулирующей функции налога. Так, введенный Петром I налог на бороду был настолько велик, что желающим сохранить свою бороду пришлось сильно раскошелится[864].

Варианты использования регулирующей функции налога в переходных экономиках конца XX века приводит И.А. Майбуров. В Польше превышение нормы средней заработной платы до 3 % облагалось по ставке 100 %, а свыше 5 % – по ставке 500 %. Аналогичная ставка в 500 % использовалась также Болгарией, в Китае ставка достигала 300 %. Позитивным эффектом таких экстренных мер явилось ограничение инфляции[865]. Сходная мера была и в отечественном законодательстве: в п. 8 ст. 2 Закона РФ от 27 декабря 1991 г. «О налоге на прибыль предприятий и организаций» (утратил силу) было введено понятие нормируемой величины расходов на оплату труда работников предприятия, а также предусмотрены отрицательные налоговые последствия в случае ее превышения – сумма превышения считалась облагаемой прибылью предприятия.

Сейчас регулирующая функция налогов за рубежом также активно используется. Например, для снижения темпов роста цен на недвижимость правительство Южной Кореи повысило налог на доходы от продажи недвижимости до 50 %; на Кубе кроме запрета на свободное обращение доллара США был введен 10 % налог на обменные операции с наличными долларами США (но не с Евро и иными мировыми валютами)[866].

В современных российских налогах в ряде случаев также прослеживается регулирующая функция. Так, в ст. 219 НК РФ установлены социальные налоговые вычеты по НДФЛ. В том числе налогоплательщик имеет право уменьшить свой налогооблагаемый доход на сумму, уплаченную в налоговом периоде за свое обучение в образовательных учреждениях (с определенными ограничениями). Тем самым государство косвенно стимулирует получение платного образования. В ряде актов КС РФ (Постановление от 13 марта 2008 г. № 5П, Определения от 24 февраля 2011 г. № 171ОО и № 189ОО и др.) разъяснено, что в целях стимулирования граждан к улучшению своих жилищных условий путем приобретения жилых помещений (жилых домов или квартир) в собственность НК РФ в ст. 220 закреплено право плательщиков НДФЛ на получение имущественного налогового вычета при осуществлении нового строительства либо приобретения на территории России жилого дома или квартиры и определил основания, порядок предоставления и размер этого вычета. Указанная позиция дополнена в Определении КС РФ от 6 июня 2017 г. № 1164О: рассматриваемые положения предполагают поощрение налоговой льготой именно строительства и приобретения гражданами жилья, а не перевода уже принадлежащих им нежилых помещений в объекты жилой недвижимости, который по содержанию и правовым последствиям не равнозначен строительству жилых помещений или их приобретению по договору.

Другой пример – в ст. 164 НК РФ предусмотрено налогообложение НДС по ставке 0 % в т.ч. при реализации товаров, вывезенных в таможенной процедуре экспорта. Указанное положение в большинстве случаев означает возможность возврата экспортерам из бюджета НДС, который они ранее уплатили поставщикам товаров в России. Как следует из Определения КС РФ от 19 января 2005 г. № 41О, данная мера направлена на поддержку отечественных товаропроизводителей с целью усилить конкурентоспособность экспортируемых товаров на мировом рынке, поскольку по общему правилу обложение НДС экспортируемых товаров осуществляется в стране назначения. В Определении КС РФ от 2 апреля 2009 г. № 475ОО данная правовая позиция конкретизирована: при этом происходит не только освобождение налогоплательщика от уплаты НДС по операциям реализации соответствующих товаров (работ, услуг), но и возмещение из бюджета сумм НДС, перечисленных налогоплательщиком своим поставщикам (возврат «входного» НДС).

В Определении КС РФ от 13 марта 2018 г. № 592О проанализировано законодательство об акцизах. Суд отметил, что федеральный законодатель в рамках предоставленной ему дискреции вправе использовать налоговое регулирование в качестве инструмента влияния на порядок и условия осуществления предпринимательской деятельности, в том числе для уменьшения экономических стимулов в отношении оборота отдельных видов товаров, работ и услуг в целях защиты нравственности, жизни, здоровья, прав и законных интересов других лиц и иных охраняемых Конституцией РФ ценностей. Акциз по своему экономико–правовому содержанию (сущности) призван, влияя на цену товара определенной категории, уменьшать доходность производства и реализации этого товара и тем самым становиться барьером для поступления его на рынок, а значит, и для его потребления.

В п. 15 ст. 396 НК РФ применительно к земельному налогу установлено, что в отношении земельных участков, приобретенных (предоставленных) в собственность физическими и юридическими лицами на условиях осуществления на них жилищного строительства, за исключением индивидуального жилищного строительства, осуществляемого физическими лицами, исчисление суммы налога (суммы авансовых платежей по налогу) производится с учетом коэффициента 2 в течение трехлетнего срока строительства начиная с даты государственной регистрации прав на данные земельные участки вплоть до государственной регистрации прав на построенный объект недвижимости. Смысл данного регулирования разъяснен в Определении КС РФ от 27 июня 2017 г. № 1169О: оно по своему содержанию направлено на стимулирование (с использованием налоговых механизмов) соблюдения этапов строительства объектов жилья, что не может расцениваться как нарушающее конституционные права плательщиков земельного налога.

Еще один пример – в настоящее время относительно распространено приобретение дорогостоящего оборудования с использованием договоров лизинга (ст. 665 ГК РФ, Федеральный закон от 29 октября 1998 г. № 164–ФЗ «О финансовой аренде (лизинге)»). Представляется, что один из важнейших факторов, определяющий распространенность таких сделок – следующая из положений налогового законодательства возможность покупателя более выгодным и быстрым способом (через лизинговые платежи) учесть при исчислении ряда налогов свои расходы на приобретение данного оборудования, то есть снизить сумму этих налогов, подлежащую уплате, в ближайшей перспективе, в отличие от «обычного» приобретения оборудования (в т.ч. в кредит) и отдаленного списания расходов через амортизацию. Ф.А. Гудков обоснованно полагает, что «лизинговые схемы» работают до тех пор, пока существует подп. 10 п. 1 ст. 264 НК РФ, в соответствии с которым лизинговые платежи без ограничения относятся на расходы. То есть до тех пор, пока списание стоимости оборудования на затраты через лизинговые платежи выгоднее, чем традиционное списание через амортизацию, где установлены ограничения по нормам и срокам. Не будет специального правила – отпадут и основы лизинговых схем[867].

В Постановлении Президиума ВАС РФ от 11 сентября 2007 г. № 16609/06 получение налогоплательщиком налоговых преимуществ по НДС с использованием договоров лизинга не было признано неправомерным. Дальнейшее «закрепление» положительного отношения государства к данному виду гражданско–правовых договоров произведено в Постановлении КС РФ от 20 июля 2011 г. № 20П: преимущества финансового лизинга для лизингополучателя очевидны: срок действия договора лизинга при 100–процентном финансировании почти равен сроку полной амортизации приобретаемого на условиях лизинга оборудования и может варьироваться от 2 до 10 лет, что позволяет лизингополучателю оформить право собственности на предмет лизинга по остаточной, приближенной к нулевой стоимости; лизинговый платеж в полном объеме относится на себестоимость, уменьшая налогооблагаемую базу по налогу на прибыль, а при применении к основной норме амортизации специального коэффициента в отношении амортизируемых основных средств возникает экономия на налоге на имущество.

В то же время, итоговый результат применения некоторых норм налогового права (в том числе направленных на борьбу с потенциальными злоупотреблениями) сложно оценить как цель, которую планировал достичь законодатель. Например, Ф.А. Гудков, анализируя п. 6 ст. 271 НК РФ, предписывающий налогообложение налогом на прибыль организаций еще не полученных доходов по договорам займа (иным аналогичным договорам, включая долговые обязательства, оформленные ценными бумагами), заключил, что это одна из причин, которая привела к практически полному вымыванию из оборота долгосрочных векселей. Баланс интересов между заемщиками и займодавцами на территории России оказался нарушенным. Интереса в том, чтобы давать деньги в кредит нет, зато есть большой интерес в том, чтобы их в кредит брать в различных формах. В итоге российские заемщики обратили свои взоры не на своих родных российских, а на иностранных кредиторов. То есть Россию сделали рынком сбыта иностранного кредитного ресурса, уничтожив

---

[864] *Брызгалин А.В., Берник В.Р., Головкин А.Н.* Налоги. Люди. Время. … или этот безграничный Мир Налогов. / под ред. А.В. Брызгалина. – Екб., 2008 – С. 69.

[865] *Майбуров И.А.* Теория и история налогообложения – М., 2007. – С. 65.

[866] *Брызгалин А.В., Берник В.Р., Головкин А.Н.* Налоги. Люди. Время. … или этот безграничный Мир Налогов. / под ред. А.В. Брызгалина. – Екб., 2008 – С. 463, 486.

[867] *Гудков Ф.А.* Вексельные схемы минимизации налогообложения. – М., 2006. – С. 10.

«сбыт» своего кредитного ресурса. Все развитие страны (так называемый «рост экономики») подпитывался за счет рефинансирования иностранного кредита и наращивания его объемов[868].

Представляет интерес позиция, выраженная В.В. Бациевым: к сожалению, некоторые договорные конструкции, такие как простое товарищество, преданы забвению и не используются участниками хозяйственного оборота именно в силу недолжного регулирования налоговых последствий исполнения[869]. Зачастую гражданский оборот выхолащивается из–за давления со стороны налогового права. Причина того, почему практически отсутствуют договоры о совместной деятельности, кроется в налоговом регулировании: обложение результатов хозяйственной деятельности простого товарищества крайне дискриминационное по сравнению с тем, когда партнеры объединяют свои усилия, используя правовую форму юридического лица[870].

Но в связи с изложенным нельзя не отметить, что «выдавливание» некоторых цивилистических конструкций (например – векселя) из хозяйственной деятельности через налоговое регулирование и практику применения налогового законодательства, как представляется, в ряде случаев происходило именно потому, что данные конструкции относительно массово использовались недобросовестными налогоплательщиками (в т.ч. для имитации несения расходов на оплату товара, поскольку создание и оборот векселей контролировать существенно сложнее, чем безналичные расчеты). Еще в Определении КС РФ от 8 апреля 2004 г. № 168О отмечалось, что под недобросовестным налогоплательщиком следует понимать такого налогоплательщика, который с помощью инструментов, используемых в гражданско–правовых отношениях, создает схемы незаконного обогащения за счет бюджетных средств.

Представляется уместным привести позицию Э. Остром, анализирующую одну из фундаментальных проблем теории игр, т.н. «дилемму заключенного» (в других вариантах – проблема общественных угодий и др.)[871], в которой игрок («заключенный») максимизирует свой собственный выигрыш, не заботясь о выгоде других. Описывая данную задачу, указанный автор отмечает, что индивидуально рациональные стратегии могут привести к коллективным иррациональным результатам[872]. Соответственно, с этой точки зрения, относительно массовые индивидуально рациональные стратегии по снижению налогового бремени (особенно, через «схемы», «агрессивное» налоговое планирование), в итоге могут привести к коллективным иррациональным результатам, в т.ч. к косвенному ограничению государством некоторых гражданско–правовых конструкций через нормы налогового права и практику его применения.

Заканчивая рассмотрение функций налогов, следует отметить, что в юридической литературе в качестве функций налогов (налогообложения) кроме фискальной и регулирующей иногда дополнительно выделяются распределительная, контрольная и иные функции[873]. Под распределительной функцией зачастую понимают функцию перераспределения собственности от частных лиц к публично–правовым образованиям в порядке участия в государственных (муниципальных) расходах. Под контрольной функцией, как правило, понимают функцию контроля за исполнением обязанными лицами норм налогового права. Вопрос о возможности выделения в налогах, с правовой точки зрения, каких–либо иных функций, кроме фискальной и регулирующей, представляется дискуссионным.

2.2. ЮРИДИЧЕСКИЙ СОСТАВ НАЛОГА. ПРЕДМЕТ, ОБЪЕКТ, МАСШТАБ И ЕДИНИЦА НАЛОГА

И.Н. Тургенев утверждал, что «количество налога, время и образ платежа должны быть определены, известны платящему и независимы от власти собирателей. Выгоды наблюдения сего правила очевидны как для народа, так и для самого правительства. Напротив, неопределенность налога в отношении как к количеству оного, так и ко времени платежа отдает платящих на произвол собирателей. Сверх того, в сем случае обязанные платить, не зная ни количества налога, ни времени платежа, должны иметь всегда в готовности известную часть своего капитала, которая, находясь таким образом в бездействии, бывает отнята от обращения, чрез что терпит все общество»[874].

В статье 14 Декларации прав человека и гражданина 1789 г. предусмотрено, что все граждане имеют право устанавливать сами или через своих представителей необходимость государственного обложения, добровольно соглашаться на его взимание, следить за его расходованием и определять его долевой размер, основание, порядок и продолжительность взимания.

В соответствии с п. 6 ст. 3 НК РФ при установлении налогов должны быть определены все элементы налогообложения. Акты законодательства о налогах и сборах должны быть сформулированы таким образом, чтобы каждый точно знал, какие налоги (сборы, страховые взносы), когда и в каком порядке он должен платить.

Указанная норма является отражением требования правовой определенности, в свою очередь, происходящего из принципа законности. Каждое лицо, ознакомившееся с нормативным правовым актом, должно четко представлять, какой именно субъект, в каком случае и что конкретно должен (не должен, имеет возможность) делать. Поскольку, исходя из п. 6 ст. 3 НК РФ, любой налог (страховой взнос) обязана уплачивать определенная категория лиц, вследствие появления прямо перечисленных юридических фактов, в однозначно определенной (определимой) сумме, до наступления некоторого момента времени, то именно эта информация и должна следовать из нормативного правового акта о конкретном налоге.

Иначе говоря, нормативный правовой акт должен дать ответ на **5 вопросов**: кто, в каком случае, в какой сумме; когда и куда (в бюджет или внебюджетный фонд какого именно публично–правового образования) должен уплатить налог (страховой взнос). Правовая определенность в данном аспекте налогового права распадается на такие взаимосвязанные элементы, как определенность в части субъектов (обязанного и управомоченного), в части основания возникновения обязанности, в части вида и размера обязанности, а также в части временных параметров ее исполнения.

Следовательно, в максимально обобщенном виде, в нормативном правовом акте (актах) о конкретном налоге должны быть указаны такие существенные элементы правовой конструкции налога, как:

1) **лица**, которые потенциально могут являться налогоплательщиками этого налога (страхового взноса) – субъекты налога;

2) **юридический факт**, следствием которого является обязанность по уплате налога (страхового взноса) – объект налога;

3) **сумма** налога (страхового взноса) или способ ее исчисления;

4) **периодичность** и (или) **сроки** уплаты;

5) **получатель** суммы налога (страхового взноса), если существует несколько потенциальных получателей (в т.ч. публично–правовых образований, бюджетов, внебюджетных фондов).

Разумеется, подобный перечень существенных элементов может быть использован не только при описании налогов, но и иных правовых обязательств по уплате денежных средств (кто, в каком случае, сколько, в какое время и кому должен уплатить). Указанные элементы являются существенными (обязательными). При исключении любого элемента норма закона о налоге утратит определенность, а налог будет невозможно исчислять (уплачивать).

Л. Остерло и Т. Джобс приводят сведения из практики Федерального конституционного суда ФРГ: суд применяет термин «состав налогового обязательства»[875]. Приблизительно тот же подход имеет место и в ряде Определений КС РФ (в т.ч. от 13 ноября 2001 г. № 225О,

---

[868] *Гудков Ф.А.* Вексель. Порядок использования и особенности налогообложения. – М., 2010. – С. 12, 151.

[869] Налоговая система за последние 10 лет: мнения экспертов // Налоговед. – 2014. – № 1. – С. 40.

[870] *Бациев В.В.* Чувство права // Налоговед. – 2015. – № 1. – С. 14.

[871] URL: https://ru.wikipedia.org/wiki/Дилемма_заключенного; *С. Брамс.* Теория игр. URL: https:// https://postnauka.ru/faq/72338

[872] *Остром Э.* Управление общим. Эволюция институций коллективного действия. Пер. с англ. Т. Монтян. – Киев. – 2016. – С. 24.

[873] *Апресова Н.Г.* Правовые основы налогообложения и налогового планирования хозяйствующих субъектов – М., 2013. – С.25. *Клейменова М.О.* Налоговое право. – М., 2013. – С. 113.

[874] *Тургенев И.Н.* Опыт теории налогов. Золотые страницы финансового права России. Т. 1 – М., 1998. – С. 137.

[875] *Остерло Л., Джобс Т.* Конституционные принципы налогов и сборов в ФРГ // Налоговое право в решениях Конституционного Суда РФ 2003 г. – М., 2004. – С. 100.

от 1 июня 2010 г. № 753ОО): налоговое обязательство состоит в обязанности налогоплательщика уплатить определенный налог, вид которого, сумма, порядок исчисления, порядок и сроки уплаты установлены законом. В Постановлении КС РФ от 11 ноября 1997 г. № 16П отмечается, что налог может считаться законно установленным только в том случае, если законом зафиксированы существенные элементы налогового обязательства, т.е. установить налог можно только путем прямого перечисления в законе о налоге существенных элементов налогового обязательства.

В плане конкретизации требования правовой определенности в обязанности по уплате налога следует отметить позицию О.О. Журавлевой о том, что данная обязанность обладает тремя свойствами: временной определенностью, количественной определенностью, процессуальной определенностью[876]. К.С. Бельский пришел к выводу, что расчленение налога на элементы (субъект налога, объект обложения, размер налога и т.д.) представляет собой один из приемов познания, который называется анализом[877].

В правовой литературе элементы налога могут быть обозначены, как «элементы юридического состава налога»[878], «элементы налогообложения»[879], «элементы правового механизма налога»[880], «элементы структуры налога»[881], «элементы юридической конструкции налога»[882] и т.д. Следует отметить, что одной из первых отечественных работ, полностью посвященных элементам налога, была монография С.Г. Пепеляева[883].

На основании изложенного **юридический состав налога** – система существенных элементов налога, которые минимально необходимы для его однозначного исчисления и уплаты.

Поскольку в науке традиционно выделяются такие элементы нормы права, как гипотеза, диспозиция и санкция, то элемент 2 следует отнести к гипотезе, а элементы 1, 3, 4 и 5 – к диспозиции нормы закона о конкретном налоге. По мнению А.В. Демина, адресаты предписаний участвуют в формировании отдельных элементов налогово–правовых норм, чаще всего гипотезы[884]. Фактически элементы налога используются для описания модели налогового правоотношения. В качестве субъектов данного правоотношения выступают налогоплательщик и публично–правовое образование, одновременно описанные через элементы 1 и 5. Правообразующим юридическим фактом является объект налога – элемент 2. Объект правоотношения, как поведение его субъектов, описывается через сумму налога и периодичность (сроки) ее уплаты, то есть элементы 3 и 4.

Предлагаемый перечень существенных элементов налога можно назвать **кратким**, поскольку элементы 3 и 4 в нем максимально укрупнены.

Соответственно, эти элементы можно разбить на более мелкие, их общее число увеличится, но они в совокупности в любом случае останутся существенными. Далее для удобства изучения будут рассматриваться элементы краткого перечня, а также элементы, полученные на основе их разбиения, и элементы юридического состава налога, установленные в НК РФ.

В НК РФ перечислены элементы налога, которые федеральный законодатель устанавливает как существенные. В соответствии со ст. 17 НК РФ налог считается установленным лишь в том случае, когда определены налогоплательщики и элементы налогообложения, а именно:

– объект налогообложения;
– налоговая база;
– налоговый период;
– налоговая ставка;
– порядок исчисления налога;
– порядок и сроки уплаты налога.

Применительно к данному выше краткому перечню существенных элементов налога, налогоплательщик соответствует элементу 1; объект налогообложения – 2; налоговая база, налоговая ставка, порядок исчисления налога – 3; налоговый период, порядок и сроки уплаты налога – элементам 4 и 5.

В связи с тем, что с 1 января 2017 г. законодатель раздельно обозначает в тексте НК РФ налоги и страховые взносы, следует учесть формулировки ст. 18.2 НК РФ: при установлении страховых взносов определяются в соответствии с гл. 34 НК РФ плательщики и следующие элементы обложения:

– объект обложения страховыми взносами;
– база для исчисления страховых взносов;
– расчетный период;
– тариф страховых взносов;
– порядок исчисления страховых взносов;
– порядок и сроки уплаты страховых взносов.

Соответственно, и в части перечня существенных элементов сложно заметить какую–либо разницу между налогами и страховыми взносами, кроме терминологических обозначений. Здесь вполне уместно упомянуть шуточный английский *duck–test* – если нечто выглядит как утка, плавает как утка и крякает как утка, то это, вероятно, утка и есть[885]. Полная нормативная эквивалентность элементов налогов и страховых взносов неизбежно влечет вывод об эквивалентности самих платежей.

Можно отметить, что кроме учебных целей, определенное удобство предлагаемого краткого перечня существенных элементов налога (страхового взноса) проявляется, например, и в том, что он лучше позволяет описывать подушные налоги. Для подобных платежей, в принятой в НК РФ терминологии, весьма сложно определить налоговую базу. В силу п. 1 ст. 53 НК РФ, налоговая база представляет собой стоимостную, физическую или иную характеристики объекта налогообложения. В подушном налоге проблематично что–либо «мерить», «характеризовать» – сам по себе облагаемый факт существования некоторого лица (плательщика) либо имеет место, либо не имеет места. Поскольку законодатель сразу устанавливает сумму подушного налога, которую должно уплатить обязанное лицо, это удобнее рассматривать через обобщенный элемент 3 – сумма налога (страхового взноса) или способ ее исчисления. Соответственно, если в нормативном правовом акте о налоге применительно к плательщику сразу предлагается к уплате сумма налога, то налог, скорее всего, является подушным.

В связи с изложенным, можно заметить, что законодатель, регулируя обязанность по уплате страховых взносов в гл. 34 НК РФ, умалчивает о том, что является базой для их исчисления при обложении самозанятых лиц (подп. 2 п. 1 ст. 419 НК РФ). Это неудивительно, поскольку они, в общем случае, обязаны уплачивать фиксированную сумму страховых взносов (п. 3 ст. 420 НК РФ), а именно 32 385 руб. за

---

[876] *Журавлева О.О.* Объект налога (сбора), как категория налогового права. дисс... канд. юрид. наук. – М., 2003. – С. 62, 63.

[877] *Бельский К.С.* Метод познания финансового права: основные признаки, определение // Современная теория финансового права. Сборник материалов междунар. научно–практ. конф. 19–20 марта 2010 г. – С. 69.

[878] Налоговое право: учебник для вузов / Под. ред. С.Г. Пепеляева. – М., 2015. – С. 118.

[879] *Демин А.В.* Налоговое право России. – М., 2006. – С. 198.

[880] *Крохина Ю.А.* Налоговое право: учебник. – М., 2009. – С. 37.

[881] Налоги и налоговое право: учебное пособие. / под ред. А.В. Брызгалина – М., 1997. – С. 101.

[882] *Иванова В.Н.* Оптимизация юридической конструкции налога как одна из проблем совершенствования налоговой системы // Финансовое право. 2005. № 7.

[883] *Пепеляев С.Г.* Законы о налогах: элементы структуры. – М., 1995.

[884] *Демин А.В.* Нормы налогового права – Красноярск, 2010. – С. 99.

[885] URL: https://ru.wikipedia.org/wiki/Утиный_тест

расчетный период 2018 года (п. 1 ст. 430 НК РФ). Соответственно, данный платеж имеет значительное сходство с подушным налогом, вследствие чего не могут не иметь места указанные проблемы нормативного определения налоговой базы.

Таким образом, если в нормативном правовом акте применительно к плательщику сразу указан элемент 3 и его нельзя разделить на более мелкие элементы, либо такое разделение произведено исключительно искусственно (как это было сделано, например, в п. 1 ч. 1.1 ст. 14 Федерального закона от 24 июля 2009 г. № 212ФЗ «О страховых взносах…»), то перед нами – типичный подушный налог, или его современный аналог (в т.ч. «статусные» страховые взносы для самозанятых лиц). Конечно, при определенной фантазии, всегда можно попытаться придумать искусственную налоговую базу и для подушных налогов. Так, если речь идет о «простом» подушном налоге, не связанном с предпринимательской (профессиональной) деятельностью, то, например, законодатель мог бы прямо закрепить, как неопровержимую презумпцию, некий минимум средств, который потенциальный плательщик тратит на себя в день, и установить подушный налог, в т.ч. как 5 % от данной суммы. Здесь налоговой базой и будут презюмируемые ежедневные затраты плательщика. Но подобные законоположения выглядели бы, по меньшей мере, цинично, и, по всей видимости, стали бы раздражать многих налогоплательщиков. По этой причине государство, если и вводит подушные налоги или их подобие, предпочитает некоторую маскировку (в т.ч. сразу устанавливая сумму платежа за год, а не за день). Однако несложно исчислить, что для самозанятых лиц от фиксированной суммы страховых взносов 32 385 руб., на один день расчетного периода 2018 года приходится 88,7 руб. Здесь же можно отметить, что введение зависимости суммы налога за налоговый период от времени нахождения плательщика в облагаемом состоянии (например – от числа полных месяцев в календарном году, в которые у физического лица был статус индивидуального предпринимателя, или имелась борода), разумеется, не прекращает у налога характеристику подушного.

Разумеется, поскольку современное правовое регулирование предполагает как добровольное «вхождение» плательщика в облагаемое состояние (в т.ч. по налогам, аналогичным подушным), так и выход из него, без несоразмерных временных и материальных затрат, представляет интерес ряд актов КС РФ (в т.ч. Определения от 25 января 2018 г. № 43О, № 44О): гражданин, зарегистрированный в качестве индивидуального предпринимателя, но фактически не осуществляющий предпринимательскую деятельность, имеет законодательно закрепленную возможность в любой момент обратиться в регистрирующий орган с заявлением о государственной регистрации прекращения данной деятельности и, следовательно, связанных с нею прав и обязанностей. В случаях, когда при фактическом прекращении предпринимательской деятельности гражданин в силу непреодолимых обстоятельств не мог в установленном порядке своевременно отказаться от статуса индивидуального предпринимателя, как указывал в своих решениях КС РФ, он не лишается возможности при предъявлении к нему требования об уплате недоимки по страховым взносам за соответствующий период защитить свои права, привести доводы и возражения, представить документы и иные сведения, подтверждающие указанные обстоятельства.

И.И. Кучеров полагает, что формулировка ст. 17 НК РФ, исключившая налогоплательщика из состава элементов налога, является некорректной. Без субъекта юридическая конструкция налогового платежа фактически теряет смысл, поскольку налог есть форма возложения на него соответствующей обязанности[886]. Того же подхода придерживаются авторы одного из учебных пособий: налогоплательщики (субъекты налога) не включены в перечень элементов налога. Однако согласно всем имеющимся теоретическим воззрениям по поводу перечня элементов налога, налогоплательщики входят в этот перечень, будучи обозначенными в нем термином «субъект налога»[887]. По всей видимости, полемика относительно того, следует ли рассматривать налогоплательщика (как, впрочем, и публично–правовое образование – получателя суммы налога) в качестве элементов налога предопределена тем, что налог может рассматриваться с различных точек зрения. Если налог анализируется, как некоторая правовая конструкция, то указание на обязанного и управомоченного субъектов является обоснованным. В том же случае, когда налог фактически отождествляется с обязанностью по уплате некоторой суммы, рассмотрение обязанного и управомоченного субъектов в качестве элементов самой обязанности (меры должного поведения) не вполне корректно, поскольку элементы обязанности традиционно выделяются, как субъект, объект и содержание.

Можно утверждать, что законодатель, урегулировав элементы налога, как правовой конструкции, фактически создает прагматическую модель налога (т.е., по терминологии Д.М. Жилина, модель, под которую «подгоняется» реальность)[888]. Кроме того, регулирующая функция налога, если законодатель решит ее использовать, реализуется именно путем варьирования отдельных элементов налога. В Определении КС РФ от 17 июня 2008 г. № 498ОО разъяснено, что федеральный законодатель при осуществлении налогового регулирования связан требованиями обеспечения конституционных принципов справедливости и соразмерности в сфере налоговых отношений и вместе с тем располагает достаточной степенью усмотрения при установлении конкретных налогов: он самостоятельно определяет параметры основных элементов налога, виды налоговых ставок, продолжительность налогового периода, порядок исчисления налога, круг лиц, а также основания и порядок освобождения от налогообложения. Другой пример – в ряде актов КС РФ (в т.ч. Постановление от 28 ноября 2017 г. № 34П, Определение от 5 февраля 2009 г. № 367ОО) отмечается, что формируя структуру налоговой системы Российской Федерации, федеральный законодатель при установлении конкретного налога самостоятельно выбирает и определяет обусловленные экономическими характеристиками этого налога параметры его элементов, в том числе состав налогоплательщиков и объектов налогообложения, виды налоговых ставок, продолжительность налогового периода, стоимостные и (или) количественные показатели, необходимые для определения налоговой базы, а также порядок исчисления налога, обеспечивающий расчет суммы налога, подлежащей уплате в бюджет.

Следует признать, что в литературе предлагаются и иные перечни существенных элементов налога. Например, П. Кирххоф считает, что с точки зрения государственного права законодательству надлежит определить четыре основных элемента налоговой системы: субъект обложения, объект обложения, расчетный базис и налоговую ставку[889]. По мнению советского исследователя С.Д. Цыпкина по каждому налогу законодательство предусматривает круг лиц, обязанных его уплачивать (круг субъектов налоговых правоотношений), определяет фактические условия, обстоятельства, порождающие обязанность уплаты (объект обложения), устанавливает единицу обложения, ставки, льготы и сроки уплаты, ответственность за невыполнение предусмотренных обязанностей[890]. Также необходимо отметить, что в ст. 11 Закона РФ от 27 декабря 1991 г. № 21181 «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» (утратил силу) было предусмотрено, что в целях определения обязанностей налогоплательщика законодательные акты устанавливают и определяют:

– налогоплательщика (субъект налога);
– объект и источник налога;
– единицу налогообложения;
– налоговую ставку (норму налогового обложения);
– сроки уплаты налога;
– бюджет или внебюджетный фонд, в который зачисляется налоговый оклад.

В пункте 1 ст. 38 НК РФ дается определение: объект налогообложения – реализация товаров (работ, услуг), имущество, прибыль, доход, расход или иное обстоятельство, имеющее стоимостную, количественную или физическую характеристику, с наличием которого законодательство о налогах и сборах связывает возникновение у налогоплательщика обязанности по уплате налога.

Следовательно, объект налогообложения, по мнению законодателя, представляет собой некоторое явление, имеющее стоимостную, количественную или физическую характеристики, с наличием которого законодательство о налогах и сборах связывает возникновение у налогоплательщика обязанности по уплате налога. В науке налогового права определение объекта налога (налогообложения) обычно дается иначе, а также вводятся понятия предмета, масштаба, единицы налога.

В российской науке налогового права уже достаточно и относительно единообразно применяется следующее определение: **объект налога** – юридический факт, наличие которого установлено в законодательстве о налогах в качестве основания для возникновения у налогоплательщика обязанности по уплате конкретного налога.

---

[886] *Кучеров И.И.* Теория налогов и сборов (правовые аспекты): монография. – М., 2009. – С. 248.

[887] *Худяков А.И., Бродский М.Н., Бродский Г.М.* Основы налогообложения. – СПб., 2002. – С. 34.

[888] *Жилин Д.М.* Теория систем: опыт построения курса. – М., 2007. – С. 30 – 32.

[889] Государственное право Германии. Т. 2. – М., 1994. – С. 145.

[890] *Цыпкин С.Д.* Доходы государственного бюджета СССР. Правовые вопросы. – М., 1973. – С. 57.

К.Т.ф.– Эеберг, рассматривая терминологию в налоговом деле, отмечал, что основой измерения налога или объектом налога является предмет, действие или происшествие, которое закон принимает за масштаб или повод для обложения[891]. В ст. 14 Декларации прав человека и гражданина 1789 года было установлено, что все граждане имеют право удостоверяться, сами или через своих представителей в необходимости общественных сборов, свободно давать согласие на них, следить за их употреблением и определять их размер, основание, порядок взимания и срок существования.

На основании Определения ВС РФ от 25 июля 2018 г. № 308КГ182949, налоговые обязательства являются прямым следствием деятельности налогоплательщика в экономической сфере и потому неразрывно с ней связаны.

В ряде актов КС РФ (Определения от 23 июня 2005 г. № 272О, от 8 апреля 2004 г. № 169О, от 15 мая 2012 г. № 873О и др.) косвенно признается то, что объект налогообложения с современной точки зрения следует рассматривать, именно как юридический факт. В данных судебных актах постулируется, что федеральный законодатель самостоятельно определяет параметры основных элементов налога, в том числе состав налогоплательщиков и объекты налогообложения, виды налоговых ставок, продолжительность налогового периода, стоимостные и (или) количественные показатели, необходимые для определения налоговой базы, порядок исчисления налога. Соответственно, здесь разделяется объект налогообложения и некоторые показатели, необходимые для определения налоговой базы. При этом КС РФ не указывает, что он имеет ввиду показатели объекта налогообложения.

Как установлено в подп. 2 п. 2 ст. 1 НК РФ, основания возникновения обязанности по уплате налогов устанавливаются непосредственно в НК РФ. Иными словами, в качестве общей нормы предусматривается, что объекты любых налогов (в т.ч. федеральных, региональных и местных) устанавливаются только в НК РФ. Кроме того, в Постановлении Президиума ВАС РФ от 27 марта 2012 г. № 14171/11 отмечается, что в силу п. 1 ст. 38 НК РФ объектами налогообложения могут являться только такие объекты, с наличием которых законодательство о налогах и сборах связывает возникновение у налогоплательщика обязанности по уплате налога, то есть эти объекты должны относиться к деятельности самого налогоплательщика.

Как уже отмечалось, налогоплательщик, в деятельности которого возник объект налога, не во всех случаях будет нести обязанность по уплате данного налога: в том числе не исключено применение им льгот (вычетов, расходов, освобождений и др.). Соответственно, более точно объект налога можно определить как юридический факт, наличие которого установлено в законодательстве о налогах в качестве основания для вступления налогоплательщика в соответствующее правоотношение, в рамках которых он либо будет обязан уплатить данный налог, либо, применив льготы (вычеты, расходы, освобождения), сможет снизить сумму налога или полностью освободиться от его уплаты.

В Постановлении Президиума ВАС РФ от 19 июня 2012 г. № 75/12 сделан обобщенный вывод: отсутствие объекта налогообложения свидетельствует об отсутствии обязанности по уплате налога. Обратное утверждение (отсутствие обязанности по уплате налога свидетельствует об отсутствии объекта налогообложения), по указанным причинам, очевидно, неверно.

С учетом особенностей косвенных налогов (НДС, акциз), при реализации частным субъектом прав на вычеты и последующее возмещение (ст. 171, 172, 176, 176.1, 200, 201, 203, 203.1 НК РФ), обязанности по уплате налога в бюджет в некотором анализируемом периоде может вообще не возникнуть. Кроме того, налогоплательщик такого налога может получить право на выплаты из бюджета (возмещение), в т.ч. и тогда, когда в его деятельности имел место объект налогообложения.

Исходя из рассматриваемого определения объекта налога, п. 1 ст. 38 НК РФ с юридической точки зрения сформулирован недостаточно корректно. Если реализация товаров (работ, услуг) является юридическим фактом, то имущество, прибыль, доход и расход таковыми не являются. Более верными были бы формулировки: владение имуществом, получение прибыли (дохода), осуществление расхода.

Определения, данные в п. 2 – п. 5 ст. 38, в п. 1 ст. 39 и в ст. 41 НК РФ, имеют существенное значение и достаточно часто применяются законодателем при формулировке объектов налогообложения во второй части НК РФ:

Реализацией товаров, работ или услуг организацией или индивидуальным предпринимателем признается соответственно передача на возмездной основе (в том числе обмен товарами, работами или услугами) права собственности на товары, результатов выполненных работ одним лицом для другого лица, возмездное оказание услуг одним лицом другому лицу, а в случаях, предусмотренных НК РФ, передача права собственности на товары, результатов выполненных работ одним лицом для другого лица, оказание услуг одним лицом другому лицу – на безвозмездной основе (п. 1 ст. 39 НК РФ).

Данное определение, в частности, позволяет утверждать, что осуществлять реализацию товаров (работ, услуг) могут только организации и индивидуальные предприниматели. Продажа имущества (выполнение работ, оказание услуг) физическим лицом без статуса индивидуального предпринимателя в объем термина «реализация» формально не входит. Кроме того, данное определение не вполне согласовано с определением налога (п. 1 ст. 8 НК РФ). Вследствие наличия в России организаций, владеющих имуществом не на праве собственности, а на праве хозяйственного ведения (оперативного управления), можно усомниться в том, что имеет место реализация товара в случае его возмездной передачи, например, от одной федеральной организации другой федеральной организации. Однако на практике данное действие также признается реализацией.

В п. 3 ст. 39 НК РФ установлено, какие именно действия не являются реализацией товаров (работ, услуг). В частности, таковой не признается передача имущества, если такая передача носит инвестиционный характер. Проблема данной нормы состоит в том, что общего адекватного определения «инвестиционного характера» передачи имущества нет. В Постановлениях Президиума ВАС РФ от 6 сентября 2011 г. № 4784/11, от 24 января 2012 г. № 11450/11, от 5 февраля 2013 г. № 12444/12, в частности, разъяснено, что понятие «инвестиции» не имеет собственного строгого или общепризнанного юридического содержания, а потому при использовании в наименованиях договоров оно может обозначать разнообразные отношения, складывающиеся между участниками гражданского оборота. В Постановлении Пленума ВАС РФ от 11 июля 2011 г. № 54 «О некоторых вопросах разрешения споров, возникающих из договоров по поводу недвижимости, которая будет создана или приобретена в будущем» отмечается, что при рассмотрении споров, вытекающих из договоров, связанных с инвестиционной деятельностью в сфере финансирования строительства или реконструкции объектов недвижимости, судам следует устанавливать правовую природу соответствующих договоров и разрешать спор по правилам глав 30 («Купля–продажа»), 37 («Подряд»), 55 («Простое товарищество») ГК РФ и т.д. Если не установлено иное, судам надлежит оценивать договоры, связанные с инвестиционной деятельностью в сфере финансирования строительства или реконструкции объектов недвижимости, как договоры купли–продажи будущей недвижимой вещи (п. 4).

Следует отметить, что законодатель иногда существенно модифицирует понятие реализации товаров (работ, услуг) в т.ч. для исключения возможных злоупотреблений. Так, в силу п. 1 ст. 146 НК РФ «стандартным» объектом налогообложения НДС признается реализация товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации. Однако, в соответствии с п. 1 ст. 167 НК РФ реализация считается состоявшейся в день отгрузки (передачи) товаров (работ, услуг), хотя непосредственно в данном положении применен термин «момент определения налоговой базы». По всей видимости, данная модификация осуществлена законодателем для того, чтобы исключить злоупотребления, заключающиеся в согласованном сторонами гражданско–правовых договоров максимально возможном «оттягивании» момента перехода права собственности на товары. С точки зрения ст. 491 ГК РФ переход права собственности на товары может и не совпадать с моментом их передачи или «отгрузки», но для целей НДС все подобные согласования непринципиальны – отгрузка порождает объект налогообложения. Пример еще более жесткой модификации – в силу п. 1 ст. 182 НК РФ «стандартным» объектом налогообложения акцизом признается реализация на территории Российской Федерации лицами произведенных ими подакцизных товаров. Одновременно, как это установлено в п. 2 ст. 195 НК РФ, дата реализации (передачи) подакцизных товаров определяется как день отгрузки (передачи) соответствующих подакцизных товаров, в том числе структурному подразделению организации, осуществляющему их розничную реализацию. Таким образом, даже определенное внутреннее перемещение подакцизных товаров между подразделениями организации – налогоплательщика уже порождает объект налогообложения акцизом.

Под **имуществом** в НК РФ понимаются виды объектов гражданских прав (за исключением имущественных прав), относящихся к имуществу в соответствии с ГК РФ (п. 2 ст. 38 НК РФ). Несмотря на, казалось бы, интуитивную ясность данного определения, нельзя не согласиться с М.Ю. Березиным в том, что ГК РФ, вообще говоря, не устанавливает отдельного понятия имущества и не указывает, какие объекты гражданских прав (ст. 128 ГК РФ) относятся к имуществу[892]. Действительно, в силу ст. 128 ГК РФ к объектам гражданских прав

---

[891] *Эеберг К.Т.ф.* Курс финансовой науки. – СПб., 1913. Репринтное издание Bibliard.ru. – С. 167.

[892] *Березин М.Ю.* Развитие системы налогообложения имущества. – М., 2011. – С. 369.

относятся вещи, включая наличные деньги и документарные ценные бумаги, иное имущество, в том числе безналичные денежные средства, бездокументарные ценные бумаги, имущественные права; результаты работ и оказание услуг; охраняемые результаты интеллектуальной деятельности и приравненные к ним средства индивидуализации (интеллектуальная собственность); нематериальные блага.

Тем не менее, в Определении КС РФ от 30 сентября 2010 г. № 1258ОО поддержана позиция судов, в соответствии с которой доля в уставном капитале общества с ограниченной ответственностью не является имуществом в целях НК РФ.

Кроме того, как это следует из Постановления Президиума ВАС РФ от 1 сентября 2009 г. № 3371/09, разделение имущества по разделительному балансу между юридическими лицами, создаваемыми в результате реорганизации, осуществляется в силу императивных норм гражданского законодательства и не является для реорганизуемой организации ни реализацией, ни безвозмездной передачей принадлежащего ей ранее имущества в смысле, придаваемом этим понятиям ст. 39 НК РФ.

Характерным примером того что в различных целях понятие имущества может и оцениваться с альтернативных точек зрения, является Постановление ЕСПЧ от 7 июня 2012 г. по делу «Центро Эуропа 7 С.р.л. против Италии». Исходя из позиции Суда, правомерное ожидание частного субъекта о предоставлении ему прав публичным субъектом имело достаточную основу, чтобы представлять собой имущество в терминологии ст. 1 Протокола № 1 к Конвенции о защите прав человека и основных свобод.

Товаром для целей НК РФ признается любое имущество, реализуемое либо предназначенное для реализации. В целях регулирования отношений, связанных с взиманием таможенных платежей, к товарам относится и иное имущество, определяемое в соответствии с таможенным законодательством Таможенного союза и законодательством Российской Федерации о таможенном деле (п. 3 ст. 38 НК РФ).

Работой для целей налогообложения признается деятельность, результаты которой имеют материальное выражение и могут быть реализованы для удовлетворения потребностей организации и (или) физических лиц (п. 4 ст. 38 НК РФ).

Услугой для целей налогообложения признается деятельность, результаты которой не имеют материального выражения, реализуются и потребляются в процессе осуществления этой деятельности (п. 5 ст. 38 НК РФ). В этой связи актуальна позиция, изложенная в Постановлении Президиума ВАС РФ от 20 января 2009 г. № 2236/07: из п. 5 ст. 38 НК РФ следует, что результаты оказанных услуг не имеют единиц измерения.

Пример того, что не может быть признано работой (услугой) приведен в Определении ВС РФ от 28 ноября 2007 г. № 6–В0741: нотариальные действия, результатом которых являются юридические последствия, возникающие в силу оформленного нотариального акта после совершения нотариального действия, не являются работой или услугой, в том значении, в каком указанные понятия для целей налогообложения, содержатся в НК РФ.

В ГК РФ понятия работ и услуг прямо не определяются, но воспринимаются на уровне высших судебных органов приблизительно так, как они обозначены в НК РФ. В том числе, в Постановлении Президиума ВАС РФ от 27 апреля 2010 г. № 18140/09 по результатам анализа ст. 702, 779 ГК РФ сделан вывод, что по договору подряда для заказчика, прежде всего, имеет значение достижение подрядчиком определенного вещественного результата; при возмездном оказании услуг заказчика интересует именно деятельность исполнителя, не приводящая непосредственно к созданию вещественного результата. Кроме того, исходя из п. 4 Информационного письма Президиума ВАС РФ от 13 сентября 2011 г. № 147 «Обзор судебной практики разрешения споров, связанных с применением положений Гражданского кодекса Российской Федерации о кредитном договоре», услуги должны создавать полезный эффект для заказчика. Из Постановления Президиума ВАС РФ от 24 сентября 2013 г. № 4593/13 следует, что несмотря на различия в предмете договора возмездного оказания услуг (совершение определенных действий или деятельности) и договора подряда (достижение определенного результата), в силу ст. 783 ГК РФ положение о применении обычно предъявляемых требований, в том числе требований экономности подрядчика (п. 1 ст. 713 ГК РФ) для определения критериев качества работы подрядчика, применимо и в отношении оказания услуг. Такое регулирование соответствует общему принципу разумности, то есть целесообразности и логичности при осуществлении гражданских прав и исполнении обязанностей.

Развитие идей о конкретной полезности услуг для заказчика продолжено в Обзоре судебной практики ВС РФ № 2 (2015) (утв. Президиумом ВС РФ 26 июня 2015 г.): ведение ссудного счета не является услугой в смысле ст. 779 ГК РФ, поскольку непосредственно не создает для клиента банка какого–либо отдельного имущественного блага, не связанного с заключенным сторонами кредитным договором, или иного полезного эффекта.

В п. 3 Постановления Пленума ВС РФ от 28 июня 2012 г. № 17 «О рассмотрении судами гражданских дел по спорам о защите прав потребителей» разъяснено, что при отнесении споров к сфере регулирования Закона о защите прав потребителей следует учитывать, что:

– под товаром следует понимать вещь (вещи), определенную либо родовыми (числом, весом, мерой), либо индивидуальными признаками, предназначенную для продажи или иного введения в гражданский оборот;

– под работой следует понимать действие (комплекс действий), имеющее материально выраженный результат и совершаемое исполнителем в интересах и по заказу потребителя на возмездной договорной основе;

– под услугой следует понимать действие (комплекс действий), совершаемое исполнителем в интересах и по заказу потребителя в целях, для которых услуга такого рода обычно используется, либо отвечающее целям, о которых исполнитель был поставлен в известность потребителем при заключении возмездного договора.

Следует согласиться с Э.М. Цыганковым, полагающим, что налоговым органам зачастую приходится подгонять отдельные сделки под вышеуказанную триаду (товар, работа, услуга), реализация которых облагается налогом[893]. Соответствующие споры могут разрешаться высшими судебными органами и не всегда единообразно. Так, в Решении ВС РФ от 24 февраля 1999 г. № ГКПИ 98808, 809 передача имущества в аренду рассмотрена, как услуга, а в Постановлении Президиума ВАС РФ от 22 июля 2003 г. № 3089/03 такой подход отвергнут.

Однако, в частных случаях, при исчислении отдельных налогов, подход может быть и иным. Так, в п. 9 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 мая 2014 г. № 33 разъяснено, что в соответствии с подп. 1 п. 1 ст. 146 НК РФ объектом обложения НДС признаются операции по реализации товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации. При применении указанного положения судам надлежит учитывать определения понятий «товары», «работы», «услуги», «реализация товаров (работ, услуг)», данные в п. 3, 4, 5 ст. 38 и в п. 1 ст. 39 НК РФ, если иное содержание этих понятий не предусмотрено положениями гл. 21 НК РФ. В частности, необходимо принимать во внимание, что ст. 148 НК РФ исходит из более широкого понятия услуг, включая в них аренду, передачу и предоставление патентов, лицензий, торговых марок, авторских прав и ряд других гражданско–правовых обязательств.

Источник происхождения указанной триады (товар, работа, услуга), по всей видимости – п. 1 ст. 2 ГК РФ: гражданское законодательство регулирует отношения между лицами, осуществляющими предпринимательскую деятельность, или с их участием, исходя из того, что предпринимательской является самостоятельная, осуществляемая на свой риск деятельность, направленная на систематическое получение прибыли от пользования имуществом, продажи товаров, выполнения работ или оказания услуг.

В развитие данного положения, в ст. 128 ГК РФ определено, что к объектам гражданских прав относятся в т.ч. вещи, иное имущество, результаты работ и оказание услуг.

Соответственно, наличие указанной триады в общих положениях НК РФ фактически свидетельствует о том, что законодателя с точки зрения налогообложения в значительной степени интересует именно предпринимательская деятельность и именно положительными результатами предпринимательской деятельности законодатель в большинстве случаев обязывает «делиться».

Иногда для специфических целей указанная триада объединяется в одном термине. Так, в соответствии с п. 149 стандарта ГОСТ Р 51303–2013. «Национальный стандарт Российской Федерации. Торговля. Термины и определения» товар: объект гражданских прав (работа, услуга), предназначенный для продажи, обмена или иного введения в оборот. В ст. 4 Федерального закона от 26 июля 2006 г. № 135–ФЗ «О защите конкуренции» определено, что в настоящем Федеральном законе используется следующее понятие: товар – объект гражданских прав (в том числе работа, услуга, включая финансовую услугу), предназначенный для продажи, обмена или иного введения в оборот.

---

[893] *Цыганков Э.М.* Проблемы применения и системного развития налогового законодательства в аспекте соотношения публичного и частного права. – М., 2005. – С. 63.

Доход определен в ст. 41 НК РФ, как экономическая выгода в денежной или натуральной форме, учитываемая в случае возможности ее оценки и в той мере, в которой такую выгоду можно оценить, и определяемая в соответствии с главами «Налог на доходы физических лиц», «Налог на прибыль организаций» НК РФ.

Соответственно, что под доходом можно понимать некоторое поступление плательщику, в составе которого может быть налог, которым этот доход облагается. Во всяком случае, в соответствии с п. 2 ст. 1086 ГК РФ, в состав утраченного заработка (дохода) потерпевшего включаются все виды оплаты его труда по трудовым и гражданско–правовым договорам как по месту основной работы, так и по совместительству, облагаемые подоходным налогом. Все виды заработка (дохода) учитываются в суммах, начисленных до удержания налогов.

Высказываются обоснованные предложения различать макроэкономическое и налогово–правовое значение понятия «доход». Под первым понимается, например, совокупный доход государства за определенный промежуток времени, в то время как налогово–правовое значение указанного понятия может отражать, например, экономическое положение некоего индивида. По очевидным причинам применительно к индивиду понятие «доход» используется, как правило, в налогово–правовом контексте[894].

Что же касается **предмета налога**, то в науке налогового права он обычно определяется так: явление материального мира, находящееся в определенной связи с налогоплательщиком и обладающее стоимостной, физической или иной характеристикой. Зачастую нормативное наименование некоторого налога (на прибыль, на доход, на имущество, на игорный бизнес) отражает предмет этого налога.

Такое определение предмета налога неразрывно связано с ранее предложенным определением объекта налога, как юридического факта. Юридический факт либо имеет место, либо не имеет места; юридический факт нельзя «измерить»; сам по себе он не может иметь какой–либо стоимостной, физической или иной характеристики. Предмет же налога, как явление материального мира, может быть измерен через выбранную законодателем характеристику. Соответственно, такой подход к предмету и к объекту налога характерен именно для юридического анализа данного явления, так как понятие «юридический факт» характерно для правовой науки.

Масштаб налога – характеристика предмета налога (стоимостная, физическая или иная).

Единица налога – единица масштаба налога.

Объект налога соответствует элементу 2 в кратком перечне существенных элементов налога, а предмет, масштаб и единица представляют собой часть элемента 3.

Отличия предмета и объекта налога особенно различимы в поимущественных налогах. Так, объектом налога на имущество (квартиру) является факт владения квартирой на определенном праве, а предметом – сама квартира. У квартиры, как у помещения, можно измерить площадь, объем, стоимость, количество комнат или окон (разные масштабы). Если выбрать масштаб – площадь, то ее можно измерить в квадратных метрах, десятках квадратных метров, квадратных дюймах (разные единицы масштаба). В Нидерландах, в городе Амстердаме, например, в старину налог на недвижимость зависел от ширины фасада, поэтом многие горожане стремились строить как можно более узкие жилища (жилища, растущие вглубь или даже наискосок, если дом стоял на углу). Поэтому в Амстердаме есть самый узкий в мире дом, шириной в один метр[895].

Впрочем, объект и предмет можно выделить и в налогах с результатов деятельности. Например, объектом акциза, как правило, является реализация произведенных подакцизных товаров (ст. 182 НК РФ), а предметом – характеристика данного действия через характеристику подакцизных товаров. В ст. 193 НК РФ урегулированы самые разнообразные варианты масштабов (единиц) акциза в зависимости от вида подакцизного товара. В качестве примеров можно привести: литр (единицы литров) безводного этилового спирта, содержащегося в определенных видах подакцизной продукции (в т.ч. водка, коньяк) и литр (единицы литров) непосредственно самой подакцизной продукции других видов (в т.ч. пиво, вино); штука (единицы штук) для сигар и штука (тысячи штук) для сигарет и папирос; килограмм (единицы килограммов) для табака; штука (единицы штук) для электронных систем доставки никотина; миллилитры (единицы миллилитров) для жидкостей для электронных систем доставки никотина; лошадиная сила (единицы лошадиных сил) мощности двигателя для автомобилей; тонна (единицы тонн) для нефтепродуктов (моторных масел, бензина, дизельного топлива, авиационного керосина и др.).

Возникновение у налогоплательщика субъективной юридической обязанности по уплате какого–либо налога должно являться следствием появления в его деятельности определенного юридического факта (объекта налога) и, соответственно, вступления налогоплательщика в правоотношение по уплате этого налога. В соответствии с пунктом 2 ст. 44 НК РФ обязанность по уплате конкретного налога возлагается на налогоплательщика с момента возникновения установленных законодательством о налогах обстоятельств, предусматривающих уплату данного налога.

Законодатель, «озаботившись» вопросом введения налога, учитывает уже существующие на данный момент общественные отношения. Нормы налогового права придают юридическое значение уже существующей связи между предметом налога и налогоплательщиком, устанавливая для нее статус объекта налога. Е.В. Порохов справедливо отмечает, что объектом налога выступает налогообразующая связь субъекта налога с предметом обложения[896]. Также нормы налогового права придают юридическое значение стоимостной, физической или иной характеристике предмета налога, используя ее в качестве масштаба налога. Но как само явление материального мира, выбранное законодателем в качестве предмета некоторого налога, так и связь между ним и лицом, выбранным законодателем в качестве потенциального налогоплательщика этого налога, существовали бы и в отсутствие закона об этом налоге. Так, существовали бы товары и действия некоторого лица по их реализации и получению денежных средств; существовало бы имущество и право собственности некоторого лица на это имущество. В Постановлении КС РФ от 22 июня 2009 г. № 10П разъяснено, что нормативно–правовое регулирование в сфере налогов и сборов относится к компетенции законодателя, который обладает достаточно широкой дискрецией в выборе конкретных направлений и содержания налоговой политики, самостоятельно решает вопрос о целесообразности налогообложения тех или иных экономических объектов.

В этой связи представляет интерес позиция И.И. Кучерова: предмет налогообложения можно определить, как имеющий стоимостную, физическую или количественную характеристики предмет материального мира, который может повлечь обязанность по уплате налога, в случае, если по отношению к нему субъект находится в определенном юридическом состоянии. При наличии этого юридического состояния возникает объект налога – тот самый элемент юридической конструкции налога, который и служит правовым основанием для его уплаты. Объект налога можно определить, как отражающий правовую связь предмета и субъекта юридический факт (комплекс фактов), с которыми в соответствии с законодательством связывается возникновение обязанности по уплате налога. С точки зрения теории права в данном случае следует вести речь о материальном позитивном правообразующем юридическом факте[897]. Также представляется справедливой позиция Г.Р. Голованова: объект налогообложения в отличие от всех остальных элементов налогообложения (согласно законодательно установленной юридической конструкции налога), не влияет на размер подлежащей уплате суммы налога, место и сроки его уплаты. Объект налогообложения указывает на сам факт возникновения обязанности по уплате налога[898].

Верно замечание Е.В. Порохова о том, что в качестве масштаба подоходного налога государство, как правило, использует финансовую категорию «стоимость»[899]. Соответственно, и в налоге на прибыль организаций, и в НДФЛ, и в УСН (а также и в налогах с презюмируемых результатов деятельности, в т.ч. в ЕНВД и в ПСН) в качестве предмета фигурирует доход (прибыль). В качестве объекта налога, соответственно, устанавливается юридический факт (в т.ч. презюмируемый) получения налогоплательщиком дохода (прибыли), а в качестве масштаба – величина («стоимость») в рублях дохода (прибыли). Государство для того и вводит в налоговое законодательство

---

[894] *Польссон Р.* Шведское налоговое право. – Екб., 2006. – С. 35.

[895] *Брызгалин А.В., Берник В.Р., Головкин А.Н.* Налоги. Люди. Время. … или этот безграничный Мир Налогов. / под ред. А.В. Брызгалина. – Екб., 2008 – С. 455.

[896] *Порохов Е.В.* Теория налоговых обязательств: учебн. пособие. – Алматы, 2001. – С. 100.

[897] *Кучеров И.И.* Теория налогов и сборов (правовые аспекты): монография. – М., 2009. – С. 291, 301.

[898] *Голованов Г.Р.* О справедливости при установлении объекта налогообложения // Законы России: опыт, анализ, практика. – 2011. № 6.

[899] *Порохов Е.В.* Налоговая обязанность. Налоговая правосубъектность. // Очерки налогово–правовой науки современности. – Москва–Харьков, 2013. – С. 307.

понятие дохода (прибыли), либо предполагает соответствующую рецепцию из частного права, чтобы установить соответствующее налогообложение полученной величины (обычно в виде процента от нее).

Традиционно в теории права юридические факты классифицируются на действия, состояния, события. Правовые состояния всегда являются следствием действий, либо событий. А.В. Чуркин обоснованно заключил, что объекты налога могут устанавливаться в законодательстве только как действия налогоплательщика или как состояния (являющиеся следствием действий налогоплательщика), но не как события[900]. Сходный подход предложен авторами учебного пособия по налогообложению: активные налоги сориентированы на результаты активной деятельности налогоплательщика, в пассивных налогах в качестве объекта может выступать некое состояние налогоплательщика[901]. Подобную позицию высказывает и Е.В. Порохов: при законном установлении налогов государство всегда должно учитывать состоятельность и реальную платежеспособность потенциальных налогоплательщиков. Следовательно, в качестве объектов налогообложения всегда должны фигурировать только те факты – действия и состояния налогоплательщика с принадлежащим ему на праве собственности имуществом, которые характеризуют его имущественную состоятельность и реальную платежеспособность. Как юридический факт объект налогообложения проявляется в виде действия (или состояния) налогоплательщика с предметами налогообложения[902].

Так, даже если в отношении физического лица имеет место некоторое событие (выигрыш в лотерее), то в конечном итоге именно от действий этого лица зависит получение выигрыша и соответствующие налоговые последствия. Налоговые обязательства налогоплательщика должны зависеть только от норм права и самого налогоплательщика. В качестве примера можно привести подп. 5 п. 1 ст. 228 НК РФ: исчисление и уплату НДФЛ в соответствии с данным положением производят физические лица, получающие выигрыши, выплачиваемые операторами лотерей, распространителями, организаторами азартных игр, проводимых в букмекерской конторе и тотализаторе, – исходя из сумм таких выигрышей, не превышающих 15 000 руб., а также физические лица, получающие выигрыши, выплачиваемые организаторами азартных игр, не относящихся к азартным играм в букмекерской конторе и тотализаторе, – исходя из сумм таких выигрышей.

Вполне соответствует приведенным доводам и общее положение подп. 6 п. 1 ст. 208 НК РФ: к доходам от источников в Российской Федерации относится в т.ч. вознаграждение за совершение действия в Российской Федерации.

Другой пример – с учетом из п. 10 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 мая 2014 г. № 33 «О некоторых вопросах, возникающих у арбитражных судов при рассмотрении дел, связанных с взиманием налога на добавленную стоимость», при определении налоговых последствий выбытия (списания) имущества в результате наступления событий, не зависящих от воли налогоплательщика (утрата имущества по причине порчи, боя, хищения, стихийного бедствия и тому подобных событий), необходимо иметь в виду, что исходя из содержания п. 1 ст. 146 НК РФ такое выбытие не является операцией, учитываемой при формировании объекта налогообложения по НДС.

Иногда выделается особая разновидность налогов – разовые (в настоящее время в НК РФ отсутствуют), у которых в качестве объектов налогообложения установлены юридические факты – действия, которые, по мнению законодателя, бывают в реальной жизни редко, то есть разово, эпизодически. Соответственно, у таких налогов объектом не могут быть правовые состояния, а срок уплаты обычно устанавливается по истечении определенного периода после совершения облагаемого действия, либо по налоговому уведомлению (п. 2 ст. 52 НК РФ), которое направляется налоговым органом после получения информации о совершении налогоплательщиком облагаемого действия. Именно так была урегулирована уплата налога с имущества, переходящего в порядке наследования или дарения (отменен с 1 января 2006 г.). На основании п. 5, 6 ст. 5 Закона РФ от 12 декабря 1991 г. № 20201 «О налоге с имущества, переходящего в порядке наследования или дарения» (утратил силу) уплата налога производится плательщиком на основании платежного извещения, вручаемого ему налоговым органом, не позднее трехмесячного срока со дня вручения платежного извещения.

В законодательстве могут быть предусмотрены разновидности объектов налога, на первый взгляд, являющиеся событиями. Так, п. 18 ст. 250 НК РФ устанавливает, что внереализационными доходами (подлежащими обложению налогом на прибыль организаций) признаются, в частности, доходы в виде сумм кредиторской задолженности (обязательства перед кредиторами), списанной в связи с истечением срока исковой давности или по другим основаниям. В Постановлениях Президиума ВАС РФ от 8 июня 2010 г. № 17462/09 и от 22 февраля 2011 г. № 12572/10 отмечается, что указанная норма предусматривает обязанность налогоплательщика учесть суммы требований кредиторов, по которым истек срок исковой давности, в составе внереализационных доходов в определенный налоговый период (год истечения срока исковой давности), а не в произвольно выбранный налогоплательщиком.

Иными словами, законодатель предписывает рассматривать задолженность организации перед кредиторами, которую они уже не смогут с нее принудительно взыскать через суд, как подлежащий налогообложению доход самой организации (деньги не потраченные приравниваются к деньгам заработанным). Казалось бы, данный доход появляется у налогоплательщика вне зависимости от его воли (в момент истечения срока исковой давности, в момент ликвидации кредитора и т.д.). Однако здесь нет исключения – возникновение гражданско–правовой задолженности, скорее всего, имело место вследствие возмездного получения налогоплательщиком от контрагента некоторого объекта гражданских прав (ст. 128, п. 3 ст. 423 ГК РФ), стоимость которого соответствовала размеру возникшей задолженности. Соответственно, получение указанного объекта и возникновение данной задолженности полностью зависело от воли налогоплательщика. Законодатель лишь определяет момент времени, когда объект гражданских прав для целей налогообложения становится безвозмездно полученным, а его стоимость, равная соответствующей задолженности, становится доходом (поскольку в подавляющем большинстве случаев должники не возвращают своим кредиторам долги после истечения срока исковой давности). Можно отметить, что в силу п. 8 ст. 250 НК РФ внереализационными доходами в общем случае признаются доходы в виде безвозмездно полученного имущества (работ, услуг) или имущественных прав. Соответственно, если безвозмездность получения имущества изначально не вызывает сомнений, то данное имущество будет обложено налогом на прибыль немедленно (в периоде получения).

Другой пример: в силу п. 7 ст. 408 НК РФ в отношении имущества, перешедшего по наследству физическому лицу, налог на имущество физических лиц исчисляется со дня открытия наследства. Соответственно, наследник, принявший наследство, тем самым становится налогоплательщиком налога на имущество как бы «задним числом», то есть не с момента принятия им наследства (ст. 1152 ГК РФ), а с момента открытия наследства (ст. 1113, 1114 ГК РФ), иными словами, в общем случае, с момента смерти наследодателя. При этом очевидно, что момент открытия наследства является для наследника с правовой точки зрения событием.

Однако здесь, как представляется, также нет событийного объекта налогообложения – принятие наследства является действием наследника. С этой точки зрения п. 7 ст. 408 НК РФ в действительности не говорит о том, что лицо, принявшее наследство, становится налогоплательщиком с момента открытия наследства. В данном случае речь следует вести только о дополнительной сумме налога, исчисленной за период до принятия наследства (что, впрочем, никак не нарушает требования правовой определенности и свободы решения о принятии наследства). Нельзя не отметить, что в силу подп. 3 п. 3 ст. 44 НК РФ наследник, принявший наследство, обязан оплатить задолженность наследодателя по поимущественным налогам, сложившуюся до момента открытия наследства, в том числе и по налогу на имущество физических лиц. В Определении КС РФ от 22 марта 2012 г. № 411ОО разъяснено, что законодатель, действуя в рамках предоставленной ему дискреции в сфере налогообложения, с учетом специфики рассматриваемых правоотношений определил, что имущество, принятое в наследство, включая долю в праве собственности на квартиру, облагается налогом на имущество физических лиц с момента открытия наследства.

Следует упомянуть и случаи возникновения объектов налогообложения, формально являющиеся следствием действий не налогоплательщика, а иных лиц, и, как правило, осуществляемых без учета (и, возможно, даже против) воли налогоплательщика. Имеются виду, например, объекты налогообложения, возникающие у недееспособных физических лиц через действия их законных представителей. В этой же группе можно упомянуть продажу имущества налогоплательщика в порядке исполнительного производства судебным приставом–исполнителем (ст. 47, 48 НК РФ); продажу имущества налогоплательщика арбитражным управляющим в рамках банкротства. С

---

[900] *Чуркин А.В.* Понятие объекта налогообложения и проблемы его определения в законодательстве: Автореф. дисс... канд. юрид. наук. – М., 2002. – С. 16.

[901] *Худяков А.И., Бродский М.Н., Бродский Г.М.* Основы налогообложения. – СПб., 2002. – С. 87.

[902] *Порохов Е.В.* Налоговая обязанность. Налоговая правосубъектность. // Очерки налогово–правовой науки современности. – Москва–Харьков, 2013. – С. 268, 295.

точки зрения норм гражданского права должник, на имущество которого обращалось взыскание, не является стороной договора купли–продажи, заключенного с лицом, выигравшим публичные торги (п. 13 Информационного письма Президиума ВАС РФ от 22 декабря 2005 г. № 101). Однако, в Постановлении Президиума ВАС РФ от 7 июля 1998 г. № 7760/97 рассматривалась ситуация, в рамках которой имущество реализовывалось не налогоплательщиком (организацией), а судебным приставом–исполнителем. При этом в налоговой декларации (расчете) по НДС оборот по реализации этого имущества не был учтен. По мнению Суда, из Закона РФ «О налоге на добавленную стоимость» (в настоящее время утратил силу) не следует, что основанием возникновения правоотношений по уплате этого налога являются только волевые действия (сделки) самого налогоплательщика.

Необходимо отметить, что в настоящее время, в силу п. 63 ст. 217 НК РФ не подлежат налогообложению (освобождаются от налогообложения) НДФЛ доходы налогоплательщика от продажи имущества, подлежащего реализации в случае признания такого налогоплательщика банкротом и введения процедуры реализации его имущества в соответствии с законодательством о несостоятельности (банкротстве).

Сходный вопрос был рассмотрен и в Определениях КС РФ от 19 июня 2012 г. № 1086О и от 17 января 2013 г. № 35О: в НК РФ не предусмотрено право на освобождение от налогообложения НДФЛ доходов, полученных физическим лицом от реализации ценных бумаг в случае их принудительного выкупа. Сходным образом указанная проблема разрешена в п. 10 Обзора практики рассмотрения судами дел, связанных с применением главы 23 Налогового кодекса Российской Федерации (утв. Президиумом ВС РФ 21 октября 2015 г.): доход, полученный гражданином в результате принудительного выкупа принадлежавших ему акций другим акционером, подлежит налогообложению в общеустановленном для операций с ценными бумагами порядке.

Впрочем, указанные примеры не могут охватить весь спектр возможных налоговых проблем при принудительной продаже имущества плательщика. В частности, в ст. 217.1 НК РФ установлен минимальный предельный срок владения объектом недвижимого имущества – пять лет, по истечении которого доходы от продажи такого имущества не облагаются НДФЛ и не декларируются (п. 17.1 ст. 217 НК РФ). Если же недвижимое имущество продается до истечения данного срока (в т.ч. принудительно), то законодательство предоставляет альтернативу – фиксированный имущественный налоговый вычет в размере 1 млн. руб. по подп. 1 п. 2 ст. 220 НК РФ, либо вычет в виде фактически произведенных и документально подтвержденных расходов, связанных с приобретением имущества по подп. 2 п. 2 ст. 220 НК РФ. При этом, право выбора принадлежит именно плательщику, а не, например, судебному приставу–исполнителю, реализующему имущество, но налоговые последствия выбора могут быть значительными.

По изложенным причинам в целом верной представляется следующая общая позиция: налоговые последствия основанной на законе принудительной продажи имущества налогоплательщика не имеют отличий от налоговых последствий продажи имущества, осуществленной самим налогоплательщиком.

Но в целом в подобных ситуациях, как представляется, речь идет о законном «замещении» воли (действий) налогоплательщика волей (действиями) иных лиц. В частности, в плане принудительной реализации имущества для целей погашения долгов, по сути, имеют место те действия, которые в силу закона должен был совершить сам налогоплательщик. Соответственно, здесь также не усматривается нарушений постулата о том, что обязанность по уплате любого налога так или иначе представляет собой результат действий налогоплательщика.

Противоположный пример – если действия налогоплательщика осуществляются им в силу обстоятельств, находящихся вне какого–либо его контроля и интереса (в т.ч. презюмируемого). Так, действия публичного хозяйствующего субъекта, совершающего их не самостоятельно, а в силу указаний руководящего им органа власти, вообще говоря, не могут порождать обязанность по уплате налогов, что косвенно подтверждается в Постановлении Президиума ВАС РФ от 30 ноября 2010 г. № 9167/10. По мнению Суда, безвозмездная передача имущества унитарным предприятием своему учредителю – публично–правовому образованию, осуществляемая во исполнение нормативных правовых актов, является для унитарного предприятия убытком (а не объектом обложения каким–либо налогом).

Даже если налогоплательщик действует по своей воле и в своем интересе, налоговое законодательство обычно не делает различий в том, как именно он получил облагаемый доход (имущество). Так, в Определении КС РФ от 26 января 2010 г. № 123ОО разъяснено, что не имеет правового значения для определения подлежащей применению налоговой ставки по НДФЛ то обстоятельство, каким образом реализовано налогоплательщиком право на получение дохода, признаваемого объектом налогообложения, – в результате добровольного исполнения денежного обязательства стороной по договору или в результате защиты данного права в судебном порядке. В Постановлении Президиума ВАС РФ от 23 ноября 2005 г. № 11406/05 отмечается, что статус налогоплательщика как собственника основного средства не зависит от того, по каким основаниям основное средство было приобретено. Соответственно, расходы, понесенные налогоплательщиком в связи с приобретением статуса собственника, должны учитываться единообразно. В противном случае налогоплательщик, изготовивший объект основных средств для собственных нужд самостоятельно, ставится в неравное положение по сравнению с налогоплательщиком, приобретшим основное средство на основании договора купли–продажи, что противоречит принципу равенства налогообложения, установленному п. 1 ст. 3 НК РФ.

При анализе рассматриваемой проблемы представляют интерес особенности правового регулирования некоторых налогов, предполагающие резкое изменение налогового режима в случае, если выручка налогоплательщика, осуществляющего предпринимательскую деятельность, от реализации товаров (работ, услуг) превысит определенную величину за контролируемый период времени. Подобные нормы предусмотрены, например, в п. 5 ст. 145 НК РФ (прекращение права на освобождение от НДС), в п. 4 ст. 346.13 НК РФ (прекращение права на применение УСН). Здесь может сложиться впечатление, что налогоплательщик не может полностью контролировать свою выручку (контрагенты могут заплатить раньше, либо позже обусловленного срока), вследствие чего имеет место правовая неопределенность и зависимость налоговых обязательств скорее от событий, чем от действий налогоплательщика. При этом, на основании ст. 315 ГК РФ должник вправе исполнить обязательство до срока, если иное не предусмотрено законом, иными правовыми актами или условиями обязательства либо не вытекает из его существа. Однако досрочное исполнение обязательств, связанных с осуществлением его сторонами предпринимательской деятельности, допускается только в случаях, когда возможность исполнить обязательство до срока предусмотрена законом, иными правовыми актами или условиями обязательства либо вытекает из обычаев или существа обязательства. В п. 25 Постановления Пленума ВС РФ от 22 ноября 2016 г. № 54 разъяснено, что по общему правилу досрочное исполнение обязательства, связанного с осуществлением всеми его сторонами предпринимательской деятельности, допускается только в случаях, предусмотренных ст. 315 ГК РФ.

Соответственно, в приведенных примерах нет оснований говорить о том, что налогоплательщик, осуществляющий предпринимательскую деятельность, находится в состоянии правовой неопределенности – он, в частности, может согласовывать с контрагентами сроки и объемы платежей, с тем, чтобы не лишиться выгодного режима налогообложения.

Тем не менее, в научной литературе можно встретить позицию о существования событийных объектов налогообложения. Так, Е.В. Порохов относит к налогам с такими объектами ранее существовавшие налоговые обязательства за черные и карие глаза, за бездетность, на холостяков и т.д.[903]. Однако представляется, что при условии независимости суммы такого налога от дохода или имущества имеет место разновидность подушного налога, «замаскированного» различными признаками, не имеющими прямого отношения к налогу. Например, при «чистом» подушном налоге обязанность по его уплате в равной мере несут все подданные соответствующего государства без учета доходов и имущества. При выделении определенной категории подданных (например – по цвету глаз, наличию бороды, статусу совершеннолетнего или индивидуального предпринимателя) характер налога, как подушного, не изменится. Объектом этого налога также будет являться факт проживания выделенной категории лиц на территории, подпадающей под юрисдикцию публичной власти. Если же сумма налога будет прямо зависеть от величины дохода или стоимости имущества, данный налог будет представлять собой разновидность подоходного (поимущественного) налога, независимо от того, что уплачивать его будут, например, только холостяки. Именно так был урегулирован налог на холостяков, одиноких и бездетных граждан СССР, введенный Указом Президиума ВС СССР от 21 ноября 1941 г. (утратил силу), в п. «а» ст. 6 которого было предусмотрено, что налог с граждан взимается в размере 5 % их дохода, облагаемого подоходным налогом в текущем году.

Интересен пример налога, который предлагалось ввести в штате Вермонт (США) – налог для тех, у кого **нет** оружия. В этом штате не нужно никаких специальных разрешений на огнестрельное оружие и его ношение (скрытое или открытое). При этом, штат Вермонт традиционно занимает первую тройку самых безопасных штатов США. Это штат с одним из самых низких показателей убийств, ограблений, нападений и изнасилований на душу населения. Представитель штата Вермонт, Фрэд Маслак, как истинный почитатель конституции США и Второй Поправки предложил регистрировать тех, кто не владеет оружием и обязать их платить налог штату в размере

---

[903] *Порохов Е.В.* Теория налоговых обязательств: учебн. пособие. – Алматы, 2001. – С. 101.

500 долларов. Таким образом, Вермонт вводит налог на особый вид роскоши – на роскошное право возлагать свою безопасность на плечи других. И всего–то за каких–то символических 500 долларов США[904]. С учетом изложенного выше, данный налог фактически представляет собой разновидность именно подушного налога.

Но и в рамках изложенных рассуждений следует учитывать один существенный момент. Возникшие в глубокой древности подушные налоги, во многом ставшие основой для последующих налогов (поимущественных и с результатов деятельности), тем не менее, имеют определенный «событийный» признак в своем объекте. Факт рождения человека на некоторой территории, в определенном сообществе, очевидно, представляет собой событие. Но именно этот факт, по сути, и «запускает» подушное налогообложение (если соответствующий налог взимается вне зависимости от возраста). Так, введенная Петром I подушная подать взималась и с младенцев, и со столетних стариков[905]. Идея же о том, что можно избежать подушного (как, впрочем, и любого иного) налогообложения, просто переместившись на другую территорию (в другую страну), где нежелательного налогообложения нет, для многих людей на практике нереализуема, так как требует значительных материальных затрат и потерь, и, кроме того, обычно, и разрешения властей другой территории (страны). Немаловажно и то, что сам вопрос в выборе страны, в которой потенциальный мигрант будет доволен как налогообложением, так и иными параметрами жизни, по всей видимости, является очень непростым.

Кроме того, все вышеизложенное, очевидно, не означает, что юридические факты – события не играют в налогообложении никакой роли. Так, любой налог должен быть урегулирован исходя из требования правовой определенности, в том числе и временной. Соответственно, нормы, регламентирующие некоторый налог, предполагают наличие одного (срок уплаты – для разовых налогов), либо двух (срок уплаты и налоговый период – для прочих налогов) временных параметров. При этом, сроки в теории права традиционно рассматриваются, как юридические факты – события, поскольку время течет независимо от желания человека. В целом можно утверждать, что события, влияющие на исчисление и уплату некоторого налога, имеют отношение ко всем налогоплательщикам данного налога (либо к некоторой их категории) и порождают единообразные правовые последствия у них у всех. Действия же самого налогоплательщика влияют только на его налоговые обязательства; а в отсутствие облагаемых действий (в отсутствие облагаемых состояний, являющихся результатом действий) налоговые обязательства не возникают.

В соответствии с п. 6 Обзора судебной практики по вопросам, связанным с участием уполномоченных органов в делах о банкротстве и применяемых в этих делах процедурах банкротства (утв. Президиумом ВС РФ 20 декабря 2016 г.) датой возникновения обязанности по уплате налога является дата окончания налогового периода. Некоторые обязанности налогоплательщика (но не обязанность по уплате налога) могут возникать только вследствие событий – например, истечения очередного периода времени (налогового периода). С учетом п. 5 ст. 174, ст. 386 НК РФ, Определения КС РФ от 17 июня 2008 г. № 499ОО, п. 7 Информационного письма Президиума ВАС РФ от 17 марта 2003 г. № 71, п. 6 Информационного письма Президиума ВАС РФ от 17 ноября 2011 г. № 148 по некоторым налогам (в т.ч. НДС, налог на имущество организаций…) обязанность по представлению налоговых деклараций не связана с наличием суммы такого налога к уплате, а является только следствием отнесения соответствующего субъекта к числу его потенциальных плательщиков. Соответственно, организация в общем случае обязана представлять налоговые декларации по НДС по итогам каждого квартала, даже если она не осуществляла облагаемую НДС деятельность.

Исходя из отсутствия у налога признаков санкции, любой объект налога может быть только правомерным юридическим фактом (действием или состоянием). Совершение действий (нахождение в состоянии), являющихся объектом налогообложения, должно в конечном итоге являться правом, а не обязанностью налогоплательщика. Е.В. Порохов справедливо отмечает, что выбор в том, вступать в отношение, подверженное налогообложению, или нет с тем, чтобы получить определенную выгоду от этого и вместе с тем попасть под налогообложение, всегда должен оставаться за налогоплательщиком[906]. Из данной позиции можно вывести и следствие – если в качестве объекта налога законодателем избрано правовое состояние, то налогоплательщик по своей воле всегда должен иметь возможность выйти из данного состояния. Так, если рассматривать транспортный налог, то в силу п. 1 ст. 358 НК РФ объектом данного налога является правовое состояние владения отдельными видами транспортных средств, зарегистрированных в установленном порядке в соответствии с законодательством Российской Федерации. Соответственно, налогоплательщик по своему желанию может прекратить налогооблагаемое состояние, например, путем отчуждения транспортного средства, путем снятия его с регистрации.

Определенное подтверждение данного подхода имеет место в Определении ВС РФ от 17 февраля 2015 г. № 306–КГ14–5609. С точки зрения Суда, применительно к обложению транспортным налогом потерпевшего аварию самолета, до момента завершения расследования уголовного дела по факту данного авиационного происшествия органом СКР, проведение налогоплательщиком действий по снятию самолета с учета не представлялось возможным. Суд отметил, что в случае, когда действующее налоговое законодательство связывает момент возникновения обязанности по уплате налога либо прекращения такой обязанности с действиями налогоплательщика, и на последнего возлагается обязанность, в том числе по обращению в компетентные органы с заявлением о постановке или снятии с регистрационного учета соответствующего объекта налогообложения, то есть регистрация носит заявительный характер, риски наступления неблагоприятных последствий несовершения таких действий лежат именно на налогоплательщике.

При этом, исходя из Определения КС РФ от 26 апреля 2016 г. № 873О, не исключено истребование транспортного налога и в случае, когда на транспортное средство наложен арест в рамках уголовного дела.

В ряде актов КС РФ (в т.ч. Постановления от 13 марта 2008 г. № 5П, от 23 декабря 2009 г. № 20П, от 1 марта 2012 г. № 6П) отмечается, что налоговые обязательства, будучи прямым следствием деятельности в экономической сфере, неразрывно с нею связаны. Их возникновению, как правило, предшествует вступление лица в гражданские правоотношения, т.е. налоговые обязательства базируются на гражданско–правовых отношениях либо тесно с ними связаны. Частный случай данного правила рассмотрен в ряде актов КС РФ (в т.ч. Определения от 2 ноября 2006 г. № 444О, от 1 июня 2010 г. № 753ОО, от 23 декабря 2014 г. № 2890О) в отношении дохода, полученного от реализации имущества: налогообложение выступает следствием осуществления субъективного гражданского права собственности, поскольку правомочие распоряжения его объектом (определенным имуществом), в том числе путем отчуждения, составляет элемент юридического содержания соответствующего гражданско–правового отношения, а обязанность уплачивать налоги и сборы, обусловленная наличием объекта налогообложения (дохода, полученного от реализации этого имущества), возникает и исполняется в рамках налогового правоотношения. С точки зрения А.А. Рябова, гражданское правоотношение логически и в большинстве случаев хронологически предшествует налоговому правоотношению[907].

Иная взаимосвязь некоторых гражданских и налоговых правоотношений была оценена А.Ф. Черданцевым. По мнению данного ученого, в обществе складываются отношения, которые представляют собой основу общества и существуют независимо от того, существует право или нет (в т.ч. отношения собственности, семейные). Отмена, например, законов о собственности или семейного кодекса отнюдь не повлечет ликвидации отношений собственности, брачных и семейных отношений. Также могут быть условно выделены надстроечные отношения – в т.ч. налоговые, процессуальные, которые существуют только при наличии норм права[908]. Как полагает В.Д. Зорькин, налоговые нормы в отличие от гражданско–правовых, не являются результатом акцепта со стороны государства тех правил, которые естественно и объективно складываются, а потому требуют их возведения в разряд закона. Налоговые нормы устанавливает

---

[904] URL: http://zbroya.info/ru/blog/2241_nalog-dlia-tekh-u-kogo-net-oruzhiia/

[905] *Брызгалин А.В., Берник В.Р., Головкин А.Н.* Налоги. Люди. Время. … или этот безграничный Мир Налогов. / под ред. А.В. Брызгалина. – Екб., 2008 – С. 70.

[906] *Порохов Е.В.* Теория налоговых обязательств: учебн. пособие. – Алматы, 2001. – С. 159.

[907] *Рябов А.А.* Влияние гражданского права на налоговые отношения (доктрина, толкование, практика). – М., 2014. – С. 31.

[908] *Черданцев А.Ф.* Логико–языковые феномены в юриспруденции. – М., 2012. – С. 231.

государство, оно их первоисточник[909]. Сходным образом рассуждает и А.А. Иванов: частноправовые отношения могут существовать до права и без права, а публично–правовые – всегда продукт права[910].

В силу косвенного характера регулирующей функции налога законодательство о налогах не может обязывать налогоплательщиков зарабатывать (не зарабатывать) деньги или владеть (не владеть) облагаемым имуществом. В нормативных актах определено, какие именно виды деятельности и имущество подлежат налогообложению и на каких условиях. Соответственно, объем налоговых поступлений в бюджетную систему в первую очередь зависит от того, в каком объеме частноправовые субъекты занимаются облагаемыми видами деятельности и владеют облагаемым имуществом, а не от активности налоговых органов. Как говорил Лао–цзы, когда обычные люди приносят прибыль, правительство извлекает выгоду из их успехов[911]. Сходным образом рассуждала М. Тэтчер, Премьер–министр Великобритании: путь к возрождению лежит через прибыли[912].

В соответствии с п. 3 ст. 3 НК РФ налоги и сборы должны иметь экономическое основание и не могут быть произвольными. Именно предмет налога – явление материального мира, является экономическим основанием налога. Предмет налога предопределяет возможности налогоплательщика к уплате налога. Латинское изречение гласит: *ultra posse nemo tenetur* – никто не может быть обязан выше своих возможностей[913].

Наиболее древним и упрощенным обычно является **подушное налогообложение**. В Древнем Риме такие платежи обозначались, как *tributum capitis* – подушный сбор[914]. По сведениям, приводимым А.П. Починком, русское слово «кадастр» произошло от французского *cadastre*, а оно, в свою очередь, от латинского *capitastrum* – так обозначался список людей, подлежавших поголовной подати, от *caput* – голова[915].

Объектом подушного налога является сам факт физического нахождения (проживания) лица на территории, подпадающей под юрисдикцию данной власти (состояние). При подушном налогообложении презюмируется наличие у лица возможностей для уплаты налога только исходя из факта существования этого лица. В упрощенном варианте способность налогоплательщика такого налога презюмируется государством так: может позволить себе жить (на этой территории) – значит, имеешь средства к существованию. А.П. Куницын справедливо полагал, что мерой при определении подушного налога будет только произвол определяющего[916].

Предметом подушного налога является сам человек (лицо); масштабом – единицы людей (лиц). С учетом позиции Д. Брюммерхоффа при подушном налогообложении совпадают предмет налогообложения и налогоплательщик[917]. Сходным образом рассуждает С.Г. Пепеляев: при подушном налогообложении личность одновременно выступала и субъектом, и объектом налога[918]. Не допустить возникновения обязанности по уплате подушного налога можно только уйдя из под власти данного государства, в т.ч. эмигрировав с подвластной территории (что, впрочем, справедливо в отношении любого налога).

Впрочем, возможности «налоговой миграции» среднестатистического человека в исторические времена и в настоящее время существенно отличаются. Так, С.Н. Паркинсон рассуждает о том, что и в Римской империи, и в Китае миграция, по крайней мере, между провинциями, была сравнительно легка. Ситуация в корне меняется, когда некуда идти или когда налоги повсюду высоки. В жестких границах современного национализма налогоплательщик чувствует себя как в мышеловке. Налоги возрастают до некоторого нового уровня, выше которого налогоплательщик отказывается платить[919]. В то же время, «налоговая миграция» для обеспеченных лиц может являться вполне приемлемым действием. С этой точки зрения и современная публичная власть, облагая повышенными налогами имущие классы, как правило, учитывает возможность их «налоговой миграции».

При этом еще И.Н. Тургенев отмечал, что поголовные налоги собираются с каждого поровну, иногда же сообразуются со званием или чином. В начале существования Древнего Рима поголовные налоги (*ex capitae*) были в большом употреблении и составляли почти единственный доход правительства. Главное неудобство поголовных, или подушных, налогов состоит в том, что они не сообразуются с доходом каждого; но оно обычно вознаграждается маловажностью подати[920]. В современных государствах подушное налогообложение практически не применяется, хотя могут иметь место исключения. Д. Брюммерхофф приводил пример налога на пожарную охрану в Баварии, который взимался только с мужчин определенного возраста, если они не являются членами добровольной пожарной дружины[921]. Однако по сведениям, приведенным М. Визентин, Федеральный Конституционный Суд Германии в решении от 24 января 1995 г. установил, что соответствующее законодательство проводит дискриминацию по половому признаку, противоречит основным принципам, применяемым к специальным сборам, имеющим характер налогов[922].

До 1 января 2004 г. в России тоже взимался фактически подушный местный налог (в части, относящейся к физическим лицам) – целевой сбор на содержание милиции, на благоустройство территорий, на нужды образования и другие цели (подп. «ж» п. 1 ст. 21 Закона РФ от 27 декабря 1991 г. № 21181 «Об основах налоговой системы в Российской Федерации»). Ставка сборов в год не могла превышать размера 3 % от 12 установленных законом размеров минимальной месячной оплаты труда для физического лица (т.е. размер предполагался фиксированным). В совместном письме Госналогслужбы России, Минфина России и Комиссии Совета Республики Верховного Совета РФ по бюджету, планам, налогам и ценам от 2 июня 1992 г. № ИЛ604/176/ 040520/ 5.1/693, которым были утверждены Примерные положения (рекомендации) по отдельным видам местных налогов и сборов, в качестве плательщиков данного налога было рекомендовано указывать граждан, проживающих на соответствующей территории.

Кроме того, очень напоминали подушный налог страховые взносы в ПФ РФ в виде фиксированного платежа, уплачиваемые индивидуальными предпринимателями на основании ст. 28 Федерального закона от 15 декабря 2001 г. № 167ФЗ «Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации» (в соответствующей части утратил силу). В Определении КС РФ от 12 апреля 2005 г. № 165О разъяснено, что фиксированный платеж на финансирование страховой и накопительной частей трудовой пенсии должен

---

[909] *Зорькин В.Д.* Конституционный Суд России: доктрина и практика: монография. – М., 2017. – С. 265.

[910] *Иванов А.А.* Проблемы публичного права России: взгляд со стороны. Часть 2. // URL: https://zakon.ru/blog/2016/10/12/problemy_publichnogo_prava_rossii_vzglyad_so_storony_chast_2

[911] Вэнь–Цзы: Познание тайн. Дальнейшее развитие учения Лао–цзы. – М., 2004. – С. 123.

[912] *Рейган Р., Тэтчер М.* Англосаксонская мировая империя. – М., 2014. – С. 269.

[913] Латинские юридические изречения. / Сост. проф. Е.И. Темнов. – М., 2003. – С. 370.

[914] *Дыдынский Ф.М.* Латинско–русский словарь к источникам римского права. – Варшава, 1896. // СПС Гарант.

[915] *Починок А.П.* Фискал. – М., 2016. – С. 61.

[916] *Куницын А.П.* Энциклопедия прав. – М., 2010. – С. 64.

[917] *Брюммерхофф Д.* Теория государственных финансов – Владикавказ, 2001. – С. 193.

[918] *Пепеляев С.Г., Попов П.А., Хачатрян Н.Р., Ивлиева М.Ф.* Правовые основы поимущественного налогообложения. – М., 2016. – С. 9.

[919] *Паркинсон С.* Закон и доход. – М., 1992.

[920] *Тургенев И.Н.* Опыт теории налогов. Золотые страницы финансового права России. Т. 1 – М., 1998. – С. 177.

[921] *Брюммерхофф Д.* Теория государственных финансов – Владикавказ, 2001. – С. 193.

[922] *Визентин М., Демейер К., Тернер Г.* Учет в национальной судебной практике правовых позиций наднациональных судов по вопросам налогообложения // Налоговед. – 2014. – № 8. – С. 42.

уплачиваться всеми без исключения индивидуальными предпринимателями, в том числе теми, кто уже достиг пенсионного возраста, а также теми, чей возраст близок к пенсионному.

С 1 января 2017 г. «преемником» фиксированного платежа являются страховые взносы, плательщиками которых являются, в соответствии с подп. 2 п. 1 ст. 419 НК РФ, самозанятые физические лица (индивидуальные предприниматели, адвокаты, нотариусы, занимающиеся частной практикой, арбитражные управляющие, оценщики, медиаторы, патентные поверенные и иные лица, занимающиеся в установленном законодательством Российской Федерации порядке частной практикой (плательщики, не производящие выплаты и иные вознаграждения физическим лицам)). Для них, в силу общих положений п. 3 ст. 420 НК РФ, объектом обложения является осуществление предпринимательской либо иной профессиональной деятельности (то есть, казалось бы, без осуществления такой деятельности сам по себе статус предпринимателя ничего не значит). Однако, в п. 5 Информационного письма Президиума ВАС РФ от 11 августа 2004 г. № 79 в отношении предшествующего законодательства было разъяснено, что индивидуальный предприниматель, зарегистрированный в установленном законом порядке, обязан уплачивать страховые взносы в виде фиксированного платежа и в том случае, когда предпринимательскую деятельность он фактически не осуществляет. Косвенно тот же вывод следует из ряда актов КС РФ (в т.ч. Определения от 26 января 2017 г. № 150О, от 27 февраля 2018 г. № 560О и др.). Соответственно, указанные лица в общем случае, обязаны уплачивать фиксированную сумму страховых взносов, а именно 32 385 руб. за расчетный период 2018 года (п. 1 ст. 430 НК РФ). Таким образом, данный платеж фактически является статусным и имеет значительное сходство с подушным налогом.

С точки зрения классификации платежей интересен курортный сбор, допускаемый к введению региональным законодательством с 1 мая 2018 г. согласно Федеральному закону от 29 июля 2017 г. № 214ФЗ «О проведении эксперимента по развитию курортной инфраструктуры в Республике Крым, Алтайском крае, Краснодарском крае и Ставропольском крае». Следует отметить, что название данного Федерального закона в некоторой степени «традиционно» для нашей страны маскирует его сущность – введение нового публичного платежа. Статья 6 указанного нормативного акта предусматривает, что плательщиками курортного сбора являются физические лица, достигшие совершеннолетия, проживающие в объектах размещения более 24 часов. В частности, Закон Алтайского края от 1 ноября 2017 г. № 76ЗС «О введении платы за пользование курортной инфраструктурой в Алтайском крае» с 1 мая 2018 г. на территории муниципального образования город Белокуриха Алтайского края плату за пользование курортной инфраструктурой – 30 руб. за одни сутки фактического проживания плательщика курортного сбора в объекте размещения. В соответствии со ст. 4 Закона Ставропольского края от 8 декабря 2017 г. № 130кз «О некоторых вопросах проведения эксперимента по развитию курортной инфраструктуры в Ставропольском крае» курортный сбор устанавливается в размере 50 руб. в сутки. Соответственно, представляется, что фактически здесь имеет место классический подушный налог.

В Постановлении КС РФ от 4 апреля 1996 г. № 9П Суд определенным образом высказался относительно подушного налогообложения: оно не учитывает финансового потенциала различных налогоплательщиков, что при чрезмерно высоком налоге означает взыскание существенно большей доли из имущества неимущих или малоимущих граждан и меньшей доли – из имущества более состоятельных граждан. Соответственно, можно заключить, что КС РФ не отрицает подушное налогообложение как таковое – оно становится неконституционным только при чрезмерно высоком налоге. По всей видимости, современное «подушное» обложение индивидуальных предпринимателей страховыми взносами с точки зрения законодателя не установлено, как чрезмерно высокое. В плане курортного сбора в таком подходе нет даже сомнений – оплата в пределах 100 руб. за одни сутки с отдыхающего действительно не выглядит излишне обременительной (на фоне стоимости самого отдыха и дороги до места отдыха).

Интересно то, что некоторыми российскими политиками периодически высказываются и обосновываются идеи о необходимости введения в нашей стране подушного налогообложения всех граждан[923]. В Англии подушный налог (*poll tax*), который должен был выплачивать каждый совершеннолетний житель дома, был введен в 1990 году с подачи Маргарет Тэтчер[924], но вызвал серьезные общественные беспорядки и был отменен через непродолжительное время при новом премьере Джоне Мейджоре[925]. В Декрете Президента Республики Беларусь от 2 апреля 2015 г. № 2 «О предупреждении социального иждивенчества»[926] установлен фактически подушный налог (обозначен, как сбор на финансирование государственных расходов) и возможность его «отработки» через принудительные общественные работы. Приводятся сведения о том, что вследствие массовых акций протеста взимание указанного налога в Беларуси в 2017 году было приостановлено[927].

Примечательно и то, что в настоящее время в некоторых отечественных областях правоприменения считается вполне допустимым обременять физическое лицо обязанностями по периодической выплате определенных сумм, вне зависимости от его имущественного положения и наличия доходов (т.е. фактически по презумпции: живет – значит, имеет средства к существованию). Так, в п. 1 ст. 83 СК РФ предусмотрены случаи, когда суд вправе определить размер алиментов, взыскиваемых ежемесячно, в твердой денежной сумме, в т.ч. в ситуации, когда у родителя, обязанного уплачивать алименты, вообще отсутствует учтенный заработок и (или) иной доход.

Также достаточно древним является **поимущественное налогообложение**. С точки зрения С.Г. Пепеляева, налогообложение имущества развилось из древнейшей формы налогообложения – поголовного налога (подушной подати)[928]. М.А. Исаев приводит древнерусские термины: «дым» – обозначение древнейшей податной единицы: дымом был очаг в доме, обитатели которого и облагались по совокупности податью; «соха» – в древней Руси служила обозначением податной единицы, т.е. такого количества земли, которую в состоянии был обработать за сутки один землепашец с запряжкой[929]. По сведениям, приведенным Е.Т. Гайдаром, для налогообложения в аграрных цивилизациях характерно сочетание в различных пропорциях подушевого и поземельного налогов[930]. Поимущественное налогообложение в России широко применяется в настоящее время (налоги на имущество физических лиц и организаций, земельный налог, транспортный налог), и, скорее всего, сохранится в обозримом будущем.

Оценить роль отечественных поимущественных налогов в публичных доходах можно с помощью сведений, приведенных на сайтах Минфина России[931], а также ФНС России[932]. Так, за 2017 год консолидированный бюджет РФ и бюджеты ГВБФ в сумме составили 31,05 трлн. руб., при том, что доходы публично–правовых субъектов от налогов, таможенных пошлин и страховых взносов в ГВБФ составили 27,86 трлн. руб., доходы от поимущественных налогов поступили в объеме 1,25 трлн. руб., что соответствует 4,5 % доходов от налогов, таможенных пошлин и страховых взносов в ГВБФ.

Объектом поимущественного налога является факт владения на определенном праве некоторыми видами имущества (состояние). Е.В. Порохов справедливо отмечает, что объект налогообложения в поимущественных налогах следует именовать объектом – состоянием[933].

---

[923] URL: http://www.kommersant.ru/doc/215147

[924] URL: https://ru.wikipedia.org/wiki/Тэтчер,_Маргарет

[925] URL: https://ru.wikipedia.org/wiki/Мейджор,_Джон

[926] URL: http://president.gov.by/uploads/documents/3decree.pdf

[927] URL: https://ru.wikipedia.org/wiki/Декрет_о_предупреждении_социального_иждивенчества

[928] *Пепеляев С.Г., Попов П.А., Хачатрян Н.Р., Ивлиева М.Ф.* Правовые основы поимущественного налогообложения. – М., 2016. – С. 9.

[929] *Исаев М.А.* Толковый словарь древнерусских юридических терминов. – М., 2001. – С. 40, 100.

[930] *Гайдар Е.Т.* Долгое время. Россия в мире: очерки экономической истории. – М., 2005. – С. 149.

[931] URL: http://minfin.ru/ru/statistics/conbud/index.php; http://www.roskazna.ru/ispolnenie-byudzhetov/konsolidirovannyj-byudzhet/

[932] URL: https://analytic.nalog.ru/portal/index.ru-RU.htm

[933] *Порохов Е.В.* Теория налоговых обязательств: учебн. пособие. – Алматы, 2001. – С. 100.

Интересный подход, демонстрирующий взаимосвязь гражданского и налогового права, продемонстрирован в Постановлении КС РФ от 13 марта 2008 г. № 5П. Исходя из данного судебного акта, собственники имущества обязаны в силу ГК РФ нести бремя содержания принадлежащего им имущества (ст. 210), включая участие в уплате налогов в отношении этого имущества (ст. 249).

Современное поимущественное налогообложение обычно предполагает в качестве предмета такие виды имущества, которые регистрируются специализированными органами исполнительной власти (налог на имущество физических лиц, транспортный налог, земельный налог). Второй вариант – соответствующие виды имущества учитываются (декларируются) самим налогоплательщиком, а факт облагаемого владения может быть эффективно проверен налоговым органом. Так, налогом на имущество организаций в общем случае облагаются основные средства (п. 1 ст. 374 НК РФ), их параметры налогоплательщик учитывает посредством бухгалтерского и налогового учета. Кроме того, в плане налога на имущество организаций учет облагаемого имущества в некоторой степени выгоден налогоплательщику – через механизм амортизации уменьшается налог на прибыль.

Сомнительны попытки обложения поимущественными налогами таких видов имущества, наличие (отсутствие) которого в современных условиях сложно контролировать. Например, в подп. «к» п. 1 ст. 21 Закона РФ от 27 декабря 1991 г. № 21181 «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» (утратил силу) был предусмотрен местный сбор с владельцев собак (фактически – налог). Сбор должны были вносить физические лица, имеющие в городах собак (кроме служебных), в размере, не превышающем 1/7 установленного законом размера минимальной месячной оплаты труда в год. При этом, в силу ст. 25 Конституции РФ жилище неприкосновенно; никто не вправе проникать в жилище против воли проживающих в нем лиц иначе как в случаях, установленных федеральным законом, или на основании судебного решения. Следовательно, эффективно проконтролировать наличие (отсутствие) собаки налоговые органы не могли. В таких условиях, очевидно, что введение данного местного налога было изначально бесперспективным. Р.Ф. Сякин приводит сведения о том, что в 1992 г. на территории г. Саратова взимался местный налог – сбор с владельцев собак, издержки по взиманию которого превысили поступления по этому сбору. Естественно, с 1993 г. этот сбор был отменен[934].

Можно отметить, что в п. 28 Рекомендации № R (2005) 1 Комитета министров Совета Европы «О финансовых средствах местных и региональных властей» (принята 19 января 2005 г.) разъяснено, что местные налоги должны иметь достаточно высокую доходность, низкий уровень административных расходов и низкую стоимость контроля.

В послании Президента РФ Федеральному Собранию от 12 декабря 2012 г. Правительству РФ предлагалось реализовать принятые принципиальные решения по так называемому налогу на роскошь, включая элитную недвижимость и дорогие автомобили. На практике данные предложения пока свелись к изменению правил исчисления транспортного налога. В п. 2 ст. 362 НК РФ с 1 января 2014 г. введены повышающие коэффициенты для легковых автомобилей (минимальный размер: 1,1 – в отношении легковых автомобилей средней стоимостью от 3 млн. руб. до от 5 млн. руб. включительно, с года выпуска которых прошло от 2 до 3 лет; максимальный размер: 3 – в т.ч. в отношении легковых автомобилей средней стоимостью от 15 млн. руб., с года выпуска которых прошло не более 20 лет). Минпромторгом России в соответствии с п. 2 ст. 362 НК РФ ежегодно принимаются Перечни легковых автомобилей средней стоимостью от 3 миллионов рублей. Перечень на 2018 год опубликован 28 февраля 2018 года[935].

Вопрос введения и взимания некоторого налога во многом зависит от следующих из законодательства возможностей налоговой службы. Поскольку, например, в Великобритании взимается налог на телевизоры[936], очевидно, что английская налоговая служба в соответствии с законодательством данной страны имеет достаточные полномочия по контролю наличия телевизоров у налогоплательщиков. Исходя из сведений, приведенных И.В. Зиноватной, налог на телевидение широко распространен в Европе, где проще сосчитать страны, в которых такого налога нет, чем те, в которых он есть[937]. Сходный платеж был установлен и в Германии: взнос на публичное телерадиовещание до 2013 года взимался с лиц, владеющих устройствами, принимающими теле– или радиосигнал; а в настоящее время – с любого лица, имеющего жилое (коммерческое) помещение, поскольку в нем потенциально может быть телевизор, либо компьютер[938].

Следует учесть, что облагаемое владение не обязательно должно осуществляться на праве собственности. Так, ст. 14 Основного закона ФРГ устанавливает, что собственность обязывает; ее использование должно одновременно служить общему благу. П. Кирххоф, рассматривая указанное положение, отмечает, что данная статья допускает налоговое обложение частной собственности при пользовании, а в смягченной форме – только при владении ею[939]. С.Г. Пепеляев приводит сведения о том, что помимо собственников (и квази–собственников) недвижимого имущества, в некоторых странах налоговую обязанность порождают отношения найма. Налогоплательщиком может признаваться арендатор земельного участка или наниматель жилья[940]. В России, к примеру, общие положения п. 1 ст. 388 НК РФ устанавливают, что налогоплательщиками земельного налога в общем случае признаются организации и физические лица, обладающие земельными участками, признаваемые объектом налогообложения, на праве собственности, праве постоянного (бессрочного) пользования или праве пожизненного наследуемого владения.

При поимущественном налогообложении презюмируется наличие у лица возможностей для уплаты налога исходя из факта владения имуществом, его использования и содержания. Иногда данную презумпцию объясняют так: владелец имущества получает (может получать) доход от использования данного имущества. Сходная позиция, касающаяся земельного налога (и, очевидно, применимая к любым поимущественным налогам) изложена в Постановлении Президиума ВАС РФ от 12 марта 2013 г. № 12992/12. По мнению Суда, принцип экономической обоснованности взимания земельного налога как поимущественного налога, нарушается, если обязанность по его уплате возлагается на лицо, не обладающее земельным участком и не имеющее юридической возможности извлекать доход от его использования.

Однако некоторые виды имущества не предназначены для получения дохода в его обычном понимании (например – единственная квартира, используемая собственником для проживания). Можно привести пример позиции коллегии Наркомфина в 1919 году в отношении основ налоговой реформы: привлечение к налогообложению не только доходов, но и имуществ, хотя бы последние и не приносили дохода[941]. Презюмирование возможности к уплате земельного налога было достаточно четко выражено в статье 3 Закона РФ от 11 октября 1991 г. № 17381 «О плате за землю» (утратила силу): размер земельного налога не зависит от результатов хозяйственной деятельности собственников земли, землевладельцев, землепользователей и устанавливается в виде стабильных платежей за единицу земельной площади в расчете на год.

Соответственно, в упрощенном варианте способность налогоплательщика поимущественного налога описывается (презюмируется) государством так: может позволить себе владеть определенным видом имущества – значит, как минимум, должен иметь средства на его содержание и использование. Д.В. Винницкий, рассматривая поимущественные (иногда обозначаемые, как реальные) налоги, обоснованно полагает, что эти налоги в большей степени должны быть нацелены на вещь, на налогооблагаемый предмет, наличие которого в распоряжении налогоплательщика уже само по себе свидетельствует о некотором уровне его платежеспособности, что

---

[934] *Сякин Р.Ф.* Основы организации налогов и налоговых систем // Налоги и финансовое право. – 2010. № 6.

[935] URL: http://minpromtorg.gov.ru/docs/#!perechen_legkovyh_avtomobiley_sredney_stoimostyu_ot_3_millionov_rubley_dlya_nalogovogo_perioda_2018_goda2

[936] Интересные факты о налогах и налогообложении // Налоги и финансовое право. – 2008. № 2.

[937] Налоговое право. Особенная часть: учебник для вузов / под ред. С.Г. Пепеляева. – М., 2017. – С. 701.

[938] *Левин И.Г.* Взнос на публичное телерадиовещание в ФРГ: сложности поддержания конституционной законности // Налоговед. – 2014. – № 12. – С. 78.

[939] Государственное право Германии. – Т. 2. – М., 1994. – С. 144.

[940] *Пепеляев С.Г., Попов П.А., Хачатрян Н.Р., Ивлиева М.Ф.* Правовые основы поимущественного налогообложения. – М., 2016. – С. 54.

[941] Советская экономика в 1917 – 1920 гг. / под ред. Марковича Н.Я. – М., 1976. – С. 396.

учитывается при взимании налога[942]. В Определении ВС РФ от 28 октября 2015 г. № 81АПГ1563 отмечается, что устанавливая транспортный налог, законодатель Кемеровской области воспользовался критерием, который предполагает их дифференциацию, основанную на таком объективном показателе, как мощность двигателя автомобиля, определяющая, в частности, стоимость автомобиля и расходы на его содержание. Сходное обоснование есть и в ряде актов КС РФ (Постановление от 2 декабря 2013 г. № 26П; Определения от 14 декабря 2004 г. № 451О и от 25 февраля 2016 г. № 329О): с учетом особенностей транспортного налога его налоговая база определяется в соответствии с критериями, позволяющими, в частности, оценить уровень воздействия транспортного средства на состояние дорог общего пользования, стоимость транспортного средства и расходы на его содержание.

Впрочем, иногда поимущественные налоги исчисляются именно исходя из некоторого предполагаемого дохода. Так, М.Ю. Березин приводит сведения о том, что в сфере налогообложения недвижимости в разрезе отдельных стран могут использоваться не только разные подходы к выбору единого или раздельного налогообложения, но концептуально разные подходы к определению того стоимостного показателя, который будет использован в основе исчисления налоговой базы при взимании налогов с объектов недвижимого имущества. Одна концепция отражает классическую методологию налогообложения недвижимости, когда облагаемый объект подвергается налогообложению исходя из своей стоимости (исчисленной, как правило, в особом порядке), в то время как другая концепция, кардинально отходя от системы налогов на имущество, базируется на принципах системы подоходного налогообложения, когда за основу при исчислении налоговой базы принимается не показатель стоимости недвижимости, а величина официально закрепленного в государственном кадастре недвижимости вмененного дохода, приносимого объектом недвижимости[943].

Предметом поимущественного налога является имущество некоторых видов; возможными вариантами масштаба – единицы имущества, стоимость имущества, мощность двигателя, регистровые тонны валовой вместимости и т.п. Исходя из позиции С.Г. Пепеляева, налоговая база по поимущественным налогам может формироваться через физическое измерение предмета обложения (в т.ч. площадь помещений или земельных участков, зачастую с учетом индивидуальной экономической ценности имущества), а также через его стоимостную оценку[944]. Поимущественного налогообложения можно избежать, не владея облагаемым имуществом на той территории, где оно введено.

Следует, однако, учитывать, что любое недвижимое имущество физических лиц и любая земельная собственность российских юридических лиц, расположенные на зарубежных территориях, налогообложению в России не подлежат. Однако, зарубежная недвижимость (за исключением земельных участков) и иные основные средства российских юридических лиц облагаются российским налогом на имущество организаций[945]. Кроме того, исходя из ст. 357 НК РФ, зарегистрированные в России на отечественных плательщиков транспортные средства также будут облагаться транспортным налогом, даже при условии, что фактически они будут находиться и использоваться за границей.

Несмотря на то, что термины «поимущественные налоги», «поимущественное налогообложение» используются уже достаточно давно, заслуживает внимания позиция о том, что гражданское законодательство понятием «имущество» охватывает не только вещи, но и деньги, которые могут иметь форму дохода, прибыли и т.п. С этой точки налог на доход (прибыль) также представляет собой доход на имущество. Теория же налогового права под имуществом понимает то, что гражданское право именует вещами. Поэтому реальные налоги (налоги на имущество) правильней было бы определять как налоги на вещи, а саму эту группу налогов именовать как вещные налоги[946].

Представляет интерес точка зрения М.Ф. Ивлиевой: имущественное налогообложение было характерно для тех исторических периодов, когда государство не имело возможности поймать налогоплательщика за руку, точно посчитать его доходы и взять с него налоги. В настоящее время обращение к таким налогам – анахронизм, шаг назад в эволюционном развитии[947]. В целом соглашаясь с данной позицией, следует признать, что отказ от поимущественного налогообложения, особенно в России, пока маловероятен, в силу того, что тотальный контроль за сделками и доходами еще не осуществляется, как и честное декларирование всех доходов налогоплательщиками. В частности, в настоящее время относительно распространенным явлением являются ситуации, в которых владельцами элитных автомобилей и недвижимости оказываются безработные, официально не имеющие никаких доходов.

Наиболее значимый на сегодняшний день вид налогообложения – **налогообложение деятельности**. С точки зрения С.Г. Пепеляева, первоначально налогообложение имущества заменяло налогообложение доходов его владельца[948]. Английский исследователь С.Н. Паркинсон писал, что налогообложение старо, как мир, и его начальная форма возникла, когда какой–нибудь местный вождь перегораживал устье реки; место слияния двух рек или горный перевал и взимал плату за проход с купцов и путешественников[949]. Соответственно, в качестве исторических предшественников налогообложения деятельности можно рассматривать как поимущественное налогообложение, так и ранние варианты таможенных (трансграничных) пошлин.

В соответствии с вышеприведенными расчетами, поимущественные налоги за 2017 год в консолидированном бюджете РФ и бюджетах ГВБФ дали 4,5 % доходов от налогов, таможенных пошлин и страховых взносов в ГВБФ. Соответственно, поскольку подушных налогов в России формально не установлено, доходы от налогов с деятельности (включая таможенные пошлины и страховые взносы в ГВБФ) составили 95,5 %.

Объектом налога рассматриваемого типа является факт осуществления определенной деятельности (действий). Предметом налога является данная деятельность (действия), имеющая экономически значимый результат (реальный или презюмируемый). Пример того, как именно «измеряется» деятельность по реализации товаров (работ, услуг), как предмет конкретного налога (НДС), приведен в Постановлении Президиума ВАС РФ от 18 ноября 2008 г. № 7185/08: стоимость реализованного товара (работ, услуг) употребляется в НК РФ в значении показателя денежной оценки реализованных товаров (работ, услуг), определяемого исходя из цены (тарифа) и количества (объема) товара. Иногда законодатель прямо указывает на то, что определенным налогом облагается осуществление некоторой деятельности. В частности, в силу п. 3 ст. 420 НК РФ объектом обложения страховыми взносами для самозанятых физических лиц (индивидуальные предприниматели; адвокаты; нотариусы, занимающиеся частной практикой…) признается осуществление предпринимательской либо иной профессиональной деятельности.

При реальном результате деятельности в качестве масштаба налога используются характеристики результата (НДФЛ, налог на прибыль организаций, страховые взносы и др.); при презюмируемом – внешние характеристики самой деятельности (ЕНВД, ПСН, налог на игорный бизнес, торговый сбор и др.). Избежать такого вида налогообложения можно, не осуществляя облагаемых налогом видов деятельности на той территории, где оно введено.

Принципиальное отличие налогообложения деятельности от поимущественного налогообложения состоит в том, что обложение результата деятельности происходит один раз (с дохода один раз истребуется налог на доходы, с облагаемой реализации товаров (работ, услуг) один раз берется НДС (акциз), с выплат зарплат работникам один раз взимаются страховые взносы и т.д.). При налогообложении имущества государство выделяет периоды времени (налоговые периоды) и периодически (по итогам каждого периода, т.е. многократно) истребует налог, если в периоде имело место владение облагаемым имуществом.

Следует учесть, что результатом облагаемой деятельности не обязательно должно быть приращение имущества налогоплательщика – п. 1 ст. 38 НК РФ в качестве одного из возможных вариантов объектов налогообложения называет расход. Это, в

---

[942] *Винницкий Д.В.* Налоговое право: учебник для бакалавров. – М., 2013. – С. 34.

[943] *Березин М.Ю.* Развитие системы налогообложения имущества. – М., 2011. – С. VI.

[944] *Пепеляев С.Г., Попов П.А., Хачатрян Н.Р., Ивлиева М.Ф.* Правовые основы поимущественного налогообложения. – М., 2016. – С. 45, 46.

[945] *Пепеляев С.Г., Попов П.А., Хачатрян Н.Р., Ивлиева М.Ф.* Правовые основы поимущественного налогообложения. – М., 2016. – С. 63, 64.

[946] *Худяков А.И., Бродский М.Н., Бродский Г.М.* Основы налогообложения. – СПб., 2002. – С. 75.

[947] Налоговая система за последние 10 лет: мнения экспертов // Налоговед. – 2014. – № 1. – С. 38.

[948] *Пепеляев С.Г., Попов П.А., Хачатрян Н.Р., Ивлиева М.Ф.* Правовые основы поимущественного налогообложения. – М., 2016. – С. 13.

[949] *Паркинсон С.* Закон и доход. – М., 1992.

частности, было реализовано в ЕСН с работодателей до 1 января 2010 г., впоследствии – в «зарплатных» страховых взносах в ГВБФ, с 1 января 2017 г. взимаемых на основании гл. 34 НК РФ. Также сходное регулирование реализовано, например, в обязанности арендатора (покупателя) публичного имущества уплатить в бюджет НДС по п. 3 ст. 161 НК РФ (хотя она и обозначена, как обязанность налогового агента). Примечательно то, что по сведениям, приведенные С.Г. Пепеляевым и Е.В. Кудряшовой, в законодательстве Европейского Союза нет понятия «налоговый агент». Однако, по сути, применяется тот же механизм, но называется он «обратное начисление» *(reverse charge)*[950].

Кроме того, в определенной степени можно было охарактеризовать, как налог на расход, ранее установленный в ст. 7 Закона РФ от 18 октября 1991 г. № 17591 «О дорожных фондах в Российской Федерации» (в настоящее время утратил силу) налог на приобретение автотранспортных средств (отменен с 1 января 2001 г.). Данный налог должны были уплачивать предприятия, организации, учреждения, предприниматели, приобретавшие автотранспортные средства, в размере определенного процента от цены приобретения.

Вопрос об отнесении налога к доходным или расходным, очевидно, осложняется тем, что в силу возмездности гражданских отношений (в т.ч. в силу п. 3 ст. 423 ГК РФ) доход зачастую подразумевает расход (и наоборот). При купле–продаже доход продавца в виде денежных средств одновременно подразумевает его расход в виде отчуждения имущества; в трудовых отношениях расход работодателя в виде заработной платы одновременно подразумевает его доход в виде труда работников. Кроме того, во многих ситуациях остается дискуссионным вопрос о том, имеет ли вообще место значимый для налогообложения доход (расход).

Представляет интерес и позиция С.В. Запольского: налогообложению, в сущности, подлежат не доходы, прибыль или оборот налогоплательщика, но деятельность, направленная на этот соответствующий результат[951]. Тот же подход можно видеть и в работе Д.В. Винницкого: предметом налогообложения в широком смысле выступает экономическая деятельность отдельных лиц, которая продуцирует имущество, доходы, различные операции и т.д.[952]. Примечательно определение, данное в Общероссийском классификаторе видов экономической деятельности (ОКВЭД): экономическая деятельность имеет место тогда, когда ресурсы (оборудование, рабочая сила, технологии, сырье, материалы, энергия, информационные ресурсы) объединяются в производственный процесс, имеющий целью производство продукции (оказание услуг). Экономическая деятельность характеризуется затратами на производство, процессом производства и выпуском продукции (оказанием услуг).

Существенный объем налоговых поступлений в федеральный бюджет (основная часть НДПИ, НДС, акцизов, налога на прибыль организаций и др.) является следствием особого вида деятельности налогоплательщиков – предпринимательской (ст. 2 ГК РФ). Ряд налогов, в т.ч. ЕНВД (п. 2 ст. 346.26 НК РФ); налог, уплачиваемый в связи с применением ПСН (п. 2 ст. 346.43 НК РФ); торговый сбор (п. 1 ст. 412 НК РФ), уплачиваются только лицами, осуществляющими определенные виды предпринимательской деятельности. В Определении КС РФ от 15 июля 2010 г. № 1066ОО отмечается, что ЕНВД облагаются именно виды предпринимательской деятельности.

Как справедливо полагает С.А. Герасименко, налоговые обязательства субъектов предпринимательской деятельности в большинстве случаев являются прямым следствием именно их предпринимательской деятельности[953]. Ранее отмечалось, что основную часть федерального бюджета в России формируют организации – крупнейшие налогоплательщики. С учетом п. 6 разд. I «Критериев отнесения организаций – юридических лиц к крупнейшим налогоплательщикам, подлежащим налоговому администрированию на федеральном и региональном уровнях» (утв. Приказом ФНС России от 16 мая 2007 г. № ММ306/308@), крупнейшими налогоплательщиками по общему правилу являются именно коммерческие организации.

Практический пример выделения налогов с результатов деятельности – п. 28 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июня 2011 г. № 51 «О рассмотрении дел о банкротстве индивидуальных предпринимателей». Как отметил Суд, после завершения конкурсного производства гражданин считается свободным от исполнения всех оставшихся неудовлетворенными обязательств, связанных с его предпринимательской деятельностью, а также обязательных платежей, основанием для возникновения которых послужила предпринимательская деятельность должника, независимо от того, заявлялись ли указанные требования или обязательные платежи в деле о банкротстве (п. 4 ст. 25 ГК РФ, п. 1 ст. 212 Закона о банкротстве). Должник также освобождается от исполнения не связанных с предпринимательской деятельностью и оставшихся неудовлетворенными обязательств и обязательных платежей, которые были предъявлены и учтены в деле о банкротстве в соответствии с п. 2 ст. 215 Закона о банкротстве.

Таким образом, не исключен и такой подход: гражданин – банкрот не освобождается от обязанности по уплате поимущественных налогов, поскольку основанием для их возникновения не могла являться предпринимательская деятельность должника (их размер не зависит от того, занимается ли владелец облагаемого имущества предпринимательской деятельностью).

Примечательно также то, что, например, в п. 2 ст. 4 Федерального закона от 21 ноября 2011 г. № 330ФЗ выделена такая категория налогов: уплачиваемые физическими лицами в связи с осуществлением ими предпринимательской деятельности или занятием в установленном законодательством Российской Федерации порядке частной практикой.

В итоге, предметы налогообложения можно свести **к трем основным группам**: **человек (лицо), деятельность человека (лица), имущество.** Д. Брюммерхофф также предлагает сходную классификацию: персоны, имущество и виды экономической деятельности[954]. В настоящее время наиболее актуальны последние два вида предметов налогообложения. При этом имуществу соответствует объект налога – владение имуществом на определенном праве (состояние). С учетом формального отсутствия в современном российском законодательстве подушных налогов, разумна классификация объектов (предметов) налога, предложенная В.А. Парыгиной и А.А. Тедеевым: имущество, деятельность налогоплательщика и экономические результаты такой деятельности[955]. Интересно то, что русский правовед Е.Н. Трубецкой в качестве объектов права вообще выделял предметы вещественного мира – вещи, действия лица и, наконец, само лицо[956]. Другой русский юрист – А.П. Куницын, в числе врожденных прав человека перечислял право существования; право действовать; право достигать благополучия[957]. С этой точки зрения, государство, упрощенно говоря, стремиться «поучаствовать» во всех вариантах реализации человеком своих естественных прав: облагает подушными налогами сам факт существования человека; облагает соответствующими налогами измеримые экономические результаты определенных действий (деятельности) человека; облагает поимущественными налогами некоторые измеримые варианты уже достигнутого человеком благополучия.

Применительно к третьей группе предметов налогообложения следует учесть, что не только владение имуществом может быть избрано законодателем в качестве объекта налога – налогооблагаемого состояния. Например, ст. 212 НК РФ урегулировано налогообложение НДФЛ предполагаемого дохода – материальной выгоды. В том числе объектом НДФЛ является факт задолженности физического лица, связанной с ранее полученным от взаимозависимых с ним организаций или индивидуальных предпринимателей кредитом (займом) под небольшие проценты (либо без процентов). В частности, при беспроцентном займе исчисляется презюмируемый доход, соответствующий 2/3 ставки рефинансирования Банка России, с которого необходимо уплачивать НДФЛ. В данном случае законодатель счел необходимым непотраченные средства обложить налогом так же, как заработанные средства. В Определении КС РФ от 11 мая 2012 г. № 833О отмечается, что данный вид дохода не является доходом от предпринимательской деятельности и подлежит налогообложению независимо от наличия у получившего его физического лица – плательщика НДФЛ статуса индивидуального предпринимателя.

---

[950] *Пепеляев С.Г., Кудряшова Е.В., Никонова М.В.* Правовые основы косвенного налогообложения. – М., 2015. – С. 68.

[951] *Запольский С.В.* Теория финансового права: научные очерки – М., 2010. – С. 120.

[952] *Винницкий Д.В.* Налоговое право: учебник для бакалавров. – М., 2013. – С. 278.

[953] *Витрянский В.В., Герасименко С.А.* Налоговые органы, налогоплательщик и Гражданский кодекс. – М., 1995. – С. 4.

[954] *Брюммерхофф Д.* Теория государственных финансов – Владикавказ, 2001. – С. 192.

[955] *Парыгина В.А., Тедеев А.А.* Налоговое право: Учебник. – М., 2011. – С. 161.

[956] *Трубецкой Е.Н.* Труды по философии права. – СПб., 2001. – С. 398.

[957] *Куницын А.П.* Право естественное. – М., 2011. – С. 30 – 39.

Вопрос наличия в отечественном законодательстве принципа (требования) **однократности налогообложения (самостоятельности объекта налога)**, так или иначе, обсуждается в профессиональной литературе уже длительное время. Следует признать, что предпосылки для оправдания существования этого принципа прямо, либо косвенно следуют из налогового законодательства. В ст. 6 Закона РФ «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» до 1 января 1999 г. было установлено, что один и тот же объект может облагаться налогом одного вида только один раз за определенный законом период налогообложения. В настоящее время, в силу п. 1 ст. 38 НК РФ каждый налог имеет самостоятельный объект налогообложения, определяемый в соответствии с частью второй НК РФ.

Представляет интерес то, что А.В. Демин, предлагая усовершенствовать нормативное регулирование принципов налогового права и приглашая к дискуссии, считает необходимым закрепление в части первой НК РФ ст. 10.6 «Принципы экономического основания налога и однократности налогообложения», в силу п. 2 которой один и тот же объект налогообложения может облагаться только одним налогом и только однократно за определенный налоговый период[958]. Очевидное следствие из такого подхода – объект налогообложения одного налога не может совпадать с объектом налогообложения любого другого налога.

Соответственно, при рассмотрении данного вопроса ключевым моментом является дефиниция объекта налогообложения, поскольку именно он с точки зрения НК РФ может облагаться налогом вообще и должен облагаться однократно в частности. Есть основания полагать, что если воспринимать объект налогообложения как юридический факт, либо рассматривать его в точном соответствии с нормативным определением (п. 1 ст. 38 НК РФ), то сам вопрос существования принципа однократности налогообложения (как и самостоятельности объекта налога) в российском налоговом праве является дискуссионным. Как обоснованно полагает В.М. Зарипов, объект налогообложения, как юридический факт, не может облагаться налогом ни дважды, ни единожды, ни многократно, ни однократно[959].

Изначально, если под однократностью налогообложения подразумевать то, что *jus non patitur ut idem bis solvatur* – закон не допускает, чтобы одно и то же уплачивалось дважды[960], то, следует полагать, что данное положение с современной точки зрения является настолько тривиальным, что, в частности, не нуждается в том, чтобы его специально обосновывать в числе принципов налогового права. Очевидно, что требование о многократной уплате некоторого национального налога тому же публичному субъекту по итогам конкретных облагаемых действий или состояний недопустимо – однократная уплата прекращает правоотношение по уплате налога.

Само по себе наличие международных договоров об избежании двойного налогообложения позволяет прийти к выводу, что требование о многократной уплате налогов одного типа, установленных в договаривающихся государствах (подоходных, поимущественных), в связи с наличием у конкретного налогоплательщика определенного объекта налогообложения в заданном промежутке времени, всего лишь нежелательно с точки зрения справедливости, но не исключено. Отсутствие у России такого договора с конкретным государством, очевидно, не позволит утверждать, что основанные на национальном законе требования российских налоговых органов к налогоплательщику могут быть проигнорированы только на том основании, что налог с соответствующего объекта уже был уплачен в другом государстве. Если бы однократность налогообложения действительно существовала, да еще в ранге выведенного из Конституции РФ принципа, то уплата налога с определенного объекта в иностранном государстве в любом случае означала бы невозможность предъявления требования об уплате аналогичного налога (налогов) в России.

В классическом учебнике под редакцией А.В. Брызгалина при рассмотрении однократности налогообложения приводится следующая позиция: вышеуказанный принцип не запрещает законодателю по разным налоговым платежам применять один и тот же объект обложения. Так, например, выручка от реализации продукции (работ, услуг) выступает объектом налогообложения целого ряда налогов: НДС, налога на пользователей автомобильных дорог, сбора за использование наименования «Россия» и т. д. Однако в связи с тем, что все эти налоги являются самостоятельными платежами, принцип однократности не нарушается. В некоторых зарубежных странах, наоборот, действует принцип многократного обложения, т. е. обложение одного и того же объекта несколько раз одним или различными налогами. Например, в США граждане уплачивают федеральный, штатный и местный подоходные налоги. Штатный подоходный налог с населения (помимо федерального подоходного налога) применяется в сорока штатах, местный подоходный налог – в одиннадцати штатах. Большинство косвенных налогов (акцизы на табак, бензин, алкоголь) взимают как центральные, так и местные органы власти. Налог с продаж взимается и штатами и местными административными единицами[961].

Представляется, что наличие в России налогов с идентичными (полностью либо частично) объектами налогообложения – объективная реальность.

Например, в соответствии с п. 1 ст. 146 НК РФ объектом налогообложения НДС признается реализация товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации. В силу п. 1 ст. 182 НК РФ объектом налогообложения акциза признается реализация на территории Российской Федерации лицами произведенных ими подакцизных товаров. Соответственно, лицо, реализующее на территории России произведенный им подакцизный товар, в общем случае обязано уплачивать как НДС, так и акциз – различие будет состоять только в способе исчисления и величине сумм данных налогов.

Другой пример – в большинстве случаев реализация организацией товаров (работ, услуг) повлечет возникновение обязанностей, как по уплате НДС, так и по уплате налога на прибыль организаций. В Постановлении Президиума ВАС РФ от 8 ноября 2011 г. № 15726/10 отмечается, что момент, с которым НК РФ связывает возникновение объекта налогообложения при исчислении налога на прибыль и НДС, определяется как нормами общей части НК РФ – ст. 39, так и положениями глав 21 и 25 НК РФ, из содержания которых следует, что в отношении реализации объектов недвижимого имущества таким моментом при определении налогоплательщиком дохода (налоговой базы) признается передача права собственности на объекты.

Следует отметить, что с экономической точки зрения, в НДС и в налоге на прибыль организаций, возможно, и есть основания для разграничения облагаемых явлений (условная «добавленная стоимость» и прибыль). С правовой же точки зрения, при рассмотрении объекта налогообложения, как юридического факта, реализация организацией товаров (работ, услуг) в данных налогах не имеет каких–либо отличий.

В период существования ЕСН (до 1 января 2010 г.) в п. 2 ст. 236 НК РФ предусматривалось, что объектом налогообложения для индивидуальных предпринимателей, адвокатов, нотариусов, занимающиеся частной практикой, признаются доходы от предпринимательской либо иной профессиональной деятельности за вычетом расходов, связанных с их извлечением. В то же время, доход являлся и является объектом налогообложения НДФЛ в силу ст. 209 НК РФ, а самозанятые физические лица вправе уменьшить свои доходы на сумму профессиональных налоговых вычетов (ст. 221 НК РФ). Исходя из Постановления Президиума ВАС РФ от 16 июня 2009 г. № 1660/09, в рассмотренной Судом ситуации налоговая база по НДФЛ и ЕСН определяется аналогичным образом.

При этом очевидно, что если налоговая база у двух налогов определяется аналогичным образом, то и объект налогообложения определяется аналогичным образом. То, что периодически используемый законодателем термин «момент определения налоговой базы» в действительности представляет собой момент определения объекта налогообложения, подтверждается в работе Ф.А. Гудкова. По мнению данного автора, практически во всех главах НК РФ содержатся нормы о том, в какой момент налогоплательщик обязан определять налоговую базу. Фактически эти нормы означают переопределение обстоятельств, с которыми связывается признание объекта налога. Экономическая и юридическая логика того или иного налога легко модифицируется законодателем под фискальные задачи[962].

В настоящее время, с 1 января 2017 г., «преемник» ЕСН – страховые взносы, плательщиками которых в т.ч. являются, в соответствии с подп. 2 п. 1 ст. 419 НК РФ, самозанятые физические лица. Упрощенно говоря, страховые взносы уплачиваются ими только в виде фиксированной суммы (п. 3 ст. 420 НК РФ), а именно 32 385 руб. за расчетный период 2018 года (п. 1 ст. 430 НК РФ). Если же их годовой доход превысил 300 тыс. руб., то дополнительно взимается 1 % от суммы превышения этого дохода (п. 1, 9 ст. 430 НК РФ). Доход

---

[958] *Демин А.В.* Общие принципы налогообложения: каждому принципу – отдельная статья // Налоговед. – 2013. – № 1. – С. 22.

[959] *Зарипов В.М.* Комментарий к статье. // Налоговед. – 2013. – № 9. – С. 28.

[960] Латинские юридические изречения. / Сост. проф. Е.И. Темнов. – М., 2003. – С. 225.

[961] Налоги и налоговое право: учебное пособие. / под ред. А.В. Брызгалина – М., 1997. – С. 282 – 283.

[962] *Гудков Ф.А.* Вексель. Порядок использования и особенности налогообложения. – М., 2010. – С. 148.

при этом в общем случае учитывается с учетом расходов (Постановление КС РФ от 30 ноября 2016 г. № 27П, Определения ВС РФ от 3 августа 2017 г. № 304ЭС171872, от 22 ноября 2017 г. № 303КГ178359 и др.).

Соответственно, индивидуальный предприниматель, применяющий общую систему налогообложения, с доходов, превышающих указанную величину, будет уплачивать как НДФЛ, так и страховые взносы.

Можно предложить и нетривиальную аналогию – в силу ч. 2 ст. 4.4 КоАП РФ при совершении одного незаконного действия (бездействия) могут возникнуть составы нескольких административных правонарушений. Облагаемое законное действие (состояние), соответственно, не исключает возникновения объектов обложения несколькими налогами.

Тем не менее, принцип однократности налогообложения периодически упоминается в актах высших судебных органов. Так, в Постановлениях Президиума ВАС РФ от 21 июня 2011 г. № 1/11, от 28 июня 2011 г. № 18190/10 Суд пришел к выводу, что взыскание арбитражным судом с налогоплательщика сумм ЕСН без учета уплаченных страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, независимо от наличия у налогоплательщика обязанности по их уплате, влечет нарушение принципа однократности налогообложения. Тот же подход имеет место и в Постановлении Президиума ВАС РФ от 18 января 2011 г. № 11927/10: взыскание ПФ РФ страховых взносов на обязательное пенсионное страхование без учета ЕСН, взысканного налоговым органом во внесудебном порядке в виде разницы между суммой исчисленных и суммой уплаченных страховых взносов, влечет нарушение принципа однократности налогообложения.

Однако представляется, что вышеизложенные акты ВАС РФ вполне могли бы быть мотивированы несоответствием иного подхода Суда требованию справедливости и нормам НК РФ (законодательства о страховых взносах).

В Постановлении КС РФ от 1 июля 2015 г. № 19–П с учетом в том числе недопустимости двойного налогообложения одного и того же экономического объекта исключена возможность истребования НДС как с отгрузки товаров покупателям, так и со страхового возмещения, выплачиваемого страховой организацией при неоплате покупателями указанных товаров. В данном случае, как представляется, также в чистом виде сработал принцип *jus non patitur ut idem bis solvatur* – закон не допускает, чтобы одно и то же уплачивалось дважды[963], поскольку речь шла фактически об одном и том же налоге.

Вопрос однократности налогообложения может быть рассмотрен и через анализ иных правовых позиций КС РФ. В частности, несмотря на то, что в актах данного Суда нет прямого вывода о существовании принципа однократности налогообложения, довод о самостоятельности объекта налогообложения у каждого налога использовался для обоснования ряда судебных актов.

Так, в Определении КС РФ от 6 июля 2000 г. № 161О рассматривалась возможность «параллельного» взимания налога с владельцев транспортных средств (исчисляемого исходя из рабочего объема двигателя легкового автомобиля в кубических сантиметрах) и налога на отдельные виды транспортных средств (рассчитываемого по автомобилям исходя из мощности двигателя). Суд пришел к выводу, что эти налоги по своей правовой и экономической природе являются самостоятельными налогами, различающимися не только по объекту налогообложения и налоговой базе, но и по другим существенным элементам.

Аналогичный подход впоследствии был воспроизведен, например, в Определении КС РФ от 14 декабря 2004 г. № 451О, исходя из которого налог на имущество организаций (исчисляемый исходя из остаточной стоимости имущества, в т.ч. автомобиля) и транспортный налог (опять же, рассчитываемый по автомобилям, исходя из мощности двигателя) имеют самостоятельные объекты налогообложения и самостоятельные налоговые базы, установленные с учетом дифференцированного подхода к различным характеристикам транспортного средства: по налогу на имущество организаций они определяются его стоимостным выражением, а по транспортному налогу – физическими свойствами, обусловливающими соответствующий уровень воздействия на состояние дорог общего пользования.

Однако представляется, что те различия, которые усмотрел КС РФ в объектах налогообложения указанными поимущественными налогами, не могли быть основанием для вывода о самостоятельности их объектов. Если рассматривать объект налога, как юридический факт в деятельности налогоплательщика: то в поимущественных налогах таковым является состояние владения на определенном праве облагаемым имуществом. В приведенных примерах Суд фактически усмотрел различие в масштабах налогов (при едином объекте – юридическом факте владения автомобилем) и сделал на этом основании вывод о различии в объектах налогов.

Тот же подход будет иметь место, если использовать нормативное определение объекта налогообложения, данное в п. 1 ст. 38 НК РФ: в данной ситуации это имущество. Конкретизация облагаемых видов имущества произведена, например, в ст. 358 и 374 НК РФ (применительно к транспортному налогу и к налогу на имущество организаций это будет, опять же, автомобиль).

Следует отметить, что с 1 января 2019 г. в соответствии с п. 1 ст. 374 НК РФ налогом на имущество организаций облагается только недвижимое имущество.

С рассмотренных позиций, если отдельные поимущественные налоги совершенно законно исчисляются исходя из разных характеристик одного и того же имущества, то какая–либо ценность в провозглашении принципа однократности налогообложения (самостоятельности объекта налога) сомнительна.

В Определении КС РФ от 2 апреля 2009 г. № 478ОО рассматривался вопрос о возможности обложения НДФЛ и ЕСН доходов предпринимателя от игорного бизнеса, облагаемых также и налогом на игорный бизнес. Правовая позиция, изложенная в данном судебном акте, представляется весьма неоднозначной. Изначально Суд признал, что формально для индивидуального предпринимателя, который не производит выплаты физическим лицам, объекты налогообложения и налоговые базы по НДФЛ и по ЕСН совпадают. Между тем, предназначением ЕСН является формирование финансовой основы социального страхования, его сумма исчисляется и уплачивается в федеральный бюджет и в определенных законом частях – в каждый внебюджетный фонд. Что касается НДФЛ, который непосредственно служит целям финансового обеспечения деятельности государства, то он имеет, соответственно, иное социально–правовое и экономическое предназначение. Положения ст. 366 и 367 НК РФ позволяют сделать вывод, что налог на игорный бизнес также имеет самостоятельный, отличный от других, объект налогообложения – игровой стол, игровой автомат, касса тотализатора, касса букмекерской конторы, и четко определенную налоговую базу, которая не может совпадать ни с налоговой базой по НДФЛ, ни с налоговой базой по ЕСН, поскольку этим налогом облагаются не доходы налогоплательщика от игорной деятельности, а его имущество.

В данном судебном акте, с одной стороны, признается идентичность объектов налогообложения в НДФЛ и ЕСН, с другой стороны, никаких выводов о нарушении принципа самостоятельности объекта налогообложения не усмотрено, так как данные налоги имеют разное социально–правовое и экономическое предназначение. Кроме того, очень сомнительна квалификация налога на игорный бизнес, как поимущественного – как представляется, это один из типичных налогов с презюмируемого дохода (одной правовой природы с ЕНВД и ПСН, исчисляемых исходя из внешних характеристик облагаемой деятельности). Но данная квалификация налога на игорный бизнес в рассматриваемом судебном акте фактически позволила вообще не сопоставлять его с НДФЛ и ЕСН. Можно отметить, что, например, В.М. Зарипов рассматривает налог на игорный бизнес, как облагающий вмененную сверхприбыль от особого вида деятельности[964].

Таким образом, по логике КС РФ по меньшей мере можно утверждать – обложение разными подоходными налогами одного и того же объекта (дохода) допустимо, если налоги имеют разное социально–правовое и экономическое предназначение. Опять же, корректен вопрос о ценности подобного принципа однократности налогообложения (самостоятельности объекта налога).

Впрочем, в Постановлении КС РФ от 31 мая 2016 г. № 14П, опять же, со ссылкой на недопустимость двойного налогообложения одного и того же экономического объекта, Суд пришел к совершенно справедливому выводу, что плата в счет возмещения вреда, причиняемого автомобильным дорогам общего пользования федерального значения, и транспортный налог имеют разные объекты обложения.

Не исключена и такая позиция: объект налогообложения – скорее экономическая категория и именно в этом смысле сформулирован рассматриваемый принцип. Но с этой точки зрения представляется совершенно справедливым подход, в соответствии с которым экономисты и юристы, употребляя правовые термины, должны вкладывать в них один и тот же смысл[965].

На основании изложенного, наличие в российском налоговом праве принципа однократности налогообложения, как и принципа самостоятельности объекта налогообложения у каждого налога, представляется сомнительным. Попытки обоснования наличия данных

---

[963] Латинские юридические изречения. / Сост. проф. Е.И. Темнов. – М., 2003. – С. 225.

[964] *Зарипов В.М.* Понятие экономического основания налога. // Налоговед. – 2014. – № 5. – С. 42.

[965] *Гаджиев Г.А., Баренбойм П.Д., Лафитский В.И., Мау В.А., Захаров А.В., Мазаев В.Д., Кравченко Д.В., Сырунина Т.М.* Конституционная экономика / Отв. ред. Гаджиев Г.А. – М., 2010. – С. 15.

принципов, а также соответствующие нормы права больше дезориентируют правоприменителей, чем предоставляют налогоплательщикам какие–либо права (гарантии). Сам федеральный законодатель никогда не соблюдал п. 1 ст. 38 НК РФ и легко позволял и позволяет себе облагать разными налогами одни и те же объекты (предметы).

2.3. НАЛОГОВАЯ БАЗА, СТАВКА, ОКЛАД. НАЛОГОВЫЙ И ОТЧЕТНЫЙ ПЕРИОДЫ. СРОКИ И ПОРЯДОК УПЛАТЫ НАЛОГА.

Сумма налога, страхового взноса (элемент 3 в кратком перечне существенных элементов налога – см. п. 2.2) как подлежащая уплате налогоплательщиком и не зависящая от каких–либо обстоятельств твердая величина характерна для подушных налогов, но они в настоящее время практически не применяются. Обычно в нормативном акте о конкретном налоге указан способ исчисления суммы налога, исходя из характеристик предмета налога, в т.ч. облагаемого имущества или деятельности налогоплательщика.

Е.В. Порохов полагает, что для того, чтобы уплатить государству налог, необходимо прежде всего ответить на вопрос «сколько?». Сумму платежа можно установить индивидуально, назначив каждому налогоплательщику строго определенную плату. Сумму платежа можно определить и нормативно, указав ее в абсолютной величине или описав порядок и способ (формулу) ее определения в нормативно–правовом акте[966]. В Определении КС РФ от 5 февраля 2009 г. № 367ОО отмечается, что федеральный законодатель при установлении конкретного налога самостоятельно определяет порядок исчисления налога, обеспечивающий расчет суммы налога, подлежащей уплате в бюджет. В Решении ВАС РФ от 8 октября 2010 г. № ВАС9939/10 применительно к НДФЛ сделан следующий вывод: порядок исчисления налога на доходы включает в себя регулирование по вопросам, связанным с определением общих условий признания доходов и расходов, с установлением исключений в части перечня доходов и расходов, не учитываемых для целей налогообложения, с регламентацией вопросов, касающихся момента признания доходов и расходов.

Сумма налога в некоторых случаях может исчисляться относительно просто. Например, на основании гл. 29 НК РФ «Налог на игорный бизнес» и Закона города Москвы от 21 декабря 2011 г. № 69 «О ставках налога на игорный бизнес» для исчисления данного налога (с презюмируемых результатов деятельности) на территории города Москвы необходимо умножить количество фактически используемых налогоплательщиком объектов игорного бизнеса на ставку налога, соответствующую объектам такого типа. Так, при использовании двух процессинговых центров букмекерских контор размер налога за месяц составит 2 центра х 250 000 руб./центр = 500 000 руб. Аналогичная ставка данного налога 250 000 руб./центр установлена и в Законе Нижегородской области от 30 сентября 2009 г. № 194–З «О налоговой ставке при проведении азартных игр в Нижегородской области». Что же касается, например, налога на прибыль организаций (в основном с действительных результатов деятельности), то гл. 25 НК РФ сама по себе является наиболее объемной в части второй НК РФ, а одного арифметического действия для исчисления данного налога, как правило, недостаточно.

Соответственно, для исчисления суммы налога в зависимости от характеристик предмета налога вводят следующие общие понятия.

Налоговая база – количественное выражение предмета налога через масштаб налога и единицу налога.

Налоговая ставка – размер налога (в рублях) на единицу налога.

К.Т.ф.– Эеберг полагал, что с облагаемой единицы взимается так называемая единица налогообложения, называемая налоговой ставкой, если облагаемая единица выражается в денежной сумме, часть которой и составляет налог[967].

Налоговая база и налоговая ставка представляют собой оставшуюся часть элемента 3 (см. п. 2.2) в кратком перечне существенных элементов налога. В п. 1 ст. 53 НК РФ даются нормативные определения налоговой базы и налоговой ставки, но они сформулированы несколько иначе, поскольку НК РФ не оперирует с понятиями «предмет налога» «масштаб налога». НК РФ исходит из того, что налоговая база представляет собой стоимостную, физическую или иную характеристики объекта налогообложения; налоговая ставка представляет собой величину налоговых начислений на единицу измерения налоговой базы.

Налоговый оклад – произведение налоговой базы на налоговую ставку, т.е. **сумма** налога. Таким образом, налоговый оклад является результатом всех предшествующих вычислений от предмета налога через масштаб, единицу и налоговую ставку; для расчета элемента 3 в кратком перечне существенных элементов налога. Следует учесть, что сумма налога, подлежащая уплате в бюджет, может быть и меньше налогового оклада (и даже равняться нулю) при наличии в нормативном акте и применении налоговых льгот (вычетов, расходов, освобождений).

Необходимо отметить, что в НК РФ термин «налоговый оклад» не применяется. Однако в Законе РФ от 27 декабря 1991 г. № 21181 «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» (утратил силу) данный термин был использован в ст. 10 и ст. 11 в указанном смысле.

Рассмотрим налогообложение имущества – квартиры. Если масштабом налога является площадь квартиры, а единицей – квадратные метры, то налоговая база будет, например, 100 кв.м. При налоговой ставке 15 руб./кв.м. налоговый оклад составит 1,5 тыс. руб. Если масштабом налога является рыночная (учетная, инвентаризационная, кадастровая и т.д.) стоимость квартиры, а единицей – рубли, то налоговая база будет, например, 100 тыс. руб. При налоговой ставке 2 % от рыночной (учетной, инвентаризационной) стоимости имущества в рублях налоговый оклад составит 2 тыс. руб.

При налогообложении реализации произведенных налогоплательщиком подакцизных товаров – сигар, масштаб налога в ст. 193 НК РФ установлен как штука (сигара), единица – как единицы штук сигар. Ставка акциза на 2018 г. установлена как 188 руб. за 1 штуку. Соответственно, сигара в магазине в 2018 году в принципе не может стоить дешевле 188 руб. В то же время для сигарилл масштаб налога в ст. 193 НК РФ установлен как штука (сигарилла), единица – как 1000 штук. Ставка налога на 2018 г. установлена как 2671 руб. за 1000 штук сигарилл.

Примечательны следующие сведения: для того, чтобы сэкономить на налогах, в 1930 году в США продавались сигареты длиной в 11 дюймов (более 27,5 см) по 5 штук в пачке, поскольку налог взимался в фиксированной сумме с каждой сигареты[968]. Соответственно, при существенном росте акциза на табачные изделия в России и при условии исчисления акциза по сходной «технологии» вполне возможно ожидать и подобных «ответов» отечественных производителей и импортеров.

Если же рассматривать налогообложение НДФЛ факта получения налогоплательщиком – физическим лицом дохода от трудовой деятельности, то исходя из п. 3 ст. 210 НК РФ масштабом налога будет денежное выражение дохода (уменьшенного на вычеты), а единицей – рубли. Поскольку, по мнению законодателя, доходы могут быть получены не только в денежной, но и, например, в натуральной форме, на основании п. 1 ст. 211 НК РФ для целей налогообложения такие доходы должны быть оценены в денежном эквиваленте (в рублях же). Стандартная налоговая ставка установлена в п. 1 ст. 224 НК РФ, как 13 % от налогооблагаемого дохода, в том числе для доходов от трудовой деятельности.

Налоговые **ставки** могут быть **твердыми** (выраженными в твердой сумме на каждую единицу налога), например – 15 руб./кв.м.; **процентными** (выраженными в виде процента от единицы налога в денежной форме), например – 10 % от размера прибыли в рублях. Процентные ставки могут быть обозначены (например – в п. 2 ст. 186.1 НК РФ), как адвалорные (*ad valorem* – в соответствии с ценностью, по стоимости[969]).

Иногда налоговые ставки устанавливаются в **комбинированном** виде. Так, ст. 193 НК РФ предусматривает на второе полугодие 2018 г. ставку акциза для сигарет и папирос: 1718 руб. за 1000 штук + 14,5 % расчетной стоимости, исчисляемой исходя из максимальной розничной цены, но не менее 2335 руб. за 1000 штук.

---

[966] *Порохов Е.В.* Теория налоговых обязательств: учебн. пособие. – Алматы, 2001. – С. 36.

[967] *Эеберг К.Т.ф.* Курс финансовой науки. – СПб., 1913. Репринтное издание Bibliard.ru. – С. 167.

[968] *Брызгалин А.В., Берник В.Р., Головкин А.Н.* Налоги. Люди. Время. … или этот безграничный Мир Налогов. / под ред. А.В. Брызгалина. – Екб., 2008 – С. 438.

[969] Латинские юридические изречения. / Сост. проф. Е.И. Темнов. – М., 2003. – С. 75.

Соответствующее определение дано в п. 1, 2 ст. 187.1 НК РФ: расчетной стоимостью признается произведение максимальной розничной цены, указанной на единице потребительской упаковки (пачке) табачных изделий, и количества единиц потребительской упаковки (пачек) табачных изделий, реализованных (переданных) в течение отчетного налогового периода или ввозимых на территорию Российской Федерации и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией. Максимальная розничная цена представляет собой цену, выше которой единица потребительской упаковки (пачка) табачных изделий не может быть реализована потребителям предприятиями розничной торговли, общественного питания, сферы услуг, а также индивидуальными предпринимателями. Максимальная розничная цена устанавливается налогоплательщиком самостоятельно на единицу потребительской упаковки (пачку) табачных изделий отдельно по каждой марке (каждому наименованию) табачных изделий.

Таким образом, если во втором полугодии 2018 г. производитель указал на пачке сигарет максимальную розничную цену 200 руб., то сумма акциза, приходящаяся на такую пачку, составляет 1718 руб./1000 сигарет х 20 сигарет + 14,5 % х 200 руб. = 34,36 руб. + 29 руб. = 63,36 руб. С учетом того, что в стоимости пачки сигарет еще «заложен» НДС в 2018 году по ставке 18 %, его также можно рассчитать – он составит 200 руб. х 18 %/118 % = 30,5 руб. В итоге, сумма косвенных налогов в цене такой пачки сигарет составит 93,86 руб. или 46,93 % от максимальной розничной цены. Следует отметить, что с 1 января 2019 г. стандартная ставка НДС установлена в размере 20 %.

Следует отметить, что в силу ч. 5 ст. 13 Федерального закона от 23 февраля 2013 г. № 15ФЗ «Об охране здоровья граждан от воздействия окружающего табачного дыма и последствий потребления табака» реализация табачной продукции по цене, которая ниже минимальных розничных цен и выше максимальных розничных цен, установленных в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах, запрещена. Как следует из ч. 1 ст. 14.6 КоАП РФ, завышение регулируемых государством цен (тарифов, расценок, ставок и тому подобного) на продукцию, товары либо услуги, предельных цен (тарифов, расценок, ставок, платы и тому подобного), завышение установленных надбавок (наценок) к ценам (тарифам, расценкам, ставкам и тому подобному), по табачным изделиям завышение максимальной розничной цены, указанной производителем на каждой потребительской упаковке (пачке), является административным правонарушением.

Если ставка налога **не зависит от величины налоговой базы**, ставка является **пропорциональной (или плоской)**. Ставка НДФЛ, как это установлено в п. 1 ст. 224 НК РФ, по большинству видов доходов – 13 % и не зависит от величины налоговой базы (размер налога изменяется пропорционально изменению налоговой базы и всегда составляет 13 % от нее). Но по некоторым налогам ставки могут меняться в зависимости от величины налоговой базы.

Если ставка **возрастает при увеличении базы**, ставка является **прогрессивной**. Так, например, в соответствии со ст. 1 Закона города Москвы от 19 ноября 2014 г. № 51 «О налоге на имущество физических лиц» ставки данного налога устанавливаются в отношении жилых домов, квартир, комнат, единых недвижимых комплексов, в состав которых входит хотя бы один жилой дом, а также в отношении хозяйственных строений или сооружений, площадь каждого из которых не превышает 50 кв. м. и которые расположены на земельных участках, предоставленных для ведения личного подсобного, дачного хозяйства, огородничества, садоводства или индивидуального жилищного строительства, в следующих размерах (от кадастровой стоимости объекта): до 10 млн. руб. – 0,1 %; свыше 10 млн. руб. до 20 млн. руб. (включительно) – 0,15 %; свыше 20 млн. руб. до 50 млн. руб. (включительно) – 0,2 %; свыше 50 млн. руб. до 300 млн. руб. (включительно) – 0,3 %. Другой пример – в п. 2.1 решения Городской Думы города Н. Новгорода от 19 ноября 2014 г. № 169 «О налоге на имущество физических лиц» предусмотрено, что для жилых домов; квартир, комнат; объектов незавершенного строительства в случае, если проектируемым назначением таких объектов является жилой дом; единых недвижимых комплексов, в состав которых входит хотя бы один жилой дом; гаражей и машино–мест; хозяйственных строений или сооружений, площадь каждого из которых не превышает 50 кв. м. и которые расположены на земельных участках, предоставленных для ведения личного подсобного, дачного хозяйства, огородничества, садоводства или индивидуального жилищного строительства ставки налога (в зависимости от кадастровой стоимости объекта налогообложения) установлены следующим образом: до 10 млн. руб. (включительно) – 0,1 %; свыше 10 млн. руб. до 50 млн. руб. (включительно) – 0,2 %; свыше 50 млн. руб. до 300 млн. руб. (включительно) – 0,3 %.

Соответственно, прогрессия в приведенных примерах является **простой**, при применении которой возможны существенные отличия суммы налога при незначительном изменении стоимости имущества. Так, упрощенно говоря, в городе Москве, при кадастровой стоимости имущества 10 000 000 руб. налог составит 10 тыс. руб., при стоимости имущества 10 000 001 руб. налог уже составит примерно 15 тыс. руб. Кроме того, обычно является прогрессивной ставка транспортного налога на автомобили (в силу п. 1 ст. 361 НК РФ она резко возрастает с увеличением мощности двигателя). Прогрессия в данном случае также является простой.

Налогов, прямо предусматривающих прогрессивную ставку со сложной прогрессией, в настоящее время не установлено. В качестве исторического примера можно привести ст. 6 Закона РФ от 7 декабря 1991 г. № 19981 «О подоходном налоге с физических лиц» (утратил силу). Подоходный налог с облагаемого совокупного дохода, полученного в календарном году, взимался по следующим ставкам: при размере облагаемого совокупного дохода, полученного в календарном году, до 50 000 руб. ставка налога составляла 12 %; от 50 001 руб. до 150 000 руб. – 6000 руб. + 20 % с суммы, превышающей 50 000 руб.; от 150 001 руб. и выше – 26 000 руб. + 30 % с суммы, превышающей 150 000 руб. В данном случае при незначительном отличии дохода сумма налога существенно не изменится. Например, при доходе в размере 50 000 руб. налог составит 6000 руб., а при доходе в размере 50 001 руб. налог составит 6000,2 руб.

Как «работает» на практике прогрессивная шкала транспортного налога, следует из статистики ФНС России[970]. На начало 2017 года в России на физических лиц зарегистрировано 38 млн. единиц легковых машин различной степени мощности. Несмотря на то, что автомобили мощностью до 150 л.с. составляют 87 % от общего парка, на них приходится всего 45 % поступлений транспортного налога. Оставшиеся 55 % поступлений обеспечены категориями автомобилей мощностью свыше 150 л.с., при том, что их доля в общем количестве составляет всего 13 % – на данный момент зарегистрировано 5,1 млн. таких автомобилей. Такая диспропорция объясняется прогрессивной шкалой транспортного налога. Помимо этого для некоторых автомобилей применяется повышающий коэффициент, который зависит от стоимости и года выпуска авто.

Следует отметить, что с завидной периодичностью высказываются мнения относительно необходимости возврата к прогрессивному налогообложению доходов физических лиц (и периодически же различными инициаторами в Государственную Думу вносятся соответствующие законопроекты[971]). Законодатель пока не спешит реализовывать данные предложения, поскольку значимого увеличения поступлений от НДФЛ в консолидированный бюджет такие изменения, по всей видимости, не дадут. Принятая в нашей стране модель формирования основной части бюджета от налогов с юридических лиц предполагает и меньшую актуальность налогов с физических лиц.

В определенной мере в качестве прогрессивного налога можно охарактеризовать страховые взносы в ГВБФ с самозанятых лиц. Как уже отмечалось, в общем случае страховые взносы уплачиваются ими только в виде фиксированной суммы (п. 3 ст. 420 НК РФ), а именно 32 385 руб. за расчетный период 2018 года (п. 1 ст. 430 НК РФ). Если же их годовой доход превысил 300 тыс. руб., то дополнительно взимается 1 % от суммы превышения этого дохода (п. 1, 9 ст. 430 НК РФ). Доход при этом в общем случае учитывается с учетом расходов (Постановление КС РФ от 30 ноября 2016 г. № 27П, Определения ВС РФ от 3 августа 2017 г. № 304ЭС171872, от 22 ноября 2017 г. № 303КГ178359 и др.).

Примечательны сведения, приведенные С.Н. Паркинсоном: в Англии подоходный налог был утвержден законом, принятым британской Палатой общин 9 января 1799 г.: всякий доход свыше 200 фунтов стерлингов в год облагался десятипроцентным налогом, для годовых доходов от 60 до 200 фунтов стерлингов были приняты более низкие налоговые ставки, а доходы ниже 60 фунтов стерлингов вообще не облагались налогом. В США, когда Федеральному правительству стало не хватать средств на ведение гражданской войны, правительство обратилось не к собственной конституции, но к опыту Великобритании. В результате возник американский подоходный налог. Начало было положено законом, принятым Конгрессом 5 августа 1861 г. Согласно этому закону был введен трехпроцентный федеральный подоходный налог. Этот закон почти тотчас же был заменен законом, принятым в марте 1862 года и подписанным в июле того

---

[970] ФНС России подсчитала, какие автомобили обеспечивают основные поступления транспортного налога. // URL: https://www.nalog.ru/rn77/news/activities_fts/7647680/

[971] URL: http://www.nalog-briz.ru/2015/02/blog-post_27.html, http://www.nalog-briz.ru/2015/08/blog-post_20.html, http://www.nalog-briz.ru/2016/10/blog-post_5.html

же года. Согласно новому закону, трехпроцентным налогом облагались доходы ниже 10 тыс. долларов, а для доходов выше 10 000 долларов налоговая ставка была 5 %[972].

Если ставка **снижается при увеличении базы**, она является **регрессивной**. До 1 января 2010 г. действовала гл. 24 НК РФ «Единый социальный налог», в ст. 241 была предусмотрена регрессивная ставка данного налога со сложной регрессией.

В настоящее время в качестве регрессивного налога могут быть рассмотрены страховые взносы в ГВБФ с работодателей. Несколько упрощенно можно утверждать, что в соответствии со ст. 425 НК РФ работодатели уплачивают страховые взносы по ставке 30 % от выплат в пользу работников. В то же время, с сумм выплат и иных вознаграждений в пользу физического лица, превышающих установленные предельные величины (на 2018 год – Постановление Правительства РФ от 15 ноября 2017 г. № 1378), страховые взносы взимаются по пониженной ставке 15,1 %.

Вид налоговой ставки может быть использован, как основание для классификации налогов. Так, Е.В. Порохов по отношению суммы налога к налоговой базе в ее динамике выделяет, соответственно, пропорциональные, прогрессивные и регрессивные налоги[973]. Иногда возможен еще один вариант классификации налоговых ставок, описанный Н.П. Кучерявенко: базовые, пониженные и повышенные[974]. Базовая ставка применяется в общем случае, а пониженные (повышенные) – в особых случаях, специально указанных в НК РФ (для отдельных видов доходов, имущества, налогоплательщиков и т.д.). С этой точки зрения базовая ставка НДФЛ – 13 % (п. 1 ст. 224 НК РФ), пример пониженной – 9 % (п. 5 ст. 224 НК РФ), пример повышенной – 35 % (п. 2 ст. 224 НК РФ). Для НДС есть только базовая ставка – 18 % (п. 3 ст. 164 НК РФ, с 1 января 2019 г. – 20 %) и пониженные – 0 % и 10 % (п. 1, 2 ст. 164 НК РФ). В п. 1 Постановления Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 г. № 53 применен термин «более низкая налоговая ставка».

Также следует учесть, что в научной (учебной) литературе иногда выделяется так называемая эффективная налоговая ставка, которая представляет собой процентное отношение суммы налога к налоговой базе. В частности, эффективная налоговая ставка будет отличаться от собственно налоговой ставки в тех налогах, в которых предусмотрена сложная прогрессивная (регрессивная) ставка. В приведенном примере ранее применявшегося российского подоходного налога при совокупном облагаемом доходе в 120 000 руб. сумма налога составит 6000 руб. + 20 % от 70 000 руб. = 20 000 руб. Соответственно, эффективная налоговая ставка составляет 20 000 руб./ 120 000 руб. х 100 % = 16,7 %. Для случая современных страховых взносов в ГВБФ с самозанятых лиц в варианте годового дохода 500 тыс. руб. сумма взносов в 2018 году составит 32 385 руб. + 1 % от 200 000 руб. = 34 385 руб. Таким образом, эффективная налоговая ставка составляет 34 385 руб./500 000 руб. х 100 % = 6,9 %.

Иногда законодатель по некоторым налогам вводит «нулевую» ставку (0 % по НДС – п. 1 ст. 164 НК РФ; 0 % или 0 рублей по НДПИ – п. 1 ст. 342 НК РФ и т.д.). Такой подход, на первый взгляд, выглядит нелогичным, т.к. проще было бы указать в законе, что соответствующие операции вообще не облагаются данным налогом. Однако законодатель, выбирая вариант «нулевой» ставки, фактически применяет технический прием, который, в частности, позволяет ему требовать от налогоплательщика декларирования тех операций, которые ей облагаются, и эффективно контролировать обоснованность ее применения.

Рассматривая вопросы исчисления суммы налога, следует отметить, что КС РФ неоднократно указывал на наличие общего запрета на регулирование обязанности по уплате налогов актами органов исполнительной власти (в т.ч. в Постановлении КС РФ от 11 ноября 1997 г. № 16П). Однако на практике законодатель, например, в некоторых случаях прямо предусматривает полномочия данных органов на корректировку (в том числе и в сторону повышения) суммы налога через так называемые коэффициенты–дефляторы.

В п. 2 ст. 11 НК РФ определено, что коэффициент–дефлятор – коэффициент, устанавливаемый ежегодно на каждый следующий календарный год и рассчитываемый как произведение коэффициента–дефлятора, применяемого для целей соответствующих глав НК РФ в предшествующем календарном году, и коэффициента, учитывающего изменение потребительских цен на товары (работы, услуги) в Российской Федерации в предшествующем календарном году. Коэффициенты–дефляторы устанавливаются, если иное не предусмотрено законодательством Российской Федерации о налогах и сборах, федеральным органом исполнительной власти, осуществляющим функции по нормативно-правовому регулированию в сфере анализа и прогнозирования социально-экономического развития, в соответствии с данными государственной статистической отчетности и, если иное не предусмотрено законодательством Российской Федерации о налогах и сборах, подлежат официальному опубликованию не позднее 20 ноября года, в котором устанавливаются коэффициенты–дефляторы.

Например, принят Приказ Минэкономразвития России от 30 октября 2017 г. № 579 «Об установлении коэффициентов–дефляторов на 2018 год». Проблема состоит в том, что нормы НК РФ предписывают умножать различные составляющие формулы расчета конкретных налогов на коэффициенты–дефляторы, вследствие чего сумма налога, подлежащего уплате в бюджет, увеличивается (в т.ч. ЕНВД в 2018 году – на 86,8 %). В настоящее время повышающие коэффициенты–дефляторы применяются при исчислении в т.ч. НДФЛ по фиксированным платежам иностранных граждан (п. 3 ст. 227.1 НК РФ), НДПИ по углю (п. 2 ст. 342 НК РФ), ЕНВД (ст. 346.27, п. 4 ст. 346.29 НК РФ), налога на имущество физических лиц при его исчислении по инвентаризационной стоимости имущества (ст. 404 НК РФ).

Высшие судебные органы не усматривают проблем в таком делегировании полномочий. В частности, в Постановлении Президиума ВАС РФ от 24 марта 2009 г. № 15256/08 Суд отметил, что корректирующий коэффициент базовой доходности К2 (другой корректирующий коэффициент ЕНВД, но установленный, как понижающий) не является обязательным элементом налогообложения, предусмотренным ст. 17 НК РФ. Таким образом, по логике ВАС РФ, раз дополнительный коэффициент (в т.ч. обозначенный, как дефлятор) не является обязательным элементом налогообложения, обязательность его применения при расчете налога ничему не противоречит.

Тем не менее, если отбросить указанную «маскировку» и исходить из предлагаемого в п. 2.2 краткого перечня элементов налога, то НК РФ через коэффициенты–дефляторы обязывает уплачивать налоги в суммах больших, чем они исчислены в соответствии с актами законодательных (представительных) органов власти об этих налогах. Для расчета повышающей «добавки» предписывается использовать принятый специально с этой целью нормативный акт органа исполнительной власти. Такой порядок исчисления указанных налогов, как представляется, не соответствует Конституции РФ, однако суды не рассматривают его, как неконституционный; и маловероятно, что он будет рассмотрен в таком качестве в обозримом будущем.

Налоговый период – календарный год или иной период времени применительно к отдельным налогам, по окончании которого определяется налоговая база и исчисляется сумма налога, подлежащая уплате. Налоговый период может состоять из одного или нескольких отчетных периодов (п. 1 ст. 55 НК РФ). Налоговый период, как временной параметр, представляет собой часть элемента 4 (см. п. 2.2).

В пункте 1 ст. 17 НК РФ установлено, что налоговый период является одним из существенных элементов налога. Но, вообще говоря, налоговый период обязателен только для тех налогов, у которых в качестве объектов налогообложения установлены юридические факты – состояния (в основном – поимущественные и подушные (статусные) налоги), поскольку в этом случае размер налога должен зависеть от времени нахождения плательщика в налогооблагаемом состоянии. При исключении налогового периода из норм закона о таком налоге, закон утратит определенность.

Для налогов, у которых в качестве объектов налогообложения установлены юридические факты – действия, налоговый период в принципе может отсутствовать. Срок уплаты налога (при его самостоятельной уплате плательщиком) в таком случае можно установить, например, по прошествии некоторого периода времени от момента совершения действия; определенность нормативного правового акта о налоге в этом случае сохранится. В законодательстве могут быть предусмотрены так называемые разовые налоги (к которым некоторые исследователи относят таможенную пошлину, «таможенные» НДС и акциз[975]; до 1 января 2006 г. – налог с имущества, переходящего в порядке наследования или дарения; до 1 января 2003 г. – налог на покупку иностранных денежных знаков и платежных документов, выраженных в иностранной валюте; до 1 января 2001 г. – налог на приобретение транспортных средств и др.). Для таких налогов налоговый период обычно не устанавливается[976]. В частности, применительно к «таможенному» акцизу С.Г. Пепеляев и Е.В. Кудряшова

---

[972] *Паркинсон С.* Закон и доход. – М., 1992.

[973] *Порохов Е.В.* Теория налоговых обязательств: учебн. пособие. – Алматы, 2001. – С. 71, 72.

[974] *Кучерявенко Н.П.* Курс налогового права: В 2 т. – М., 2009. – Т. 1: Общая часть. – С. 635.

[975] Налоговое право: учебник / под. ред. Е.Ю. Грачевой, О.В. Болтиновой. – М., 2012. – С. 300.

[976] Основы налогового права. Учебно–методическое пособие. / Под ред. С.Г. Пепеляева. – М., 1995. – С. 56.

считают, что для ввоза подакцизных товаров как объекта обложения налоговый период не имеет значения, так как акциз уплачивается при каждом ввозе[977].

В определенной мере такая позиция (о факультативности налогового периода в налогах, предусматривающих такой объект, как юридические факты – действия) подтверждается в Определении ВС РФ от 26 сентября 2017 г. № 305КГ176981 (процитировано в Обзоре судебной практики ВС РФ № 5 (2017), утв. Президиумом ВС РФ 27 декабря 2017 г.): как правило, досрочная уплата налога имеет место в период между истечением отчетного (налогового) периода, когда сформирована вся совокупность налогозначимых операций (фактов), имевших место в течение этого периода, и наступлением срока платежа. Вместе с тем положения п. 1 ст. 45 НК РФ не исключают досрочную уплату налога и ранее окончания отчетного (налогового) периода, в тех случаях, когда налогоплательщику уже известны все налогозначимые факты, которые состоялись (должны состояться) до окончания соответствующего периода.

Тем не менее, налоговый период установлен для всех урегулированных в НК РФ налогов (в т.ч. с объектами налогообложения – действиями), поскольку удобнее рассмотреть все имевшие место в налоговом периоде объекты налогообложения, соответствующие им льготы (вычеты, расходы, освобождения) и уплачивать налог по итогам налогового периода, а не по итогам каждого действия. В Постановлении Президиума ВАС РФ от 27 мая 1997 г. № 118/96 разъяснено, что выявить занижение прибыли можно при соблюдении целостности периода, поскольку налогооблагаемая прибыль исчисляется не по сделке, а за конкретный период. Как следует из Определения КС РФ от 19 июля 2016 г. № 1459О, имеет место объективная связь между налоговым периодом, объектом налогообложения и налоговой базой как стоимостной, физической или иной характеристикой объекта налогообложения, которая выражается в том, что налоговая база как последствие экономической деятельности налогоплательщика формируется в течение всего налогового периода непрерывно и только по завершении процесса ее формирования окончательно определяются налоговые последствия экономической деятельности налогоплательщика за завершенный налоговый период.

Кроме того, некоторые параметры, существенные для налогообложения действий, в принципе можно корректно установить только по итогам налогового периода. К таким параметрам, в частности, относятся статус налогового резидента (п. 1 ст. 207 НК РФ – налоговыми резидентами признаются физические лица, фактически находящиеся в Российской Федерации не менее 183 календарных дней в течение 12 следующих подряд месяцев). В Постановлении КС РФ от 25 июня 2015 г. № 16–П разъяснено, что налоговый статус физического лица – исходя из критерия нахождения его в Российской Федерации не менее 183 календарных дней в течение 12 следующих подряд месяцев – точно определяется на начало налогового периода, однако в конце каждого налогового периода требует уточнения по итогам этого налогового периода: наличие статуса налогового резидента Российской Федерации, устанавливаемого в начале налогового периода на каждую дату выплаты дохода, носит предварительный характер и подлежит уточнению в конце налогового периода в зависимости от продолжительности пребывания физического лица на территории Российской Федерации в данном налоговом периоде, что является основанием для перерасчета НДФЛ, взимавшегося исходя из предварительного налогового статуса лица, который оно имело в начале текущего налогового периода.

В России максимальный размер налогового периода по конкретным налогам – календарный год (налог на прибыль организаций, НДФЛ, поимущественные налоги, страховые взносы и др.), но для некоторых налогов он установлен как квартал (НДС, ЕНВД, водный налог и др.) и календарный месяц (акциз, налог на игорный бизнес и др.). С учетом того, что в ст. 6.1 НК РФ минимально значимый для налогового права период времени установлен, как один день, несколько упрощенно можно утверждать, что для разового налога в качестве налогового периода можно рассматривать один день (тот, в течение которого и имело место облагаемое действие налогоплательщика). Следует отметить, что не исключены и другие варианты установления налогового периода. Так, в ст. 5 Федерального закона от 8 июля 1999 г. № 141ФЗ «О налоге на отдельные виды транспортных средств» (утратил силу с 1 января 2001 г.) было установлено, что налоговым периодом по данному налогу (с объектом – правовым состоянием) является один год, начинающийся со дня вступления в силу этого Федерального закона, то есть с 14 июля 1999 г. Соответственно, данный налог просуществовал на практике с двумя неравными налоговыми периодами – с 14 июля 1999 г. по 13 июля 2000 г. и с 14 июля 2000 г. по 31 декабря 2000 г. В ст. 8 указанного Федерального закона была предусмотрена авансовая уплата (организации – до 1 сентября; физические лица – до 1 октября календарного года), вследствие чего на момент отмены данного налога, он, скорее всего, был уже уплачен за «второй» налоговый период. Остался вопрос о том, не следовало ли его платить в меньшей сумме за «второй» период, т.к. он составил не год, а пять с половиной месяцев.

Взаимосвязанный аспект условно – «последнего» налогового периода следует из Определения ВС РФ от 15 июня 2017 г. № 305ЭС171599 (процитировано в Обзоре судебной практики ВС РФ № 4 (2017), утв. Президиумом ВС РФ 15 ноября 2017 г.). По мнению Суда, при ликвидации организации до истечения налогового периода руководитель ликвидационной комиссии (для случаев добровольной ликвидации) или конкурсный управляющий (для случаев ликвидации через процедуру конкурсного производства) обязан произвести корректировку налоговых периодов в соответствии с требованиями ст. 55 НК РФ, определить налогооблагаемую базу и принять меры к погашению фискальных обязательств, возникших в период ликвидации, в том числе по последним укороченным налоговым периодам, длящимся до момента завершения ликвидации.

Таким образом, по логике ВС РФ, расчет налогового периода и срока уплаты для любых налогов, подлежащих уплате налогоплательщиком – организацией, находящейся в процедуре ликвидации, подчинены общему смыслу введения налогового периода – исчислению всех налогозначимых фактов, имевших место в течение данного временного отрезка. Очевидно, что после ликвидации организации никаких налогозначимых фактов в ее деятельности уже не произойдет в силу отсутствия само субъекта облагаемой деятельности, что, собственно, и следует из положений ст. 55 НК РФ, регламентирующих момент окончания налогового периода при процедурах ликвидации.

Кроме того, и срок уплаты налога по итогам «последнего» налогового периода для самой организации, в крайнем варианте может быть только последним днем этого «последнего» налогового периода. Если же налогооблагаемая деятельность велась в предыдущем налоговом периоде, то срок уплаты налога также не может выходить за пределы «последнего» налогового периода. Исполнить же обязанность по уплате налога за организацию уже после ее ликвидации могут только лица, на которых такая обязанность перешла в силу закона. Остроту теоретических и практических проблем в подобных ситуациях снимает только то, что организация, которая подлежит исключению из ЕГРЮЛ, как правило, в «последний» налоговый период уже никаких облагаемых действий не совершает и облагаемым имуществом не владеет.

В принципе, налоговый период на основании соответствующих норм права может рассчитываться индивидуально для каждого налогоплательщика (например – год между днями рождения физического лица), либо, например, для облагаемого имущества (в т.ч. – год с даты регистрации права собственности на облагаемое имущество). Однако это будет неудобно с практической точки зрения и повлечет соответствующее сложное исчисление сроков уплаты (как вариант для приведенных примеров – в течение десяти дней со дня рождения или с даты регистрации права собственности). Соответственно, налоговый период в «твердом» календарном варианте (п. 1 ст. 55 НК РФ) в России установлен для всех существующих налогов. При этом, в мировой практике также могут иметь место иные подходы относительно исчисления налогового периода. Так, по сведениям, приведенным С.А. Сосновским, в Великобритании налоговый период (*corporate tax fiscal year*) длиться с 1 апреля по 31 марта, в США налогоплательщики вправе самостоятельно выбирать налоговый период (*tax year*)[978]. В соответствии со сведениями, размещенными в справочнике ОЭСР «Tax Administration 2015» (table C.1)[979], еще возможны такие варианты *fiscal year,* как с 1 июля по 30 июня (Австралия), с 1 октября по 30 сентября (Тайланд), хотя в подавляющем числе стран в данном качестве применяется календарный год.

В итоге сумма налога (за налоговый период для периодических налогов) исчислена, элемент 3 (см. п. 2.2) в кратком перечне существенных элементов определен. Но одной суммы налога недостаточно, необходимо определить оставшуюся часть элемента 4 (см. п. 2.2) – такой обязательный временной параметр, как срок уплаты. При отсутствии срока уплаты любой налогоплательщик может с полным основанием не уплачивать налог, ссылаясь на то, что срок уплаты еще не наступил. Для каждого налога, при современном правовом регулировании, законодатель должен установить, по меньшей мере, два временных параметра – налоговый период и срок уплаты, а если в НК РФ будут прямо урегулированы разовые налоги, то один временной параметр – срок уплаты.

---

[977] *Пепеляев С.Г., Кудряшова Е.В., Никонова М.В.* Правовые основы косвенного налогообложения. – М., 2015. – С. 37.

[978] *Пепеляев С.Г., Сосновский С.А.* Налогообложение доходов и прибыли. – М., 2015. – С. 164.

[979] URL: http://www.oecd.org/ctp/administration/tax-administration-23077727.htm

Срок уплаты налога – определенная (определимая) календарная дата, следующая из акта законодательства о налогах, не позднее которой налогоплательщик обязан уплатить налог. Пункт 3 ст. 57 НК РФ предусматривает, что сроки уплаты налогов, сборов, страховых взносов определяются календарной датой или истечением периода времени, исчисляемого годами, кварталами, месяцами и днями, а также указанием на событие, которое должно наступить или произойти, либо действие, которое должно быть совершено. Сроки совершения действий участниками отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах, устанавливаются НК РФ применительно к каждому такому действию.

В пункте 2 ст. 314 ГК РФ установлено, что в случаях, когда обязательство не предусматривает срок его исполнения и не содержит условия, позволяющие определить этот срок, а равно и в случаях, когда срок исполнения обязательства определен моментом востребования, обязательство должно быть исполнено в течение семи дней со дня предъявления кредитором требования о его исполнении, если обязанность исполнения в другой срок не предусмотрена законом, иными правовыми актами, условиями обязательства или не вытекает из обычаев либо существа обязательства.

Подобных норм в законодательстве о налогах не предусмотрено. Некоторую аналогию можно провести только с налоговым уведомлением (п. 2 – 4 ст. 52 НК РФ), которое должно направляться налоговым органом не позднее 30 рабочих дней до наступления срока платежа (обычно налогоплательщикам – физическим лицам по поимущественным налогам). В соответствии с п. 4 ст. 57 НК РФ в случаях, когда расчет суммы налога производится налоговым органом, обязанность по уплате налога возникает не ранее даты получения налогового уведомления. Пункт 6 ст. 58 НК РФ устанавливает, что налогоплательщик обязан уплатить налог в течение одного месяца со дня получения налогового уведомления, если более продолжительный период времени для уплаты налога не указан в этом налоговом уведомлении.

Срок уплаты налога предусмотрен для любого налога и обычно устанавливается по окончании (по итогам) налогового периода. Например, в силу п. 1 ст. 363 НК РФ транспортный налог подлежит уплате налогоплательщиками – физическими лицами в срок не позднее 1 декабря года, следующего за истекшим налоговым периодом.

Впрочем, в ранее действовавшем законодательстве срок уплаты налога мог устанавливаться и до истечения (и даже до начала) налогового периода. Так, в п. 6 ст. 4 Закона Нижегородской области от 24 ноября 1998 г. № 19–З «О едином налоге на вмененный доход» (утратил силу) было предусмотрено, что уплата ЕНВД налогоплательщиками производится ежемесячно путем авансового платежа в размере 100 % месячной суммы единого налога в срок не позднее 20 числа текущего месяца за будущий месяц. В ст. 9 Законе Нижегородской области «О транспортном налоге» (в редакции, действовавшей до 1 января 2010 г.) была установлена обязанность физических лиц по уплате 100 % авансового платежа по транспортному налогу не позднее 1 августа текущего года (с возможностью последующего перерасчета по окончании года). Следует отметить, что в ряде актов высших судебных органов (в т.ч. Постановление Президиума ВС РФ от 11 мая 2005 г. № 32пв04, Определения ВС РФ от 31 марта 2004 г. № 58Г042, от 29 марта 2006 г. № 64Г063 и от 17 мая 2006 г. № 47Г0618) подобный способ установления сроков уплаты транспортного налога был признан не соответствующим НК РФ.

Примечательно и то, что полная уплата некоторых налогов до истечения налогового периода ранее была предусмотрена и на федеральном уровне. Например, в ст. 17 Закона РФ «О плате за землю» была установлена обязанность по полной выплате налога земельного налога в течение налогового периода – равными долями не позднее 15 сентября и 15 ноября. Данное регулирование являлось рудиментом исторических особенностей данного налога. Исходя из позиции коллегии Наркомфина в 1919 году в отношении основ налоговой реформы, необходимо приближение сроков взимания налога к срокам получения доходов плательщиками налога[980]. Соответственно, осенние сроки уплаты земельного налога были приближены к периоду сбора и продажи урожая.

Современные примеры. В соответствии с п. 2 ст. 432 НК РФ для уплаты фиксированного платежа по страховым взносам самозанятыми физическими лицами срок установлен, как не позднее 31 декабря текущего календарного года. При этом, налоговым периодом по страховым взносам (обозначен, как расчетный период) в соответствии со ст. 423 НК РФ признается календарный год. Соответственно, за 2018 год, самозанятые физические лица с учетом положений п. 1 ст. 430 НК РФ, упрощенно говоря, должны уплатить фиксированный платеж в размере 32 385 руб. не позднее 31 декабря 2017 г. Срок уплаты налога, взимаемого в связи с применением ПСН, также установлен в п. 2 ст. 346.51 НК РФ еще до окончания налогового периода в виде авансового платежа.

В соответствии с п. 2 ст. 57 НК РФ при уплате налога, сбора, страховых взносов с нарушением срока уплаты налогоплательщик (плательщик сбора, плательщик страховых взносов) уплачивает пени (ст. 75 НК РФ). В случае пропуска налогоплательщиком срока уплаты налога у налоговых органов возникает право взыскать налог, а также соответствующую сумму пени принудительно (ст. 46 – 48 НК РФ), с возможным применением приостановления операций по счетам в банках организаций и индивидуальных предпринимателей (ст. 76 НК РФ) и ареста имущества налогоплательщика – организации (ст. 77 НК РФ).

Примечательно то, что по сведениям, приводимым рядом зарубежных авторов, с точки зрения ЕСПЧ, если право собственности рассматривать, как совокупность прав, того факта, что собственник лишается одного из них, обычно бывает недостаточно, чтобы утверждать, что он лишился права собственности: скорее речь идет о контроле за использованием собственности. Но любой контроль за использованием собственности должен иметь законную цель (способствовать достижению «общего интереса»), быть законным и соответствовать правилу «справедливого баланса». Полномочия по обеспечению уплаты налогов являются не отдельной мерой, а особым аспектом права государства на контроль за использованием собственности[981]. Таким образом, и при приостановления операций по счетам в банках и при аресте имущества еще не происходит лишения налогоплательщика права собственности – речь идет о контроле за ее использованием плательщиком, не позволяющим без разрешения государства произвести ее отчуждение и сделать затруднительным взыскание налога.

Следует отметить, что согласно п. 1 ст. 45 НК РФ налогоплательщик вправе исполнить обязанность по уплате налога досрочно. Никаких положительных правовых последствий для налогоплательщика, заранее уплатившего налог, действующее законодательство не предусматривает. Однако это не означает, что они вообще невозможны. Так, в силу п. 2 ст. 6 Федерального закона от 31 июля 1998 г. № 148–ФЗ «О едином налоге на вмененный доход для определенных видов деятельности» (утратил силу с 1 января 2003 г.) уплата единого налога производилась ежемесячно путем осуществления авансового платежа в размере 100 % суммы единого налога за календарный месяц. Налогоплательщик мог произвести уплату единого налога путем авансового перечисления суммы единого налога за 3, 6, 9 или 12 месяцев. В этом случае сумма единого налога, подлежащая уплате налогоплательщиком, уменьшалась соответственно на 2, 5, 8 и 11 %.

В пункте 1 ст. 58 НК РФ установлено, что уплата налога производится разовой уплатой всей суммы налога либо в ином порядке, предусмотренном НК РФ и другими актами законодательства о налогах и сборах. «Иной порядок» применяется достаточно часто. Например, в силу п. 1 ст. 174 НК РФ уплата НДС, по общему правилу, производится по итогам каждого налогового периода равными долями не позднее 25–го числа каждого из трех месяцев, следующего за истекшим налоговым периодом. Соответственно, НДС обычно уплачивается по итогам налогового периода (квартала) тремя равными долями в следующем квартале.

Если налог является разовым, то в отсутствие налогового периода срок его уплаты (если налогоплательщик уплачивает его самостоятельно) может исчисляться либо от момента появления объекта налогообложения, либо от момента истребования налога налоговым органом (естественно, следующим за моментом появления объекта налогообложения). Так, в ст. 7 Закона РФ от 18 октября 1991 г. № 17591 «О дорожных фондах в Российской Федерации» (в настоящее время утратил силу) был установлен налог на приобретение автотранспортных средств (отменен с 1 января 2001 г.). В соответствии с п. 78 Инструкции о порядке исчисления и уплаты налогов, поступающих в дорожные фонды, утвержденной Приказом МНС России от 4 апреля 2000 г. № 59 (в настоящее время не применяется), налогоплательщики были обязаны уплатить налог на приобретение транспортных средств по месту регистрации или перерегистрации автотранспортного средства в течение пяти дней со дня перехода к ним права собственности на автотранспортные средства. В силу п. 5 и 6 ст. 5 Закона РФ от 12 декабря 1991 г. № 20201 «О налоге с имущества, переходящего в порядке наследования или дарения» (отменен с 1 января 2006 г.), уплата налога производилась плательщиком на основании платежного извещения, вручаемого ему налоговым органом. Физические лица, проживающие в Российской Федерации, обязаны были уплатить налог не позднее трехмесячного срока со дня вручения им платежного извещения.

Если же налог удерживается и перечисляется налоговым агентом, то законодатель может как предусматривать, так и не предусматривать налоговый период. Например, в ст. 5 Федерального закона от 21 июля 1997 г. № 120–ФЗ «О налоге на покупку иностранных денежных знаков и платежных документов, выраженных в иностранной валюте» (утратил силу с 1 января 2003 г.) было

---

[980] Советская экономика в 1917 – 1920 гг. / под ред. Марковича Н.Я. – М., 1976. – С. 396.

[981] *Харрис Д., О'Бойл М., Уорбрик К. и др.* Право Европейской конвенции по правам человека. – М., 2017. – С. 1176, 1177, 1188, 1198.

предусмотрено, что налог удерживается кредитными организациями из выплат и перечисляется в бюджет не позднее дня, следующего за днем удержания налога. В силу п. 6 ст. 226 НК РФ налоговые агенты по НДФЛ обязаны перечислять суммы исчисленного и удержанного налога не позднее дня, следующего за днем выплаты налогоплательщику дохода. В то же время, на основании ст. 163 НК РФ, как для налогоплательщиков, так и для налоговых агентов по НДС установлен налоговый период – квартал, а налог следует уплачивать (перечислять) по итогам налогового периода (ст. 174 НК РФ). В этом смысле налоговый агент по НДФЛ напоминает плательщика разового налога со сроком уплаты – следующий день после дня осуществления выплат.

По ряду налогов, имеющих длительные налоговые периоды, законодатель иногда делит налоговый период на несколько частей – **отчетные периоды** (п. 1 ст. 55 НК РФ) и может установить обязанность по уплате **авансовых платежей** (предварительных платежей по налогу – п. 3 ст. 58 НК РФ) и по представлению расчетов авансовых платежей (п. 1 ст. 80 НК РФ). В Постановлениях Президиума ВАС РФ от 26 июля 2011 г. № 2081/11 и № 2647/11 разъяснено, что авансовый платеж представляет собой часть налога, уплачиваемого в течение соответствующего налогового периода. Отчетные периоды и авансовые платежи установлены, например, по налогам на прибыль (ст. 285, 286 НК РФ) и на имущество (ст. 379, 382 НК РФ) организаций. Налоговый период по указанным налогам – календарный год, а отчетные – первый квартал, полугодие и девять месяцев календарного года. Для авансовых платежей устанавливаются собственные сроки уплаты, а по итогам налогового периода налог следует доплатить, если он уплачен авансовыми платежами в недостаточном размере (либо можно вернуть, если он уплачен авансовыми платежами в излишнем размере). В Определении КС РФ от 9 апреля 2001 г. № 82О разъяснено, что внесение платежей до истечения налогового периода не противоречит общим началам налогового законодательства.

Для страховых взносов, законодатель, пытаясь обосновать их особую природу, вводит собственные обозначения элементов, никак не меняющие их суть. В частности, в силу ст. 423 НК РФ для страховых взносов расчетным периодом признается календарный год; отчетными периодами признаются первый квартал, полугодие, девять месяцев календарного года.

Авансовые платежи в принципе могут иметь так называемый **оценочный характер**, т.е. определяться не на основании реальных результатов деятельности, а при оценке иных показателей (например – величины налога за предшествовавший налоговый (отчетный) период), либо даже прямо закрепляться в законе, как фиксированная величина. Определение оценочных авансовых платежей следовало из п. 20 Постановления Пленума ВАС РФ от 28 февраля 2001 г. № 5 «О некоторых вопросах применения части первой Налогового кодекса Российской Федерации» (утратил силу): такой авансовый платеж исчисляется не по итогам отчетного периода и не на основе налоговой базы, определяемой в соответствии со статьями 53 и 54 НК РФ. Сходным образом такой авансовый платеж неявно выделен в п. 14 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. № 57: это платеж, исчисляемый не на основе налоговой базы, определяемой в соответствии со ст. 53 и 54 НК РФ и, соответственно, не отражающей реальные финансовые результаты деятельности налогоплательщика.

Современный вариант оценочных авансовых платежей установлен, например, в п. 8, 9 ст. 227 НК РФ для индивидуальных предпринимателей, уплачивающих НДФЛ. Эти платежи исчисляются на текущий год налоговым органом, как правило, исходя из облагаемого дохода предпринимателя за предыдущий год. Авансовые платежи уплачиваются налогоплательщиком на основании налоговых уведомлений: за январь – июнь – не позднее 15 июля текущего года в размере половины годовой суммы авансовых платежей; за июль – сентябрь – не позднее 15 октября текущего года в размере одной четвертой годовой суммы авансовых платежей; за октябрь – декабрь – не позднее 15 января следующего года в размере одной четвертой годовой суммы авансовых платежей.

В плане правовой природы оценочных авансовых платежей представляет интерес позиция А.В. Красюкова: их существование объясняется потребностью государства в регулярном покрытии публичных расходов, но они идут вразрез с принципом экономической обоснованности[982]. Тем не менее, поскольку по итогам налогового периода точный размер налога становится известен, а излишне уплаченная сумма оценочных авансовых платежей может быть возвращена, нарушение принципа экономической обоснованности (справедливости) налога, если и есть, то является вероятностным и временным. С этой же точки зрения имеется временное нарушение принципа экономической обоснованности налога, например, в НДС «по отгрузке», то есть в обязанности уплачивать данный налог только по факту отгрузки товара, не дожидаясь оплаты (п. 1 ст. 167 НК РФ). По всей видимости, законодатель считает, что оплата за товар, исходя из разумных условий сделки, поступит от покупателя в обозримом будущем, а если тот откажется платить – поставщик сможет принудительно взыскать оплату в государственном суде.

В настоящее время каких–либо принципиальных правовых последствий квалификации авансового платежа в качестве оценочного, либо с реальных результатов деятельности, не имеется. В соответствии с п. 3 ст. 58 НК РФ в случае уплаты авансовых платежей в более поздние по сравнению с установленными законодательством о налогах и сборах сроки на сумму несвоевременно уплаченных авансовых платежей, как и на сумму налога, начисляются пени (ст. 75 НК РФ). Соответствующее разъяснение содержится в п. 14 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. № 57. По мнению Суда, порядок исчисления пеней не ставится в зависимость от того, уплачиваются ли соответствующие авансовые платежи в течение или по итогам отчетного периода, исчисляются ли они на основе налоговой базы, определяемой в соответствии со ст. 53 и 54 НК РФ и отражающей реальные финансовые результаты деятельности налогоплательщика. Пени за неуплату в установленные сроки авансовых платежей по налогам подлежат исчислению до даты их фактической уплаты или в случае их неуплаты – до момента наступления срока уплаты соответствующего налога. Если по итогам налогового периода сумма исчисленного налога оказалась меньше сумм авансовых платежей, подлежавших уплате в течение этого налогового периода, судам необходимо исходить из того, что пени, начисленные за неуплату указанных авансовых платежей, подлежат соразмерному уменьшению. Данный порядок надлежит применять и в случае, если сумма авансовых платежей по налогу, исчисленных по итогам отчетного периода, меньше суммы авансовых платежей, подлежавших уплате в течение этого отчетного периода.

Таким образом, в настоящее время за несвоевременную уплату авансовых платежей любого вида (оценочных, с реальных результатов деятельности и т.д.) начисляются пени. Однако, в силу п. 3 ст. 58 НК РФ нарушение порядка исчисления и (или) уплаты авансовых платежей не может рассматриваться в качестве основания для привлечения лица к ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах. В частности, при неуплате авансовых платежей не может быть применен штраф по ст. 122 НК РФ. Подобный подход был применен в Определении ВС РФ от 18 апреля 2018 г. № 305КГ1720241 и к страховым взносам, урегулированным в проверяемом периоде вне НК РФ. По мнению Суда, штраф за неуплату страховых взносов за второй квартал 2016 года неприменим.

Примечательно то, что в гражданско–правовых отношениях также допускается истребование неустойки, начисленной на «промежуточные» периодические платежи. Так, в Обзоре судебной практики Верховного Суда Российской Федерации № 3 (2016) (утв. Президиумом ВС РФ 19 октября 2016 г., в соответствующей части сделана ссылка на Определение ВС РФ от 15 августа 2016 г. № 305ЭС164576) разъяснено, что условие договора оказания услуг по передаче электрической энергии, предусматривающее начисление неустойки на случай просрочки внесения заказчиком платежей, подлежащих уплате до окончания расчетного периода, не противоречит законодательному регулированию соответствующих обязательств и является действительным.

Следует учесть, что момент возникновения обязанности по уплате налога и срок уплаты налога – вообще говоря, разные моменты времени. Интересный подход к данной проблеме дан в п. 6 Обзора судебной практики по вопросам, связанным с участием уполномоченных органов в делах о банкротстве и применяемых в этих делах процедурах банкротства (утв. Президиумом ВС РФ 20 декабря 2016 г.), ранее – в п. 8 Постановления Пленума ВАС РФ от 22 июня 2006 г. № 25 (отменен): объект налогообложения как совокупность налогозначимых операций (фактов) является сформировавшимся к моменту окончания налогового периода. При этом он формируется применительно не к отдельным финансово-хозяйственным операциям или иным имеющим значение для налогообложения фактам, а к совокупности соответствующих операций (фактов), совершенных (имевших место) в течение налогового периода. Это означает, что возникновение обязанности по уплате налога определяется наличием объекта налогообложения и налоговой базы, а не наступлением последнего дня срока, в течение которого соответствующий налог должен быть исчислен и уплачен. Таким образом, моментом возникновения обязанности по уплате налога является день окончания налогового периода, а не день представления налоговой декларации или день окончания срока уплаты налога.

Применительно к НДС подобное разъяснение дано в п. 11 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 мая 2014 г. № 33: по смыслу взаимосвязанных положений п. 1 ст. 38, п. 1 ст. 54 и подп. 1 п. 1 ст. 146 НК РФ объект налогообложения формирует совокупность совершенных в течение налогового периода финансово–хозяйственных операций по реализации товаров (работ, услуг). В Определении КС РФ от 24 марта 2015 г. № 540–О отмечается, что федеральный законодатель, имея дискреционные полномочия в выборе правовых средств, при осуществлении оспариваемого налогового регулирования исходил из того, что датой возникновения обязанности по уплате НДС, размер которого определяется с учетом заявленных налоговых вычетов, является дата окончания налогового периода, а не дата представления налоговой декларации.

---

[982] Бюджетное и налоговое правовое регулирование: единство и дифференциация. / под ред. М.В. Карасевой. – М., 2012. – С. 139.

В Постановлении Президиума ВАС РФ от 24 апреля 2012 г. № 17331/11 разъяснено, что датой возникновения обязанности по уплате налога является дата окончания налогового периода; по налогам, налоговый период по которым состоит из нескольких отчетных периодов, по итогам которых уплачиваются авансовые платежи, при решении вопроса о квалификации требований во внимание также принимаются и даты окончания отчетных периодов. Конкретизация данной позиции произведена в Постановлении Президиума ВАС РФ от 25 ноября 2008 г. № 10431/08: применительно к обязательному платежу, налоговым (расчетным) периодом для которого являлся I квартал 2006 г., Суд признал, что обязанность по его уплате возникла 1 апреля 2006 г., то есть на следующий день после окончания налогового периода. Впоследствии подход скорректирован в Постановлении Президиума ВАС РФ от 3 июля 2012 г. № 2941/12: обязанность по уплате НДС за IV квартал 2008 г., с точки зрения Суда, возникла 31 декабря 2008 г. (дата окончания налогового периода).

Совокупность указанных правовых позиций высших судебных органов позволяет утверждать, что в качестве даты окончательного возникновения обязанности по уплате налога корректнее считать дату, следующую после даты окончания налогового периода. Действительно, если считать, что 31 декабря некоторого года – это дата возникновения обязанности по уплате, например, НДФЛ, то не вполне понятно, в какой именно момент в указанную дату возникает данная обязанность и как квалифицировать доход, полученный именно в эту дату. Скорее всего, ВАС РФ имел ввиду, что обязанность по уплате налога возникает в момент истечения налогового периода (т.е. в 24–00 даты окончания налогового периода, либо в 00–00 даты, следующей после даты окончания налогового периода), а разночтения связаны только с тем, что ст. 6.1 НК РФ формально не предусматривает отрезков времени, меньших, чем один день. С учетом положений ч. 3 ст. 4 Федерального закона от 3 июня 2011 г. № 107ФЗ «Об исчислении времени» время календарного дня исчисляется часами, минутами и секундами. За начало календарного дня принимается момент времени, соответствующий 00 часам 00 минутам 00 секундам. За окончание календарного дня принимается момент времени, соответствующий 24 часам 00 минутам 00 секундам.

Определенно, данный подход может быть применен только для периодических налогов. Для разовых налогов датой (моментом) возникновения обязанности по уплате налога является дата (момент) возникновения объекта налога в деятельности налогоплательщика. С этой точки зрения говорить о досрочной уплате налога налогоплательщиком (п. 1 ст. 45 НК РФ), очевидно, можно только тогда, когда обязанность по уплате налога уже существует (то есть только после появления объекта налогообложения). В некоторой степени такая позиция подтверждается в упомянутом Определении ВС РФ от 26 сентября 2017 г. № 305КГ176981 (процитировано в Обзоре судебной практики ВС РФ № 5 (2017), утв. Президиумом ВС РФ 27 декабря 2017 г.).

В плане рассмотрения срока уплаты налога следует упомянуть правовую позицию КС РФ, изложенную в Определениях от 5 февраля 2004 г. № 69О, от 8 июня 2004 г. № 229О. В ст. 5 Закона РФ от 18 октября 1991 г. № 17591 «О дорожных фондах в Российской Федерации» (в настоящее время утратил силу) был установлен налог на пользователей автомобильных дорог, исчисляемый как процент от выручки от реализации товаров (работ, услуг). Отменив данный налог с 1 января 2003 г., законодатель учел, что выручка от реализации может поступить налогоплательщику и после указанной даты. Для этой ситуации законодатель предусмотрел в специальном законе обязанность по уплате этого налога, несмотря на его формальную отмену. КС РФ сделал вывод, что срок уплаты этого налога после 1 января 2003 г. для определенной категории налогоплательщиков в законе не указан, но уплата налога должна осуществляться в сроки, установленные законодательством о налогах и сборах, а именно по мере получения оплаты за отгруженные товары, выполненные работы либо оказанные услуги. Иными словами, Суд посчитал, что срок уплаты этого налога в отсутствие иного регулирования соответствует моменту формирования объекта налогообложения (что для периодических налогов, по всей видимости, означало бы следующий день после окончания налогового периода).

Таким образом, можно предположить, что в отсутствие специально определенного в законодательстве срока уплаты налога он презюмируется, как следующий день после окончания налогового периода (для разовых налогов – следующий день совершения облагаемого действия). Однако, представляется, что пока преждевременно делать вывод о существовании такой презумпции в налоговом праве; хотя и не исключено, что со временем она будет признана или прямо установлена.

Подобным образом была разрешена проблема «последнего налогового периода» в упомянутом Определении ВС РФ от 15 июня 2017 г. № 305ЭС171599 (процитировано в Обзоре судебной практики ВС РФ № 4 (2017), утв. Президиумом ВС РФ 15 ноября 2017 г.). Однако для случая ликвидации организации очевидно, что «следующего» для после последнего налогового периода ее существования просто нет, так как уже нет самой организации. Соответственно, уплата налога за последний налоговый период здесь должна быть осуществлена в последний день такого налогового периода.

Интересно то, что законодатель иногда может вводить в порядок исчисления налога обязательное округление его элементов, либо суммы (например – до целых рублей). Очевидно, что такая обязанность налогоплательщика может иметь место только тогда, когда она прямо установлена в законе, поскольку округление в большую сторону фактически означает дополнительное (хотя и незначительное) налоговое бремя. В Решении ВАС РФ от 20 августа 2012 г. № 8116/12 было констатировано, что в соответствующем периоде времени порядок исчисления налога с применением округления стоимостных показателей был установлен НК РФ непосредственно для определения налоговой базы по НДФЛ (п. 4 ст. 225 НК РФ) и ЕНВД (п. 11 ст. 346.29 НК РФ), для УСН такого порядка исчисления налога НК РФ не предусмотрено. На этом основании Суд признал оспариваемые положения Приказа Минфина РФ не соответствующими НК РФ.

Следует отметить, что для случая исчисления налога налоговым органом и направления плательщику налогового уведомления в п. 6 ст. 52 НК РФ в качестве общей нормы установлено, что сумма налога исчисляется в полных рублях. Сумма налога менее 50 копеек отбрасывается, а сумма налога 50 копеек и более округляется до полного рубля.

Поскольку потенциально налог может быть исчислен налогоплательщиком в ошибочной сумме, существенное значение имеет п. 1 ст. 54 НК РФ: при обнаружении ошибок (искажений) в исчислении налоговой базы, относящихся к прошлым налоговым (отчетным) периодам, в текущем налоговом (отчетном) периоде перерасчет налоговой базы и суммы налога производится за период, в котором были совершены указанные ошибки (искажения). В случае невозможности определения периода совершения ошибок (искажений) перерасчет налоговой базы и суммы налога производится за налоговый (отчетный) период, в котором выявлены ошибки (искажения). Налогоплательщик вправе провести перерасчет налоговой базы и суммы налога за налоговый (отчетный) период, в котором выявлены ошибки (искажения), относящиеся к прошлым налоговым (отчетным) периодам, также и в тех случаях, когда допущенные ошибки (искажения) привели к излишней уплате налога.

На первый взгляд, указанные положения содержат определенные противоречия. В частности, они, казалось бы, не ограничены каким–либо сроком (в т.ч. в текущем году можно исправить ошибку, в действительности допущенную 10 лет назад). Однако очевидно, что это не так, поскольку определенными сроками ограничены как контрольные полномочия налоговых органов, так и право налогоплательщика на возврат налога из бюджета. Толкование приведенных норм содержится в Определении ВС РФ от 19 января 2018 г. № 305КГ1714988 (процитировано в Обзоре судебной практики ВС РФ № 2 (2018), утв. Президиумом ВС РФ 4 июля 2018 г.): в последнем случае ошибка (искажение) в определении налоговой базы и суммы налога не приводит к нарушению интересов казны. Соответственно, исправление такой ошибки (искажения) не посредством подачи уточненной декларации за предыдущий налоговый период, а посредством отражения исправленных сведений в текущей налоговой декларации признается допустимым. При этом предполагается, что к моменту исправления ошибки (подачи налоговой декларации) не истек установленный ст. 78 НК РФ трехлетний срок возврата (зачета) переплаты, учитывая, что лишь в течение указанного срока налогоплательщик вправе распоряжаться соответствующей суммой излишне уплаченного в бюджет налога.

Порядок уплаты налога может быть определен как последовательность действий налогоплательщика или иного лица, в результате осуществления которой налог считается уплаченным. Порядок уплаты налога может быть отнесен к одной из двух групп: самостоятельная уплата налога налогоплательщиком и прочие (несамостоятельные) варианты прекращения обязанности по уплате налога (удержание налога налоговым агентом, принудительное взыскание налога и др.).

В силу п. 1 ст. 45 НК РФ налогоплательщик обязан самостоятельно исполнить обязанность по уплате налога, если иное не предусмотрено законодательством о налогах и сборах. В Постановлении Президиума ВАС РФ от 29 марта 2005 г. № 13592/04 разъяснено, что данная норма подразумевает добровольное перечисление денежных средств в счет уплаты соответствующих налогов и сборов по собственной инициативе.

С учетом позиции А.В. Порохова, налогоплательщик как обязанная сторона налогового обязательства обязан передать (или претерпеть за свой счет передачу) в собственность государства деньги (или имущество – при натуральной форме уплаты налога) в форме налога и совершить все необходимые для этого и истребуемые по налоговому закону формально определенные юридические действия[983].

---

[983] *Порохов Е.В.* Налоговая обязанность. Налоговая правосубъектность. // Очерки налогово–правовой науки современности. – Москва–Харьков, 2013. – С. 294.

Соответственно, при самостоятельной уплате налога налогоплательщик не позднее установленного срока уплачивает налог через банк в наличной или в безналичной форме (однократно полной суммой по итогам налогового периода или иным способом – в том числе по частям авансовыми платежами с возможным последующим перерасчетом по итогам налогового периода). Особый вариант самостоятельной уплаты налога, в соответствии с подп. 3 п. 3 ст. 45, п. 4 ст. 58 НК РФ – внесение физическим лицом в кассу местной администрации либо в организацию федеральной почтовой связи наличных денежных средств для их перечисления в бюджетную систему Российской Федерации на соответствующий счет Федерального казначейства.

Определенную специфику также имеет самостоятельная уплата налога с лицевых счетов – в этом случае (подп. 2 п. 3 ст. 45 НК РФ) налог считается уплаченным с момента отражения на лицевом счете организации, которой открыт лицевой счет, операции по перечислению соответствующих денежных средств в бюджетную систему Российской Федерации. Поскольку такие счета в силу п. 2 ст. 11 НК РФ, как правило, открываются в органах Федерального казначейства (иных органах, осуществляющих открытие и ведение лицевых счетов) в соответствии с бюджетным законодательством Российской Федерации, то данная норма ст. 45 НК РФ фактически предусмотрена для самостоятельной уплаты налога бюджетными организациями. Сама же уплата налога таким плательщиком в бюджетную систему по существу сводится к перераспределению уже имеющихся в бюджетной системе публичных средств между различными учетными счетами (хотя на расчетном счете в ЦБ РФ, где собственно и находятся публичные денежные средства, может ничего не измениться). Не исключено, что средства, выделенные публично–правовым образованием на лицевой счет «своей» бюджетной организации, после уплаты ей налога полностью, либо частично останутся в собственности того же публично–правового образования.

Для прочих (несамостоятельных) способов прекращения обязанности по уплате налога как таковой уплаты налога налогоплательщиком не происходит, но налог считается уплаченным с определенного момента времени.

В частности, в п. 1 ст. 45 НК РФ установлено, что обязанность по уплате налога на прибыль организаций по консолидированной группе налогоплательщиков исполняется ответственным участником этой группы, если иное не предусмотрено НК РФ. Соответственно, обязанность по уплате налога некоторой организации, состоящей в КГН, но не являющейся ответственным участником КГН, исполняется ответственным участником КГН.

Если налог принудительно взыскивается с налогоплательщика за счет денежных средств или иного имущества в порядке, предусмотренном ст. 46 – 48 НК РФ, то обязанность по уплате налога считается исполненной с момента фактического получения публично–правовым образованием денежных средств (в том числе от реализации имущества – п. 6 ст. 47, п. 6 ст. 48 НК РФ) и погашения ими обязанности по уплате налога. В силу подп. 5 п. 3 ст. 45 НК РФ, если обязанность по исчислению и удержанию налога из денежных средств налогоплательщика возложена в соответствии с НК РФ на налогового агента, обязанность налогоплательщика по уплате налога считается исполненной со дня удержания налога налоговым агентом.

Может иметь место предварительное внесение денежных средств в бюджетную систему, в т.ч. в счет будущей уплаты налога плательщиком. В частности, в силу п. 1 ст. 45.1 НК РФ единым налоговым платежом физического лица признаются денежные средства, добровольно перечисляемые в бюджетную систему Российской Федерации на соответствующий счет Федерального казначейства налогоплательщиком – физическим лицом в счет исполнения обязанности по уплате транспортного налога, земельного налога и (или) налога на имущество физических лиц. Другой пример – в соответствии с п. 4 ст. 78 НК РФ допустим зачет суммы излишне уплаченного налога в счет предстоящих платежей налогоплательщика по этому или иным налогам.

Соответственно, обязанность налогоплательщика по уплате налога считается выполненной (подп. 4 п. 3 ст. 45 НК РФ) со дня вынесения налоговым органом решения о зачете сумм излишне уплаченных (ст. 78 НК РФ) или излишне взысканных (ст. 79 НК РФ) налогов в счет погашения задолженности по этому налогу. Данное решение может быть вынесено как по заявлению налогоплательщика, так и без такого заявления (п. 5 ст. 78 НК РФ). Кроме того, обязанность налогоплательщика по уплате налога также считается выполненной (подп. 8 п. 3 ст. 45 НК РФ) со дня принятия налоговым органом в соответствии со ст. 45.1 НК РФ решения о зачете суммы единого налогового платежа физического лица в счет исполнения обязанности налогоплательщика – физического лица по уплате транспортного налога, земельного налога и (или) налога на имущество физических лиц. Но поскольку для реализации подобного способа уплаты налога необходимо специальное решение налогового органа, более верным является его отнесение к несамостоятельным способам.

Как правило, уплата налога через зачет предполагает, что на сумму недоимки до момента принятия решения о зачете продолжают начисляться пени. В Постановлении Президиума ВАС РФ от 20 ноября 2012 г. № 9334/12 отмечается, что НК РФ не содержит положений, согласно которым обязанность по уплате налога считается исполненной не на момент принятия решения о зачете, а на более раннюю дату.

В особенной части НК РФ также могут быть предусмотрены специальные варианты прекращения обязанности по уплате налога (например, погашение недоимки путем возмещения (зачета) косвенного налога – п. 4 ст. 176, п. 9 ст. 176.1, п. 2 ст. 203, п. 6 ст. 203.1 НК РФ).

Еще пример – в ст. 74 НК РФ урегулирован институт поручительства (хотя и практически не применяемый). В п. 2, 4 указанной статьи установлено, что в силу поручительства поручитель обязывается перед налоговыми органами исполнить в полном объеме обязанность налогоплательщика по уплате налогов, если последний не уплатит в установленный срок причитающиеся суммы налога и соответствующих пеней. По исполнении поручителем взятых на себя обязательств в соответствии с договором к нему переходит право требовать от налогоплательщика уплаченных им сумм. Таким образом, при уплате налогов поручителем за налогоплательщика денежные средства поступают в бюджет, обязанность налогоплательщика по уплате налога прекращается (обычно трансформируется в обязанность по уплате сумм поручителю). Сходным образом действует банковская гарантия (ст. 74.1, подп. 2 п. 2 ст. 176.1, п. 2 ст. 184, п. 11 ст. 204 НК РФ) и гарантия управляющей компании, предоставившей поручительство налогоплательщику – резиденту ТОР (подп. 3 п. 2 ст. 176.1 НК РФ).

Кроме того, согласно ст. 59 НК РФ безнадежная задолженность по налогам (в т.ч. страховым взносам) может быть списана налоговым органом, что также прекращает обязанность по уплате налога (но не в порядке уплаты налога). Как вариант – в силу п. 9 ст. 142 Федерального закона от 26 октября 2002 г. № 127–ФЗ «О несостоятельности (банкротстве)» в процедуре конкурсного производства требования кредиторов, не удовлетворенные по причине недостаточности имущества должника, считаются погашенными. Таким образом, задолженность по налогам физического лица – банкрота может быть погашена, т.е. соответствующая обязанность прекратиться. Соответственно, в подп. 2, 2.1 п. 1 ст. 59 НК РФ установлено, что безнадежной к взысканию признается недоимка, взыскание которой оказалось невозможным в т.ч. в случае признания банкротом индивидуального предпринимателя (гражданина) в соответствии с Федеральным законом «О несостоятельности (банкротстве)» – в части недоимки, не погашенной по причине недостаточности имущества должника. У юридического лица – банкрота обязанность по уплате налога тоже прекратиться, но в силу п. 3 ст. 149 указанного Федерального закона определение арбитражного суда о завершении конкурсного производства является основанием для внесения в ЕГРЮЛ записи о ликвидации должника.

Интересно то, что обязанность физического лица – банкрота по уплате налогов может и не прекратиться. В п. 28 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июня 2011 г. № 51 «О рассмотрении дел о банкротстве индивидуальных предпринимателей» указано, что в случаях, когда при рассмотрении дела о банкротстве будут установлены признаки преднамеренного или фиктивного банкротства либо иные обстоятельства, свидетельствующие о злоупотреблении должником своими правами и ином заведомо недобросовестном поведении в ущерб кредиторам (принятие на себя заведомо не исполнимых обязательств, предоставление банку заведомо ложных сведений при получении кредита, сокрытие или умышленное уничтожение имущества, вывод активов, неисполнение указаний суда о предоставлении информации и т.п.), суд вправе в определении о завершении конкурсного производства указать на неприменение в отношении данного должника правила об освобождении от исполнения обязательств (ст. 10 ГК РФ). В п. 12 Постановления Пленума ВС РФ от 13 октября 2015 г. № 45 «О некоторых вопросах, связанных с введением в действие процедур, применяемых в делах о несостоятельности (банкротстве) граждан», в свою очередь, разъяснено, что неисполнение должником обязанности по представлению отзыва и документов, равно как и сообщение суду недостоверных либо неполных сведений, может являться основанием для неприменения в отношении должника правила об освобождении от исполнения обязательств (абз. 3 п. 4 ст. 213.28 Закона о банкротстве).

Особый интерес представляет то, что ВАС РФ в данной ситуации делает ссылку на ст. 10 ГК РФ, то есть фактически подтверждает частичную актуальность в настоящее время доктрины «недобросовестного налогоплательщика» (Определение КС РФ от 25 июля 2001 г. № 138О) которая не охватывается концепцией налоговой выгоды (Постановление Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 г. № 53) в части исполнения (прекращения) обязанности по уплате налога.

Следует отметить, что в силу п. 6 ст. 213.28 Закона о банкротстве правила об освобождении от исполнения обязательств не применяются к требованиям о привлечении гражданина как контролирующего лица к субсидиарной ответственности. В Определении

КС РФ от 23 ноября 2017 г. № 2613О не признано несоответствующим Конституции РФ правовое регулирование, в соответствии с которым должник – физическое лицо, признанное банкротом, не было освобождено от исполнения требований ФНС России, вследствие того, что задолженность перед налоговым органом, включенная в реестр требований кредиторов должника, возникла в результате незаконных действий данного физического лица, выразившихся в уклонении от уплаты налогов с организации, директором которой он являлся, в особо крупном размере, что установлено вступившим в законную силу приговором суда.

Иногда законодатель особым образом регламентирует массовое списание уже сформировавшейся задолженности по налогам у некоторых категорий налогоплательщиков. В качестве примеров можно привести ст. 11, 12 Федерального закона от 28 декабря 2017 г. № 436ФЗ; п. 1 ст. 4 Федерального закона от 4 ноября 2014 г. № 347ФЗ; п. 1 ст. 4 Федерального закона от 21 ноября 2011 г. № 330ФЗ, п. 1 ст. 8 Федерального закона от 27 июля 2010 г. № 229ФЗ. Обычно для прекращения обязанности по уплате налогов, как и по ст. 59 НК РФ, требуется специальное решение налогового органа. На официальном уровне списание задолженности в соответствии с указанными нормативными актами (в т.ч. на основании Федерального закона от 28 декабря 2017 г. № 436ФЗ[984]) зачастую обозначаются, как налоговая амнистия.

Еще пример – в п. 28 Постановления Пленума ВС РФ от 17 ноября 2015 г. № 50 разъяснено, что имущественные требования и обязанности, неразрывно связанные с личностью гражданина (взыскателя или должника), в силу ст. 383 и 418 ГК РФ прекращаются на будущее время в связи со смертью этого гражданина либо в связи с объявлением его умершим. Вместе с тем, если имущественные обязанности, связанные с личностью должника–гражданина, не были исполнены при его жизни, в результате чего образовалась задолженность по таким выплатам, то правопреемство по обязательствам о погашении этой задолженности в случаях, предусмотренных законом, возможно. Например, согласно подп. 3 п. 3 ст. 44 НК РФ погашение задолженности умершего налогоплательщика–гражданина осуществляется его наследниками в отношении транспортного, земельного налогов, налога на имущество физических лиц в порядке, установленном гражданским законодательством (п. 3 ст. 14, ст. 15, подп. 3 п. 3 ст. 44 НК РФ). Возможность правопреемства в отношении иных налогов, а также различных сборов, включая государственную пошлину, не предусмотрена.

В принципе, не исключен и прямой отказ государства от полагающейся ему суммы налога путем принятия нормативного акта «с обратной силой», указанного в п. 4 ст. 5 НК РФ: отменяющего налог, снижающего размер ставок налога и т.д. Е.В. Порохов полагает, что теоретически налоговое обязательство может быть прекращено по инициативе управомоченной стороны – государства без исполнения со стороны налогоплательщика. Полномочиями по отказу от реализации права, как правило, наделяется государственный орган, который наделен исключительными полномочиями на установление и отмену налогов. А формой отказа выступает чаще всего закон[985].

При этом налоговое законодательство содержит ряд диспозитивных норм, которые дают возможность налогоплательщику требовать принятия индивидуального акта, позволяющего перенести срок уплаты конкретной суммы налога на более поздний, конкретно определенный момент времени.

В соответствии с п. 1 ст. 61 НК РФ **изменением срока уплаты налога** признается перенос установленного срока уплаты налога и сбора, в том числе ненаступившего, на более поздний срок. В НК РФ прямо предусматриваются три формы изменения срока уплаты налога (п. 3 ст. 61 НК РФ): отсрочка и рассрочка (ст. 64 НК РФ), инвестиционный налоговый кредит (ст. 66 НК РФ). По общему правилу, если срок уплаты налога изменен, на сумму налога не начисляются пени, но могут начисляться проценты (от 1/2 до 3/4 ставки рефинансирования ЦБ РФ, что несколько меньше ставки пени).

В статье 63 НК РФ предусмотрено, какие именно органы (в основном – налоговые и таможенные) вправе принимать решение об изменении срока уплаты налога (в зависимости от вида налога и бюджета, в который он должен быть зачислен). Если принято решение об изменении срока уплаты налога, то налогоплательщик правомерно не уплачивает налог, а сам налог на может быть взыскан до наступления момента, определенного в решении об изменении срока уплаты налога.

Правила НК РФ об изменении срока уплаты налога в общем случае распространяются также на начисленную на момент принятия решения сумму пени и на наложенные штрафы за налоговые правонарушения (п. 6 ст. 61 НК РФ). Следует отметить, что пеня за неуплату налога собственного срока уплаты не имеет, поскольку начисляется за каждый день просрочки уплаты налога. Срок уплаты пени, начисленной за определенный день, – следующий день. Штраф за налоговое правонарушение также не имеет собственного срока уплаты, но, поскольку соответствующая сумма может быть истребована только после вынесения налоговым оранном решения о привлечении к налоговой ответственности (п. 1 ст. 113 НК РФ) и вступления его в силу (п. 1 ст. 101.3 НК РФ), то вопрос об изменении срока уплаты наложенного штрафа может решаться именно с даты вступления решения в силу.

Приказом ФНС России от 16 декабря 2016 г. № ММВ78/683@ утвержден Порядок изменения срока уплаты налога, сбора, страховых взносов, а также пени и штрафа налоговыми органами.

Практика реального предоставления отсрочек (рассрочек, инвестиционных налоговых кредитов) по НК РФ пока была незначительной. Одна из причин – формулировка общего условия предоставления отсрочки (рассрочки) в п. 2 ст. 64 НК РФ: отсрочка или рассрочка по уплате налога может быть предоставлена заинтересованному лицу, финансовое положение которого не позволяет уплатить этот налог в установленный срок, однако имеются достаточные основания полагать, что возможность уплаты указанным лицом такого налога возникнет в течение срока, на который предоставляется отсрочка или рассрочка. Соответственно, поскольку отсрочка (рассрочка) в общем случае предоставляются, как максимум, на три года (п. 1 ст. 64 НК РФ), заинтересованное лицо должно доказать, что в течение этого периода у него определенно появятся средства на уплату отсроченного (рассроченного) налога. По всей видимости, доказать это в большинстве случаев непросто.

Интересно то, что Определением ВС РФ от 3 июля 2014 г. № АПЛ14244 (и соответствующим Решением ВС РФ от 25 февраля 2014 г. № АКПИ131297) отказано в признании частично недействительной Методики проведения анализа финансового состояния заинтересованного лица в целях установления угрозы возникновения признаков его несостоятельности (банкротства) в случае единовременной уплаты этим лицом налога, утвержденной Приказом Минэкономразвития РФ от 18 апреля 2011 г. № 175. Заявитель настаивал на том, что УФНС по Ярославской области на основании оспариваемых положений ему было отказано в предоставлении отсрочки по уплате местных и региональных налогов по причине отсутствия угрозы возникновения признаков несостоятельности (банкротства) в случае единовременной уплаты налогов.

Представляет интерес блок норм, введенных в НК РФ с 14 ноября 2017 г. Федеральным законом от 14 ноября 2017 г. № 323ФЗ. Теперь потенциально можно получить рассрочку уплаты налога и сбора, подлежащих уплате по результатам проведения налоговой проверки. Однако данное право может быть реализовано только в том случае, если заинтересованное лицо не обжаловало решение налогового органа. Данное нововведение подвергается определенной критике. Так, С.Г. Пепеляев полагает, что указанное нормативное регулирование фактически ограничивает право на судебную защиту[986]. Общедоступных сведений о практическом применении нового регулирования пока не имеется, за исключением, пожалуй, Определения КС РФ от 28 июня 2018 г. № 1635О, в котором описано дело, в рамках которого налогоплательщик предоставил банковскую гарантию для ее предъявления в налоговый орган для предоставления налогоплательщику отсрочки по уплате налогов на основании состоявшегося решения налогового органа.

Следует учитывать, что правила об изменении срока уплаты налога могут быть регламентированы не только в НК РФ, но и в иных федеральных законах. Так, в законах о федеральных бюджетах для определенных категорий налогоплательщиков или даже для отдельных лиц периодически предусматривается такой способ изменения срока уплаты налога, как **реструктуризация**. При этом реструктуризация может предусматривать не только отсрочку уплаты пени и штрафов, но и их списание при выполнении налогоплательщиком условий реструктуризации (что отсутствует в НК РФ). Обычно нормативные правовые акты о реструктуризации предоставляют полномочия по принятию соответствующего решения налоговым органам. То, что реструктуризация является разновидностью изменения срока уплаты налога, подтверждается в Постановлении Президиума ВАС РФ от 22 марта 2005 г. № 13054/04.

Например, в соответствии с п. 8 ст. 5 Федерального закона от 30 ноября 2011 г. № 371–ФЗ «О федеральном бюджете на 2012 год и на плановый период 2013 и 2014 годов» Правительство РФ было вправе провести в 2012 году реструктуризацию задолженности

---

[984] Списание долгов по налогам и страховым взносам (налоговая амнистия 2018). // URL: https://www.nalog.ru/rn77/taxation/amnesty2018/; *С. Киселев.* Налоговая амнистия 2018 года. // URL: https://www.kommersant.ru/doc/3570631

[985] *Порохов Е.В.* Теория налоговых обязательств: учебн. пособие. – Алматы, 2001. – С. 41.

[986] *Пепеляев С.Г.* Меньше споров – больше сборов. // Налоговед. – 2018. – № 1. – С. 4.

организаций оборонно–промышленного комплекса – исполнителей государственного оборонного заказа, включенных в перечень стратегических предприятий и организаций, по налогам, сборам, начисленным пеням и штрафам перед федеральным бюджетом, образовавшейся по состоянию на 1 сентября 2011 года, а также списание этих пеней и штрафов в случае досрочного погашения реструктурированной задолженности по налогам и сборам в порядке и на условиях, которые установлены Правительством Российской Федерации. В соответствии с п. 2 Постановления Правительства РФ от 10 декабря 2009 г. № 995 решение о такой реструктуризации задолженности по налогам, сборам, начисленным пеням и штрафам перед федеральным бюджетом принимается налоговым органом по месту нахождения организации.

Кроме того, Федеральный закон от 9 июля 2002 г. № 83–ФЗ «О финансовом оздоровлении сельскохозяйственных товаропроизводителей» и соответствующие Базовые условия реструктуризации долгов сельскохозяйственных товаропроизводителей (утв. Постановлением Правительства РФ от 30 января 2003 г. № 52) предусматривают возможность реструктуризации долгов сельскохозяйственных товаропроизводителей, в том числе по платежам в бюджеты всех уровней. В Определении КС РФ от 11 мая 2012 г. № 760О оценивалась позиция заявителя относительно конституционности указанных нормативных актов с точки зрения того, что они не позволяют реструктуризировать задолженность по страховым взносам на обязательное пенсионное страхование. Суд не усмотрел несоответствия данного регулирования Конституции РФ.

Следует учесть, что суды не могут предоставлять отсрочки (рассрочки), касающиеся исполнения решений налоговых органов о взыскании налогов за счет имущества, которые выносятся во внесудебном порядке (ст. 47 НК РФ). В Обзоре законодательства и судебной практики ВС РФ за первый квартал 2003 г. (утв. Постановлением Президиума ВС РФ от 9 июля 2003 г.) разъяснено, что при поступлении к судебному приставу–исполнителю исполнительного документа, выданного несудебными органами, в случаях, предусмотренных Федеральным законом «Об исполнительном производстве», он вправе обратиться в орган, выдавший исполнительный документ, с заявлением об отсрочке или о рассрочке исполнения исполнительного документа. Применительно к исполнительным документам, выданным налоговыми органами, судебный пристав–исполнитель обращается в орган, указанный в ст. 63 НК РФ, в порядке, установленном главой 9 НК РФ.

В то же время, очевидно, что налогоплательщик может, в т.ч., обжаловать в суд отказ налогового органа в изменении срока уплаты налога. Вопрос возможности представления отсрочки по страховым взносам рассматривался, например, в Постановлении Президиума ВАС РФ от 16 апреля 2013 г. № 16929/12. Положения НК РФ, регламентирующие предоставление отсрочек (рассрочек), периодически применяются при заключении мировых соглашений в рамках дел о банкротстве.

Вопрос об отсрочке (рассрочке) уплаты налога в принципе может быть решен в случае его судебного взыскания через институты отсрочки или рассрочки исполнения судебного акта, изменения способа и порядка его исполнения. При этом ограничения, следующие из гл. 9 НК РФ, не применяются, поскольку такая отсрочка (рассрочка) предоставляется не налоговым органом, а судом, по иной процедуре и основаниям. То, что отсрочка (рассрочка) уплаты налога по НК РФ и отсрочка (рассрочка) исполнения судебного акта – разные правовые институты, следует, например, из Определения КС РФ от 22 декабря 2015 г. № 2845О. Разъяснения относительно отсрочки или рассрочки исполнения судебного акта, исполнительного документа были даны в т.ч. в Постановлении Президиума ВАС РФ от 26 ноября 2013 г. № 9884/13, в п. 24, 25 Постановления Пленума ВС РФ от 17 ноября 2015 г. № 50.

Получателем суммы налога исходя из определения налога (ст. 8 НК РФ) является соответствующее публично–правовое образование (элемент 5 в кратком перечне существенных элементов налога – см. п. 2.2), в собственность которого после уплаты налога поступят денежные средства. В этом качестве могут выступать Российская Федерация, субъект РФ, муниципальное образование (в лице соответствующих органов).

Данный элемент обычно не выделяется в современных учебных пособиях по налоговому праву. Как отмечает С.В. Запольский, в налоговом праве фигура получателя налогов отсутствует, а вместо нее используется безличное образование, именуемое «бюджет»: это представляет собой последствия игнорирования двусторонности финансовых правоотношений и забвения роли управомоченной стороны[987]. И.А. Майбуров рассматривает получателя налога, как факультативный элемент, характеризующий субъекта, которому предназначается сумма налога[988]. В юридической литературе высказывается компромиссное мнение относительно того, что налогооблагающий субъект, как публичное территориальное образование, в пользу которого уплачиваются обязательные налоговые платежи, безусловно относится к элементам налогообложения, однако элементом налогов не является[989].

Причина того, что государство обычно не рассматривается, как элемент юридической конструкции налога, следует из позиции А.И. Худякова: учитывая непопулярность в обществе любой деятельности, связанной с налогообложением, государству в идеологических целях выгоднее дистанцироваться от этой деятельности. Для любого государства любые ограничения его «всевластия» в налоговой сфере нежелательны. Столь же нежелательно и выявление его истинной роли в налогообложении. Отсюда стремление государства вывести себя из правового режима субъекта налогового отношения[990]. Сходной позиции придерживается и С.В. Запольский: этатическая концепция финансов исходила из объективности этих отношений с целью подчеркивания непричастности государства к формированию его собственных финансовых целей и приоритетов, хотя практика всегда исходила из обратного[991]. Создание впечатления о непричастности государства к налогообложению в определенной мере обеспечивается иногда упоминаемой распределительной функцией налогов, т.е. функцией распределения между облагаемыми лицами бремени публичных расходов[992]. Представляется, что попытки государства дистанцироваться от налогообложения прослеживаются и в тех сведениях, которые приводит Д.В. Винницкий: публичная власть в последние десятилетия все более ассоциируется с деятельностью по исполнению законов и оказанию публичных услуг[993]. Некоторая попытка «дистанцирования» государства от налоговых правоотношений прослеживается и в ранее упоминавшемся нормативном определении налога, данном в Положении о налогах и обязательных платежах ФРГ от 16 марта 1976 г.: частного субъекта как бы облагает налогами не государство (публично–правовое образование), а общество в лице учрежденного им государства. Сходным образом рассуждает итальянский специалист К. Будзакки, комментируя Конституцию Итальянской Республики: в наиболее обобщенном виде можно утверждать, что налоговый долг основан на ответственности индивида по отношению к другим индивидам (при том что зачастую эти другие индивиды ему могут быть и не известны), благополучие и выживание которых зависит от исполнения налоговой обязанности членами общества. Таким образом, речь идет об этическом правиле, существование которого обусловливает наличие юридической обязанности[994]. Здесь тоже «не видно» государства, которое, строго говоря, так же истребует в свою собственность с подданных налоги, как и ранее, но теперь – с использованием этических объяснений, в т.ч. заботы обо всех членах общества. В этом плане представляется справедливой позиция Н.П. Кучерявенко: налоги являются непременным атрибутом государства, характеризуют именно его и лишь опосредованно через него общество[995].

---

[987] *Запольский С.В.* Дискуссионные вопросы теории финансового права: монография – М., 2008. – С. 81.

[988] *Майбуров И.А.* Теория и история налогообложения – М., 2007. – С. 296.

[989] *Кучеров И.И.* Теория налогов и сборов (правовые аспекты): монография. – М., 2009. – С. 231.

[990] *Худяков А.И.* Избранные труды по финансовому праву – СПб., 2010. – С. 453, 459.

[991] *Запольский С.В.* Теория финансового права: научные очерки – М., 2010. – С. 60.

[992] *Клейменова М.О.* Налоговое право. – М., 2013. – С. 114.

[993] *Винницкий Д.В.* Налоговое право: учебник для бакалавров. – М., 2013. – С. 52.

[994] *Budzacchi C.* La solidarieta tributaria. Funzione fiscale e profili costituzionali. – Milano. – 2011. – P. 41. // цит. по *Гусев А.М.* Правовые основы противодействия налоговым преступлениям и злоупотреблению правом налогоплательщика в Италии. – М., 2018. – С. 18.

[995] *Кучерявенко Н.П.* Курс налогового права: В 2 т. – М., 2009. – Т. 1: Общая часть. – С. 261.

То, что роль конкретного публично–правового образования, как получателя налогов, и на практике может признаваться несущественной, определенным образом подтверждается в Постановлениях Президиума ВАС РФ от 23 августа 2005 г. № 645/05, от 24 марта 2009 г. № 14519/08 и от 23 июля 2013 г. № 784/13. В рассмотренных Судом ситуациях налоговый агент в нарушение норм налогового законодательства перечислил удержанный с работников подоходный налог (НДФЛ) в ненадлежащий местный бюджет (то есть фактически не тому публично–правовому образованию, которое имело на него право, а другому). По мнению высшего судебного органа, учитывая, что в платежных документах счет Федерального казначейства указан правильно и сумма налога, удержанная предприятием с доходов, выплаченных сотрудникам обособленных подразделений, находящихся на территории поименованных муниципальных образований, поступила в бюджетную систему Российской Федерации, исходя из смысла ст. 45 НК РФ налог считается уплаченным, то есть у предприятия отсутствует задолженность по НДФЛ. Таким образом, перечисление удержанного налога в ненадлежащий бюджет нарушением не является.

С другой стороны, в других актах высших судебных органов можно обнаружить и иной подход. Так, в Постановлениях Президиума ВАС РФ от 11 ноября 2008 г. № 6870/08, от 23 ноября 2010 г. № 10062/10 и от 21 декабря 2010 г. № 10490/10 рассматривались требования публично–правовых образований, связанные с неправомерными, по мнению заявителей, действиями налоговых органов по возврату налога из бюджета. Кроме того, в Определении КС РФ от 16 января 2009 г. № 146ОО рассматривалась ситуация, в которой налогоплательщик ошибочно уплачивал налог по упрощенной системе налогообложения, при том, что он обязан был применять ЕНВД. С учетом того, что указанные налоги поступают в разные бюджеты, КС РФ заключил, что при ошибочном применении УСН вместо ЕНВД бюджетной системе наносится ущерб, что делает необходимым взыскание налоговых санкций за неуплату ЕНВД и за непредставление по нему налоговых деклараций.

В связи с изложенным представляет интерес мнение о том, что перечисление налога в ненадлежащий бюджет для решения вопроса о том, считается ли соответствующий налог уплаченным, сейчас уже не является принципиальным – более существенным является факт перечисления налога в бюджетную систему РФ на соответствующий счет Федерального казначейства. Соответственно, ошибочное перечисление налога в ненадлежащий бюджет (внебюджетный фонд) не может служить основанием для применения санкции по ст. 122 НК РФ. Данный вывод основывается, в том числе, на появлении с 1 января 2007 г. в п. 7 ст. 45 НК РФ института уточнения платежа, а также на позиции ряда правоведов относительно того, что при формально федеративном устройстве бюджетной системы России она фактически является унитарной[996].

Тем не менее, непосредственно в НК РФ установлены нормы, отражающие интересы публично–правовых образований в конкретных налоговых правоотношениях. Так, решение вопроса об изменении срока уплаты налога в части, поступающей в региональный (местный) бюджет возможно только при согласовании с финансовыми органами соответствующих субъектов Российской Федерации (муниципальных образований) – п. 1 – 3 ст. 63 НК РФ.

Интересным является и то, что Федеральным законом от 7 июня 2007 г. № 98ФЗ было предусмотрено, что все средства, поступающие от ОАО «НК «ЮКОС», подлежат зачислению в федеральный бюджет. Соответственно, федеральный законодатель тем самым перераспределил все поступления в пользу федерального бюджета, фактически изъяв ранее причитавшееся у субъектов РФ и муниципальных образований. В литературе данный нормативный акт охарактеризован, как закон о конкретном налогоплательщике; столь пристальное внимание к одному отдельному недоимщику было обусловлено размером его недоимки – более 400 млрд. руб.[997]. Впрочем, как следует из Постановления КС РФ от 19 января 2017 г. № 1П, ОАО «НК «ЮКОС», как следует из вынесенных в отношении него судебных актов, используя изощренные незаконные схемы, проявило себя в качестве злостного неплательщика налогов и прекратило свое существование, оставив серьезную непогашенную задолженность.

Соответственно, как представляется, есть основания для того, чтобы рассматривать получателя суммы налога, наравне с обязанным лицом – налогоплательщиком, как один из элементов налога. Каждому публично–правовому образованию соответствует свой бюджет, средства которого находятся в собственности этого публично–правового образования и в основном размещаются на счетах в банковских учреждениях (в настоящее время – в ЦБ РФ).

В рамках рассматриваемого вопроса нельзя не отметить, что получатель суммы налога, вообще говоря, может и не быть публично–правовым образованием (по воле публично–правового образования, которое установило налог). Так, с одной стороны, платежи, взимаемые на основании ст. 1245 ГК РФ и Постановления Правительства РФ от 14 октября 2010 г. № 829 «О вознаграждении за свободное воспроизведение фонограмм и аудиовизуальных произведений в личных целях», фактически идентичны налогам (а именно – акцизам). С другой стороны, эти платежи уплачиваются аккредитованной организации, выполняющей квазигосударственную функцию – распределение и выплаты авторам, исполнителям и изготовителям фонограмм и аудиовизуальных произведений вознаграждения за свободное воспроизведение фонограмм и аудиовизуальных произведений в личных целях. Данной аккредитованной организацией в настоящее время является общероссийская общественная организация «Российский Союз Правообладателей» (Приказ Росохранкультуры от 24 сентября 2010 г. № 167 «О государственной аккредитации организации по управлению правами на коллективной основе на осуществление деятельности в сфере осуществления прав авторов, исполнителей, изготовителей фонограмм и аудиовизуальных произведений на получение вознаграждения за воспроизведение фонограмм и аудиовизуальных произведений в личных целях»).

Для оценки величины сумм, подлежащих уплате в соответствии указанными нормами, можно привести Определение ВС РФ от 24 июня 2016 г. № 305ЭС161058. Судом был рассмотрен иск РСП к обществу «Панасоник Рус» о взыскании в т.ч. за период с 26 октября 2010 г. по 31 декабря 2014 г. вознаграждения за свободное воспроизведение фонограмм и аудиовизуальных произведений в личных целях в связи с ввозом на территорию Российской Федерации оборудования и материальных носителей. Суд счел правомерным взыскание указанного вознаграждения в сумме 76 559 372 руб.

По справедливому мнению С.Г. Пепеляева, в данном случае имеет место возврат к архаичным формам налогообложения. Предоставление новоявленным откупщикам прав, сопоставимых с правами публичной власти, противоречит ряду конституционных и законодательных положений[998]. Исходя из позиции П.А. Попова, действующие правила расходования соответствующих платежей не прозрачны, не предусмотрено даже требование обязательного аудита аккредитованной организации[999].

При этом сам по себе вопрос о конституционности возврата к ранее имевшим место формам обложения публичными платежами является дискуссионным. Так, в Постановлении КС РФ от 19 мая 1998 г. № 15П постулируется, что Конституция РФ не запрещает государству передавать отдельные полномочия исполнительных органов власти негосударственным организациям, участвующим в выполнении функций публичной власти. В особом мнении к Постановлению КС РФ от 31 мая 2016 г. № 14П судья Г.А. Гаджиев отметил, что возложение на лиц частного права публично–правовых функций признано КС РФ в принципе допустимым (Определение от 15 сентября 2015 г. № 1838О).

Весьма значимы сведения, приведенные А. Бланкенагелем: несколько лет назад Конституционный суд ФРГ принял основополагающее Постановление, согласно которому те государственные функции, при выполнении которых возможно применение физического насилия, ни в коем случае не подлежат передаче частным лицам. Все другие госфункции, видимо, могут выполняться частным лицом при условии, что законное регулирование должно быть достаточно определенным, а государственный надзор – достаточно объемным и строгим[1000]. Такой подход, по всей видимости, соотносится с одной из распространенных теорий происхождения государства –

---

[996] *Лютова О.И.* Уплата налога «не в тот» бюджет. Возможна ли ответственность? // Налоговед. – 2012. – № 7. – С. 54.

[997] *Брызгалин А.В., Берник В.Р., Головкин А.Н.* Налоги. Люди. Время. … или этот безграничный Мир Налогов. / под ред. А.В. Брызгалина. – Екб., 2008 – С. 435.

[998] *Пепеляев С.Г.* Предисловие к сборнику. // Налоговое право в решениях Конституционного Суда РФ 2012 г. – М., 2014. – С. 6.

[999] Налоговое право. Особенная часть: учебник для вузов / под ред. С.Г. Пепеляева. – М., 2017. – С. 680.

[1000] *Бланкенагель А.* Сложности взимания дорожного сбора в Германии и в России. // Налоговед. – 2016. – № 10. – С. 70.

теорией насилия[1001]. Соответственно, современное государство не готово отдать на «аутсорсинг» применение физического насилия (во всяком случае, в критически значимых сферах), оно предпочитает оставить это право только за собой.

Однако можно видеть некоторые исключения и из этого подхода. Так, некоторое время назад в России официально высказывались предложения по введению института частных судебных приставов[1002], имеют место научные исследования на эту тему[1003]. В соответствии с подп. 4 – 6 ст. 1 Закона Республики Казахстан от 2 апреля 2010 г. № 261IV «Об исполнительном производстве и статусе судебных исполнителей»[1004] частный судебный исполнитель – гражданин Республики Казахстан, занимающийся частной практикой по исполнению исполнительных документов без образования юридического лица на основании лицензии на право занятия деятельностью по исполнению исполнительных документов, выданной уполномоченным органом; государственный судебный исполнитель – должностное лицо, состоящее на государственной службе и выполняющее возложенные на него законом функции по принятию мер, направленных на принудительное исполнение исполнительных документов; судебный исполнитель – государственный судебный исполнитель и частный судебный исполнитель, выполняющие возложенные на них законом функции по принятию мер, направленных на принудительное исполнение исполнительных документов, и имеющие равные права и обязанности за изъятиями, предусмотренными настоящим Законом.

Интересно и то, что в Постановлении Президиума ВАС РФ от 19 ноября 2013 г. № 9152/13 рассматривался вопрос обложения налогом на прибыль собранного Российским авторским обществом, но не выплаченного авторского вознаграждения кредиторской задолженностью с истекшим сроком исковой давности. Суд исключил налогообложение данных средств. По мнению ВАС РФ, реализуя возложенную на него функцию по управлению авторскими правами, РАО призвано обеспечивать соблюдение прав неопределенного круга лиц – авторов (правообладателей) произведений на гарантированное законом справедливое получение вознаграждения, предусмотренных Бернской конвенцией по охране литературных и художественных произведений от 9 сентября 1886 г. и Всемирной конвенцией об авторском праве от 6 сентября 1952 г. В связи с изложенным является недопустимым изъятие средств РАО, принадлежащих иным лицам.

Нельзя не отметить, что доходы бюджетов в общем случае также не подлежат налогообложению (в т.ч. и по той причине, что публично–правовые образования не являются налогоплательщиками).

Исходя из требования правовой определенности, элемент 5 (получатель суммы налога – см. п. 2.2) необходим, поскольку налогоплательщик должен обладать информацией о том, куда именно он должен уплатить конкретный налог (в какую кредитную организацию и на какой расчетный счет, с каким заполнением реквизитов платежных документов). Такая информация обычно указывается не в нормативных актах о конкретных налогах, а в актах бюджетного и банковского законодательства, либо является общедоступной (в том числе размещается на информационных стендах в налоговых органах, в отделениях банков, в сети «Интернет»).

Для обеспечения возможности соблюдения правил заполнения платежных поручений (документов) предусмотрена норма подп. 6 п. 1 ст. 32 НК РФ: налоговые органы обязаны сообщать налогоплательщикам, плательщикам сборов и налоговым агентам при их постановке на учет в налоговых органах сведения о реквизитах соответствующих счетов Федерального казначейства, а также в порядке, определяемом федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов, доводить до налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов сведения об изменении реквизитов этих счетов и иные сведения, необходимые для заполнения поручений на перечисление налогов, сборов, пеней и штрафов в бюджетную систему Российской Федерации. Приказом Федеральной налоговой службы от 9 ноября 2006 г. № САЭ310/776@ был утвержден соответствующий Порядок доведения сведений.

Согласно п. 7 ст. 45 НК РФ поручение на перечисление налога в бюджетную систему Российской Федерации на соответствующий счет Федерального казначейства заполняется в соответствии с правилами, установленными Минфином РФ по согласованию с ЦБ РФ. Приказом Минфина России от 12 ноября 2013 г. № 107н утверждены соответствующие Правила указания информации, идентифицирующей плательщика, получателя средств в распоряжениях о переводе денежных средств в уплату платежей в бюджетную систему Российской Федерации. В Решениях ВС РФ от 18 июля 2016 г. № АКПИ 16421 (оставлено без изменения Апелляционным определением ВС РФ от 18 октября 2016 г. № АПЛ16409), от 11 декабря 2017 г. № АКПИ17888 (оставлено без изменения Апелляционным определением ВС РФ от 15 марта 2018 г. № АПЛ1833), от 2 февраля 2018 г. № АКПИ171021 (оставлено без изменения Апелляционным определением ВС РФ от 24 мая 2018 г. № АПЛ18172) рассматривались вопросы законности ряда положений указанных Правил, несоответствий выявлено не было.

Кроме того, в соответствии с подп. 4 п. 4 ст. 45 НК РФ обязанность по уплате налога не признается исполненной в случае неправильного указания налогоплательщиком или иным лицом, предъявившим в банк поручение на перечисление в бюджетную систему Российской Федерации денежных средств в счет уплаты налога за налогоплательщика, в поручении на перечисление суммы налога номера счета Федерального казначейства и наименования банка получателя, повлекшего неперечисление этой суммы в бюджетную систему Российской Федерации на соответствующий счет Федерального казначейства.

Определение **бюджетной системы Российской Федерации** дано в ст. 6 БК РФ: основанная на экономических отношениях и государственном устройстве Российской Федерации, регулируемая законодательством Российской Федерации совокупность федерального бюджета, бюджетов субъектов РФ, местных бюджетов и бюджетов государственных внебюджетных фондов.

В соответствии с п. 2 и 3 ст. 144 БК РФ, бюджетами государственных внебюджетных фондов Российской Федерации являются:

– бюджет Пенсионного фонда РФ (ПФ РФ);

– бюджет Фонда социального страхования Российской Федерации (ФСС России);

– бюджет Федерального фонда обязательного медицинского страхования (ФФОМС).

Бюджетами территориальных государственных внебюджетных фондов являются бюджеты территориальных фондов обязательного медицинского страхования (ТФОМС).

Исходя из ряда положений действующего законодательства (в т.ч. п. 3 ст. 13 Федерального закона от 16 июля 1999 г. № 165–ФЗ «Об основах обязательного социального страхования») средства обязательного социального страхования в общем случае являются федеральной государственной собственностью. Кроме того, в ст. 5 Федерального закона от 24 июля 2002 г. № 111ФЗ «Об инвестировании средств для финансирования накопительной части трудовой пенсии в Российской Федерации» установлено, что средства пенсионных накоплений являются собственностью Российской Федерации.

В ч. 1 ст. 197 АПК РФ установлено, что в арбитражном суде оспариваются, в том числе ненормативные правовые акты, решения и действия (бездействие) органов, организаций, наделенных федеральным законом отдельными государственными или иными публичными полномочиями. Кроме того, в п. 32 Постановления Пленума ВАС РФ от 11 июля 2014 г. № 46 разъяснено, что в подп. 1 п. 1 ст. 333.37 НК РФ к органам, обращающимся в арбитражные суды в случаях, предусмотренных законом, в защиту государственных и (или) общественных интересов, относятся такие органы, которым право на обращение в арбитражный суд в защиту публичных интересов предоставлено федеральным законом (ч. 1 ст. 53 АПК РФ). Под иными органами в смысле подп. 1 п. 1 ст. 333.37 НК РФ понимаются субъекты, не входящие в структуру и систему органов государственной власти или местного самоуправления, но выполняющие публично–правовые функции. Таковыми являются, в частности, ПФ РФ, ФСС РФ, ФФОМС, ЦБ РФ.

Сумма конкретного налога либо уплачивается в один бюджет, либо распределяется между несколькими бюджетами (внебюджетными фондами). Публично–правовое образование может перераспределить (частично или полностью) причитающиеся ему в бюджет денежные средства в бюджет другого уровня. Иногда перераспределение налога, причитающегося одному публично–правовому образованию, производится другим публично–правовым образованием (например – если нормы о перераспределении регионального налога в местный бюджет урегулированы в федеральном законе).

По общему правилу:

[1001] URL: https://ru.wikipedia.org/wiki/Теория_насилия

[1002] URL: https://rg.ru/2006/06/15/pristavy-chastniki.html

[1003] *Рубцов А.Г.* О возможности введения института частных судебных приставов в Российской Федерации // Исполнительное право. – 2012. – № 1. – С. 19–22; *Ярков В.В.* Небюджетная (частная) организация принудительного исполнения: «за» и «против» // Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации. – 2007. – № 9.

[1004] URL: http://online.zakon.kz/Document/?doc_id=30617206

– федеральный налог зачисляется в федеральный бюджет и может зачисляться в региональные и местные бюджеты, а также в ГВБФ (в основном – страховые взносы);

– региональный налог зачисляется в региональный бюджет и может зачисляться в местные бюджеты;

– местный налог зачисляется только в местный бюджет.

Следует отметить, что ранее (хотя и редко) имели место иные подходы. Так, ст. 12 Федерального закона от 23 декабря 2003 г. № 186–ФЗ «О федеральном бюджете на 2004 год» предусматривала, что земельный налог (местный в соответствии со ст. 21 действовавшего в тот период Закона РФ «Об основах налоговой системы в Российской Федерации») подлежал в том периоде частичному зачислению в региональные бюджеты. Другой пример – в соответствии с п. 1 ст. 5 Закона РФ от 14 июля 1992 г. № 32971 «О закрытом административно–территориальном образовании» (утратила силу) в доходы бюджета закрытого административно – территориального образования зачисляются все налоги (т.е. и федеральные, и региональные, и местные) и другие поступления с его территории.

В какой именно части федеральные налоги зачисляются в федеральный бюджет и в ГВБФ следует из ст. 50 и 146 БК РФ. Нормативы отчислений от федеральных налогов в региональные бюджеты установлены в п. 2 ст. 56 БК РФ. Налоговые доходы бюджетов муниципальных образований урегулированы в ст. 61, 61.1 – 61.5 БК РФ. Кроме того, в соответствии со ст. 58, 63, 63.1 БК РФ региональные (местные) публично–правовые образования могут перераспределять налоги, причитающиеся им в бюджеты, иным публично–правовым образованиям.

Рассмотренные особенности свидетельствуют о том, что конкретный налог может устанавливаться одним публично–правовым образованием, но право на его получение может быть у иного публично–правового образования. В Постановлении КС РФ от 22 июня 2009 г. № 10П отмечается, что федеральный законодатель уполномочен не только разграничивать налоги на федеральные, региональные и местные, но и осуществлять распределение доходов, поступающих от налогов, между бюджетами бюджетной системы Российской Федерации. Данный вывод соотносится с правовой позицией КС РФ, согласно которой бюджет субъекта РФ или местный бюджет не существуют изолированно – они являются составной частью финансовой системы Российской Федерации; недостаточность собственных доходных источников на уровне субъектов РФ или муниципальных образований влечет необходимость осуществлять бюджетное регулирование в целях сбалансированности соответствующих бюджетов (Постановление от 17 июня 2004 г. № 12П). Следовательно, федеральный законодатель вправе использовать налогообложение также в целях бюджетного регулирования. Как указано в Определении КС РФ от 16 января 2009 г. № 146ОО, несмотря на то, что бюджетная система Российской Федерации является единой, бюджеты разных уровней самостоятельны, а доходы, расходы и источники финансирования дефицитов бюджетов между бюджетами бюджетной системы Российской Федерации разграничиваются (ст. 28 – 31 БК РФ).

Распределение налогов по уровням бюджетной системы в определенной степени зависит от того, может ли объект (предмет) некоторого налога быть непротиворечиво «привязан» к соответствующей территории. Так, НДС в настоящее время полностью зачисляется в федеральный бюджет (ст. 50 БК РФ). Для исчисления данного налога существенное значение имеет реализация товаров (работ, услуг) на территории РФ – ст. 146 – 148 НК РФ. Если же перевести НДС на региональный (на местный) уровень, это будет означать необходимость зачисления налога в бюджет публично–правового образования, очевидно, по месту реализации. Соответственно, возникнет необходимость в объемном блоке норм права, регламентирующих этот параметр, а в отсутствие таких норм неизбежно, в т.ч., многократное налогообложение.

Как пример, региональный косвенный налог с продаж (в периоде его существования), также предполагал в качестве объекта стоимость товаров (работ, услуг), реализуемых в розницу или оптом за наличный расчет (п. 3 ст. 20 Закона РФ от 27 декабря 1991 г. № 21181 «Об основах налоговой системы в Российской Федерации», утратил силу). В Постановлении КС РФ от 30 января 2001 г. № 2П отмечалось, что неурегулированность федеральным законом вопросов налоговой юрисдикции не исключает неоднократное налогообложение операций, в том числе носящих межрегиональный характер, при реализации товаров, работ и услуг за наличный расчет. Регламентация же налоговой юрисдикции субъектов Российской Федерации законами самих субъектов Российской Федерации может приводить к нарушению прав и интересов других субъектов Российской Федерации.

С другой стороны, в поимущественных налогах вопрос территориальной привязки объекта (предмета) разрешается относительно просто – как правило, налог зачисляется по месту нахождения имущества (на имущество физических лиц или организаций), либо по месту регистрации имущества (транспортный). Именно по этой причине поимущественные налоги в России урегулированы на региональном (местном) уровне.

По этим причинам периодически озвучиваемая[1005] (особенно в предвыборный период) идея об отмене транспортного налога, как правило, с одновременным увеличением акцизов на бензин при попытке ее практической реализации не может не столкнуться с рядом проблем. Поскольку в силу ст. 50, п. 2 ст. 56 БК РФ, ст. 4 Федерального закона от 30 ноября 2016 г. № 409ФЗ акцизы на автомобильный бензин зачисляются в 2018 году – по нормативу 42,9 % в федеральный бюджет, по нормативу 57,1 % – в бюджеты субъектов Российской Федерации, а уплачивают акцизы, по общему правилу, производители подакцизной продукции (п. 1 ст. 182 НК РФ), то при «простой» замене одного налога на другой, акцизы будут оставаться в бюджетах тех субъектов РФ, где расположено производство бензина, а не там, где он реализуется на АЗС. Существующее же регулирование предполагает, что больший объем транспортного налога получают те субъекты РФ, где зарегистрировано (и, соответственно, по высоковероятной презумпции, эксплуатируется) больше автомобилей. Таким образом, при реализации предлагаемых изменений необходимо будет на уровне федерального закона разрешить непростую задачу перераспределения акциза по не вполне очевидным критериям между субъектами РФ.

Впрочем, данная задача не является неразрешимой – в недавней отечественной истории имели место интересные положения законодательства относительно распределения доходов от налогов по территориям. Так, в п. 7 разд. II Закона РСФСР от 22 декабря 1990 г. № 440–1 «О формировании бюджетов районов, городов, районов в городах, поселков, сельских населенных пунктов и других административно–территориальных единиц в РСФСР в 1991 году» было предусмотрено, что подоходный налог с граждан СССР, иностранных граждан и лиц без гражданства, налог на фонд оплаты труда колхозников, а также налог на холостяков, одиноких и малосемейных граждан взимаются по месту нахождения учреждений, предприятий и организаций и зачисляются в бюджеты сельских населенных пунктов, поселков, городов районного подчинения, районов в городах, исходя из средней величины указанных налогов, приходящихся на одного жителя района или города с районным делением, пропорционально числу проживающих в них жителей.

Определенные «территориальные», хотя и менее сложные, проблемы имеют место, например, в налоге на имущество организаций, которым облагаются так называемые основные средства (п. 1 ст. 374 НК РФ). Данный вид имущества по правилам бухгалтерского учета может включать объекты имущества, достаточно протяженные в пространстве (например – трубопроводы) и фактически находящиеся на территориях разных субъектов РФ (муниципальных образований). Нормы, регламентирующие зачисление налога в зависимости от места нахождения облагаемого имущества, реализованы законодателем в т.ч. в п. 1, 2 ст. 376, п. 3 ст. 382 НК РФ.

Конкретные правила о зачислении налога в определенные бюджеты (ГВБФ) могут содержаться как в нормативных актах об этом налоге, так и в актах бюджетного законодательства. Так, в соответствии с п. 1 ст. 284 НК РФ; ст. 50, п. 2 ст. 56 БК РФ налог на прибыль организаций (федеральный налог) в общем случае в определенных пропорциях зачисляется в федеральный (3 % от ставки налога 20 %) и региональные (17 % от ставки налога 20 %) бюджеты. В силу п. 2 ст. 56, ст. 61, 61.1 – ст. 61.5 БК РФ в бюджеты субъектов РФ подлежит зачислению 85 % от суммы НДФЛ (федерального налога); в бюджеты муниципальных образований (в различных комбинациях) – 15 %. Соответственно, НДФЛ в федеральный бюджет вообще не зачисляется, хотя и является федеральным налогом.

Обычно налогоплательщик уплачивает налог одной суммой, одним платежным поручением (платежным документом) на единый банковский (бюджетный) счет и не обязан учитывать либо контролировать последующее распределение налога по бюджетам. При уплате необходимо верно заполнить реквизиты платежного документа (поручения), так как эта информация впоследствии будет использована органами Федерального казначейства и налоговыми органами при распределении налога по бюджетам и внебюджетным фондам. Но могут быть и редкие исключения из этого правила. Так, в соответствии с п. 6 ст. 243 НК РФ (действовал до 1 января 2010 г.) уплата ЕСН осуществлялась отдельными платежными поручениями в федеральный бюджет, ФСС России, ФФОМС и ТФОМС. Сходное правило с 1 января 2017 г. установлено, например, в п. 6 ст. 431 НК РФ: сумма страховых взносов исчисляется и уплачивается плательщиками страховых взносов, указанными в подп. 1 п. 1 ст. 419 НК РФ, отдельно в отношении страховых взносов на обязательное пенсионное

[1005] «Справедливая Россия» предложила отменить транспортный налог. // URL: http://www.interfax.ru/russia/439522; Российская общественная инициатива № 78Ф380 по отмене транспортного налога. // URL: https://www.roi.ru/380/; В ГосДуму поступил очередной законопроект об отмене транспортного налога. // URL: http://www.nalog-briz.ru/2016/10/blog-post_18.html; В ГосДуму внесен очередной законопроект об отмене транспортного налога (проект № 480908-7) // URL: http://www.nalog-briz.ru/2018/06/480908-7.html

страхование, страховых взносов на обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством, страховых взносов на обязательное медицинское страхование.

Иногда позиция о необходимости распределения налогоплательщиком налога по бюджетам (внебюджетным фондам) из законодательства прямо не следует, но высказывается органами исполнительной власти. Например, в письме ФНС России от 17 августа 2006 г. № ММ621/820@, которым в нижестоящие налоговые органы направлено письмо Минфина России от 17 мая 2006 г. № 03070102/30, разъяснено, что нормативы зачислений налога на прибыль организаций в федеральный и региональный бюджеты установлены ст. 284 НК РФ, и соответственно уплата налога на прибыль организаций должна производиться отдельными платежными поручениями в федеральный и региональный бюджеты.

В силу п. 7 ст. 45 НК РФ при обнаружении налогоплательщиком (иным лицом, предъявившим в банк поручение на перечисление в бюджетную систему Российской Федерации денежных средств в счет уплаты налога за налогоплательщика) ошибки в оформлении поручения на перечисление налога, не повлекшей неперечисления соответствующих денежных средств в бюджетную систему Российской Федерации, налогоплательщик в течение трех лет с даты перечисления таких денежных средств в бюджетную систему Российской Федерации вправе представить в налоговый орган по месту учета заявление об уточнении платежа в связи с допущенной ошибкой с приложением к нему документов, подтверждающих уплату соответствующего налога и его перечисление в бюджетную систему Российской Федерации, с просьбой уточнить основание, тип и принадлежность платежа, налоговый период, статус плательщика или счет Федерального казначейства. На основании заявления об уточнении платежа налогоплательщика налоговый орган принимает решение об уточнении платежа на день фактической уплаты налога в бюджетную систему Российской Федерации. При обнаружении налоговым органом ошибки в оформлении поручения на перечисление налога, не повлекшей неперечисления соответствующих денежных средств в бюджетную систему Российской Федерации, налоговый орган в течение трех лет со дня перечисления таких денежных средств в бюджетную систему Российской Федерации самостоятельно принимает решение об уточнении платежа на день фактической уплаты налога в бюджетную систему Российской Федерации. Решение об уточнении платежа принимается в случаях, предусмотренных настоящим пунктом, если это уточнение не повлечет за собой возникновения у налогоплательщика недоимки. При уточнении платежа налоговый орган осуществляет пересчет пеней, начисленных на сумму налога, за период со дня его фактической уплаты в бюджетную систему Российской Федерации до дня принятия налоговым органом решения об уточнении платежа.

Приказом ФНС России от 29 декабря 2016 г. № ММВ71/731@ утверждена соответствующая форма решения об уточнении платежа и порядок ее заполнения.

Указанная процедура **уточнения платежа**, очевидно, отличается от зачета излишне уплаченного (взысканного) налога в счет недоимки (ст. 78, 79 НК РФ). Одно из явных отличий – в результате уточнения налог фактически признается уплаченным должным образом, вследствие чего основания для начисления пени признаются отсутствующими; а в результате зачета излишне уплаченного налога (взысканного) в счет погашения недоимки, пени (ст. 75 НК РФ) на данную недоимку должны начисляться до момента принятия решения о зачете.

Рассматривая получателей сумм налогов, следует отметить особенности бюджетного законодательства. Перечень налоговых доходов бюджетов дан в п. 2 ст. 41 БК РФ: к ним относятся доходы от предусмотренных законодательством Российской Федерации о налогах и сборах федеральных налогов и сборов, в том числе от налогов, предусмотренных специальными налоговыми режимами, региональных налогов, местных налогов и сборов, а также пеней и штрафов по ним.

Логика законодателя, объединившего в составе налоговых доходов бюджетов не только налоги, сборы и пени, но и штрафы, вообще говоря, непонятна – данные платежи имеют принципиально различную правовую природу и цели установления. Но та же идея, очевидно, положена законодателем в основу ч. 1, 2 ст. 28.1 УПК РФ: суд, а также следователь с согласия руководителя следственного органа прекращает уголовное преследование в отношении лица, подозреваемого или обвиняемого в совершении преступления, предусмотренного ст. 198 – 199.1, 199.3, 199.4 УК РФ, при наличии оснований, предусмотренных ст. 24 и 27 настоящего Кодекса или частью первой ст. 76.1 УК РФ, в случае, если до назначения судебного заседания ущерб, причиненный бюджетной системе Российской Федерации в результате преступления, возмещен в полном объеме. В целях настоящей статьи под возмещением ущерба, причиненного бюджетной системе Российской Федерации, понимается уплата в полном объеме недоимки, пеней и штрафов в размере, определяемом в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах и (или) законодательством Российской Федерации об обязательном социальном страховании от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний с учетом представленного налоговым органом или территориальным органом страховщика расчета размера пеней и штрафов.

В п. 12 Постановления Пленума ВС РФ от 15 ноября 2016 г. № 48 «О практике применения судами законодательства, регламентирующего особенности уголовной ответственности за преступления в сфере предпринимательской и иной экономической деятельности» разъяснено, что исходя из взаимосвязанных положений ч. 1 ст. 76.1, п. 2 примечаний к ст. 198, п. 2 примечаний к ст. 199 УК РФ и ч. 2 ст. 28.1 УПК РФ под возмещением ущерба, причиненного бюджетной системе Российской Федерации в результате преступления, предусмотренного статьями 198 – 199.1 УК РФ, следует понимать уплату в полном объеме до назначения судом первой инстанции судебного заседания недоимки, пеней и штрафов в размере, определяемом в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах с учетом представленного налоговым органом расчета размера пеней и штрафов.

Примечательно то, что такой подход поддержан КС РФ в Определении от 20 марта 2014 г. № 677О: поскольку совершением преступления, предусмотренного ст. 199 УК РФ, причиняется ущерб бюджетной системе Российской Федерации, выполнение обязательств по возврату имущества применительно к данной статье выражается в полном возмещении такого ущерба, включая уплату недоимок в размере, установленном налоговым органом в решении о привлечении к ответственности, вступившем в силу, соответствующих пеней, штрафов в размере, определяемом в соответствии с НК РФ (часть первая ст. 76.1 и п. 2 примечаний к ст. 199 УК РФ, часть вторая ст. 28.1 УПК РФ).

Такой подход законодателя и КС РФ можно объяснить с учетом позиции Ж.–Л. Бержеля: нынешнее право создавалось на основе права вчерашнего дня[1006]; а также сведений, приведенных С.Г. Пепеляевым: в периоде 1992 – 1998 г. каждый четвертый бюджетный рубль был штрафным[1007]. Соответственно, законодатель, по всей видимости, продолжает рассматривать штрафы за налоговые правонарушения, как сходную с налогами разновидность доходов бюджета, не требующую специального отграничения. Подобную позицию можно обнаружить и в иных научных работах: обязательства по уплате налоговых санкций проявляют себя, как зависимые, акцессорные по отношению к основному неисполненному налоговому обязательству, они обуславливают вместе с последним общий налоговый долг соответствующего лица[1008].

Неналоговые доходы бюджета определяются в п. 3 ст. 41 БК РФ. В частности, к ним относятся (с некоторыми исключениями) доходы от продажи и использования имущества, находящегося в государственной или муниципальной собственности. Кроме того, доходы от платных услуг, оказываемых казенными учреждениями, также отнесены к неналоговым доходам бюджетов. Особый интерес представляет тот факт, что к неналоговым доходам бюджета отнесены и средства, полученные в результате применения мер административной и уголовной ответственности, в том числе штрафы и конфискации.

Следует, однако, учитывать, что далеко не все штрафы, установленные в НК РФ, являются налоговыми доходами бюджета, поскольку не все штрафы «привязаны» к какому–либо налогу. Так, фиксированный штраф по п. 1 ст. 116 НК РФ «Нарушение порядка постановки на учет в налоговом органе», очевидно, не связан с конкретным налогом.

По этой причине, например, в Приказе Минфина России от 1 июля 2013 г. № 65н «Об утверждении Указаний о порядке применения бюджетной классификации Российской Федерации» (приложение 1.1) денежные взыскания (штрафы) за нарушение законодательства о налогах и сборах, предусмотренные статьями 116, 119.1, 119.2, п. 1 и 2 ст. 120, статьями 125, 126, 126.1, 128, 129, 129.1, 129.2, 129.4, 129.6, 132, 133, 134, 135, 135.1, 135.2 НК РФ относятся к группе «Штрафы, санкции, возмещение ущерба», то есть к неналоговым доходам бюджета. Иными словами, к налоговым доходам бюджета относятся прочие санкции по гл. 16, 18 НК РФ, поскольку они могут быть однозначно соотнесены с конкретным налогом.

[1006] *Бержель Ж.–Л.* Общая теория права. Пер. с фр. – М., 2000. – С. 196.

[1007] Налоговое право: учебник для вузов / Под. ред. С.Г. Пепеляева. – М., 2015. – С. 504.

[1008] *Винницкий Д.В.* Российское налоговое право: проблемы теории и практики. – СПб., 2003. – С. 315.

В п. 2 ст. 46 БК РФ установлено, что суммы денежных взысканий (штрафов) за нарушение законодательства о налогах и сборах подлежат зачислению в бюджеты бюджетной системы Российской Федерации в следующем порядке: суммы денежных взысканий (штрафов), исчисляемых исходя из сумм налогов (сборов, страховых взносов), предусмотренных законодательством Российской Федерации о налогах и сборах, – в бюджеты бюджетной системы Российской Федерации по нормативам отчислений, установленным бюджетным законодательством Российской Федерации применительно к соответствующим налогам (сборам, страховым взносам); суммы иных денежных взысканий (штрафов), предусмотренных НК РФ, распределяются по бюджетам в фиксированных долях.

Под **моментом исполнения обязанности по уплате налога** понимается момент времени, после которого налогоплательщик считается исполнившим обязанность по уплате налога.

В соответствии с п. 4 ст. 58 НК РФ уплата налогов производится в наличной или безналичной форме. Физические лица могут уплачивать налоги через кассу местной администрации либо через организацию федеральной почтовой связи в случае отсутствия банка, а также через многофункциональный центр предоставления государственных и муниципальных услуг, в котором в соответствии с решением высшего исполнительного органа государственной власти субъекта Российской Федерации организована возможность приема от указанных лиц денежных средств в счет уплаты налогов и их перечисления в бюджетную систему Российской Федерации.

Следует отметить, что по настоящее время продолжает действовать Инструкция Минфина СССР от 12 марта 1975 г. № 21 «О порядке приема от населения и внесения в учреждения Госбанка налоговых и страховых платежей сельскими Советами депутатов трудящихся». Кроме того, Приказом ФНС России от 9 ноября 2006 г. № САЭ310/777@ утверждена форма квитанции о приеме местной администрацией наличных денежных средств от налогоплательщиков (налоговых агентов), являющихся физическими лицами, в счет уплаты налогов (сборов), пеней и штрафов, администрируемых налоговыми органами.

Необходимо еще раз отметить, что налог уплачивается налогоплательщиком не на некий банковский счет налогового органа, а на бюджетный счет в ЦБ РФ, контролируемый Федеральным казначейством. Налоговые органы только проверяют правильность исполнения обязанности по уплате налога, получая данные от Федерального казначейства, но получателями денежных средств они не являются. В числе прав налоговых органов, урегулированных в ст. 31 НК РФ (как, впрочем, и в иных положениях налогового законодательства) отсутствует право на получение налога от налогоплательщика. По этой причине в налоговых инспекциях нет каких–либо касс, в которых можно было бы уплатить налог (хотя иногда и расположены не имеющие прямого отношения к налоговым органам банкоматы (платежные терминалы), облегчающие эту задачу).

Конституционный Суд РФ в Постановлении от 12 октября 1998 г. № 24П указал, что налогоплательщик не несет ответственность за действия всех организаций, участвующих в многостадийном процессе уплаты и перечисления налогов в бюджет. Конституционная обязанность каждого налогоплательщика по уплате налогов считается исполненной в тот момент, когда изъятие части его имущества, предназначенной для уплаты в бюджет в качестве налога, фактически произошло; такое изъятие происходит в момент списания банком с расчетного счета налогоплательщика соответствующих средств в уплату налога.

В пункте 3 ст. 45 НК РФ развита указанная правовая позиция КС РФ и установлено, что обязанность по уплате налога в общем случае считается исполненной налогоплательщиком:

1) с момента предъявления в банк поручения на перечисление в бюджетную систему Российской Федерации на соответствующий счет Федерального казначейства денежных средств со счета налогоплательщика (со счета иного лица в случае уплаты им налога за налогоплательщика) в банке при наличии на нем достаточного денежного остатка на день платежа;

1.1) с момента передачи физическим лицом в банк поручения на перечисление в бюджетную систему Российской Федерации на соответствующий счет Федерального казначейства без открытия счета в банке денежных средств, предоставленных банку физическим лицом, при условии их достаточности для перечисления;

2) с момента отражения на лицевом счете организации, которой открыт лицевой счет, операции по перечислению соответствующих денежных средств в бюджетную систему Российской Федерации;

3) со дня внесения физическим лицом в банк, кассу местной администрации, организацию федеральной почтовой связи либо в многофункциональный центр предоставления государственных и муниципальных услуг наличных денежных средств для их перечисления в бюджетную систему Российской Федерации на соответствующий счет Федерального казначейства;

4) со дня вынесения налоговым органом в соответствии с НК РФ решения о зачете сумм излишне уплаченных или сумм излишне взысканных налогов, пеней, штрафов в счет исполнения обязанности по уплате соответствующего налога;

5) со дня удержания сумм налога налоговым агентом, если обязанность по исчислению и удержанию налога из денежных средств налогоплательщика возложена в соответствии с НК РФ на налогового агента;

6) со дня уплаты декларационного платежа в соответствии с федеральным законом об упрощенном порядке декларирования доходов физическими лицами;

7) со дня предъявления в банк поручения на перечисление в бюджетную систему Российской Федерации на соответствующий счет Федерального казначейства денежных средств со счета налогоплательщика или со счета иного лица в банке при наличии на нем достаточного денежного остатка на день платежа в счет возмещения ущерба, причиненного бюджетной системе Российской Федерации в результате преступлений, за совершение которых статьями 198 – 199.2 УК РФ предусмотрена уголовная ответственность. При этом зачет суммы указанных денежных средств в счет исполнения соответствующей обязанности по уплате налога производится в порядке, установленном федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов;

8) со дня принятия налоговым органом в соответствии со ст. 45.1 НК РФ решения о зачете суммы единого налогового платежа физического лица в счет исполнения обязанности налогоплательщика – физического лица по уплате транспортного налога, земельного налога и (или) налога на имущество физических лиц.

Указанные нормы (за исключением подп. 4 и 8, предполагающих, что денежные средства налогоплательщика уже находятся в бюджете) представляют собой неопровержимые презумпции. Даже если денежные средства вообще не поступят в бюджет (например, при уплате налога через банк, фактически утративший платежеспособность; при ошибке банка; при неисполнении своих обязанностей по перечислению налога налоговым агентом, почтой или местной администрацией и пр.), добросовестный налогоплательщик будет считаться исполнившим свою обязанность по уплате налога. Тем не менее, данные презумпции подлежат применению с учетом норм п. 4 ст. 45 НК РФ, в котором установлены случаи, когда обязанность по уплате налога не признается исполненной. Следует отметить, что вопрос исполнения обязанности по уплате налога может потребовать и учета практики высших судебных органов, в том числе указанного Постановления КС РФ от 12 октября 1998 г. № 24П, Определения КС РФ от 25 июля 2001 г. № 138О, Определения ВС РФ от 26 сентября 2017 г. № 305КГ176981.

Кроме того, нельзя не учитывать, что рассмотренные нормы НК РФ, регламентирующие момент исполнения обязанности по уплате налога в пользу частного субъекта, не являются каким–то особым современным правовым достижением. Ранее, в п. 14 Инструкции Минфина СССР от 12 июня 1981 г. № 121 «По применению положения о взыскании не внесенных в срок налогов и неналоговых платежей» (утратила силу) было указано, что днем уплаты считается: 1) при уплате наличными деньгами – день внесения денег в соответствующие кассы; 2) при переводе денег по почте или через кредитное учреждение – день внесения денег на почту или в кредитное учреждение; 3) при перечислении сумм платежа со счета плательщика в кредитном учреждении – день списания кредитным учреждением платежа со счета плательщика независимо от времени зачисления сумм на соответствующий счет.

То, что получение банком (организацией федеральной почтовой связи) наличных денежных средств в уплату налогов, либо получение банком поручения на перечисление налогов признается фактом уплаты налога, свидетельствует о том, что указанные субъекты выполняют квазипубличные функции. Фактически государство рассматривает данных субъектов, как свои собственные органы, принимающие денежные средства от налогоплательщика в уплату налогов. В советские времена это было именно так в силу того, что банки были государственными. Это справедливо и сейчас, поскольку возможности государства по контролю указанных субъектов более чем значительны. Как полагает С.В. Запольский, тенденция вовлечения банков в отправление государственной власти носит довольно устойчивый характер[1009].

При этом в соответствии с п. 2 ст. 40 БК РФ денежные средства считаются поступившими в доходы соответствующего бюджета бюджетной системы Российской Федерации с момента их зачисления на единый счет этого бюджета. Непосредственно в Постановлении КС РФ от 12 октября 1998 г. № 24П разъяснено, что действующее налоговое и бюджетное законодательство различают понятия уплаты налога и зачисления налога.

[1009] *Запольский С.В.* Теория финансового права: научные очерки – М., 2010. – С. 237.

Во взаимоотношениях участников гражданского оборота, как правило, моментом уплаты также считается момент поступления денежных средств получателю. В п. 26 Постановления Пленума ВС РФ от 22 ноября 2016 г. № 54 разъяснено, что моментом исполнения денежного обязательства является зачисление денежных средств на корреспондентский счет банка, обслуживающего кредитора, либо банка, который является кредитором.

Исходя из Определения КС РФ от 16 декабря 2010 г. № 1690ОО, правовая позиция, изложенная в Постановлении от 12 октября 1998 г. № 24П, касающаяся исполнения обязанности налогоплательщика по уплате налога и опирающаяся на публично–правовые нормы, не может быть распространена на гражданско–правовые отношения. Кроме того, как отмечается в Постановлении Президиума ВАС РФ от 17 декабря 2002 г. № 2257/02, поскольку ст. 45 НК РФ применяется для исполнения налоговой обязанности, то иной платеж, в соответствии с общими правилами, считается состоявшимся только в случае поступления средств в бюджет.

Собственно говоря, тот же подход применяется в «зеркальной» ситуации – когда государство считается выполнившим свои обязательства по возврату излишне уплаченного (взысканного) налога. В п. 36 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. № 57 разъяснено, что при решении вопроса о моменте исполнения обязанности по возврату налогоплательщику соответствующих сумм путем их перечисления в безналичном порядке на указанный получателем счет судам необходимо руководствоваться общими правилами, согласно которым плательщик признается исполнившим свою обязанность с момента поступления соответствующей суммы в указанный получателем средств банк.

Налогоплательщик вправе исполнить обязанность по уплате налога (авансового платежа) досрочно (п. 1 ст. 45, п. 3 ст. 58 НК РФ), но это в общем случае возможно только тогда, когда обязанность по уплате налога (авансового платежа) уже сформировалась, то есть на следующий день после истечения налогового (отчетного) периода (п. 6 Обзора судебной практики по вопросам, связанным с участием уполномоченных органов в делах о банкротстве и применяемых в этих делах процедурах банкротства (утв. Президиумом ВС РФ 20 декабря 2016 г.), Постановления Президиума ВАС РФ от 25 ноября 2008 г. № 10431/08, от 3 июля 2012 г. № 2941/12). Соответственно, если налогоплательщик передаст в банк платежное поручение на уплату налога (авансового платежа) до наступления указанной даты, то презумпция подп. 1 п. 3 ст. 45 НК РФ может не сработать (Постановление Президиума ВАС РФ от 27 июля 2011 г. № 2105/11). В этой ситуации налог (авансовый платеж) будет считаться (являться) уплаченным только в случае фактического поступления денежных средств в бюджет. В Постановлении Президиума ВАС РФ от 17 декабря 2013 г. № 12790/13 отмечается, что ст. 45 НК РФ не предусматривает исполнение обязанности по уплате налога лицами, у которых такая обязанность отсутствует.

Несколько скорректированный подход к данной проблеме можно видеть в Определении ВС РФ от 26 сентября 2017 г. № 305КГ176981 (процитировано в Обзоре судебной практики ВС РФ № 5 (2017), утв. Президиумом ВС РФ 27 декабря 2017 г.): по смыслу правовой позиции, выраженной в Постановлении Президиума ВАС РФ от 27 июля 2011 г. № 2105/11, квалифицирующим признаком досрочного исполнения обязанности по уплате налога является направление платежного поручения в банк до истечения установленного срока платежа при том, что налог уплачивается в размере, который соответствует величине налоговой обязанности, возникшей по итогам отчетного (налогового) периода, то есть отсутствует излишняя уплата налога. Как правило, досрочная уплата налога имеет место в период между истечением отчетного (налогового) периода, когда сформирована вся совокупность налогозначимых операций (фактов), имевших место в течение этого периода, и наступлением срока платежа. Вместе с тем положения п. 1 ст. 45 НК РФ не исключают досрочную уплату налога и ранее окончания отчетного (налогового) периода, в тех случаях, когда налогоплательщику уже известны все налогозначимые факты, которые состоялись (должны состояться) до окончания соответствующего периода.

Очередность списания денежных средств с банковского счета при их недостаточности регламентируется не налоговым, а гражданским законодательством (п. 1 ст. 60 НК РФ). В соответствии с п. 1, 2 ст. 855 ГК РФ при наличии на счете денежных средств, сумма которых достаточна для удовлетворения всех требований, предъявленных к счету, списание этих средств со счета осуществляется в порядке поступления распоряжений клиента и других документов на списание (календарная очередность), если иное не предусмотрено законом. При недостаточности денежных средств на счете для удовлетворения всех предъявленных к нему требований списание денежных средств осуществляется в следующей очередности:

– в первую очередь по исполнительным документам, предусматривающим перечисление или выдачу денежных средств со счета для удовлетворения требований о возмещении вреда, причиненного жизни или здоровью, а также требований о взыскании алиментов;

– во вторую очередь по исполнительным документам, предусматривающим перечисление или выдачу денежных средств для расчетов по выплате выходных пособий и оплате труда с лицами, работающими или работавшими по трудовому договору (контракту), по выплате вознаграждений авторам результатов интеллектуальной деятельности;

– в третью очередь по платежным документам, предусматривающим перечисление или выдачу денежных средств для расчетов по оплате труда с лицами, работающими по трудовому договору (контракту), поручениям налоговых органов на списание и перечисление задолженности по уплате налогов и сборов в бюджеты бюджетной системы Российской Федерации, а также поручениям органов контроля за уплатой страховых взносов на списание и перечисление сумм страховых взносов в бюджеты государственных внебюджетных фондов;

– в четвертую очередь по исполнительным документам, предусматривающим удовлетворение других денежных требований;

– в пятую очередь по другим платежным документам в порядке календарной очередности.

Списание средств со счета по требованиям, относящимся к одной очереди, производится в порядке календарной очередности поступления документов.

Данные положения ст. 855 ГК РФ согласованы с Постановлением КС РФ от 23 декабря 1997 г. № 21П и с Определением КС РФ от 7 июня 2011 г. № 841ОО. Соответственно, если налогоплательщик (плательщик страховых взносов) будет уплачивать налог самостоятельно, то при недостаточности денежных средств на счете сумма будет списана в пятую очередь, если же налог (страховой взнос) будет принудительно взыскивать налоговый орган, то списание пойдет в третью очередь.

Поэтому в соответствии с подп. 5 п. 4 ст. 45 НК РФ обязанность по уплате налога не признается исполненной в случае, если на день предъявления налогоплательщиком (иным лицом, предъявившим в банк поручение на перечисление в бюджетную систему Российской Федерации денежных средств в счет уплаты налога за налогоплательщика) в банк (орган Федерального казначейства, иной уполномоченный орган, осуществляющий открытие и ведение лицевых счетов) поручения на перечисление денежных средств в счет уплаты налога этот налогоплательщик (иное лицо) имеет иные неисполненные требования, которые предъявлены к его счету (лицевому счету) и в соответствии с гражданским законодательством Российской Федерации исполняются в первоочередном порядке, и если на этом счете (лицевом счете) нет достаточного остатка для удовлетворения всех требований.

Некоторые особенности определения момента исполнения обязанности по уплате налога могут быть установлены в специальных положениях НК РФ. Так, в силу п. 6 ст. 48 НК РФ в случае взыскания налога, сбора, страховых взносов, пеней, штрафов за счет имущества физического лица, не являющегося денежными средствами, обязанность по уплате налога, сбора, страховых взносов, пеней, штрафов считается исполненной с момента реализации такого имущества и погашения задолженности за счет вырученных сумм.

В плане уплаты налогов бюджетными организациями соответствующее разъяснение дано в Постановлении КС РФ от 22 июня 2009 г. № 10П: процесс исполнения налоговой обязанности государственными образовательными учреждениями высшего профессионального образования как бюджетными учреждениями имеет существенную специфику, которая обусловлена особенностями их бюджетно–правового статуса, в частности отсутствием у таких учреждений банковских счетов и осуществлением расчетов через лицевые счета, открываемые в соответствующих органах исполнительной власти. Федеральным бюджетным учреждениям лицевые счета открываются в органах Федерального казначейства. Поэтому исполнение таким бюджетным учреждением обязанности по уплате налога осуществляется путем предъявления платежного поручения на уплату налога в тот орган Федерального казначейства, в котором ему открыт лицевой счет, а сама обязанность признается исполненной с момента отражения на лицевом счете учреждения операции по перечислению соответствующих денежных средств в бюджетную систему Российской Федерации (подп. 2 п. 3 ст. 45 НК РФ).

Следует отметить, что термин «лицевой счет» применяется в налоговом праве, по меньшей мере, в двух значениях. В ст. 45 НК РФ данный термин используется в значении, определенном в п. 2 ст. 11 НК РФ: лицевые счета – счета, открытые в органах Федерального казначейства (иных органах, осуществляющих открытие и ведение лицевых счетов) в соответствии с бюджетным законодательством Российской Федерации, включая счета в банках, открытые на основании договора банковского счета в драгоценных металлах. Исходя из ст. 220.1 БК РФ учет операций по исполнению бюджета, осуществляемых участниками бюджетного процесса в рамках их бюджетных полномочий, производится на лицевых счетах, открываемых в соответствии с положениями настоящего Кодекса в Федеральном казначействе, финансовом органе субъекта Российской Федерации (муниципального образования), органе управления государственным внебюджетным фондом Российской Федерации.

В другом смысле указанный термин зачастую используется в актах (приказах, письмах, положениях), принятых ФНС России в порядке организации деятельности нижестоящих налоговых органов. Как это следует из Постановлений Президиума ВАС РФ от 5 ноября 2002 г. № 6294/01, от 11 мая 2005 г. № 16507/04, такой лицевой счет, который ведет налоговый орган по каждому налогоплательщику, представляет собой форму внутреннего контроля, осуществляемого во исполнение ведомственных документов, и позволяющую отслеживать исполнение этим налогоплательщиком своих обязанностей (по уплате налогов, представлению деклараций и т.д.).

Представляет интерес тот факт, что в определенных случаях государство не считает необходимым устанавливать презумпции, аналогичные предусмотренным в п. 3 ст. 45 НК РФ, в отношении уплаты некоторых публичных платежей (не являющихся, по мнению государства, налогами). Для признания обязанности по уплате исполненной публично–правовое образование иногда может требовать фактического поступления публичных платежей в бюджет (внебюджетный фонд). Так, страховые взносы на обязательное пенсионное страхование до 1 января 2010 г. считались уплаченными с момента зачисления на счет соответствующего органа Пенсионного фонда РФ (п. 2 ст. 24 Федерального закона от 15 декабря 2001 г. № 167–ФЗ «Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации», Определение КС РФ от 8 ноября 2005 г. № 457О). В Определении КС РФ от 8 июня 2000 г. № 118О были разъяснены положения ранее действовавшего таможенного законодательства, и, в частности, признано, что при определении момента, с которого считается уплаченной таможенная пошлина, не применяются презумпции, изложенные в Постановлении КС РФ от 12 октября 1998 г. № 24П и в ст. 45 НК РФ. Однако сложно предположить, что (в терминологии КС РФ) при уплате подобных публичных платежей плательщик несет ответственность за действия всех организаций, участвующих в многостадийном процессе их уплаты и перечисления в бюджет.

С 1 марта по 31 декабря 2007 г. действовал упрощенный порядок легализации физическими лицами сокрытых до 1 января 2006 г. доходов путем уплаты 13 % декларационного платежа (Федеральный закон от 30 декабря 2006 г. № 269–ФЗ «Об упрощенном порядке декларирования доходов физическими лицами»). В некоторых публикациях нормы данного Закона назывались «налоговая амнистия». На основании подпункта 6 п. 3 ст. 45 НК РФ и указанного Федерального закона уплата декларационного платежа прекращала обязанности по уплате налогов с указанных доходов, в том числе НДФЛ и ЕСН, а также обязанности по представлению деклараций по данным налогам. При этом достаточно странным выглядит то, что законодатель указал декларационный платеж в числе неналоговых доходов бюджетов субъектов РФ в ст. 57 БК РФ.

Следует отметить, что уплата декларационного платежа являлась исключительно добровольным действием, взыскать его в принудительном порядке, как налог, было невозможно. В Постановлении Президиума ВАС РФ от 14 апреля 2009 г. № 16221/08 отмечается, что декларационный платеж по своей природе имеет характер налоговой амнистии. Перечисление в бюджет декларационного платежа предполагает наличие воли на получение для себя тех последствий, которые связываются законом с его уплатой. Исходя из Определения КС РФ от 16 июля 2009 г. № 949ОО в качестве условия упрощенного декларирования доходов устанавливается уплата физическими лицами декларационного платежа в случае принятия ими добровольного решения о декларировании доходов.

В итоге, в порядке реализации данной «налоговой амнистии» в бюджет поступила незначительная в масштабах страны сумма 3,7 млрд. руб., что соответствует легализации 28,2 млрд. руб.[1010]. Следует заметить, что в Законе города Москвы от 2 июля 2008 г. № 32 «Об исполнении бюджета города Москвы за 2007 год» в общей сумме доходов бюджета более 950 млрд. руб. сумма поступлений от декларационного платежа составила около 2 млрд. руб., или 0,2 %. В Законе Нижегородской области от 7 июля 2008 г. № 85–З «Об исполнении областного бюджета за 2007 год» при общей сумме доходов бюджета более 60 млрд. руб. сумма поступлений от декларационного платежа составила около 14 млн. руб., или 0,02 %. С.В. Запольский отметил, что поскольку само появление дохода, способного быть предметом амнистии, сопряжено с букетом правонарушений, грехи за которые отпускаются даже без их специфицирования, речь идет не об амнистии, а о легализации незаконно полученных доходов – явления, с которым одновременно ведется правовая борьба. Далеко не случайно налоговая амнистия, как и ей подобные акции, не дали ожидаемого эффекта[1011]. В то же время, как отмечает Н.М. Артемов, международный опыт проведения налоговых амнистий весьма богат, но довольно противоречив. Список стран, в той или иной мере проводивших налоговые амнистии, включает Аргентину, Бельгию, Ирландию, Пакистан, США (отдельные штаты), Филиппины, Францию, ЮАР. Классическим образцом успешной налоговой амнистии считается налоговая амнистия в Ирландии 1988 г. Начиная ее, правительство Ирландии надеялось получить примерно 50 млн. долл., а фактические сборы превысили 750 млн. долл., что составляло 2,5 % ВВП[1012].

По мнению И.Н. Соловьева, наибольший успех достигался при сочетании амнистии с усилением ответственности за дальнейшую неуплату налогов[1013]. Следует, однако, отметить, что если упрощенно понимать налоговую амнистию, как предложение к плательщикам уплатить сокрытые налоги в «обмен» на обещание не штрафовать за их ранее имевшее место сокрытие; а также с угрозой штрафовать за продолжающееся после определенной даты сокрытие значительно жестче, то такой подход возможен только тогда, когда сокрытие налогов рассматривается, как длящее правонарушение. При этом, как будет показано далее, в отечественной правовой системе налоговые правонарушения (преступления) в настоящее время не рассматриваются, как длящиеся, вследствие чего такой подход (с усилением ответственности) неприменим. Нельзя также не заметить, что рассмотрение налоговых правонарушений, как длящихся, фактически имело место относительно недавно – в Указе Президента РФ от 27 октября 1993 г. № 1773 «О проведении налоговой амнистии в 1993 году» (утратил силу), и данным нормативным актом предусматривалось именно усиление ответственности за продолжающееся уклонение от уплаты налогов.

В настоящее время актуален скорректированный Федеральный закон от 8 июня 2015 г. № 140ФЗ «О добровольном декларировании физическими лицами активов и счетов (вкладов) в банках и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации» (иногда обозначаемый, как закон об амнистии капиталов), в соответствии со ст. 5 которого специальная декларация (об имуществе, о контролируемых иностранных компаниях, о счетах (вкладах) в банках) может быть представлена:

1) с 1 июля 2015 г. по 30 июня 2016 г. (первый этап декларирования);

2) с 1 марта 2018 г. по 28 февраля 2019 г. (второй этап декларирования).

В силу п. 2.1 ст. 45 НК РФ взыскание налога не производится в случае неуплаты или неполной уплаты налога декларантом, признаваемым таковым в соответствии с указанным Федеральным законом.

Соответственно, те налоги, которые «амнистируются» указанным Федеральным законом, не могут быть взысканы принудительно, но обязанность по их уплате формально сохраняется. Приводятся данные о том, что ФНС России не будет раскрывать информацию об итогах амнистии капиталов в России; но по неофициальным сведениям по первому этапу декларирования ей воспользовалось около 2500 человек[1014]. Как представляется, это более чем скромный результат, представляют интерес итоги второго этапа. Не исключено, что они будут существенно более значимыми.

Необходимо отметить, что в связи с очевидной важностью обязанности по представлению налоговой декларации, в законодательстве закреплена презумпция, сходная с правилами п. 3 ст. 45 НК РФ. Как следует из п. 4 ст. 80 НК РФ, при отправке налоговой декларации (расчета) по почте днем ее представления считается дата отправки почтового отправления с описью вложения; при передаче налоговой декларации (расчета) по телекоммуникационным каналам связи или через личный кабинет налогоплательщика днем ее представления считается дата ее отправки.

Таким образом, если налоговая декларация была отправлена по почте с соблюдением данных правил, ее последующее получение (неполучение) налоговым органом уже не имеет значения – для налогоплательщика обязанность по ее представлению будет считаться исполненной. «Проецируя» Постановление КС РФ от 12 октября 1998 г. № 24П на процедуру представления налоговой декларации по почте, можно утверждать, что налогоплательщик не несет ответственность за действия организаций почтовой связи, участвующих в

[1010] В налоговой сфере // Налоговед. – 2008. – № 3. – С. 25.

[1011] *Запольский С.В.* Дискуссионные вопросы теории финансового права: монография – М., 2008. – С. 148.

[1012] *Артемов Н.М., Ячменев Г.Г.* Правовое регулирование неналоговых доходов бюджетов: Учебное пособие. – М., 2008. – С. 264 – 265.

[1013] *Соловьев И.Н.* Налоговая амнистия – М., 2009. – С. 52, С. 142.

[1014] URL: http://www.vedomosti.ru/economics/news/2016/11/22/666478-fns-raskroet-itogi; http://www.vedomosti.ru/economics/articles/2016/06/30/647368-amnistiya-dlya-menshinstva

многостадийном процессе представления налоговой декларации по почте. Следует только еще раз отметить, что сам налог, в отличие от налоговой декларации, не может быть передан (уплачен) непосредственно в налоговую инспекцию – адресатом является бюджетная система (счет в ЦБ РФ, контролируемый Федеральным казначейством).

2.4. ФАКУЛЬТАТИВНЫЕ ЭЛЕМЕНТЫ ЮРИДИЧЕСКОГО СОСТАВА НАЛОГА

Помимо существенных элементов в акте законодательства о налогах могут быть дополнительно указаны элементы, которые являются **факультативными**, не входят в юридический состав налога, но используются для целей, связанных с исчислением и уплатой налога (в том числе могут существенно влиять на его размер).

Лицо, обязанное исчислять налог (п. 1, 2 ст. 52 НК РФ). Для того чтобы уплатить налог, его необходимо исчислить, т.е. однозначно определить сумму налога, подлежащую уплате. НК РФ в качестве общего правила предусматривает, что **исчислять налог обязан сам налогоплательщик** (п. 1 ст. 52 НК РФ). Следует отметить, что неисполнение налогоплательщиком в установленных случаях обязанности по исчислению налога, очевидно, не означает, что обязанности по уплате данного налога у него при этом не возникает. Обязанность по уплате налога является следствием наличия в деятельности налогоплательщика указанного в законе объекта налогообложения (ст. 38 НК РФ), а для периодических налогов – также следствием окончания налогового периода (п. 6 Обзора судебной практики по вопросам, связанным с участием уполномоченных органов в делах о банкротстве и применяемых в этих делах процедурах банкротства (утв. Президиумом ВС РФ 20 декабря 2016 г.).

По некоторым налогам обязанность по исчислению налога может быть возложена на налогового агента или на налоговый орган (п. 2 ст. 52 НК РФ).

Налоговый агент – лицо, которое выплачивает денежные средства налогоплательщику и на которое в соответствии с НК РФ возложены обязанности по исчислению, удержанию из выплат налогоплательщику и перечислению налогов, которыми облагаются данные выплаты, в бюджетную систему Российской Федерации.

Законодательное определение налогового агента дано в п. 1 ст. 24 НК РФ: налоговыми агентами признаются лица, на которых в соответствии с НК РФ возложены обязанности по исчислению, удержанию у налогоплательщика и перечислению налогов в бюджетную систему Российской Федерации. В п. 2 ст. 11 НК РФ дано корреспондирующее определение: источник выплаты доходов налогоплательщику – организация или физическое лицо, от которых налогоплательщик получает доход. Соответственно, некоторых лиц, являющихся источниками облагаемых выплат налогоплательщику (не обязательно денежных), законодатель «назначает» налоговыми агентами. В п. 2 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. № 57 разъяснено, что налоговый агент перечисляет в бюджет сумму налога, обязанность по уплате которой лежит на налогоплательщике.

По мнению М.Ю. Орлова, налоговый агент – участник налоговых правоотношений, осуществляющий содействие, с одной стороны, налогоплательщику, с другой – государству в полной мере реализовать отношения по исчислению и уплате налогов[1015]. А.Г. Иванов достаточно точно отмечает особенность статуса налогового агента: переложение обязанностей публичных органов на иных субъектов – для государства неплохая идея: субъект выполняет работу публичных органов бесплатно[1016]. По сведениям, приведенным Г.П. Толстопятенко, в большинстве государств – членов Европейского союза налог с доходов наемных работников взимается работодателями (через бухгалтерию). Исключение составляет Франция, где наемные работники уплачивают подоходный налог с заработной платы самостоятельно[1017]. Но не следует полагать, что налоговый агент «работает» бесплатно во всех случаях. Как считает А.Б. Смирнов, возлагая на налогового агента обязанности по удержанию налогов, государство наделяет его частью своих властных полномочий по отношению к налогоплательщику. При этом в ряде стран, в частности в Швейцарии, эти обязанности рассматриваются, как общественно полезные, и за их исполнение выплачивается стимулирующее вознаграждение[1018]. Р.А. Шепенко приводит сведения о том, что налоговое законодательство Китая предусматривает, что исключительным правом, то есть правом, которым не обладает налогоплательщик, является право налогового агента на возмещение налоговыми органами расходов (сборов) по соблюдению формальностей, понесенных при исполнении обязанностей по удержанию и внесению сумм налогов[1019].

«Квазипубличный» статус частного субъекта – налогового агента не является чем–то особенным. Как разъяснено в Постановлении КС РФ от 19 мая 1998 г. № 15П, Конституция РФ не запрещает государству передавать отдельные полномочия исполнительных органов власти негосударственным организациям, участвующим в выполнении функций публичной власти. С обобщенной точки зрения В.М. Сырых, агенты государственной власти – это частные, негосударственные лица, как индивидуальные, так и коллективные, которым государство передает часть своих функций. В настоящее время государство достаточно широко практикует передачу своих отдельных функций частным лицам либо разрешает им вести деятельность параллельно и независимо от государственных органов (частные нотариусы, саморегулируемые организации, органы местного самоуправления в части исполнения возложенных на них функций государства и др.)[1020]. Особенности статуса налогового агента позволяют заметить, что он одновременно может быть рассмотрен и в качестве агента налогоплательщика перед государством, и в качестве агента государства перед налогоплательщиком.

Достаточно часто в России в качестве налоговых агентов выступают работодатели, удерживающие НДФЛ у своих работников при выплате им заработной платы. М. Мишустиным приводятся сведения, что такой механизм обеспечивает 97,5 % поступлений НДФЛ[1021]. Срок уплаты налога, установленный для налогоплательщика, не касается налогового агента, поскольку для него предусмотрен собственный срок перечисления удержанного НДФЛ (п. 6 ст. 226 НК РФ – налоговые агенты обязаны перечислять суммы исчисленного и удержанного налога не позднее дня, следующего за днем выплаты налогоплательщику дохода. В Постановлении Президиума ВАС РФ от 5 июля 2011 г. № 1051/11 разъяснено, что обязанности налогового агента в части сроков удержания и перечисления в бюджет НДФЛ предусмотрены ст. 226 НК РФ и не связаны с окончанием налогового периода, в отличие от обязанностей налогоплательщиков, установленных ст. 227, 228 НК РФ.

Одной из целей, которую преследует государство, вводя в законодательство о НДФЛ институт налоговых агентов, является более высокая степень социальной стабильности. Большинство населения работает по найму и практически не ощущает налогового бремени на свои доходы, поскольку заработную плату получает уже «чистыми», за вычетом НДФЛ. В то же время, если бы каждый работник получал заработную плату в полном объеме, но потом самостоятельно уплачивал бы с нее налоги, в нашей стране ситуация изменилась бы кардинально. Существенная часть людей, которые начали бы реально уплачивать налоги с заработной платы, из уже полученных денежных средств, в полной мере ощутили бы налоговое бремя и, в частности, стали бы активнее интересоваться тем, на какие именно цели уходят их деньги. Но если провести в России подобную реформу без внесения иных изменений в законодательство, значительное число налогоплательщиков, по всей видимости, будут «настроены» платить НДФЛ только в принудительном порядке.

Можно отметить, что на сегодняшний день физическое лицо без статуса индивидуального предпринимателя, не уплатившее в срок некоторый налог (в т.ч. транспортный, на имущество, земельный), в итоге, разумеется, может быть принуждено к уплате налога и понесет определенные дополнительные обременения. В их число входит пеня (не очень большая, в силу относительно низкой ставки рефинансирования ЦБ РФ); государственная пошлина (если налоговый орган в установленный срок обратиться в суд и получит

[1015] *Орлов М.Ю.* Десять лекций о налоговом праве России: учебн. пособие. – М., 2009. – С. 132.

[1016] *Иванов А.Г.* Пути совершенствования налогового администрирования // Налоговое администрирование: Ежегодник. 2007. – С. 176.

[1017] *Толстопятенко Т.П.* Европейское налоговое право. Сравнительно–правовое исследование. – М., 2001. – С. 140.

[1018] Комментарий к Налоговому кодексу Российской Федерации, части первой / Под. ред. Петровой Г.В. – М., 1999. – С. 77.

[1019] *Шепенко Р.А.* Налоговое право Китая: источники и субъекты. – М., 2004. – С. 352.

[1020] *Сырых В.М.* Материалистическая философия публичного права: монография. – М., 2016. – С. 114.

[1021] URL: http://kommersant.ru/doc/2857932

положительное решение); а также исполнительский сбор (если судебный пристав–исполнитель, возбудивший исполнительное производство на основании судебного акта, применит решение о наложении данной санкции). На практике указанные дополнительные обременения незначительно повышают заинтересованность налогоплательщиков в добровольной уплате налога. По этим и иным причинам для государства проще и выгоднее взимать НДФЛ через налоговых агентов, чем истребовать его у отдельных плательщиков, получивших доход без удержания налога.

Кроме исчисления и удержания у налогоплательщика суммы налога, налоговый агент обязан перечислить эту сумму в соответствующий бюджет (внебюджетный фонд). При неисполнении этой обязанности налоговые агенты могут быть привлечены к налоговой ответственности в виде штрафа по ст. 123 НК РФ, а также получат дополнительное обременение в виде пени в соответствии со ст. 75 НК РФ.

Если налоговый агент не может удержать налог у налогоплательщика (например, когда работодатель оплачивает труд работника в натуральной форме – подп. 3 п. 2 ст. 211 НК РФ, ст. 131 ТК РФ), то агент обязан письменно сообщать в налоговый орган по месту своего учета о невозможности удержать налог и о сумме задолженности налогоплательщика в течение одного месяца со дня, когда налоговому агенту стало известно о таких обстоятельствах (подп. 2 п. 3 ст. 24 НК РФ). Соответствующее разъяснение дано в п. 10 Постановления Пленумов ВС РФ и ВАС РФ от 11 июня 1999 г. № 41/9.

Следует отметить, что п. 5 ст. 226 НК РФ для целей НДФЛ предусматривает конкретный момент для отсчета месячного срока: при невозможности в течение налогового периода удержать у налогоплательщика исчисленную сумму налога налоговый агент обязан в срок не позднее 1 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом, в котором возникли соответствующие обстоятельства, письменно сообщить налогоплательщику и налоговому органу по месту своего учета о невозможности удержать налог, о суммах дохода, с которого не удержан налог, и сумме неудержанного налога.

В настоящее время также актуальна общая позиция, изложенная в п. 1 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. № 57: в том случае, когда денежных выплат в данном налоговом периоде налогоплательщику не производилось и удержание суммы налога оказалось невозможным, налоговый агент на основании подп. 2 п. 3 ст. 24 НК РФ обязан лишь исчислить подлежащую уплате налогоплательщиком сумму налога и сообщить в налоговый орган о невозможности удержать налог и о сумме задолженности соответствующего налогоплательщика.

В случае отсутствия у налогового агента возможности удержать налог ввиду отсутствия соответствующих выплат, основания для начисления налоговому агенту пени НК РФ не установлены (Определение ВС РФ от 19 марта 2015 г. № 304КГ144815).

Кроме социальной стабильности, достигаемой в т.ч. через «выключение» физических лиц из процесса уплаты налога, введение в законодательство института налоговых агентов обычно объясняется и тем, что государству проще контролировать одного налогового агента, чем большое количество мелких налогоплательщиков – получателей выплат (либо получателей выплат – иностранных лиц). Сходное «упрощение» применено в косвенных налогах (в настоящее время – НДС, акциз), когда государство вынуждает налогоплательщика включить налог в состав цены товаров (работ, услуг), получить его с покупателей и уплатить в бюджет. В последнем случае государство предпочитает иметь дело с одним налогоплательщиком, чем с большим количеством конечных мелких потребителей (приобретателей) товаров (работ, услуг), облагаемых косвенными налогами. Соответственно, в обоих вариантах государство упрощает себе администрирование соответствующего налога, прямо либо косвенно возлагая квазипубличные обязанности на некоторых лиц.

Однако, очевидное отличие механизмов уплаты косвенного налога и уплаты налога через агента – «фактический» плательщик косвенного налога в налоговых правоотношениях вообще не участвует. Кроме того, в рамках механизма переложения косвенного налога «юридический» налогоплательщик в составе цены получает сумму, равную налогу с покупателя и перечисляет ее в бюджет (либо возмещает свои затраты на уплату налога); а налоговый агент выделяет сумму налога из выплат налогоплательщику, и также перечисляет ее в бюджет. Иными словами, отличаются направления денежных потоков, но в обоих случаях есть лицо (источник выплат, либо получатель выплат), обязанное извлечь из потока некоторую сумму, и перечислить ее в государству.

В настоящее время общий запрет на выплату налога агентом за налогоплательщика отсутствует, однако в отдельных нормах он имеет место. Так, в силу п. 9 ст. 226 НК РФ уплата НДФЛ за счет средств налоговых агентов не допускается. При заключении договоров и иных сделок запрещается включение в них налоговых оговорок, в соответствии с которыми выплачивающие доход налоговые агенты принимают на себя обязательства нести расходы, связанные с уплатой налога за физических лиц.

Однако, с 1 января 2017 г. в п. 1 ст. 45 НК РФ предусмотрено, что уплата налога может быть произведена за налогоплательщика иным лицом. Иное лицо не вправе требовать возврата из бюджетной системы Российской Федерации уплаченного за налогоплательщика налога. Соответственно, несмотря на то, что п. 9 ст. 226 НК РФ является специальной нормой, теперь сложно привести какие–либо разумные аргументы в пользу того, что налоговый агент не может уплатить налог за налогоплательщика.

Здесь нельзя не отметить справедливую позицию В.Ф. Евтушенко: удержание с налогоплательщика сумм налогов может означать прекращение права собственности (хозяйственного ведения или оперативного управления). Однако такое возможно лишь в случае, когда эти денежные средства уже находились в соответствующем праве у налогоплательщика. Право же собственности на доход возникает в момент фактического получения денежных средств. Если вместо денежных средств налогоплательщик получает доход в форме материальной выгоды, то о каком–либо вещном праве в отношении этой выгоды говорить не приходится. Получается, что удержанные (невыплаченные) с налогоплательщиков доходы остаются в собственности налоговых агентов. В свою очередь, государство или муниципальное образование имеет право требовать удержанные с налогоплательщиков и принадлежащие на праве собственности налоговым агентам суммы налогов. Таким образом, удержание налога не влечет смену собственника денежных средств[1022].

Обоснование обратного, а именно того, что денежные средства, считающиеся удержанными налоговым агентом из выплат, принадлежат не агенту, а налогоплательщику, маловероятно. В частности, если налог удержан, налогоплательщик не может истребовать его у агента (даже в том случае, если его уже не может истребовать с агента государство в силу пропуска налоговым органом пресекательных сроков на взыскание). Особенно ярко сомнительность современного правового регулирования проявляется в ситуации, когда налоговый агент выплатил налогоплательщику ровно столько денег, сколько и было у налогового агента. Поскольку денег у налогового агента после такой выплаты не осталось, достаточно сложно обосновать, что он налог «удержал», даже если он полагает, что сделал это. Само по себе удержание по смыслу данного термина возможно только за счет выплачиваемых денежных средств. При этом законодатель, в частности, допускает взыскание удержанных, но не перечисленных налогов с агентов по ст. 47 НК РФ, то есть за счет и иного имущества. Это возможно только тогда, когда все имущество налогового агента обременяется на размер налога в результате выплаты налогоплательщику средств без налога – то есть удержание налога представляет собой достаточно странную правовую конструкцию.

Соответственно, достаточно дискуссионной представляется правовая позиция, изложенная в Определении ВС РФ от 25 декабря 2015 г. № 303ЭС1513210: после перечисления работнику заработной платы (выходного пособия) и удержания суммы НДФЛ денежные средства, соответствующие размеру налога, находятся в сфере имущественной власти работодателя, то есть, несмотря на наличие законодательно установленной обязанности перечислить денежные средства в бюджет, воля организации может быть направлена на распоряжение денежными средствами иным образом.

При строгом следовании данной позиции налоговый агент может удержать налог только тогда, когда у него в распоряжении есть денежные средства, которых в сумме достаточно и для осуществления выплаты налогоплательщику, и для перечисления налога государству. Если же денежные средства есть только для выплаты налогоплательщику, то налог удержать невозможно, и налоговый агент, осуществивший выплату налогоплательщику, обязан сообщить в налоговый орган о невозможности удержать налог и о сумме задолженности соответствующего налогоплательщика (п. 1 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. № 57). На практике же налоговые органы практически никогда не интересуются тем, располагал ли налоговый агент в момент выплаты налогоплательщику деньгами для перечисления налога государству; и если есть основания полагать, что выплата плательщику осуществлена без налога, то считается, что у агента возникла обязанность по перечислению налога в бюджет.

Кроме того, для налогового агента, как представляется, не так принципиален процесс «удержал – перечислил»: на практике он не имеет существенных отличий от процесса «уплатил». В обоих случаях частный субъект лишается собственных денежных средств и перечисляет их публично–правовому образованию. Тонкости правового регулирования, а именно предположение о том, что агент сначала удержал налог из выплат налогоплательщику, а только потом его перечислил государству, следует полагать, не являются настолько важными для обязанного лица. Если агент по какой–либо причине не удержал налог у налогоплательщика и выплатил ему средства вместе с налогом, то агент точно также расстается со своей собственностью, как если бы средства были выплачены налогоплательщику без налога,

---

[1022] *Евтушенко В.Ф.* Налоговые агенты как субъекты налоговых правоотношений. – М., 2006. – С. 80.

а сам налог перечислен агентом в бюджет. По всей видимости, по этой причине и законодатель не стремится к четкости терминов в нормах второй части НК РФ. Так, в силу ряда положений ст. 161 и ст. 226 НК РФ налоговые агенты обязаны соответствующие налоги уплачивать, при том, что по п. 1 ст. 24 НК РФ налоги подлежат удержанию и перечислению, а не удержанию и уплате.

В упомянутом Определении ВС РФ от 25 декабря 2015 г. № 303ЭС1513210 уже фактически признано то, что налоговый агент в действительности уплачивает налог за налогоплательщика: особый правовой режим уплаты НДФЛ в составе платежей второй очереди при банкротстве организации–работодателя обусловлен тем, что должник, будучи в силу п. 1 ст. 226 НК РФ налоговым агентом, фактически исполняет налоговую обязанность, лежащую на работнике и производную от получения последним дохода (заработной платы или выходного пособия), который также в случае банкротства работодателя удовлетворяется в порядке второй очереди (абз. 3 п. 4 ст. 134 Закона о банкротстве). В Определении ВС РФ от 24 января 2017 г. № 308ЭС1615109 разъяснено, что в рассматриваемых правоотношениях (сделках) продавец имущества (муниципальное образование) плательщиком НДС не является. При реализации не закрепленного за муниципальными предприятиями и учреждениями муниципального имущества, составляющего казну муниципального образования, установленная абз. 2 п. 3 ст. 161 НК РФ обязанность налогового агента исчислить, удержать и уплатить в бюджет НДС лежит на покупателях этого имущества, за исключением физических лиц, не являющихся индивидуальными предпринимателями, и не может быть возложена на продавца этого имущества. То обстоятельство, что подлежащий перечислению в бюджет НДС по упомянутым сделкам предприниматель уплатил Комитету по управлению имуществом в составе выкупной стоимости муниципального имущества, не освобождает предпринимателя от исполнения возложенной на него НК РФ обязанности налогового агента по исчислению и уплате спорных сумм НДС в бюджет.

Данная проблема также хорошо иллюстрируется и на примере работодателя: для того чтобы выплатить работникам «чистыми» конкретную сумму заработной платы, он должен зарезервировать дополнительные средства как на перечисление удержанного НДФЛ, так и на уплату «зарплатных» налогов (страховых взносов) в бюджет (ГВБФ). Следует отметить, что с учетом ставки НДФЛ в размере 13 % (п. 1 ст. 224 НК РФ) и тарифа страховых взносов для работодателей в размере 30 % (ст. 425 НК РФ), для того, чтобы выплатить работнику на руки «чистыми» 1000 руб. заработной платы, работодатель, упрощенного говоря, должен зарезервировать дополнительно 494,25 руб. (149,42 руб. – НДФЛ, 344,83 руб. – страховые взносы).

Представляется, что указанная дополнительная нагрузка работодателя вполне может быть обозначена термином, примененным КС РФ в Постановлении от 24 февраля 1998 г. № 7П: обязательная составная часть расходов по найму рабочей силы. Кроме того, в Постановлении Президиума ВАС РФ от 20 декабря 2011 г. № 11564/11 применительно к законодательству о банкротстве сделан вывод о том, что алименты, НДФЛ, страховые взносы в ГВБФ являются платежами работодателя, осуществляемыми на основании федерального закона в связи с оплатой труда работников.

В итоге, в основе действующего правового регулирования института налоговых агентов изначально заложены противоречия, порождающие теоретические и практические проблемы. Существенными являются очевидные несостыковки п. 1 ст. 8 НК РФ с идеей о том, что налоговый агент перечисляет в бюджет не свои деньги, а средства налогоплательщика.

Например, исходя из Постановления Президиума ВАС РФ от 23 ноября 2010 г. № 10411/10 обязанность налогового агента по удержанию НДФЛ возникает непосредственно при выплате дохода. Сомнения в данном подходе состоят в том, что обязанность удержать часть выплат должна существовать еще до факта выплат, а не возникать одновременно с ним, поскольку обязанность по удержанию, возникающую одновременно с выплатами, сложно квалифицировать, как исполнимую. Однако корректно обосновать, что обязанность бездействовать – удерживать часть выплат, возникает в некоторый момент времени, предшествующий выплатам, еще более затруднительно.

Кроме того, как отмечалось, сам по себе факт выплаты налоговым агентом средств налогоплательщику еще не означает удержания налога. В НК РФ отсутствует общая презумпция, в силу которой при выплате налоговым агентом средств налогоплательщику сам налоговый агент считался бы удержавшим налог (хотя, возможно, такую презумпцию следовало бы ввести при сохранении существующего правового регулирования). В.Ф. Евтушенко справедливо отмечает, что удержание налога можно определить как бездействие, воздержание от совершения каких–либо действий по выплате налогоплательщиком исчисленного налога; именно поэтому любая попытка провести анализ удержания налогов встречается с трудностями[1023]. С учетом характеристики обязанности налогового агента по удержанию налога, как бездействия, сделать вывод об удержании налога налоговым агентом, а также о наличии у него обязанности по перечислению данного налога, возможно только косвенно, на основании анализа документов: бухгалтерских проводок, расчетных ведомостей, договоров, налоговых деклараций и т.д. В отсутствие документов сделать вывод об удержании (неудержании) налога крайне затруднительно. Продолжая «параллели» с институтом косвенных налогов, можно отметить сходную проблему – в ряде случаев весьма непросто установить, включал, либо не включал налогоплательщик косвенного налога данный налог в цену товара (работы, услуги).

В то же время, и с нормативной и с доктринальной точек зрения, в зависимости от того, исполнил ли налоговый агент свою обязанность – удержал, либо не удержал налог из средств, выплачиваемых налогоплательщику, должен быть разрешен вопрос о том, кто именно несет обязанность по перечислению (уплате) данного налога в бюджет. Налог, не удержанный налоговым агентом, обязан уплатить сам налогоплательщик, а требовать от налогового агента перечисления не удержанного им налога невозможно (хотя он может воспользоваться правом по п. 1 ст. 45 НК РФ и добровольно уплатить налог за налогоплательщика). Некоторые примеры арбитражной практики предполагают именно такую позицию. Из Постановлений Президиума ВАС РФ от 26 сентября 2006 г. № 4047/06 и от 25 июня 2013 г. № 18087/12 следует, что инспекция не имела права возлагать на налогового агента обязанность уплатить за счет своих средств налог, подлежавший удержанию. Аналогичный подход изложен в Постановлениях Президиума ВАС РФ от 6 апреля 2010 г. № 14977/09 и от 20 сентября 2011 г. № 5317/11: налог на доходы иностранных организаций подлежит перечислению в бюджет за счет средств, причитающихся иностранной организации, а не самого налогового агента. Разъяснение общего характера содержится в п. 2 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. № 57: если из норм части второй НК РФ не вытекают на этот счет специальные правила (например, из п. 2 ст. 231 НК РФ), принудительное исполнение обязанностей налогового агента путем взыскания с него неперечисленных сумм налога, а также соответствующих сумм пеней возможно в случае, когда налоговым агентом сумма налога была удержана у налогоплательщика, но не перечислена в бюджет.

Однако впоследствии появилось иное судебное толкование норм, регламентирующих обязанности налоговых агентов. Так, исходя из Постановления Президиума ВАС РФ от 13 января 2011 г. № 10067/10, несмотря на то, что налоговый агент – арендатор публичного имущества не удерживал НДС из перечисляемой арендодателю арендной платы, именно налоговый агент обязан уплатить налог за счет собственных средств. Другой пример сходного подхода: в Постановлении Президиума ВАС РФ от 3 апреля 2012 г. № 15483/11 разъяснено, что вне зависимости от условий заключенного с иностранным лицом договора неисполнение российской организацией, состоящей на учете в налоговых органах, обязанности по удержанию НДС из выплачиваемых контрагенту средств не освобождает ее от обязанности исчислить этот налог и уплатить его в бюджет.

В итоге, данная позиция воплощена в п. 2 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. № 57: подходы о невозможности взыскания с налогового агента не удержанной им суммы налога и об ограничении периода взыскания пеней, основанные на том, что обязанным лицом продолжает оставаться налогоплательщик (подп. 5 п. 3 ст. 45 НК РФ), к которому и должно быть предъявлено налоговым органом соответствующее требование об уплате налога, не применимы при выплате денежных средств иностранному лицу в связи с неучетом данного лица в российских налоговых органах и невозможностью его налогового администрирования. Следовательно, в случае неудержания налога при выплате денежных средств иностранному лицу с налогового агента могут быть взысканы как налог, так и пени, начисляемые до момента исполнения обязанности по уплате налога.

Таким образом, если «наш» налоговый агент имеет дело с иностранным лицом, то агент фактически превращается в «субсидиарного налогоплательщика» – ему не просто разрешается, а предписывается уплатить неудержанный налог за иностранное лицо. Обоснование крайне незамысловато – иностранное лицо нельзя в должной мере контролировать. Однако то, что действительно практически невозможно взыскать в бюджетную систему РФ налог с иностранного лица, не имеющего присутствия (имущества) на территории России, следует, например, из Определения ВС РФ от 1 февраля 2017 г. № 305ЭС1613303 (процитировано в Обзоре судебной практики ВС РФ № 2 (2017), утв. Президиумом ВС РФ 26 апреля 2017 г.).

Определенные проблемы возникают и с практической реализацией правовой позиции, изложенной в Постановлениях Президиума ВАС РФ от 16 мая 2006 г. № 16058/05, от 26 сентября 2006 г. № 4047/06, от 12 января 2010 г. № 12000/09 и от 20 сентября 2011 г. № 5317/11. Суд отметил, что пени за несвоевременное поступление в бюджет налога, не удержанного с налогоплательщика агентом, могут быть взысканы с самого агента. Косвенно такой подход ВАС РФ подтвержден в Определении КС РФ от 20 октября 2011 г. № 1451ОО.

[1023] *Евтушенко В.Ф.* Налоговые агенты как субъекты налоговых правоотношений. – М., 2006. – С. 80.

Разъяснение общего характера на этот счет содержится в п. 2 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. № 57: учитывая компенсационный характер пеней как платежа, направленного на компенсацию потерь государственной казны в результате неуплаты налога в срок, с налогового агента, не удержавшего налог из денежных средств налогоплательщика, могут быть взысканы пени за период с момента, когда налог должен был быть им удержан и перечислен в бюджет, до наступления срока, в который обязанность по уплате налога должна быть исполнена налогоплательщиком самостоятельно по итогам соответствующего налогового периода.

Но очевидно, что возможность последующего удержания ранее не удержанного с налогоплательщика налога существует далеко не всегда (например, если налогоплательщик – работник уволился, если работодатель выплачивает доход исключительно в натуральной форме и др.). В подобной ситуации пени будут продолжать начисляться, а налоговый агент сможет только «добровольно–принудительно», в соответствии с п. 1 ст. 45 НК РФ, уплатить налог за налогоплательщика и тем самым прекратить начисление пени.

Появление описанных правовых позиций высших судебных органов, как представляется, с одной стороны направлено на исключение злоупотреблений в сфере налогообложения (в частности, связанных с существенной сложностью истребования налога у иностранного лица). С другой стороны, данные правовые позиции иллюстрируют ошибочность жесткой позиции законодателя о невозможности уплаты налога за счет средств налогового агента. По всей видимости, высшие судебные органы в указанных судебных актах рассматривают налогового агента, как аналог налогоплательщика, обязанность по уплате налога (на расход) у которого возникает в результате осуществления выплат (как ранее – в ЕСН, или сейчас – в страховых взносах с работодателей). Иными словами, когда государству выгодно рассматривать источник выплат в качестве налогового агента (при выплате заработных плат работодателями), то оно делает именно так – проще контролировать одного агента, чем тысячи мелких налогоплательщиков. Но как только государство видит в действиях источника выплат и налогоплательщика угрозу неполучения налога (в т.ч. при выплатах иностранному лицу), оно фактически «перезназначает» налогового агента на налогоплательщика, хотя и не исключает, что источник выплат вознаградит себя на размер подлежащего уплате налога за счет налогоплательщика, произведя ему меньшую выплату.

Не отличается сложностью и мотивировка разъяснения, данного в п. 8 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 мая 2014 г. № 33: при решении вопроса о том, кто именно по перечисленным в п. 4 ст. 161 НК РФ операциям является налоговым агентом – публичный орган, принимающий решение о реализации конкретного имущества, или организатор торгов (лицо, фактически проводящее торги), необходимо исходить из того, что таковым является орган (лицо), которому первоначально поступают денежные средства от продажи имущества. Иными словами, у кого деньги – тот и должен.

Представляется, что особые претензии государства к лицу, у которого находится денежные средства, подлежащие уплате в виде налога другого лица (налогоплательщика), могут быть обоснованы в том случае, если бы налогоплательщик сам, из своих средств, передает деньги в уплату налога некоторому «посреднику», а посредник обязуется перечислить их в бюджет. Именно в этом случае можно условно говорить, что такой посредник передает в бюджет не принадлежащие ему деньги, вследствие чего требует особого регулирования его статус. Ранее так был урегулирован институт сборщиков налогов (ст. 25 НК РФ – утратила силу); сейчас подобным образом действуют банки (ст. 60 НК РФ), в некоторых случаях совместно с местной администрацией или организацией федеральной почтовой связи (п. 4 ст. 58 НК РФ). Конструкция же «удержал из выплат – перечислил» более уязвима для критического анализа.

В итоге, не исключено рассмотрение современного института налоговых агентов как определенной «полезной фикции», позволяющей опосредованно переложить бремя уплаты налога с налогоплательщика на агента (считается, что налог платит налогоплательщик, а фактически его платит налоговый агент, за счет собственных средств). Именно это обстоятельство предопределяет, как представляется, наличие следующих мнений. Так, Е.В. Порохов полагает, что плательщик налога зачастую может его уплачивать его при отсутствии у него налогового обязательства перед государством (например, работодатели, удерживающие подоходный налог с работников у источника выплаты дохода)[1024]. И.И. Кучеров предлагает собирательное определение: налогообязанные лица – субъекты (физические лица и организации), на которых в соответствии с налоговым законодательством возложены обязанности по исчислению и уплате налогов и сборов, либо – по их удержанию и перечислению в бюджет. В зависимости от непосредственного содержания этих обязанностей, указанные лица могут иметь правовой статус налогоплательщиков, плательщиков сборов, либо – налоговых агентов[1025]. В Положении о налогах и обязательных платежах ФРГ от 16 марта 1976 г. дано нормативное определение: налогоплательщиком является тот, кто имеет налоговое обязательство, является ответственным за уплату налога, обязан удерживать и отчислять налог за счет третьих лиц, обязан подавать налоговую декларацию, вносить обеспечение, вести учет и отчетность и выполнять другие обязанности, возложенные на него налоговым законодательством[1026].

Тем не менее, идея о том, что налоговый агент перечисляет в бюджет «не свои» деньги иногда используется законодателем и правоприменителями, например, при регулировании процедур банкротства (фактически – в целях перераспределения конкурсной массы в пользу государства). В частности, некоторое время действовал п. 10 Постановления Пленума ВАС РФ от 22 июня 2006 г. № 25 (утратил силу) было разъяснено, что требование к налоговому агенту, не исполнившему обязанность по перечислению в бюджет удержанного налога, представляет собой имеющее особую правовую природу требование, которое не подпадает под определяемое положениями ст. 2 и 4 Федерального закона «О несостоятельности (банкротстве)» понятие обязательного платежа и не может быть квалифицировано как требование об уплате обязательных платежей. Данное требование, независимо от момента его возникновения, в реестр требований кредиторов не включается и удовлетворяется в установленном налоговым законодательством порядке. Споры, вытекающие из правоотношений, в которых должник выступает налоговым агентом, рассматриваются вне дела о банкротстве.

Однако сама отмена указанного п. 10 Постановления Пленума ВАС РФ от 22 июня 2006 г. № 25, как представляется, свидетельствовала о том, что для налогового агента обязанность по перечислению удержанного налога не имеет принципиальных отличий от обязанности по уплате налога – и в том, и в другом случае данные обязанности по существу единообразно обременяют его имущество. В Обзоре судебной практики ВС РФ № 2 (2016) (утв. Президиумом ВС РФ 6 июля 2016 г.), а также в п. 4 Обзора судебной практики по вопросам, связанным с участием уполномоченных органов в делах о банкротстве и применяемых в этих делах процедурах банкротства (утв. Президиумом ВС РФ 20 декабря 2016 г.) разъяснено, что уполномоченный орган применительно к положениям п. 1 ст. 7 Закона о банкротстве вправе обратиться в арбитражный суд с заявлением о признании банкротом лица, не перечислившего в бюджет суммы НДФЛ, которые были удержаны им при выплате не освобожденных от налогообложения выходных пособий и (или) заработной платы.

Тем не менее, указанный подход относительно очередности НДФЛ в банкротстве впоследствии был «возрожден» и «расширен» на страховые взносы: исходя из п. 8, 14 Обзора судебной практики по вопросам, связанным с участием уполномоченных органов в делах о банкротстве и применяемых в этих делах процедурах банкротства (утв. Президиумом ВС РФ 20 декабря 2016 г.), Обзора судебной практики ВС РФ № 3 (2017) (утв. Президиумом ВС РФ 12 июля 2017 г.), требование уполномоченного органа в отношении НДФЛ (основной долг), удержанного при выплате доходов до возбуждения дела о банкротстве, но не перечисленного в бюджет, включается в ту очередь расчетов с кредиторами, к которой относится доход гражданина, подвергнутый налогообложению; исходя из особой правовой природы и предназначения страховых взносов на обязательное пенсионное страхование расчеты по соответствующим требованиям в делах о банкротстве осуществляются в порядке, установленном для погашения задолженности по заработной плате. Таким образом, в соответствии с п. 4 ст. 134 Федерального закона «О несостоятельности (банкротстве)» задолженность по НДФЛ и страховым взносам, не являющаяся текущей, подлежит включению во вторую очередь реестра требований кредиторов должника, а иные налоги – в третью. Следует отметить, что такой подход подвергается критике[1027], как очевидно пробюджетный.

Другой пример того, что государство оценивает подлежащие перечислению «агентские» налоги, как нечто особенное: в п. 9 ст. 61 НК РФ установлено, что действие гл. 9 НК РФ «Изменение срока уплаты налога, сбора, страховых взносов, а также пени и штрафа» не распространяется на налоговых агентов. Данный пункт может быть истолкован и в таком ключе: налог, который должен перечислить налоговый агент, это налог не «его», а налогоплательщика, поэтому агент не может претендовать на изменение срока уплаты.

[1024] *Порохов Е.В.* Теория налоговых обязательств: учебн. пособие. – Алматы, 2001. – С. 90.

[1025] *Кучеров И.И.* Теория налогов и сборов (правовые аспекты): монография. – М., 2009. – С. 246.

[1026] Налоги от А до Я. – С. 5.

[1027] *Пепеляев С.Г.* Куда повернуто дышло? // Налоговед. – 2017. – № 11. – С. 4, 5.

Налоговые органы в основном исчисляют поимущественные налоги для физических лиц (налог на имущество физических лиц, транспортный налог, земельный налог). Для исчисления налогов используется информация об имуществе, которая передается в налоговые органы теми государственными органами, которые осуществляют регистрацию налогооблагаемого имущества и прав на него (ст. 85 НК РФ). Так, информация о подлежащих налогообложению транспортных средствах предоставляется, в том числе органами ГИБДД (п. 4 ст. 85 НК РФ).

Кроме того, налоговые органы исчисляют для индивидуальных предпринимателей оценочные авансовые платежи по НДФЛ (п. 8, 9 ст. 227 НК РФ) на основании информации о предполагаемом доходе, сообщаемой самими предпринимателями в налоговых декларациях.

Очевидно, что налоговые органы в рамках налогового контроля при наличии должной информации могут исчислить любой налог, подлежащий уплате налогоплательщиком и взыскать его, если он не был уплачен. Однако по п. 1, 2 ст. 52 НК РФ расчет налога налоговым органом производится не в рамках контрольной деятельности, а в порядке реализации установленной в НК РФ обязанности «в помощь» налогоплательщику.

Налоговые агенты в силу подп. 2 п. 3 ст. 24 НК РФ обязаны в течение одного месяца письменно сообщать в налоговый орган по месту своего учета о невозможности удержать налог у налогоплательщика и о сумме задолженности налогоплательщика. Соответственно, в данном случае сумму налога исчисляет налоговый агент и сообщает об уже исчисленной сумме в налоговый орган. Однако в данном случае эта информация может «дублироваться» – на основании подп. 4 п. 1, п. 3 ст. 228 такие налогоплательщики обязаны представлять налоговую декларацию с расчетом подлежащего уплате НДФЛ, а впоследствии налог самостоятельно уплатить.

Налоговый орган не позднее 30 рабочих дней до наступления срока платежа обязан направить налогоплательщику **налоговое уведомление**, в котором должны быть указаны сумма налога, подлежащая уплате, расчет налоговой базы, а также срок уплаты налога (п. 2, 3 ст. 52 НК РФ). Как разъяснено в Определении КС РФ от 18 июля 2017 г. № 1720О, по общему правилу, налогоплательщик обязан самостоятельно исполнить обязанность по уплате налога (п. 1 ст. 45 НК РФ). Однако в ряде случаев (в частности, при уплате имущественных налогов налогоплательщиками – физическими лицами) обязанность по исчислению суммы налога возлагается на налоговый орган. В связи с этим непосредственной уплате налога предшествует направление налоговым органом налогоплательщику налогового уведомления. Такой порядок, являясь существенным элементом налогового обязательства, преследует цель своевременного и безошибочного исполнения конституционной обязанности в отношении налога, имеющего особенности исчисления и уплаты физическими лицами.

В силу п. 4 ст. 31, п. 4 ст. 52 НК РФ в случае направления налогового уведомления по почте заказным письмом налоговое уведомление считается полученным по истечении шести рабочих дней с даты направления заказного письма. Согласно п. 6 ст. 58 НК РФ налогоплательщик обязан уплатить налог в течение одного месяца со дня получения налогового уведомления, если более продолжительный период времени для уплаты налога не указан в этом налоговом уведомлении.

В соответствии с п. 4 ст. 57 НК РФ в случаях, когда расчет суммы налога производится налоговым органом, обязанность по уплате налога возникает не ранее даты получения налогового уведомления.

Данная норма не вполне корректна, поскольку в действительности обязанность по уплате налога возникает вследствие наличия объекта налогообложения, в том числе факта владения облагаемым имуществом, получения дохода (реального или презюмируемого), а также вследствие окончания налогового периода (п. 6 Обзора судебной практики по вопросам, связанным с участием уполномоченных органов в делах о банкротстве и применяемых в этих делах процедурах банкротства (утв. Президиумом ВС РФ 20 декабря 2016 г.). Но до истечения месяца со дня получения налогового уведомления налогоплательщик имеет право налог не уплачивать, а налоговый орган не может его истребовать. Соответственно, было бы более логичным в п. 4 ст. 57 НК РФ указать, что срок уплаты (а не обязанность по уплате) такого налога (авансового платежа) наступает по истечении месяца с даты получения налогового уведомления. На том же основании можно утверждать, что даже при пропуске срока уплаты налога, указанного в законодательстве, не подлежат начислению пени за неуплату налога (ст. 75 НК РФ) до момента истечения месяца с даты получения налогового уведомления налогоплательщиком.

Е.В. Порохов обоснованно отмечает, что в тех случаях, когда налоговые органы направляют налогоплательщикам уведомления о необходимости уплаты начисленных им налогов, возникновение самих налоговых обязательств у налогоплательщиков происходит уже задолго до получения ими таких актов на основании наличия у них объектов налогообложения. Индивидуальные правовые акты налоговых органов всего лишь оформляют существующее требование государства как кредитора к налогоплательщику в уже возникших ранее налоговых обязательствах[1028].

Для очевидных целей экономии государственных ресурсов в настоящее время в п. 4 ст. 52 НК РФ действует положение, в соответствии с которым в случае, если общая сумма налогов, исчисленных налоговым органом, составляет менее 100 рублей, налоговое уведомление не направляется налогоплательщику, за исключением случая направления налогового уведомления в календарном году, по истечении которого утрачивается возможность направления налоговым органом налогового уведомления (может быть направлено не более чем за три налоговых периода, предшествующих календарному году направления налогового уведомления).

В принципе, обязанность по исчислению налога может быть прямо, либо косвенно возложена на представителя налогоплательщика. Так, в силу п. 1 ст. 51 НК РФ обязанность по уплате налогов и сборов физического лица, признанного судом безвестно отсутствующим, исполняется лицом, уполномоченным органом опеки и попечительства управлять имуществом безвестно отсутствующего. Лицо, уполномоченное органом опеки и попечительства управлять имуществом безвестно отсутствующего, обязано уплатить всю неуплаченную налогоплательщиком (плательщиком сбора) сумму налогов и сборов, а также причитающиеся на день признания лица безвестно отсутствующим пени и штрафы. Указанные суммы уплачиваются за счет денежных средств физического лица, признанного безвестно отсутствующим.

Очевидно, что в данном примере сам налогоплательщик не исчисляет налог, даже если обязанность по его исчислению возложена НК РФ именно на налогоплательщика. Данную обязанность исполняет законный представитель. Именно по этой причине в силу п. 4 ст. 51 НК РФ лица, на которых в соответствии с настоящей статьей возлагаются обязанности по уплате налогов и сборов физических лиц, признанных безвестно отсутствующими или недееспособными, пользуются всеми правами, исполняют все обязанности в порядке, предусмотренном НК РФ для налогоплательщиков и плательщиков сборов, с учетом особенностей, предусмотренных настоящей статьей.

Следует только заменить, что каких–либо отрицательных последствий для такого представителя физического лица, не исполняющего указанные требования, в НК РФ прямо не предусмотрено.

Нельзя, однако, не напомнить, что статус представителя налогоплательщика – организации при определенных условиях может повлечь предъявление государством определенных требований, первоначально относящихся к организации, именно к ее представителю, в т.ч. через убытки или возмещение ущерба, причиненного преступлением (Постановление КС РФ от 8 декабря 2017 г. № 39П, Определения КС РФ от 19 июля 2016 г. № 1580О, от 29 сентября 2016 г. № 2062О и № 2070О, от 25 октября 2016 г. № 2316О, от 28 февраля 2017 г. № 396О, Определения ВС РФ от 30 июля 2014 г. № 3УДп142, от 27 января 2015 г. № 81КГ1419). В частности, в Определении ВС РФ от 30 июля 2014 г. № 3УДп142 отмечено, что сылка в приговоре на положения ст. 45, ст. 143 и ст. 246 НК РФ, устанавливающих круг налогоплательщиков и порядок исполнения налоговых обязательств, как основание отказа в удовлетворении гражданского иска, не основана на законе, поскольку межрайонной инспекцией налоговой службы России по Республике Коми фактически были заявлены требования не о взыскании налогов, а о возмещении ущерба, причиненного преступлением. Принципиально то, что уголовное преследование может быть прекращено за истечением срока давности, но неуплаченные налоги, тем не менее, взысканы в судебном порядке (что, в частности, следует из Определения КС РФ от 27 июня 2017 г. № 1359О).

Впрочем, следует также отметить, что технология взыскания налогов «через убытки» или «через неосновательное обогащение» подвергается критике, в т.ч. по основанию недостаточной определенности сроков и оснований на предъявление таких требований[1029].

[1028] *Порохов Е.В.* Налоговая обязанность. Налоговая правосубъектность. // Очерки налогово–правовой науки современности. – Москва–Харьков, 2013. – С. 277.

[1029] *Чуряев А.В.* Гражданско–правовая ответственность за неуплату налогов – невероятно, но факт! // Налоговед. – 2015. – № 12. – С. 11 – 25, *Чуряев А.В.* О практике «трансформации» налоговых отношений в гражданско–правовые. // Налоговед. – 2016. – № 9. – С. 27 – 35; *Кустов Д.А.* Взыскание с третьих лиц вреда, причиненного вследствие неуплаты налога организацией: практика Конституционного Суда РФ. // Налоговед. – 2017. – № 1. – С. 35 – 40; *Карасева М.А.* Налоговое право и гражданско–правовая субсидиарность. // Налоговое право в решениях Конституционного Суда РФ 2016 г. – М., 2017. – С. 57 – 61.

Налоговые льготы (ст. 56 НК РФ)**, вычеты, расходы, освобождения, особенности налогообложения.** Применение налоговых льгот, (вычетов, расходов, освобождений) позволяет налогоплательщику на законных основаниях уплачивать меньшую сумму налога, по сравнению с исчисленной на основании общих норм, либо вообще не уплачивать налог. *Omnis exceptio est ipsa quoque regula* – каждое исключение само есть правило[1030]. Соответственно, налоговые льготы (вычеты, расходы, освобождения) относятся к элементу 3 краткого перечня существенных элементов налога (см. п. 2.2). Очевидно, что справедливость налогообложения в ряде случаев может быть реализована только при условии применения при исчислении налога льгот (вычетов, расходов, освобождений). *Aequitas est mater exceptionis* – справедливость есть мать исключения[1031].

Из Постановления Президиума ВАС РФ от 15 июня 1997 г. № 2484/96 следует, что налоговый орган, доначисляющий налог, обязан учесть возможные льготы и освобождения. В то же время, исходя из Определения КС РФ от 1 ноября 2007 г. № 719ОО, в тех случаях, когда законодатель имеет намерение вывести из–под налогообложения те или иные субъекты либо объекты, он прямо на это указывает. Соответственно, наличие налоговых льгот (вычетов, расходов, освобождений) при исчислении конкретного налога не презюмируется. Факультативность льгот отмечена и в Определениях КС РФ от 5 июля 2001 г. № 162О, от 7 февраля 2002 г. № 37О и от 13 октября 2009 г. № 1343ОО: поскольку установление льгот не является обязательным, их отсутствие при определении существенных элементов налога не влияет на оценку законности его установления. Применительно к НДФЛ, соответствующая правовая позиция изложена в Определении КС РФ от 5 июля 2011 г. № 879ОО: обязательность установления льгот по данному налогу для тех или иных категорий налогоплательщиков непосредственно из Конституции РФ не вытекает.

Исходя из Постановления КС РФ от 27 мая 2003 г. № 9П, в случаях, когда законом предусматриваются те или иные льготы, освобождающие от уплаты налогов или позволяющие снизить сумму налоговых платежей, применительно к соответствующим категориям налогоплательщиков обязанность платить законно установленные налоги предполагает необходимость их уплаты лишь в той части, на которую льготы не распространяются, и именно в этой части на таких налогоплательщиков возлагается ответственность за неуплату законно установленных налогов. В Определении КС РФ от 1 декабря 2009 г. № 1553ОП отмечается, что по смыслу ст. 57 Конституции РФ, закрепленной в ней обязанности каждого платить законно установленные налоги и сборы корреспондирует право каждого не быть принужденным к уплате налогов и сборов, не отвечающих указанному критерию. Из данной правовой позиции, сформулированной КС РФ в Постановлении от 17 марта 2009 года № 5П, следует, что обязанность платить налоги должна, среди прочего, пониматься как обязанность платить налоги в размере не большем, чем это установлено законом. При этом в силу указанной статьи Конституции РФ, если закон устанавливает налоговые вычеты и льготы, то налогоплательщик вправе в полной мере воспользоваться ими при определении суммы налога.

А.В. Малько исходит из того, что льгота выражается в предоставлении каких–либо преимуществ, или частичном освобождении от выполнения обязанностей, или облегчении условий их выполнения[1032]. Примечательна и позиция С.Д. Шаталова: бесплатных льгот не бывает: за льготы одним неизбежно более высокие налоги платят другие[1033].

Нормативное же определение **налоговых льгот**, данное в ст. 56 НК РФ, является достаточно узким: льготами по налогам и сборам признаются предоставляемые отдельным категориям налогоплательщиков и плательщиков сборов предусмотренные законодательством о налогах и сборах преимущества по сравнению с другими налогоплательщиками или плательщиками сборов, включая возможность не уплачивать налог или сбор либо уплачивать их в меньшем размере. Налогоплательщик вправе отказаться от использования льготы либо приостановить ее использование на один или несколько налоговых периодов, если иное не предусмотрено НК РФ.

Как следует из п. 5 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. № 57, при применении ст. 56 НК РФ в случае возникновения спора о том, имел ли место отказ налогоплательщика от использования льготы, следует исходить из того, что факт неучета налогоплательщиком налоговой льготы при составлении декларации за конкретный налоговый период сам по себе не означает его отказ от использования соответствующей налоговой льготы в этом периоде. Поэтому право на налоговую льготу, не использованную в предыдущих налоговых периодах, налогоплательщик может реализовать путем подачи уточненной налоговой декларации, заявления в рамках проведения выездной налоговой проверки (в части льгот, имеющих отношение к предмету проводимой проверки и проверяемому налоговому периоду) либо заявления в налоговый орган при уплате налога на основании налогового уведомления.

М.Н. Карасев характеризует формулировку ст. 56 НК РФ как довольно спорную, в том числе по той причине, что понятия «категория налогоплательщиков», «преимущества» являются весьма неопределенными[1034].

Налоговые льготы (вычеты, расходы, освобождения) потенциально могут быть урегулированы на федеральном, региональном и местом уровнях (в зависимости от вида налога и его юридической конструкции). Соответственно, иногда выделяют федеральные (региональные, местные) налоговые льготы (вычеты, расходы, освобождения). В части второй НК РФ федеральные налоговые льготы (по отношению к налогам) регламентируются достаточно редко, и только по отношению к региональным и местным налогам: в ст. 381 (гл. 30 «Налог на имущество организаций»), в ст. 395 (гл. 31 «Земельный налог») и в ст. 407 НК РФ (гл. 32 «Налог на имущество физических лиц»). Так, в силу п. 2 ст. 381 освобождаются от налогообложения по налогу на имущество организаций, в том числе религиозные организации – в отношении имущества, используемого ими для осуществления религиозной деятельности.

Кроме того, именно в строгом смысле ст. 56 НК РФ федеральные налоговые льготы применительно к НДС были выделены в п. 14 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 мая 2014 г. № 33. По мнению Суда, например, подп. 5 п. 2 ст. 149 НК РФ устанавливает налоговую льготу в отношении столовых образовательных и медицинских организаций, подп. 1 п. 3 ст. 149 – в отношении религиозных организаций, подп. 2 п. 3 ст. 149 – в отношении общественных организаций инвалидов, подп. 14 п. 3 ст. 149 НК РФ – в отношении коллегий адвокатов, адвокатских бюро и адвокатских палат.

В Постановлении Президиума ВАС РФ от 18 сентября 2012 г. № 4517/12 разъяснено, что отсутствие у налогоплательщика обязанности исчислять и уплачивать в бюджет НДС с операций по реализации земельных участков (долей в них) прямо предусмотрено нормами налогового законодательства и в силу ст. 56 НК РФ не является льготой. Такая реализация, не признаваемая объектом обложения НДС, не учитывается при формировании налоговой базы по указанному налогу, в то время как налоговые льготы согласно ст. 56 НК РФ применяются только в отношении отдельных категорий налогоплательщиков.

Иногда федеральный законодатель представляет соответствующим органам власти при установлении региональных (местных) налогов право установить региональные (местные) налоговые льготы (в т.ч. дополнительно к федеральным налоговым льготам). Например, в ст. 356 НК РФ предусмотрено, что при установлении транспортного налога законами субъектов Российской Федерации могут также предусматриваться налоговые льготы и основания для их использования налогоплательщиком. Так, в силу п. 9 ч. 1 ст. 4 Закона города Москвы от 9 июля 2008 г. № 33 «О транспортном налоге» от уплаты налога освобождаются лица, имеющие автомобили легковые с мощностью двигателя до 70 лошадиных сил (до 51,49 кВт) включительно, – за одно транспортное средство указанной категории, зарегистрированное на этих лиц. На основании п. 1 ст. 7 Закона Нижегородской области от 28 ноября 2002 г. № 71–З «О транспортном налоге» для пенсионеров – владельцев легковых автомобилей с мощностью двигателя до 150 л.с., включительно – ставка налога на одну лошадиную силу снижается на 50 процентов.

Очевидно, что права региональных (местных) органов власти по предоставлению дополнительных налоговых льгот могут быть реализованы только в отношении тех преимуществ, которые соответствуют нормативному определению ст. 56 НК РФ. Если федеральный законодатель намерен делегировать иные права по регулированию налогового бремени региональным (местным) органам власти, то он, как правило, не применяет термин «льготы». Например, в п. 2 ст. 346.20 установлено, что законами субъектов РФ могут быть установлены дифференцированные налоговые ставки по УСН с объектом «доходы минус расходы» в пределах от 5 до 15 % в зависимости от категорий налогоплательщиков.

[1030] Латинские юридические изречения. / Сост. проф. Е.И. Темнов. – М., 2003. – С. 283.

[1031] Латинские юридические изречения. / Сост. проф. Е.И. Темнов. – М., 2003. – С. 77, 152.

[1032] *Малько А.В.* Стимулы и ограничения в праве. – М., 2003. – С. 66.

[1033] *Шаталов С.Д.* Создание новой налоговой системы – та еще задачка. // Налоговед. – 2017. – № 2. – С. 20.

[1034] *Карасев М.Н.* Налоговая политика и правовое регулирование налогообложения в России. – М., 2004. – С. 36.

Интересная разновидность преимуществ, иногда обозначаемых, как «налоговые каникулы», была введена с 1 января 2015 г. Федеральным законом от 29 декабря 2014 г. № 477ФЗ в гл. 26.2 «Упрощенная система налогообложения» и в гл. 26.5 «Патентная система налогообложения» НК РФ. Термин «налоговые каникулы» применен в т.ч. в пояснительной записке к законопроекту № 6343706, который впоследствии и был принят в виде указанного Федерального закона. Суть «налоговых каникул» в целом сводится к тому, что законами субъектов РФ для налогоплательщиков – индивидуальных предпринимателей, впервые зарегистрированных после вступления в силу указанных законов и осуществляющих предпринимательскую деятельность в определенных сферах, может быть введена ставка данных налогов в размере 0 %. Указанные налогоплательщики вправе применять налоговую ставку 0 % со дня их государственной регистрации в качестве индивидуальных предпринимателей непрерывно в течение двух налоговых периодов.

На региональном уровне «налоговые каникулы» фактически реализованы, например, в Законе города Москвы от 18 марта 2015 г. № 10 «Об установлении ставок налогов для налогоплательщиков, впервые зарегистрированных в качестве индивидуальных предпринимателей и перешедших на упрощенную систему налогообложения и (или) патентную систему налогообложения» и в Законе Нижегородской области от 5 августа 2015 г. № 1063 «Об установлении налоговой ставки в размере 0 процентов для налогоплательщиков – индивидуальных предпринимателей при применении упрощенной системы налогообложения». В п. 14 Обзора практики рассмотрения судами дел, связанных с применением глав 26.2 и 26.5 Налогового кодекса Российской Федерации в отношении субъектов малого и среднего предпринимательства (утв. Президиумом ВС РФ 4 июля 2018 г.) разъяснено, что налоговая ставка 0 процентов по упрощенной и патентной системам налогообложения, предусмотренная для впервые зарегистрированных индивидуальных предпринимателей, распространяется в том числе на граждан, ранее прекративших статус индивидуального предпринимателя и окончивших ведение предпринимательской деятельности, но решивших (ее) возобновить.

В то же время следует учесть, что термин «налоговые льготы» как в правовых актах, так и в специальной литературе может применяться и в широком значении, включающем все возможные преимущества налогоплательщиков. Например, в ряде актов КС РФ (в т.ч. Постановление от 28 ноября 2017 г. № 34П, Определения от 17 декабря 2009 г. № 1572ОО, от 4 июня 2013 г. № 966О) указано, что положения НК РФ, устанавливающие перечень операций, не подлежащих обложению НДС, по своей природе носят характер налоговой льготы. Тот же подход применен и в Постановлении Президиума ВАС РФ от 8 июня 2010 г. № 1650/10. В Определении КС РФ от 28 мая 2009 г. № 855ОО освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика НДС (п. 2 и п. 5 ст. 145 НК РФ) и профессиональный налоговый вычет по НДФЛ (п. 1 ст. 221 НК РФ) были обозначены, как льготы по уплате данных налогов; а уменьшение налоговой базы по ЕСН с доходов индивидуальных предпринимателей на сумму расходов (п. 3 ст. 237 НК РФ) – как особенности определения налоговой базы по ЕСН. Социальные и имущественные налоговые вычеты по НДФЛ, в свою очередь, были обозначены, как налоговые льготы, в Определениях КС РФ от 18 декабря 2003 г. № 472О и от 23 сентября 2010 г. № 1251ОО. В Определении КС РФ от 19 мая 2009 г. № 757ОО списание безнадежной задолженности по налогам (ст. 59 НК РФ) было расценено, как разновидность налоговых льгот. Термин «преференции» также использован в ряде актов ВАС РФ (в Постановлении Президиума от 9 ноября 2010 г. № 7315/10 – применительно к освобождению определенных выплат от ЕСН, в Постановлении Президиума от 12 февраля 2013 г. № 11418/12 – по отношению к нормам, исключающим обложение некоторых объектов транспортным налогом). В Определении ВС РФ от 20 мая 2015 г. № 309КГ15789 в качестве налоговой льготы рассмотрена установленная региональным законодательством субсидия из областного бюджета, равная 80 % от суммы уплаченных в областной бюджет акцизов от реализации подакцизных товаров. Как следует из Определения ВС РФ от 21 февраля 2017 г. № 305КГ1614941, отказ налогоплательщика от освобождения от обложения НДС реализации товаров (работ, услуг) по п. 3 ст. 149 НК РФ может быть обозначен, как льготный режим налогообложения, поскольку налогоплательщик получает в связи с этим право на возмещение из бюджета соответствующей части «входящего» НДС.

По всей видимости, одной из причин широкого толкования термина «налоговые льготы» является своеобразная «инерция», остающаяся от периода действия Закона РФ от 27 декабря 1991 г. № 21181 «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» (утратил силу). В соответствии со ст. 10 указанного Закона РФ по налогам могут устанавливаться в порядке и на условиях, определяемых законодательными актами, следующие льготы:

– необлагаемый минимум объекта налога;
– изъятие из обложения определенных элементов объекта налога;
– освобождение от уплаты налогов отдельных лиц или категорий плательщиков;
– понижение налоговых ставок;
– вычет из налогового оклада (налогового платежа за расчетный период);
– целевые налоговые льготы, включая налоговые кредиты (отсрочку взимания налогов);
– прочие налоговые льготы.

Интересные сведения приводит О. Болтенко: в Великобритании законодательного определения налоговой льготы не существует. Такие определения периодически выдаются теоретиками налогового права. Но можно выделить два вида фактически существующих налоговых льгот:

– льготы, прямо указанные в законе в качестве определенных мер;
– так называемые льготы по умолчанию, т.е. когда наоборот в законодательстве не предусмотрено конкретных мер, и именно их отсутствие создает налоговую льготу[1035].

Сходной позиции придерживается также И.А. Майбуров. Данный исследователь выделяет прямые льготы (непосредственно закрепленные именно как льготы в главах НК РФ о конкретных налогах), а также косвенные (или камуфлированные) льготы[1036].

Можно выделить льготы по умолчанию (косвенные) и в отечественном налоговом праве. Так, в соответствии с п. 1 ст. 374 НК РФ для российских организаций объектом налогообложения по налогу на имущество в общем случае признается такое имущество, которое учитывается на балансе в качестве объектов основных средств в порядке, установленном для ведения бухгалтерского учета. Очевидно, что законодатель потенциально мог бы обложить данным налогом и иное имущество организации (ценные бумаги, товарные запасы, денежные средства на счетах в банках и в кассе и т.д.). Ранее данным налогом облагались и иные виды имущества. В ст. 2 Закона РФ от 13 декабря 1991 г. № 20301 «О налоге на имущество предприятий» (в настоящее время утратил силу) было установлено, что налогом облагаются основные средства, нематериальные активы, запасы и затраты, находящиеся на балансе плательщика.

Налоговые **вычеты** не являются исключением из общего правила, предоставляются всем налогоплательщикам и сводятся к возможности уменьшения суммы налога (или параметра, от которого зависит величина налога) при наличии определенных условий. Общее нормативное определение налогового вычета в НК РФ отсутствует.

Данный термин эпизодически применяется в части первой НК РФ. Например, в силу п. 1 ст. 80 НК РФ расчет сумм НДФЛ, исчисленных и удержанных налоговым агентом, представляет собой документ, содержащий обобщенную налоговым агентом информацию в целом по всем физическим лицам, получившим доходы от налогового агента (обособленного подразделения налогового агента), о суммах начисленных и выплаченных им доходов, предоставленных налоговых вычетах, об исчисленных и удержанных суммах налога, а также других данных, служащих основанием для исчисления налога. Как следует из п. 8 ст. 88 НК РФ, при камеральной налоговой проверке налоговый орган вправе истребовать у налогоплательщика документы, подтверждающие в соответствии со ст. 172 НК РФ правомерность применения налоговых вычетов по НДС. Во второй же части НК РФ вычеты упоминаются и регламентируются достаточно часто (в т.ч. в ст.ст. 171, 172 (по НДС); 200, 201 (по акцизам); 218 – 221 (по НДФЛ); 343.1 – 343.4 (по НДПИ), 391 (по земельному налогу), 403 (по налогу на имущество физических лиц), 421 НК РФ (по страховым взносам)).

Следует отметить, что иногда законодатель не разграничивает налоговые льготы и вычеты. Так, в п. 10 ст. 396 НК РФ налоговые вычеты по земельному налогу рассматриваются, как разновидность налоговых льгот.

Возможности отказа от применения налогового вычета в законодательстве обычно не предусмотрено. На практике налоговые органы, как правило, не возражают против того, чтобы налогоплательщик не применял налоговые вычеты. Тем не менее, в ряде норм закреплено право (а не обязанность) по их применению. Так, в соответствии с подп. 3 п. 1 ст. 220 НК РФ при определении размера налоговой базы по НДФЛ налогоплательщик имеет право на получение имущественного налогового вычета в размере фактически

[1035] *Болтенко О.* Выступление на «круглом столе» с участием иностранных гостей // Налоговое право в решениях Конституционного Суда РФ 2007 г. – М., 2009. – С. 227.

[1036] *Майбуров И.А.* Теория и история налогообложения – М., 2007. – С. 65.

произведенных налогоплательщиком расходов на новое строительство либо приобретение на территории Российской Федерации жилых домов, квартир, комнат или доли (долей) в них, приобретение земельных участков или доли (долей) в них, предоставленных для индивидуального жилищного строительства, и земельных участков или доли (долей) в них, на которых расположены приобретаемые жилые дома или доля (доли) в них. Соответственно, применение этого вычета позволяет уменьшить сумму дохода, облагаемого НДФЛ (вплоть до нуля).

Если вычет носит заявительный характер, то, как правило, отказ от уже затребованного и предоставленного вычета невозможен. Такой вывод можно сделать на основании Определений КС РФ от 15 апреля 2008 г. № 311ОО и от 27 января 2011 г. № 95ОО.

Налоговые вычеты, применяемые при исчислении косвенных налогов, установлены как право налогоплательщика (п. 1 ст. 171, п. 1 ст. 200 НК РФ). Указанные вычеты интересны тем, что в ряде случаев позволяют не только не уплачивать налог, но и требовать от публично–правового субъекта возмещения денежных средств из бюджета (ст. 176, 176.1, 203, 203.1 НК РФ).

Нормы о **расходах** не обозначаются в законодательстве как налоговые вычеты, хотя имеют практически идентичный с ними механизм действия. Общее нормативное определение расходов в НК РФ также отсутствует. В части первой НК РФ указанный термин применяется, в том числе в подп. 3 п. 1 ст. 23: налогоплательщики обязаны вести в установленном порядке учет своих доходов (расходов) и объектов налогообложения, если такая обязанность предусмотрена законодательством о налогах и сборах. Во части второй НК РФ расходы регламентируются достаточно часто. Так, ст. 247 НК РФ устанавливает, что объектом налогообложения по налогу на прибыль организаций признается прибыль, полученная налогоплательщиком. При этом прибылью для российских организаций в общем случае признаются полученные доходы, уменьшенные на величину произведенных расходов. Соответственно, учет налогоплательщиком произведенных расходов в соответствии с гл. 25 НК РФ в итоге позволяет уменьшать размер налога на прибыль организаций (в т.ч. до нуля).

Следует отметить, что рассмотрение налоговых льгот (вычетов, расходов), как факультативных элементов налога, достаточно условно. С точки зрения правовой науки и позиций высших судебных органов, то, что и в отсутствие льгот (вычетов, расходов) закон о налоге не утратит определенности, не вызывает сомнений. Однако, исходя из экономической сущности налогов некоторых типов при их установлении соответствующие льготы (вычеты, расходы) должны предусматриваться обязательно. В Постановлении Президиума ВАС РФ от 10 февраля 2009 г. № 12687/08 отмечается, что при установлении налогов необходимо учитывать цели и элементы налогообложения (п. 6, 7 ст. 3 НК РФ). В ряде актов КС РФ (в т.ч. Постановления от 13 марта 2008 г. № 5П и от 1 марта 2012 г. № 6П) разъяснено, что возложенное на налогоплательщика бремя уплаты такого платежа, как НДФЛ, – исходя из сущности данного вида налога и императивов, вытекающих непосредственно из Конституции РФ, – должно определяться таким образом, чтобы валовый доход уменьшался на установленные законом налоговые вычеты, а налогом облагался бы так называемый чистый доход. В Постановлении КС РФ от 22 июня 2009 г. № 10П подчеркнута необходимость учета федеральным законодателем при формировании структуры налога объективных характеристик экономико–правового содержания налога. А.М. Лесова исходит из того, что современная теория взимания налогов исходит из того, что налогообложению может быть подвергнута только чистая прибыль предприятия. В противном случае, то есть в случае, когда налогообложению подвергался бы валовой доход, предприятия оказывались бы в неравных экономических, а значит, в неравных конкурентных условиях, поскольку одни из них отдавали бы государству большую часть своей прибыли, чем другие[1037].

Данная правовая позиция относима к большинству ситуаций исчисления налога на прибыль, НДФЛ с доходов индивидуальных предпринимателей, ЕСХН, а также применима к УСН (при объекте «доходы, уменьшенные на величину расходов» – п. 1 ст. 346.14 НК РФ с соответствующей стандартной налоговой ставкой 15 % – п. 2 ст. 346.20 НК РФ). С другой стороны, при рассмотрении УСН с объектом «доходы» – п. 1 ст. 346.14 НК РФ, подобных расходов (вычетов) в НК РФ вообще не предполагается, что полностью соответствует сущности данного налога: отсутствие права на учет расходов (вычетов) компенсируется в данном случае пониженной стандартной налоговой ставкой 6 % – п. 1 ст. 346.20 НК РФ.

Однако в ряде случаев законодатель сознательно не предоставляет никаких вычетов, несмотря на, казалось бы, имеющуюся в них необходимость. Так, в Определении КС РФ от 5 июля 2001 г. № 162О подтверждена конституционность норм НК РФ, в общем случае предполагающих обложение НДФЛ выигрышей в «чистом» виде, без учета каких–либо расходов. Суд отметил, что понятие «выигрыш» не имеет в НК РФ специфического правового содержания, которое отличалось бы от общепринятого (выигрыш – это то, что приобретается в результате успешного участия в игре), а потому не нуждается в специальном разъяснении законодателя. Выигрыш может и не составить реального дохода, если участие в игре повлекло расходы, превышающие сумму выигрыша. Однако НДФЛ облагается именно сам доход, получаемый в каждом случае выигрыша, а не прибыль – сумма, составляющая разницу, на которую доход превышает затраты: денежное выражение результата участия в игре может быть для участника игры как положительным, так и отрицательным. По всей видимости, поддержанный КС РФ подход законодателя объясняется просто – «условно–отрицательным» отношением законодателя к такому виду доходов.

Следует отметить, что некоторое исключение сделано в п. 1 ст. 214.7 НК РФ: налоговая база по НДФЛ по доходам, равным или превышающим 15 000 руб., в виде выигрышей, полученных от участия в азартных играх, проводимых в букмекерской конторе и тотализаторе, определяется налоговым агентом путем уменьшения суммы выигрыша, полученного при наступлении результата азартной игры, на сумму ставки или интерактивной ставки, служащих условием участия в азартной игре.

Другой пример – в силу п. 3, 4 ст. 210 и п. 3 ст. 224 НК РФ, для доходов лиц, не являющихся налоговыми резидентами Российской Федерации, по НДФЛ установлена повышенная налоговая ставка 30 %, а налоговые вычеты, предусмотренные ст. 218 – 221 НК РФ, не могут быть ими использованы. Однако, в Определении КС РФ от 14 июля 2011 г. № 949ОО установление для нерезидентов повышенной налоговой ставки 30 % не было признано дискриминационным в смысле п. 2 ст. 3 НК РФ. Суд отметил, что в данном случае установление дифференцированных ставок НДФЛ основано на объективном критерии, характеризующем связь физического лица с налоговой юрисдикцией Российской Федерации. Иными словами, законодатель не считает необходимым обеспечивать в налогообложении для нерезидентов тот же уровень справедливости, на который вправе рассчитывать резиденты.

Кроме того, по сведениям, приведенным С.Г. Пепеляевым, случаи, подобные российскому, когда доходы нерезидентов облагаются по повышенным ставкам, довольно редки. Но действия законодателя логичны: налоговые ставки в странах–партнерах в большинстве случаев намного выше, чем в России (как правило, установлена прогрессивная шкала налогообложения с довольно высокими ставками: Швеция – до 56,4 %, Бельгия – до 53,7 %, Нидерланды – до 52 %, Дания – до 51,5 %, Австрия и Великобритания – до 50 %)[1038].

Ситуации, в которых законодатель предоставил налоговые преимущества определенной категории налогоплательщиков с нарушением принципов справедливости и юридического равенства представляют определенную проблему. В подобных ситуациях потенциально можно ликвидировать «сомнительную» льготу на будущее, но сложно решить, как именно восстановить справедливость в отношении уже прошедшего периода времени. Лишить преимуществ те категории лиц, которым они были необоснованно представлены, невозможно в силу запрета обратной силы закона, ухудшающего положение налогоплательщиков (ст. 57 Конституции РФ). Соответственно, остается только вариант предоставления «с обратной силой» преимуществ тем категориям лиц, которые не имели принципиальных отличий от «льготной» категории. Но такой вариант решения данной проблемы не следует из законодательства, и крайне редко имеет место в практике высших судебных органов.

Например, в соответствии с подп. 4 п. 2 ст. 358 НК РФ (в редакции, действовавшей до 1 января 2010 г.) организации, владевшие пассажирскими и грузовыми морскими, речными и воздушными судами, не уплачивали транспортный налог, а индивидуальные предприниматели – уплачивали. Поскольку НК РФ прямо и недвусмысленно исключал индивидуальных предпринимателей из числа лиц, имеющих право не уплачивать налог, в Определениях КС РФ от 1 декабря 2009 г. № 1551ОО и № 1552ОО, в Постановлении Президиума ВАС РФ от 21 июля 2009 г. № 3513/09 отсутствие у предпринимателей этого права подтверждено. Однако, несмотря на поддержку позиции законодателя судебными органами, с 1 января 2010 г. (без обратной силы закона) те же преимущества нормативно закреплены и за индивидуальными предпринимателями. Иными словами, законодатель косвенно признал необоснованным лишение предпринимателей данной льготы.

Имеют место и примеры иного подхода высших судебных органов (как правило, применяемого в ситуациях, когда речь идет о недостаточно защищенных группах населения, либо об исключительно социально значимой деятельности). Так, в Постановлении КС РФ

[1037] *Лесова А.М.* Влияние решения Конституционного Суда РФ на судебную практику оценки обоснованности затрат // Налоговые споры: опыт России и других стран: По материалам III Междунар. научно–практ. конф. 13–14 ноября 2009 г. – С. 235.

[1038] *Пепеляев С.Г., Сосновский С.А.* Налогообложение доходов и прибыли. – М., 2015. – С. 19.

от 23 декабря 1999 г. № 18П проанализировано положение закона о страховых взносах, предоставляющее освобождение от их уплаты, и сделан вывод, что данная норма носит дискриминационный характер постольку, поскольку в соответствии с ней устанавливаются необоснованные и несправедливые различия при предоставлении государственной поддержки общественным организациям инвалидов в зависимости от того, входят они в состав общероссийских или нет. На этом основании Суд признал норму не соответствующей Конституции РФ в той части, в какой она не освобождает от уплаты страховых взносов в ГВБФ общественные организации инвалидов, не входящие в состав общероссийских общественных организаций инвалидов.

На основании указанного акта КС РФ, в п. 4 Информационного письма Президиума ВАС РФ от 17 ноября 2011 г. № 148 «Обзор практики разрешения арбитражными судами дел, связанных с применением отдельных положений главы 30 Налогового кодекса Российской Федерации» сделан вывод, что региональная общественная организация инвалидов имеет право пользоваться льготой по налогу на имущество организаций, предусмотренной п. 3 ст. 381 НК РФ (в котором данное право формально предусмотрено только для общероссийских общественных организаций инвалидов).

В Определении КС РФ от 7 февраля 2002 г. № 13О рассматривались нормы Закона РФ «О налоге с имущества, переходящего в порядке наследования или дарения» (утратил силу), согласно которому от налогообложения освобождались жилые дома (но не квартиры), переходящие в порядке наследования инвалидам I и II групп. Суд отметил, что отмеченная несогласованность не может быть объяснена ни с точки зрения защиты фискальных интересов государства (учитывая, что жилые дома, при наследовании которых предоставляется налоговая льгота инвалидам, как обособленные строения с прилегающей к ним территорией представляют, как правило, не меньшую ценность, чем квартира в доме), ни тем более – с точки зрения социальной защиты инвалидов. Произвольное немотивированное исключение одного вида имущества, имеющего равный с другими видами имущества правовой титул, из общего для них регулирования льготного налогообложения не соответствовало бы юридической логике и нарушало бы конституционные принципы равенства и справедливости. С точки зрения Суда, оспариваемое положение не может служить основанием для отказа инвалидам I и II групп в освобождении от уплаты налога на переходящее в их собственность в порядке наследования имущество в виде квартиры.

Еще пример – в подп. 3 п. 1 ст. 219 НК РФ ранее (до 30 декабря 2012 г.) был предусмотрен социальный налоговый вычет за услуги по лечению, предоставленные налогоплательщику медицинскими учреждениями Российской Федерации (то есть формально, никак не предпринимателями, оказывающими медицинские услуги). В Определении КС РФ от 14 декабря 2004 г. № 447–О разъяснено, что указанные положения подп. 3 п. 1 ст. 219 НК РФ в их конституционно–правовом истолковании не могут служить основанием для отказа в предоставлении налогоплательщику социального налогового вычета в сумме, уплаченной им в налоговом периоде за услуги по лечению, предоставленные физическими лицами, имеющими лицензию на осуществление медицинской деятельности и занимающимися частной медицинской практикой. Впоследствии, Федеральным законом от 29 декабря 2012 г. № 279ФЗ норма была скорректирована в соответствии с правовой позицией КС РФ.

Также следует отметить Постановление КС РФ от 25 декабря 2012 г. № 33П, в рамках которого рассматривалось изменение правового регулирования налогообложения деятельности негосударственных пенсионных фондов. До 1 января 2005 г. взносы в данные фонды, осуществляемые работодателями за работников – будущих пенсионеров, в общем случае облагались НДФЛ, а выплаты из них (пенсии) – нет. После указанной даты взносы перестали облагаться, а выплаты (пенсии), наоборот, были обложены НДФЛ. Соответственно, у работников, пенсия которых была сформирована за счет взносов до 1 января 2005 г., фактически уплачивали налог дважды – из взносов и из пенсии. КС РФ отметил, что впредь до внесения в законодательство изменений, вытекающих из настоящего Постановления, при осуществлении пенсионных выплат физическим лицам по договорам негосударственного пенсионного обеспечения, пенсионные взносы по которым были внесены в негосударственные пенсионные фонды за этих физических лиц из средств работодателей до 1 января 2005 г. с удержанием и уплатой НДФЛ, данный налог с сумм пенсионных выплат удерживаться и уплачиваться не должен.

Исходя из сведений, которые приводит Ш. Рекцигель, в Германии иски, в рамках которых заявители ставят вопрос о том, что им, в отличие от других лиц, не предоставлены некоторые льготы, иногда условно обозначаются, как «иски из зависти»[1039].

Тем не менее, очевидно общее право законодателя увеличивать налоговое бремя, в том числе через отмену налоговых льгот. Формально законодатель, увеличивая налог (вводя новый налог), связан только конституционными принципами, в том числе справедливости (при всей широте возможного спектра мнений о ней в конкретной ситуации) и юридического равенства. Но Конституция РФ не предполагает, что однажды введенная налоговая льгота уже не может быть отменена. Так, в Постановлении КС РФ от 2 декабря 2013 г. № 26П подтверждена законность действий регионального законодателя, отменившего льготу по транспортному налогу. Суд отметил, что осуществленное законодателем Челябинской области в пределах его дискреционных полномочий изменение правового регулирования отношений по льготному налогообложению не может расцениваться как снижающее конституционно обусловленный уровень социальной защиты пенсионеров и нарушающее их имущественные права. Сходные рассуждения впоследствии были изложены в Определении КС РФ от 24 ноября 2016 г. № 2539О.

В Определении ВС РФ от 25 февраля 2015 г. № 38–АПГ15–1 рассматривалась ситуация, в которой Тульский региональный законодатель перешел от полного льготирования по транспортному налогу граждан, подвергшихся воздействию радиации вследствие чернобыльской катастрофы, к льготированию только тех, кто имеет легковые автомобили с мощностью двигателя до 250 л.с. включительно. По мнению Суда, не усматривается каких–либо противоречий оспариваемых положений нормативных правовых актов Тульской области действующему федеральному законодательству, имеющему большую юридическую силу. Позиция о правомерности отмены региональных льгот впоследствии была подтверждена в Определении КС РФ от 26 мая 2016 г. № 933О.

Представляет интерес и правовая позиция, изложенная в Определении ВС РФ от 27 ноября 2013 г. № 19АПГ134: нельзя признать ухудшающим положение налогоплательщика акт, отменяющий незаконно установленное льготное налогообложение. В данном случае отмена льготного налогообложения, не соответствующего НК РФ, направлена на достижение конституционно значимых целей установления в субъекте Российской Федерации налога на имущество организаций в соответствии с НК РФ, что не может расцениваться как обстоятельство, снижающее конституционно обусловленный уровень гарантий законных прав налогоплательщиков и нарушающее их имущественные права.

Тем не менее, само наличие указанных судебных актов показывает, что факт отмены какой–либо льготы, массово применявшейся, в первую очередь, гражданами, с большой вероятностью, повлечет недовольство и протесты. В США, по сведениям, приведенным А. Гринспеном, появившуюся однажды социальную льготу крайне сложно отменить или просто сократить. В такой политической обстановке социальное страхование расширяется все больше и больше. Оно вскоре становится спасательным кругом, приносящим голоса, причем и демократам, и республиканцам. О бюджетной дисциплине уже никто не думает[1040].

Следует отметить, что в законодательстве о налогах могут быть предусмотрены нормы, которые условно можно обозначить как регламентирующие **льготное налогообложение**, но вообще не относящиеся ни к льготам, ни к вычетам, ни к расходам. Обычно отказ от применения данных норм невозможен. Например, в ст. 164 НК РФ предусмотрена общая ставка НДС при реализации товаров (работ, услуг) – 18 % (с 1 января 2019 г. – 20 %) и пониженные ставки (10 % для реализации отдельных видов товаров: масла растительного, яиц и яйцепродуктов, некоторых товаров для детей, медицинских товаров и др., а также 0 % – в основном для реализации товаров в таможенной процедуре экспорта и взаимосвязанных работ (услуг)). В ряде Постановлений Президиума ВАС РФ (в т.ч. от 20 декабря 2005 г. № 9252/05, от 19 июня 2006 г. № 16305/05, от 25 ноября 2008 г. № 9515/08) разъяснено, что налогоплательщик не вправе произвольно по своему усмотрению изменять установленную налоговым законодательством ставку налога. Сходный вывод сделан в Определениях КС РФ от 15 мая 2007 г. № 372ОП, от 2 апреля 2009 г. № 475ОО и от 26 января 2010 г. № 123ОО: налоговая ставка является обязательным элементом налогообложения (п. 1 ст. 17 НК РФ) и налогоплательщик не может произвольно ее применять (изменить ее размер в большую или меньшую сторону) или отказаться от ее применения. В Постановлении Президиума ВАС РФ от 21 июня 2012 г. № 2676/12 применительно к абз. 9 п. 4 ст. 170 НК РФ, регламентирующему дополнительную возможность принятия к вычету НДС, разъяснено, что НК РФ предусматривает возможность предоставления налоговых преимуществ отдельным категориям налогоплательщиков по сравнению с другими налогоплательщиками, включая возможность не уплачивать налоги либо уплачивать их в меньшем размере.

[1039] *Рекцигель Ш.* Выступление на «круглом столе» с участием иностранных гостей. // Налоговое право в решениях Конституционного Суда РФ 2007 г. – М., 2009. – С. 229.

[1040] *Гринспен А.* Карта и территория. Риск, человеческая природа и проблемы прогнозирования. – М., 2015. – С. 182, 183.

В плане рассмотрения льготного налогообложения представляет интерес позиция Е.В. Порохова: лица, пользующиеся в рамках налоговых правоотношений льготами, освобождаются не от самих налоговых правоотношений, а от исполнения по ним своих обязанностей перед государством. Было бы неверным считать, что предоставление льгот возможно вне рамок налоговых правоотношений. Представление льгот само по себе уже выражает факт наличия правоотношений между тем, кто предоставляет льготы (государством) и тем, кто ими пользуется (субъектом налога)[1041]. Данная позиция позволяет разграничивать лиц, вообще не являющихся налогоплательщиками (они иногда прямо названы в НК РФ – в т.ч. п. 2 ст. 333.8 устанавливает, какие лица не являются налогоплательщиками водного налога; п. 2 ст. 388 предусматривает какие лица не являются налогоплательщиками земельного налога) и лиц, являющихся налогоплательщиками, но не обязанными уплачивать налог вследствие применения налоговых льгот (вычетов, расходов, освобождений). Последняя категория лиц обязана, например, вести учет своих доходов (расходов) и объектов налогообложения (подп. 3 п. 1 ст. 23 НК РФ). Кроме того, обязанности по представлению налоговых деклараций (подп. 4 п. 1 ст. 23 НК РФ) возлагаются на налогоплательщиков ряда налогов и в том случае, если сумма налога к уплате отсутствует (в т.ч. по НДС – п. 5 ст. 174 НК РФ, по налогу на прибыль организаций – п. 1 ст. 289 НК РФ и т.д.).

Также следует отметить, что некоторые нормы, предусматривающие пониженное налоговое бремя, обозначены в законодательстве как «**особенности налогообложения**» (хотя данным термином могут обозначаться и не только такие нормы). В подп. 3 п. 1 ст. 185 НК РФ «Особенности налогообложения при перемещении подакцизных товаров через таможенную границу Евразийского экономического союза» предусмотрено, что при помещении подакцизных товаров под таможенные процедуры транзита, таможенного склада, реэкспорта, беспошлинной торговли, свободного склада, уничтожения, отказа в пользу государства и специальную таможенную процедуру, а также под таможенную процедуру свободной таможенной зоны в портовой особой экономической зоне акциз не уплачивается.

В пункте 1 Постановления Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 г. № 53 введен обобщенный термин «налоговая выгода», под которой понимается уменьшение размера налоговой обязанности вследствие, в частности, уменьшения налоговой базы, получения налогового вычета, налоговой льготы, применения более низкой налоговой ставки, а также получение права на возврат (зачет) или возмещение налога из бюджета. По общему правилу, бремя доказывания права на налоговую выгоду лежит на заинтересованном налогоплательщике. *Ubi emolumentum ibi onus* – где выгода, там и бремя[1042]. Однако такой логичный подход к бремени доказывания налоговой выгоды осложняется рядом приведенных выше правовых позиций высших судебных органов, признавших применение 0 % ставки НДС не правом, а обязанностью налогоплательщика. Данная ситуация свидетельствует о том, что в зависимости от конкретных обстоятельств дела, высшие судебные органы могут рассмотреть применение конкретной нормы, снижающей сумму налога, и как право, и как обязанность налогоплательщика (если только в НК РФ не будет однозначного указания на характер данной нормы).

Исходя из Определения КС РФ от 17 июня 2008 г. № 498ОО конституционное положение об обязанности каждого платить законно установленные налоги и сборы предполагает также, что налоговые органы и суды при решении вопроса о правомерности освобождения конкретного налогоплательщика от данной обязанности на основании закона должны учитывать, что введение налоговых льгот направлено, в том числе, на создание благоприятных условий для развития той или иной сферы экономической деятельности, и действовать сообразно воле федерального законодателя, выраженной в соответствующих нормах. Кроме того, в ряде Определений КС РФ (от 5 июня 2003 г. № 275О, от 7 февраля 2008 г. № 226ОО, от 16 июля 2009 г. № 936ОО, от 26 января 2010 г. № 153ОО, от 27 января 2011 г. № 96ОО) разъяснено, что льгота является исключением из вытекающих из Конституции РФ (ст. 19 и 57) принципов всеобщности и равенства налогообложения, в силу которых каждый обязан платить законно установленный налог с соответствующего объекта налогообложения. Льготы всегда носят адресный характер, и их установление относится к исключительной прерогативе законодателя.

Необходимо учитывать, что налогоплательщик в ряде случаев может быть заинтересован в применении диспозитивных норм, позволяющих ему уменьшить сумму налога по итогам текущего налогового периода, хотя по итогам некоторого будущего налогового периода, налог, скорее всего, возрастет на ту же величину. Налогоплательщик, применяющий подобные нормы, обычно руководствуется разумным соображением – лучше платить налог позднее, чем сейчас. Например, ст. 266 НК РФ регламентирует создание налогоплательщиком налога на прибыль организаций так называемого резерва по сомнительным долгам. Применение данной нормы позволяет уменьшить налогооблагаемую прибыль на некоторые (сомнительные) долги контрагентов перед налогоплательщиком еще до того, как по данным долгам истечет срок исковой давности (они станут безнадежными). С учетом Определения КС РФ от 19 ноября 2015 г. № 2554О, Постановления Президиума ВАС РФ от 17 июня 2014 г. № 4580/14, регламентируемый данной статьей порядок более раннего учета долгов распространяется не на все долги, а только на возникшие в связи с реализацией товаров, выполнением работ или оказанием услуг.

Тем не менее, все указанные варианты преимуществ налогоплательщиков можно упрощенно описать следующим образом: возможность на законных основаниях платить позднее и (или) меньше, а лучше – вообще не платить. В случае с вычетами по косвенным налогам это еще и возможность не только не уплачивать налог, но и в некоторых случаях получить денежные средства из бюджета.

Следует учесть, что в НК РФ есть диспозитивные нормы (в т.ч. и рассмотренные выше «добровольные освобождения»), смысл которых, на первый взгляд, не вполне понятен. Например, в ст. 149 НК РФ применен термин «**освобождение**», которое может быть как «принудительным», так и «добровольным». Так, согласно подп. 20 п. 2 ст. 149 НК РФ не подлежит налогообложению НДС (освобождается от налогообложения) реализация на территории Российской Федерации услуг, оказываемых организациями, осуществляющими деятельность в сфере культуры и искусства. В подп. 22 п. 3 ст. 149 НК РФ установлено, что не подлежит налогообложению НДС на территории Российской Федерации реализация жилых домов, жилых помещений, а также долей в них. При этом в силу п. 5 ст. 149 НК РФ налогоплательщик, осуществляющий операции по реализации товаров (работ, услуг), предусмотренные п. 3 данной статьи, вправе отказаться от освобождения таких операций от налогообложения, представив соответствующее заявление в налоговый орган. То есть, в приведенных примерах возможно отказаться от освобождения от налогообложения НДС при реализации жилых домов (жилых помещений, долей в них). Что же касается освобождения от налогообложения услуг, оказываемых учреждениями культуры и искусства в сфере культуры и искусства, то отказаться от него нельзя.

Почему же «вдруг» налогоплательщик может не захотеть пользоваться таким освобождением, становится ясно при учете косвенной природы НДС, а также урегулированного в ст. 171 – 172 НК РФ права покупателя товаров (работ, услуг) на вычет по данному налогу. Так, некоторые покупатели квартир (например – организации, намеренные использовать их как служебное жилье) заинтересованы в том, чтобы указанный товар приобретался с НДС именно для того, чтобы иметь возможность использовать вычет. Соответственно, такой покупатель квартир предпочтет иметь дело с продавцом, облагающим реализацию квартир НДС (то есть отказавшимся от освобождения). Пример ситуации, в которой налогоплательщик отказался от освобождения по п. 3 ст. 149 НК РФ приведен в Определении ВС РФ от 21 февраля 2017 г. № 305КГ1614941. Суд отметил, что налогоплательщик получает в связи с таким отказом право на возмещение из бюджета соответствующей части «входящего» НДС. По той же причине далеко не все организации и предприниматели, имеющие возможность применить ст. 145 НК РФ и освободится от исполнения обязанностей налогоплательщика НДС (либо перейти на специальный налоговый режим и также перестать уплачивать НДС), используют эти права: они рискуют потерять своих потенциальных покупателей.

Нельзя не отметить, что льготное налогообложение потенциально может как предоставляться властью из не вполне законных соображений, так и использоваться плательщиками со значительными злоупотреблениями. С.Д. Шаталов приводит сведения о том, что в 1993 г., пользуясь чрезвычайными полномочиями, Президент РФ Б.Н. Ельцин издал несколько налоговых указов. Они предоставили эксклюзивные льготы Российскому фонду спорта, организациям инвалидов и религиозным организациям в виде полного освобождения от всех налогов, сборов и пошлин (включая таможенные). В результате эти организации монополизировали импорт алкогольных напитков, сигарет и автомобилей, укрепили свое влияние в других секторах экономики и стали «торговать льготами». Только от «спортивных» льгот потери федерального бюджета превышали 6 млрд. долл. США в год. Фантастические, хотя и вполне предсказуемые последствия[1043].

Следует отметить, что кроме налоговых льгот, в литературе редко, но встречается и парный (противоположный) термин – «налоговое ужесточение», под которым, очевидно, понимается повышенное (иногда близкое к штрафному) налогообложение некоторых

[1041] *Порохов Е.В.* Теория налоговых обязательств: учебн. пособие. – Алматы, 2001. – С. 115.

[1042] Латинские юридические изречения. / Сост. проф. Е.И. Темнов. – М., 2003. – С. 367.

[1043] *Шаталов С.Д.* Создание новой налоговой системы – та еще задачка. // Налоговед. – 2017. – № 2. – С. 16.

видов деятельности (имущества)[1044]. Однако рассчитывать на то, что такой термин будет введен в законодательство, не приходится: данная дефиниция будет, скорее всего, отвергнута по политическим соображениям. Налоговое законодательство предполагает безвозмездный отъем частной собственности в публичных целях, вследствие чего законодатель стремиться оперировать благозвучными (льготы, освобождения), или, по крайней мере, нейтральными (объект налога, налоговая ставка, отсутствие налоговых льгот) терминами.

Впрочем, Т. Арнольд, помощник генерального прокурора США по антимонопольным вопросам во времена Нового курса (политика, проводимая администрацией Ф. Рузвельта начиная с 1933 года, в т.ч. последовательно усиливающая участие государства в экономической деятельности[1045]), в качестве узконаправленной антимонопольной меры не исключал обложение дискриминационным налогом крупных организаций, при условии, что в качестве ответа на имеющуюся потребность росли бы организации какой–либо другой формы[1046].

Интересно то, что право на введение налогового ужесточения (как и право на введение дополнительных налоговых льгот (вычетов, расходов)) иногда делегируется федеральным законодателем на региональный (местный) уровень, и, как правило, представляет собой возможность увеличения (в определенных пределах) федеральной налоговой ставки, либо уменьшения федеральных налоговых льгот (вычетов, расходов). Так, пример первого полномочия: в силу п. 4 ст. 361 НК РФ в случае, если налоговые ставки по транспортному налогу не определены законами субъектов Российской Федерации, налогообложение производится по налоговым ставкам, указанным в п. 1 ст. 361 НК РФ. Если же ставки на региональном уровне определяются, то они могут быть увеличены (уменьшены) законами субъектов Российской Федерации, но не более чем в десять раз от уровня федеральных (п. 2 ст. 361 НК РФ). Данное право реализовано, например, ст. 2 Закона города Москвы от 9 июля 2008 г. № 33 «О транспортном налоге»: автомобили легковые с мощностью двигателя (с каждой лошадиной силы) до 100 л.с. (до 73,55 кВт) включительно облагаются налогом по ставке 12 руб./л.с. (т.е. ставка повышена в сравнении с федеральной, установленной в п. 1 ст. 361 НК РФ, как 2,5 руб./л.с., в 4,8 раза). Другой пример – в ст. 6 Закона Нижегородской области от 28 ноября 2002 г. № 71–З «О транспортном налоге» ставка транспортного налога на автомобили легковые с мощностью двигателя свыше 45 л.с. до 100 л.с. включительно установлена, как 22,5 руб./л.с. (т.е. повышена в 9 раз).

Еще пример регионального полномочия по налоговому ужесточению: ст. 222 НК РФ устанавливает, что в пределах размеров социальных налоговых вычетов по НДФЛ, установленных ст. 219 НК РФ, и имущественных налоговых вычетов, установленных ст. 220 НК РФ, законодательные (представительные) органы субъектов Российской Федерации могут устанавливать иные размеры вычетов с учетом своих региональных особенностей. Иными словами, региональные органы власти вправе уменьшать размер некоторых налоговых вычетов по НДФЛ, установленный в НК РФ, и тем самым увеличивать размер налога. Стоит, однако, отметить, что примеров использования данного права региональными органами власти не имеется.

Поскольку законодатель, исходя из особых обстоятельств, может устанавливать особенности действия налогового законодательства по территории (в конституционных пределах), это полномочие вполне может быть реализовано и в плане налоговых льгот (вычетов, расходов, освобождений…), в т.ч. в виде специальных полномочий региональных (местных) органов власти. В частности, в п. 3 ст. 346.20 НК РФ предусмотрено, что законами Республики Крым и города федерального значения Севастополя налоговая ставка по УСН может быть уменьшена на территориях соответствующих субъектов Российской Федерации для всех или отдельных категорий налогоплательщиков. В отношении периодов 2017 – 2021 годов налоговая ставка может быть уменьшена до 3 % в случае, если объектом налогообложения являются доходы, уменьшенные на величину расходов. При этом налоговые ставки могут устанавливаться в зависимости от категорий налогоплательщиков и видов предпринимательской деятельности.

Соответственно, ст. 2–1 Закона Республики Крым от 29 декабря 2014 г. № 593РК/2014 «Об установлении ставки налога, уплачиваемого при применении упрощенной системы налогообложения на территории Республики Крым» предусмотрено, что в отношении периодов 2017 – 2021 годов по налогу, уплачиваемому при применении УСН:

1) налоговая ставка устанавливается в размере 4 %, в случае если объектом налогообложения являются доходы;

2) в случае если объектом налогообложения являются доходы, уменьшенные на величину расходов, налоговая ставка устанавливается в размере 10 %.

Налоговая декларация (ст. 80 НК РФ), сроки (периодичность) ее представления в налоговый орган. В соответствии с п. 1 ст. 80 НК РФ налоговая декларация представляет собой письменное заявление или заявление налогоплательщика, составленное в электронной форме и переданное по телекоммуникационным каналам связи с применением усиленной квалифицированной электронной подписи или через личный кабинет налогоплательщика, об объектах налогообложения, о полученных доходах и произведенных расходах, об источниках доходов, о налоговой базе, налоговых льготах, об исчисленной сумме налога и (или) о других данных, служащих основанием для исчисления и уплаты налога. Налоговая декларация представляется каждым налогоплательщиком по каждому налогу, подлежащему уплате этим налогоплательщиком, если иное не предусмотрено законодательством о налогах и сборах.

Очередной раз убедиться в том, что страховые взносы представляют собой разновидность налога, можно с учетом данного в п. 1 ст. 80 НК РФ определения: **расчет по страховым взносам** представляет собой письменное заявление или заявление плательщика страховых взносов, составленное в электронной форме и переданное по телекоммуникационным каналам связи с применением усиленной квалифицированной электронной подписи или через личный кабинет налогоплательщика, об объекте обложения страховыми взносами, о базе для исчисления страховых взносов, об исчисленной сумме страховых взносов и о других данных, служащих основанием для исчисления и уплаты страховых взносов, если иное не предусмотрено НК РФ. Расчет по страховым взносам представляется в случаях, предусмотренных гл. 34 НК РФ.

Кроме определения собственно налоговой декларации в п. 1 ст. 80 НК РФ дано определение **расчета авансового платежа**, т.е. расчета предварительного платежа по налогу, уплачиваемого до окончания налогового периода (п. 3 ст. 58 НК РФ). Расчет авансового платежа представляет собой письменное заявление или заявление налогоплательщика, составленное в электронной форме и переданное по телекоммуникационным каналам связи с применением усиленной квалифицированной электронной подписи или через личный кабинет налогоплательщика, о базе исчисления, об используемых льготах, исчисленной сумме авансового платежа и (или) о других данных, служащих основанием для исчисления и уплаты авансового платежа. Расчет авансового платежа представляется в случаях, предусмотренных НК РФ применительно к конкретному налогу.

Обычно обязанность по представлению налоговой декларации (расчета по страховым взносам, расчета авансового платежа) возлагается законодательством на тех лиц, которые обязаны исчислять соответствующий налог (страховой взнос) самостоятельно (п. 1 ст. 52 НК РФ). В какой именно налоговый орган и в каком виде должны представляться налоговые декларации, определено в п. 3 ст. 80 НК РФ: налоговая декларация (расчет) представляется **в налоговый орган по месту учета налогоплательщика** (плательщика сбора, плательщика страховых взносов, налогового агента) по установленной форме на бумажном носителе или по установленным форматам в электронной форме вместе с документами, которые в соответствии с НК РФ должны прилагаться к налоговой декларации (расчету). Налогоплательщики, плательщики страховых взносов вправе представить документы, которые в соответствии с НК РФ должны прилагаться к налоговой декларации (расчету), в электронной форме.

В п. 1 ст. 80 НК РФ даны также и иные значимые дефиниции.

Расчет сбора представляет собой письменное заявление или заявление плательщика сбора, составленное в электронной форме и переданное по телекоммуникационным каналам связи с применением усиленной квалифицированной электронной подписи или через личный кабинет налогоплательщика, об объектах обложения, облагаемой базе, используемых льготах, исчисленной сумме сбора и (или) о других данных, служащих основанием для исчисления и уплаты сбора, если иное не предусмотрено НК РФ. Расчет сбора представляется в случаях, предусмотренных частью второй НК РФ применительно к каждому сбору.

Налоговый агент представляет в налоговые органы **расчеты**, предусмотренные частью второй НК РФ. Указанные расчеты представляются в порядке, установленном частью второй НК РФ применительно к конкретному налогу.

Расчет сумм налога на доходы физических лиц, исчисленных и удержанных налоговым агентом, представляет собой документ, содержащий обобщенную налоговым агентом информацию в целом по всем физическим лицам, получившим доходы от

[1044] *Худяков А.И., Бродский М.Н., Бродский Г.М.* Основы налогообложения. – СПб., 2002. – С. 100.

[1045] URL: https://ru.wikipedia.org/wiki/Новый_курс_Рузвельта

[1046] Цит. по: *Рокфеллер Э.* Антимонопольная религия. – Челябинск, 2012. – С. 23.

налогового агента (обособленного подразделения налогового агента), о суммах начисленных и выплаченных им доходов, предоставленных налоговых вычетах, об исчисленных и удержанных суммах налога, а также других данных, служащих основанием для исчисления налога.

Как следует из п. 6 ст. 80 НК РФ налоговая декларация (расчет) представляется **в установленные законодательством о налогах и сборах сроки**. Обычно сроки представления налоговых деклараций (расчетов авансовых платежей), как и сроки уплаты налога, обозначаются в НК РФ, как «не позднее такой–то даты». Например, в силу общих положений подп. 1, 2 п. 1 ст. 346.23 НК РФ по итогам налогового периода налогоплательщики УСН представляют налоговую декларацию в налоговый орган по месту нахождения организации или месту жительства индивидуального предпринимателя в следующие сроки: организации – не позднее 31 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом; индивидуальные предприниматели – не позднее 30 апреля года, следующего за истекшим налоговым периодом.

Таким образом, исходя из логики соответствующих норм, по итогам налогового периода может быть только одна налоговая декларация, а до его окончания – один или несколько расчетов авансовых платежей (в том числе исчисляемых по итогам отчетных периодов). Поскольку обязанность по уплате конкретного периодического налога возникает и может быть точно определена только по окончании налогового периода (п. 6 Обзора судебной практики по вопросам, связанным с участием уполномоченных органов в делах о банкротстве и применяемых в этих делах процедурах банкротства (утв. Президиумом ВС РФ 20 декабря 2016 г.)), можно было бы упрощенно утверждать, что налоговая декларация представляет собой официальное письменное (или приравненное к письменному) заявление налогоплательщика об исчисленной им сумме конкретного налога за налоговый период, содержащее расчет данной суммы.

Однако, к сожалению, можно привести примеры иного подхода законодателя: ст. 289 НК РФ предписывает представлять налоговые декларации по налогу на прибыль организаций по истечении каждого отчетного и налогового периода. При этом за непредставление расчета авансового платежа может быть применена ответственность по п. 1 ст. 126 НК РФ (фиксированный штраф в сумме 200 руб.), а за непредставление налоговой декларации ответственность по п. 1 ст. 119 НК РФ существенно строже (не менее 1000 руб., возрастает в зависимости от периода просрочки, максимальный размер – 30 % от суммы налога). Правомерность применения штрафа по п. 1 ст. 126 НК РФ в случае непредставления расчетов авансовых платежей отмечена в Определении КС РФ от 17 ноября 2009 г. № 1497ОО.

Возможность применения штрафа по ст. 119 НК РФ при непредставлении квартальных налоговых деклараций по налогу на прибыль организаций ранее была подтверждена в п. 20 Информационного письма Президиума ВАС РФ от 17 марта 2003 г. № 71 и в Постановлении Президиума ВАС РФ от 12 октября 2010 г. № 3299/10.

Однако сейчас данный подход скорректирован: в п. 17 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. № 57 разъяснено следующее: из положений п. 3 ст. 58 НК РФ вытекают существенные различия между налогом и авансовым платежом, то есть предварительным платежом по налогу, который в отличие от налога уплачивается не по итогам, а в течение налогового периода. Соответственно, из взаимосвязанного толкования указанной нормы и п. 1 ст. 80 НК РФ следует разграничение двух самостоятельных документов – налоговой декларации, представляемой по итогам налогового периода, и расчета авансового платежа, представляемого по итогам отчетного периода. В связи с этим судам следует исходить из того, что установленной ст. 119 НК РФ ответственностью за несвоевременное представление налоговой декларации не охватываются деяния, выразившиеся в непредставлении либо в несвоевременном представлении по итогам отчетного периода расчета авансовых платежей, вне зависимости от того, как поименован этот документ в той или иной главе части второй НК РФ.

С этой точки зрения, непредставление квартальной налоговой декларации (в действительности – расчета авансового платежа) по налогу на прибыль также не является основанием для приостановления операций налогоплательщика по счету в банке (п. 3 ст. 76 НК РФ). Указанный вывод косвенно подтверждается в п. 23 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. № 57; а прямо на это указано в Определении ВС РФ от 27 марта 2017 г. № 305КГ1616245: в терминологии п. 1 ст. 80 НК РФ, налоговой декларацией по налогу на прибыль организаций является только документ, подлежащий представлению налогоплательщиком по истечении налогового периода. Квартальные (полугодовые) расчеты по налогу на прибыль организаций не входят в перечень документов, приведенный в п. 3 ст. 76 НК РФ, нарушение налогоплательщиком сроков их представления не порождает право налогового органа на приостановление операций по счетам в банке.

Примечательно и то, что в силу п. 1.2 ст. 126 НК РФ непредставление налоговым агентом в установленный срок расчета сумм НДФЛ, исчисленных и удержанных налоговым агентом, в налоговый орган по месту учета, влечет взыскание штрафа с налогового агента в размере 1000 руб. за каждый полный или неполный месяц со дня, установленного для его представления.

Иными словами, ответственность налогового агента по НДФЛ установлена несколько иначе, чем ответственность налогоплательщика за непредставление налоговой декларации. В частности, для варианта неперечисления агентом налога по расчету ответственность не ужесточается.

Обязанность по своевременному представлению налоговой декларации (расчета по страховым взносам, расчета авансового платежа) не менее важна, чем обязанность по уплате налога. Возможности государства для принудительного взыскания налога достаточно велики, но для их применения необходима достоверная, полученная законным путем информация о наличии задолженности. Одним из способов получения этой информации является налоговая декларация (расчета по страховым взносам, расчета авансового платежа).

В Постановлении КС РФ от 14 июля 2005 г. № 9П выражена правовая позиция, в соответствии с которой система налогообложения основывается на информации о доходах, представляемой, прежде всего, самим налогоплательщиком.

Есть основания полагать, что такая позиция КС РФ несколько ограничена. Не только доходы являются объектами налогообложения. Более корректным было бы следующее утверждение: система налогообложения основывается на информации об обязанностях налогоплательщика по уплате налогов, представляемой самим налогоплательщиком, а в установленных законом случаях – иными лицами.

Впоследствии, в Определении КС РФ от 16 января 2009 г. № 146ОО было разъяснено, что налоговая декларация является основным документом налоговой отчетности, непредставление в установленный срок которого ставит под угрозу эффективное осуществление налогового контроля и своевременное обнаружение фактов несвоевременного, неполного или неправильного исполнения налоговой обязанности. На основе представляемых налогоплательщиками налоговых деклараций в соответствии со ст. 88 НК РФ осуществляются мероприятия камерального налогового контроля. И хотя непредставление в установленный срок налоговой декларации не может полностью блокировать осуществление в отношении налогоплательщика контрольных мероприятий, имея в виду в том числе возможность проведения въездных налоговых проверок, игнорирование налогоплательщиком соответствующей обязанности способно существенным образом затруднить нормальное осуществление налоговым органом его функций.

Исходя из принципа презумпции добросовестности налогоплательщика, продекларированная им сумма налога считается достоверной, пока не будет доказано иное (в порядке налоговой проверки). Если налогоплательщик не уплатит продекларированную им сумму, налоговый орган вправе взыскать ее принудительно на основании налоговой декларации (расчета авансового платежа), не проводя выездной проверки. Если же налогоплательщик уплатит продекларированную им сумму, а налоговый орган не сможет обосновать ее большего размера, налогоплательщик будет считаться уплатившим налог в полном объеме.

Как следует из п. 10 Обзора судебной практики по вопросам, связанным с участием уполномоченных органов в делах о банкротстве и применяемых в этих делах процедурах банкротства (утв. Президиумом ВС РФ 20 декабря 2016 г.), в силу п. 1 ст. 80 НК РФ указанная в декларации сумма налога определяется самим налогоплательщиком и представляет собой его заявление о налоге, подлежащем уплате в бюджет. Поэтому в отсутствие доказательств исполнения обязанности по уплате этой суммы налоговая декларация является достаточным подтверждением наличия задолженности.

Соответственно, при представлении налогоплательщиком **уточненной налоговой декларации** (деклараций, расчетов) в порядке ст. 81 НК РФ достоверной будет считаться сумма, продекларированная в последней уточненной налоговой декларации. «Перенесение» презумпции добросовестности на уточненную налоговую декларацию и фактический отказ налогоплательщика от сведений, указывавшихся им в ранее поданной декларации (декларациях) следуют из п. 9.1 ст. 88 НК РФ: в случае, если до окончания камеральной налоговой проверки налогоплательщиком представлена уточненная налоговая декларация (расчет) в порядке, предусмотренном ст. 81 НК РФ, камеральная налоговая проверка ранее поданной декларации (расчета) прекращается и начинается новая камеральная налоговая проверка на основе уточненной налоговой декларации (расчета). Прекращение камеральной налоговой проверки означает прекращение всех действий налогового органа в отношении ранее поданной налоговой декларации (расчета).

Как следует из Постановления Президиума ВАС РФ от 16 марта 2010 г. № 8163/09, Определения ВС РФ от 13 сентября 2016 г. № 310КГ165041 (процитировано в Обзоре судебной практики ВС РФ № 4 (2016) (утв. Президиумом ВС РФ 20 декабря 2016 г.)), НК РФ не содержит запрета на подачу уточненных налоговых деклараций за соответствующий налоговый период в случае назначения, проведения

или окончания выездной налоговой проверки данного периода. Отсутствует запрет на подачу уточненной налоговой декларации и после принятия решения по результатам указанной проверки.

Иными словами, уточненная налоговая декларация по любому налогу может быть представлена налогоплательщиком без каких–либо ограничений как по времени, так и по числу (в т.ч. возможны вторая, третья, четвертая, двадцатая и т.д. уточненная налоговая декларация). Аналогично, четвертая уточненная налоговая декларация «отменяет» все предшествовавшие ей (третью, вторую, первую). Другой вопрос, как именно будет воспринимать уточненную налоговую декларацию налоговый орган – это как раз и зависит от того, в какой момент подана уточненная налоговая декларация. Иногда права и обязанности налогового органа вследствие подачи уточненной налоговой декларации прямо указаны в НК РФ, как, например, это сделано в вышеупомянутом п. 9.1 ст. 88 НК РФ. Иногда прямого указания нет, но полномочия налогового органа могут следовать из смысла правового регулирования текущей процедуры. Так, если уже по завершении выездной налоговой проверки (ст. 89 НК РФ) и передачи налогоплательщику акта проверки (ст. 100 НК РФ) им представляется уточненная налоговая декларация по проверенному налогу, налоговый орган, скорее всего, воспримет ее в качестве письменных возражений на акт проверки (п. 6 ст. 100 НК РФ). Еще пример: если налогоплательщик представит уточненную налоговую декларацию с уменьшением суммы налога за давно (например – 10 лет назад) окончившейся налоговый период, то, хотя в этом случае у налогового органа формально есть право на проведение повторной выездной налоговой проверки (п. 10 ст. 89 НК РФ), по всей видимости, налоговый орган не будет предпринимать никаких действий, поскольку для налогоплательщика в общем случае уже истеки сроки на возврат излишне уплаченного налога (ст. 78 НК РФ).

Важнейшим правилом является подписание налоговой декларации (расчета) надлежащим лицом. В силу п. 5 ст. 80 НК РФ налогоплательщик (плательщик сбора, плательщика страховых взносов, налоговый агент) или его представитель подписывает налоговую декларацию (расчет), подтверждая достоверность и полноту сведений, указанных в налоговой декларации (расчете). Если достоверность и полноту сведений, указанных в налоговой декларации (расчете), в том числе с применением усиленной квалифицированной электронной подписи при представлении налоговой декларации (расчета) в электронной форме, подтверждает уполномоченный представитель налогоплательщика (плательщика сбора, плательщика страховых взносов, налогового агента), в налоговой декларации (расчете) указывается основание представительства (наименование документа, подтверждающего наличие полномочий на подписание налоговой декларации (расчета). При этом к налоговой декларации (расчету) прилагается копия документа, подтверждающего полномочия представителя на подписание налоговой декларации (расчета).

Следовательно, декларация должна быть именно подписана указанными в ст. 80 НК РФ способами (никак не посредством факсимиле – п. 2 ст. 160 ГК РФ). С точки зрения ВАС РФ (Постановление Президиума от 27 сентября 2011 г. № 4134/11), важнейший налоговый документ по НДС – счет–фактура, также не может подписываться факсимиле.

Таким образом, подписание налоговой декларации (расчета) лицом без должных полномочий не придает данному документу статуса налоговой декларации (расчета). При представлении такого документа налоговая декларация в действительности не является представленной, налогоплательщик в т.ч. может быть привлечен к ответственности по п. 1 ст. 119 НК РФ за непредставление налоговой декларации.

Согласно п. 4 ст. 80 НК РФ налоговая декларация (расчет) может быть представлена налогоплательщиком (плательщиком сбора, плательщиком страховых взносов, налоговым агентом) в налоговый орган лично или через представителя, направлена в виде почтового отправления с описью вложения, передана в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи или через личный кабинет налогоплательщика. Налоговый орган не вправе отказать в принятии налоговой декларации (расчета), представленной налогоплательщиком (плательщиком сборов, плательщиком страховых взносов, налоговым агентом) по установленной форме (установленному формату), если иное не предусмотрено НК РФ, и обязан проставить по просьбе налогоплательщика (плательщика сбора, плательщика страховых взносов, налогового агента) на копии налоговой декларации (копии расчета) отметку о принятии и дату ее получения при получении налоговой декларации (расчета) на бумажном носителе либо передать налогоплательщику (плательщику сбора, плательщику страховых взносов, налоговому агенту) квитанцию о приеме в электронной форме – при получении налоговой декларации (расчета) по телекоммуникационным каналам связи или через личный кабинет налогоплательщика. При отправке налоговой декларации (расчета) по почте днем ее представления считается дата отправки почтового отправления с описью вложения. При передаче налоговой декларации (расчета) по телекоммуникационным каналам связи или через личный кабинет налогоплательщика днем ее представления считается дата ее отправки.

Таким образом, отметка налогового органа о принятии налоговой декларации на ее «бумажной» копии впоследствии может быть использована налогоплательщиком в качестве доказательства факта и даты представления им налоговой декларации и, соответственно, прекращения правоотношения по представлению налоговой декларации. В случае отказа налогового органа принять документ, который сам налогоплательщик расценивает как налоговую декларацию, простейший выход из данной ситуации – отправить этот документ в адрес налогового органа по почте с описью вложения. День отправки будет считаться днем исполнения обязанности. Но даже если декларация направлена по почте, день ее поступления в налоговый орган фиксируется на самой декларации – в Решении ВАС РФ от 14 июля 2011 г. № ВАС5591/11 разъяснено, что НК РФ обязывает налоговый орган проставить на копии налоговой декларации отметку о получении налоговой декларации вне зависимости от способа доставки такой декларации – либо лично или через представителя, либо почтовым отправлением.

В некоторых случаях (п. 3 ст. 80 НК РФ) налоговые декларации (расчеты) должны представляться в налоговый орган по установленным форматам только в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи. Такие правила, в частности, предусмотрены для случая, если среднесписочная численность работников налогоплательщика (плательщика страховых взносов) за предшествующий календарный год превышает 100 человек. В соответствии со ст. 119.1 предусмотрен штраф (200 рублей) за нарушение установленного способа представления налоговой декларации (расчета) в электронной форме в случаях, предусмотренных НК РФ. Соответственно, представленная не по электронной форме декларация, тем не менее, является декларацией и в общем случае расценивается, как представленная. Из данного вывода могут иметь место исключения: в силу в п. 5 ст. 174 НК РФ предусмотрено, что при представлении налоговой декларации по НДС на бумажном носителе, в случае, если предусмотрена обязанность представления налоговой декларации (расчета) в электронной форме, такая декларация не считается представленной.

Кроме собственно санкций за непредставление налоговой декларации (п. 1 ст. 119 НК РФ) налоговым органам представлено особое полномочие: в силу п. 3, 11 ст. 76 НК РФ налоговый орган может приостановить операции в т.ч. налогоплательщиков (а также налоговых агентов, плательщиков сборов, плательщиков страховых взносов) – организаций и индивидуальных предпринимателей, а также адвокатов, нотариусов по их счетам в банке в случае непредставления ими налоговой декларации в налоговый орган в течение 10 дней по истечении установленного срока представления такой декларации. Высказывается мнение, что решение по п. 3 ст. 76 НК РФ принимается налоговым органом без специальной процедуры, только по факту непредставления налоговой декларации. При оспаривании данного решения налоговый орган обязан доказать, что конкретная декларация действительно должна была представляться налогоплательщиком[1047].

Есть основания полагать, что смысл предоставления налоговым органам права на приостановление операций по счетам в банке в случае непредставления налоговой декларации состоит в том, что будучи представленной, такая декларация может немедленно дать налоговым органам основание для взыскания продекларированного, но не уплаченного налога (ст. 46 – 48 НК РФ). Соответственно, данная мера направлена на принудительное «резервирование» средств на счете налогоплательщика, которые впоследствии могут быть использованы для взыскания налога. В случае приостановления операций по счету при непредставлении декларации – «резервируются» все средства на счете (т.к. неясно, в какой сумме продекларирует налог плательщик). Если же операции по счету приостанавливаются для обеспечения взыскания налога во внесудебном порядке по ст. 46 НК РФ – «резервируются» только те средства, которые необходимы для взыскания налога.

Разумеется, приостановление налоговым органом операций по счету вследствие непредставления налоговой декларации может повлиять не только на положение налогоплательщика, но и на права иных лиц, имеющих требования к счету налогоплательщика. Так, в Определении КС РФ от 26 мая 2016 г. № 958О описана ситуация, в которой гражданин получил и предъявил в банк исполнительный лист о взыскании денежных средств с организации. Однако банк не произвел списание средств со счета должника, поскольку ранее решением налогового органа операции по счету организации были приостановлены по причине непредставления налоговой декларации.

[1047] Рекомендации Научно–консультативного совета при ФАС Волго–Вятского округа «Вопросы применения налогового законодательства» (по итогам заседания 30 мая 2013 г.) // СПС Гарант, СПС КонсультантПлюс, URL: http://www.fasvvo.arbitr.ru

При этом законодательством установлен относительно длительный срок хранения организациями налоговых деклараций (очевидно, их копий, с отметками налоговых органов о принятии) – не менее 5 лет (п. 392 Перечня типовых управленческих архивных документов, образующихся в процессе деятельности государственных органов, органов местного самоуправления и организаций, с указанием сроков хранения, утвержденного Приказом Минкультуры России от 25 августа 2010 г. № 558). В налоговых органах представленные налогоплательщиками налоговые декларации также подлежат хранению. В пунктах 428, 429, 451 и 568 Перечня документов, образующихся в деятельности Федеральной налоговой службы, ее территориальных органов и подведомственных организаций, с указанием сроков хранения, утвержденного Приказом ФНС России от 15 февраля 2012 г. № ММВ710/88@, предусмотрено, что налоговые декларации подлежат хранению не менее 5 лет.

Следует исходить из того, что налоговую декларацию желательно сохранять (как налогоплательщику, так и налоговому органу), по меньшей мере, до момента фактической уплаты (взыскания) продекларированных сумм; а также до истечения сроков на проверку (как четырехлетнего, в смысле выездной налоговой проверки – п. 4 ст. 89 НК РФ; так и, например, десятилетнего, в уголовно–правовом смысле – до момента истечения сроков давности привлечения к уголовной ответственности – ч. 4 ст. 15, п. «в» ч. 1 ст. 78, ч. 2 ст. 199 УК РФ). Изложенное не означает, что налогоплательщик по требованию некоторого органа власти безусловно должен представить налоговую декларацию с отметкой о ее принятии, по истечении, например, шести лет с момента истечения налогового периода. Все будет зависеть от того, с какой предполагаемой целью, и кем именно истребуется декларация.

Весьма примечательно Письмо ФНС России от 10 июля 2018 г. № ЕД415/13247 «О профилактике нарушений налогового законодательства», в котором Служба ориентирует подведомственные налоговые органы на то, что в определенных случаях со стороны налогового органа возможен отзыв (аннулирование) налоговых деклараций по НДС и налогу на прибыль организаций. С правовой точки зрения можно заключить, что такая декларация, будучи фактически представленной в налоговый орган, им фактически игнорируется (в т.ч., если в декларации по НДС заявлено право на возмещение, не начинается камеральная налоговая проверка и, соответственно, не выносится решение о возмещении НДС).

Следует учесть, что законодательством предусмотрены различные документы, именуемые «декларация», но далеко не все из них являются налоговыми декларациями. Так, различные виды деклараций упомянуты в ТК ЕАЭС – о происхождении товара, таможенная и т.д., но в объем определения п. 1 ст. 80 НК РФ они не входят и имеют иное назначение. Специальная декларация (об имуществе, о контролируемых иностранных компаниях, о счетах (вкладах) в банках), форма которой регламентирована в приложении 1 к Федеральному закону от 8 июня 2015 г. № 140–ФЗ «О добровольном декларировании физическими лицами активов и счетов (вкладов) в банках и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации» (иногда обозначаемому, как закон об амнистии капиталов), также не является налоговой декларацией. Данный довод подтверждается, например, тем, что в силу п. 1 ст. 88, п. 2 ст. 89 НК РФ указанная специальная декларация не проверяется ни камеральной, ни выездной налоговой проверками.

В то же время, некоторые документы, представляемые налогоплательщиками в налоговые органы, по своей сути аналогичны налоговым декларациям, хотя и имеют иные обозначения. Пример – уже упоминавшийся расчет авансового платежа, представляемый по итогам отчетного периода. Кроме того, как уже отмечалось, законодатель иногда «маскирует» налоги различными способами (как правило, «незатейливо», просто не называя очередной платеж налогом, а выбрав ему иное обозначение). Соответственно, законодатель зачастую стремиться придерживаться иной терминологии и в описании их элементов. В частности, как уже отмечалось, в п. 1 ст. 80 НК РФ дано определение расчета по страховым взносам, не имеющего принципиальных отличий от определения налоговой декларации (как, собственно, и определение налога в п. 1 ст. 8 НК РФ не имеет принципиальных отличий от определения страховых взносов в п. 3 ст. 8 НК РФ). В п. 1 ст. 416 НК РФ, применительно к торговому сбору (фактически – налогу) предусмотрено, что постановка на учет, снятие с учета организации или индивидуального предпринимателя в качестве плательщика сбора в налоговом органе осуществляются на основании соответствующего уведомления плательщика сбора, представляемого им в налоговый орган. Форма указанного уведомления, утвержденная Приказом ФНС России от 22 июня 2015 г. № ММВ714/249@, содержит расчет данного сбора, учитывающий площадь объекта осуществления торговли. Очевидно, что в периодическом, по итогам каждого налогового периода, представлении подобной информации в налоговый орган нет необходимости, поскольку физические характеристики объекта осуществления торговли обычно стабильны. По существу мы имеем дело с «однократной» налоговой декларацией. Но в случае неуплаты торгового сбора в установленный срок (не позднее 25–го числа месяца, следующего за периодом обложения – кварталом: ст. 414, п. 2 ст. 417 НК РФ), он, очевидно, может быть взыскан на основании указанного уведомления.

Иногда в качестве элементов налога выделяются юридические последствия неуплаты налога, общие для всех налогов и относящиеся к санкции нормы права.

1. **Пени за неуплату налога** (ст. 75 НК РФ). В силу п. 1 указанной статьи, пеней признается установленная настоящей статьей денежная сумма, которую налогоплательщик должен выплатить в случае уплаты причитающихся сумм налогов, в том числе налогов, уплачиваемых в связи с перемещением товаров через таможенную границу Таможенного союза, в более поздние по сравнению с установленными законодательством о налогах и сборах сроки.

В соответствии с п. 4 ст. 75 НК РФ, пеня за каждый календарный день просрочки исполнения обязанности по уплате налога определяется в процентах от неуплаченной суммы налога. Процентная ставка пени принимается равной:

а) для физических лиц, включая индивидуальных предпринимателей, – одной трехсотой действующей в это время ставки рефинансирования ЦБ РФ;

б) для организаций:

– за просрочку исполнения обязанности по уплате налога сроком до 30 календарных дней (включительно) – одной трехсотой действующей в это время ставки рефинансирования ЦБ РФ;

– за просрочку исполнения обязанности по уплате налога сроком свыше 30 календарных дней – одной трехсотой ставки рефинансирования ЦБ РФ, действующей в период до 30 календарных дней (включительно) такой просрочки, и одной стопятидесятой ставки рефинансирования ЦБ РФ, действующей в период начиная с 31–го календарного дня такой просрочки.

Разъяснение порядка начисления пени по сходной норме ЖК РФ содержится в Постановлении Президиума ВАС РФ от 11 февраля 2014 г. № 14088/13: размер суточной ставки должен определяться путем деления размера годовой ставки рефинансирования на 300.

Таким образом, ставка пени за неуплату налога для физических лиц (и для организаций при просрочке до 30 календарных дней) несколько больше, чем ставка рефинансирования Банка России, поскольку в последнем случае за каждый день следовало бы начислять 1/365 (1/366) годовой ставки рефинансирования по аналогии с Постановлением Президиума ВАС РФ от 21 января 2014 г. № 11372/13. Для организаций, при просрочке свыше 30 календарных дней, ставка пени удваивается.

Примечательно то, что сходные положения есть, например, в ч. 14 ст. 155 ЖК РФ, в ст. 25 Федерального закона от 31 марта 1999 г. № 69ФЗ «О газоснабжении в Российской Федерации», в п. 2 ст. 26 Федерального закона от 26 марта 2003 г. № 35ФЗ «Об электроэнергетике», в ч. 9.2 ст. 15 Федерального закона от 27 июля 2010 г. № 190ФЗ «О теплоснабжении», в ч. 6.3 ст. 13 Федерального закона от 7 декабря 2011 г. № 416ФЗ «О водоснабжении и водоотведении». В указанных нормативных актах для отдельных групп потребителей после «льготного» периода пеня начисляется в повышенном размере – 1/130 ставки рефинансирования ЦБ РФ. В Обзоре судебной практики применения законодательства Российской Федерации о контрактной системе в сфере закупок товаров, работ, услуг для обеспечения государственных и муниципальных нужд (утв. Президиумом ВС РФ 28 июня 2017 г.) обращено внимание на то, что такое нормативное регулирование, в соответствии с пояснительной запиской к соответствующему законопроекту, направлено на стимулирование потребителей надлежащим образом исполнять обязательства в сфере энергетики и на предотвращение ситуаций фактического кредитования потребителей за счет гарантирующих поставщиков, энергосбытовых и сетевых компаний.

Другой пример – в ч. 2 ст. 6 Федерального закона от 30 декабря 2004 г. № 214ФЗ «Об участии в долевом строительстве многоквартирных домов и иных объектов недвижимости и о внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации» для застройщика предусмотрены пени по ставке 1/150 или 1/300 ставки рефинансирования ЦБ РФ, в зависимости от субъекта – участника долевого строительства (гражданин или иное лицо).

Как следует из п. 7 ст. 75 НК РФ правила, предусмотренные указанной статьей, применяются также в отношении сборов, страховых взносов и распространяются на плательщиков сборов, плательщиков страховых взносов, налоговых агентов и консолидированную группу налогоплательщиков.

В силу п. 3 ст. 75 НК РФ пеня в общем случае начисляется за каждый календарный день просрочки исполнения обязанности по уплате налога, начиная со следующего за установленным законодательством о налогах и сборах дня уплаты налога. *Dies inceptus pro*

complete habetur – начавшийся день засчитывается, как целый[1048]. Соответственно, с некоторого дня, который уже не может быть обозначен, как «день просрочки» пени не подлежат начислению. Таким образом, пени, по общему правилу, подлежат начислению включительно по день, в который налог считается уплаченным по правилам ст. 45 НК РФ. Иными словами, пеня должна начисляться и за тот день, когда налог был фактически уплачен (считается уплаченным). Иной подход к данному вопросу означал бы, что при просрочке в один день пеня не подлежала бы начислению. В п. 57 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. № 57 разъяснено, что начисление пеней осуществляется по день фактического погашения недоимки.

Тот же подход имел место и ранее. В п. 15 инструкции Минфина СССР от 12 июня 1981 г. № 121 «По применению положения о взыскании не внесенных в срок налогов и неналоговых платежей» (утратила силу) разъяснялось, что начисление пени производится, начиная со следующего дня после наступления срока уплаты по день уплаты включительно. Например: срок уплаты установлен 23 декабря; платеж произведен 29 декабря; пеня начисляется за 6 дней (с 24 по 29 декабря включительно).

В отношении процентов за несвоевременный возврат налога (ст. 78, 79, 45.1 НК РФ), имеющих сходную правовую природу с пеней за неуплату налогов, следует отметить Постановление Президиума ВАС РФ от 24 декабря 2013 г. № 11675/13: проценты подлежат начислению за весь период пользования чужими средствами в виде налоговых платежей, включая день фактического возврата средств на расчетный счет налогоплательщика в банке, поскольку в этот день имеются как незаконное удержание налоговым органом этих средств, так и исполнение им обязанности по их возврату, а начало исчисления этого периода приходится на день, следующий за днем изъятия средств у налогоплательщика. Иное толкование указанных норм НК РФ противоречит буквальному содержанию п. 5 ст. 79 НК РФ и влечет невозможность взыскания налогоплательщиком процентов за один день незаконного удержания налоговым органом денежных средств в виде налоговых платежей.

Близкая правовая природа пени и процентов за несвоевременный возврат налога следует из Постановления Президиума ВАС РФ от 21 января 2014 г. № 11372/13: исчисление процентов за несвоевременный возврат подлежащего возмещению налога на добавленную стоимость или излишне уплаченных (взысканных) сумм налогов, равно как и взыскание с налогоплательщика пеней за просрочку уплаты налога, носит компенсационный характер и должно осуществляться по единым правилам. Согласно п. 3 ст. 75, п. 10 ст. 78 и п. 5 ст. 79 НК РФ пени (проценты) начисляются за каждый календарный день просрочки исполнения обязанности (нарушения срока возврата). Данное правило подлежит применению и к процентам, начисляемым по основанию, предусмотренному п. 10 ст. 176 НК РФ за нарушение срока возврата суммы НДС.

Интересное обоснование решения сходной цивилистической проблемы имеется в Постановлении Президиума ВАС РФ от 28 января 2014 г. № 13222/13: с началом дня (суток), следующего за последним днем срока надлежащего исполнения обязательств, должник, не перечисливший кредитору денежные средства, считается просрочившим исполнение денежного обязательства. С этого же момента кредитор вправе пользоваться причитающимися ему от должника денежными средствами без каких–либо ограничений. Буквальное толкование п. 3 ст. 395 ГК РФ позволяет сделать вывод о том, что день уплаты задолженности кредитору включается в период расчета процентов за пользование чужими денежными средствами. В день уплаты денежных средств кредитор либо ограничен по времени в возможности использовать причитающиеся ему денежные средства, либо полностью лишен такой возможности (например, если денежные средства поступили в банк, обслуживающий кредитора, в конце рабочего дня). Следовательно, недобросовестное поведение должника влечет неблагоприятные последствия для кредитора и ограничивает его права.

В Обзоре судебной практики ВС РФ № 3 (2015) (утв. Президиумом ВС РФ 25 ноября 2015 г.) разъяснено, что по смыслу п. 3 ст. 395 ГК РФ, проценты за пользование чужими денежными средствами взимаются включительно по день уплаты суммы этих средств кредитору, если законом, иными правовыми актами или договором не установлен для начисления процентов более короткий срок. Тот же подход имеет место и в п. 48, 65 Постановления Пленума ВС РФ от 24 марта 2016 г. № 7 «О применении судами некоторых положений Гражданского кодекса Российской Федерации об ответственности за нарушение обязательств», в Обзоре судебной практики Верховного Суда Российской Федерации № 3 (2016) (утв. Президиумом ВС РФ 19 октября 2016 г., в соответствующей части сделана ссылка на Определение ВС РФ от 21 июля 2016 г. № 305ЭС163045): проценты за пользование чужими денежными средствами по требованию истца взимаются по день уплаты этих средств кредитору; день фактического исполнения нарушенного обязательства, в частности, день уплаты задолженности кредитору, включается в период расчета неустойки.

Следует учесть, что теперь ставка пени для организаций, при просрочке свыше 30 календарных дней, и ставка процентов за несвоевременный возврат налога отличаются приблизительно в 2 раза. Государство считает возможным взимать с особого частного субъекта при просрочке уплаты налога существенно большую компенсацию, чем при возврате этому субъекту излишне уплаченного (взысканного) налога.

Пени в действующем налоговом законодательстве формально не относятся к мерам ответственности и установлены с основанной целью скомпенсировать государству (муниципальному образованию) в упрощенном порядке временную невозможность использования причитающейся суммы налога. По всей видимости, этот подход объясняется периодически озвучиваемой в отечественной правовой системе идеей о том, что за одно нарушение не может быть двух наказаний.

В Постановлении КС РФ от 17 декабря 1996 г. № 20П выражена правовая позиция, в соответствии с которой по смыслу ст. 57 Конституции РФ налоговое обязательство состоит в обязанности налогоплательщика уплатить определенный налог, установленный законом. Неуплата налога в срок должна быть компенсирована погашением задолженности по налоговому обязательству, полным возмещением ущерба, понесенного государством в результате несвоевременного внесения налога. Поэтому к сумме собственно не внесенного в срок налога (недоимки) законодатель вправе добавить дополнительный платеж – пеню как компенсацию потерь государственной казны в; результате недополучения налоговых сумм в срок в случае задержки уплаты налога. Кроме того, в Определении КС РФ от 7 декабря 2010 г. № 1572ОО отмечается, что по своей природе пеня относится к мерам государственного принуждения правовосстановительного характера, направленным на понуждение налогоплательщика к исполнению его конституционной обязанности, а потому ее применение само по себе не исключает возложение на нарушителей налогового законодательства мер налоговой ответственности, обязывающих произвести дополнительные выплаты в бюджет в порядке уплаты штрафных санкций.

Строго говоря, пени могут быть начислены именно при неуплате налога. При этом не исключены ситуации, в которых частному субъекту под видом излишне уплаченного налога была ошибочно возвращена некоторая сумма (в т.ч. и по решению суда), но впоследствии, в связи с обнаружением ошибки, эта сумма была с него истребована (с соответствующей отменой ошибочного решения суда). Несмотря на то, что данная задолженность налогом в действительности не является, с учетом Определении ВС РФ от 25 сентября 2014 г. № 305ЭС141234, за период незаконного владения с частного субъекта вполне корректно истребовать и пени по ст. 75 НК РФ.

В п. 266 Практического руководства по критериям приемлемости ЕСПЧ[1049] отмечается, что ст. 6 Конвенции не применяется к спорам об определении размера налогов или о начислении процентов за просрочку, поскольку эти разбирательства преимущественно направлены на возмещение налоговым органам денежного ущерба, а не на предотвращение новых нарушений (Mieg de Boofzheim против Франции).

Поскольку пеня за неуплату налога (как, впрочем, и проценты за несвоевременный возврат налога по ст. 78, 79, 45.1 НК РФ) имеют существенное сходство с гражданско–правовой неустойкой, представляет интерес аналогия с п. 1 ст. 330 ГК РФ: по требованию об уплате неустойки кредитор не обязан доказывать причинение ему убытков.

Кроме того, при неуплате налога, законодательство может предусматривать начисление не пени по ст. 75 НК РФ, а ее подобия – процентов по ставке рефинансирования ЦБ РФ (в т.ч. п. 2 ст. 81, п. 2 ст. 95, п. 2.1 ст. 126, п. 3 ст. 189.38, п. 2 ст. 213.19 Федерального закона от 26 октября 2002 г. № 127ФЗ «О несостоятельности (банкротстве)», п. 4 Постановления Пленума ВАС РФ от 6 декабря 2013 г. № 88 «О начислении и уплате процентов по требованиям кредиторов при банкротстве»).

В Постановлении КС РФ от 14 июля 2005 г. № 9П недоимка и соответствующая ей пеня объединены общим термином «налоговый долг». В Определении КС РФ от 4 июля 2002 г. № 200О разъяснено следующее: анализ статьи 75 НК РФ в целом, а также других положений НК РФ приводит к выводу, что уплата пеней связывается законодателем не с налоговым или отчетным периодом, а с днем уплаты налога, установленным законодательным актом об этом налоге.

[1048] Латинские юридические изречения. / Сост. проф. Е.И. Темнов. – М., 2003. – С. 131.

[1049] URL: www.echr.coe.int/Documents/Admissibility_guide_RUS.pdf

По общему правилу пеня за неуплату налога начисляется в случае любой просрочки уплаты налога (авансового платежа, в том числе оценочного), но не штрафа и не уже начисленной суммы пени. Ранее, в п. 13 инструкции Минфина СССР от 12 июня 1981 г. № 121 «По применению положения о взыскании не внесенных в срок налогов и неналоговых платежей» (утратила силу) было специально указано, что пеня на пеню не начисляется. Данный подход является общепринятым и в настоящее время: в соответствии с п. 5 ст. 395 ГК РФ, п. 33 Постановления Пленума ВС РФ от 22 ноября 2016 г. № 54, начисление процентов на проценты (сложные проценты) не допускается, если иное не установлено законом.

То, что пеня подлежит начислению вне зависимости от вины налогоплательщика в неуплате налога, подтверждено в п. 18 Постановления Пленумов ВС РФ и ВАС РФ от 11 июня 1999 г. № 41/9.

Однако, в пункте 3 ст. 75 НК РФ установлено, что не начисляются пени на сумму недоимки, которую налогоплательщик (участник консолидированной группы налогоплательщиков, к которому в соответствии со ст. 46 НК РФ были приняты меры по принудительному взысканию налога) не мог погасить в силу того, что по решению налогового органа был наложен арест на имущество налогоплательщика или по решению суда были приняты обеспечительные меры в виде приостановления операций по счетам налогоплательщика (участника консолидированной группы налогоплательщиков, к которому в соответствии со ст. 46 НК РФ были приняты меры по принудительному взысканию налога) в банке, наложения ареста на денежные средства или на имущество налогоплательщика (участника консолидированной группы налогоплательщиков). В этом случае пени не начисляются за весь период действия указанных обстоятельств. Подача заявления о предоставлении отсрочки (рассрочки) или инвестиционного налогового кредита не приостанавливает начисления пеней на сумму налога, подлежащую уплате.

Следует отметить, что на практике налогоплательщику достаточно сложно доказать, что указанные действия налогового органа или суда являются причиной, по которой было невозможно вовремя уплатить налог. В частности, в Постановлении Президиума ВАС РФ от 29 мая 2012 г. № 17259/11 Президиум отметил, что суды, оставляя заявление общества по эпизоду, оспариваемому в порядке надзора, без удовлетворения, исходили из отсутствия причинно–следственной связи между приостановлением операций на счетах общества и невозможностью погашения им недоимки по НДФЛ. Исходя из Постановления Президиума ВАС РФ от 19 июня 2012 г. № 7/12, перечень нормативных оснований для неначисления пени является исчерпывающим и не подлежит расширительному толкованию.

Определенная конкретизация п. 3 ст. 75 НК РФ произведена в п. 6 ст. 48 НК РФ: в случае взыскания налога за счет имущества, не являющегося денежными средствами, налогоплательщика – физического лица, не являющегося индивидуальным предпринимателем, обязанность по уплате налога считается исполненной с момента его реализации и погашения задолженности за счет вырученных сумм. С момента наложения ареста на имущество и до перечисления вырученных сумм в бюджетную систему Российской Федерации пени за несвоевременное перечисление налогов не начисляются.

В Определении КС РФ от 25 февраля 2013 г. № 152О рассмотрена ситуация, в рамках которой на основании решений суда общей юрисдикции по иску налогового органа с заявителя, не являющегося индивидуальным предпринимателем, взысканы пени за несвоевременную уплату НДФЛ. При этом суд общей юрисдикции, рассматривавший «первичное» дело, указал, что доказательства, подтверждающие невозможность погашения недоимки в связи с арестом имущества заявителя, произведенным в качестве обеспечительной меры по решению суда, отсутствуют. С точки зрения КС РФ, оспариваемыми положениями п. 6 ст. 48 НК РФ, регулирующей порядок взыскания налога за счет имущества налогоплательщика – физического лица, не являющегося индивидуальным предпринимателем, правила, установленные абзацем вторым п. 3 ст. 75 НК РФ, конкретизируются применительно к взысканию налога за счет имущества (не относящегося к денежным средствам), осуществляемому на основании вступившего в законную силу судебного акта. В соответствии с данным законоположением начисление пени налогоплательщику – физическому лицу, не имеющему статуса индивидуального предпринимателя, не производится со дня наложения ареста на имущество и до дня перечисления вырученных сумм в бюджетную систему Российской Федерации. Таким образом, оспариваемая заявителем норма НК РФ с учетом ее содержания направлена на установление дополнительных гарантий защиты прав налогоплательщиков – физических лиц, не являющихся индивидуальными предпринимателями, в случае взыскания с них налога за счет имущества, а следовательно, как действующая в системной взаимосвязи с абзацем вторым п. 3 ст. 75 НК РФ, не может расцениваться как нарушающая конституционные права заявителя.

Примечательно то, что в Постановлении ЕСПЧ от 20 сентября 2011 г. по делу «Нефтяная компания «ЮКОС» против России» приведена позиция данной организации (§ 216, 402, 578, 600, 604) относительно п. 3 ст. 75 НК РФ: пеня не подлежит начислению (уплате) в случае отсутствия у налогоплательщика средств. Суд отметил, что это положение применялось лишь к делам, в которых налогоплательщик не мог погасить задолженность по налогам исключительно вследствие наложения ареста на его имущество и наличные средства, а не из–за отсутствия средств.

Не менее интересный случай неначисления пени предусмотрен в п. 8 ст. 75 НК РФ: не начисляются пени на сумму недоимки, которая образовалась у налогоплательщика (плательщика сбора, плательщика страховых взносов, налогового агента) в результате выполнения им письменных разъяснений о порядке исчисления, уплаты налога (сбора, страховых взносов) или по иным вопросам применения законодательства о налогах и сборах, данных ему либо неопределенному кругу лиц финансовым, налоговым или другим уполномоченным органом государственной власти (уполномоченным должностным лицом этого органа) в пределах его компетенции (указанные обстоятельства устанавливаются при наличии соответствующего документа этого органа, по смыслу и содержанию относящегося к налоговым (отчетным, расчетным) периодам, по которым образовалась недоимка, независимо от даты издания такого документа), и (или) в результате выполнения налогоплательщиком (плательщиком сбора, плательщиком страховых взносов, налоговым агентом) мотивированного мнения налогового органа, направленного ему в ходе проведения налогового мониторинга.

Указанное положение фактически идентично тому, которое закреплено в подп. 3 п. 1 ст. 111 НК РФ, и устанавливающему обстоятельства, исключающие вину лица в совершении налогового правонарушения, т.е. регламентирующего применение налоговой ответственности. Данный способ правового регулирования в определенной степени сближает пени со штрафами.

Более того, в Постановлении КС РФ от 28 ноября 2017 г. № 34П п. 8 ст. 75 и подп. 3 п. 1 ст. 111 НК РФ признаны не противоречащими Конституции РФ, поскольку по своему конституционно-правовому смыслу в системе действующего правового регулирования они не предполагают уклонение от дачи по запросам налогоплательщиков письменных разъяснений по вопросам применения законодательства о налогах и сборах органов государственной власти, уполномоченных на дачу таких разъяснений, и исходят из необходимости обращения самих уполномоченных органов в иные государственные органы за получением дополнительных сведений по отдельным вопросам осуществления хозяйствования в тех или иных отраслях экономики, если эти сведения могут повлиять на исчисление размера налоговых обязательств налогоплательщиков.

Сходное регулирование имеет место в таможенных правоотношениях. В п. 21 Постановления Пленума ВС РФ от 12 мая 2016 г. № 18 «О некоторых вопросах применения судами таможенного законодательства» разъяснено, что исходя из принципа защиты правомерных ожиданий пени также не могут взиматься в случаях, если декларант добросовестно следовал письменным разъяснениям уполномоченного федерального органа исполнительной власти о применении таможенного законодательства, данных ему либо неопределенному кругу лиц, письменным консультациям, полученным декларантом в соответствии со ст. 52 Закона о таможенном регулировании от наделенных соответствующей компетенцией должностных лиц таможенных органов.

В принципе, неначисление пени на определенную недоимку может предусматриваться и в иных случаях. Так, в п. 11 Указа Президента РФ от 8 мая 1996 г. № 685 «Об основных направлениях налоговой реформы в Российской Федерации и мерах по укреплению налоговой и платежной дисциплины» (утратил силу) было установлено, что с 20 мая 1996 г. налоговыми органами не осуществляется взимание пеней по задолженности по налогам перед федеральным бюджетом, возникшей на этот момент у предприятий и организаций. Следует отметить, что в тот период времени в связи с существенной инфляцией пени начислялись в соответствии с подп. «в» п. 1 ст. 13 Закона РФ «Об основах налоговой системы в Российской Федерации», в размере 0,3 % неуплаченной суммы налога за каждый день просрочки платежа, т.е. за год просрочки сумма пени превысила бы сумму налога.

Кроме того, как это указано в Постановлении Президиума ВАС РФ от 6 ноября 2007 г. № 8241/07, после истечения пресекательного срока взыскания задолженности по налогу пени не могут служить способом обеспечения исполнения обязанности по уплате налога и с этого момента не подлежат начислению. В Определении КС РФ от 8 февраля 2007 г. № 381ОП, в котором был сделан сходный вывод, разъясняется, что обязанность по уплате пеней производна от основного налогового обязательства и является не самостоятельной, а обеспечивающей (акцессорной) обязанностью, способом обеспечения исполнения обязанности по уплате налога. Исходя из Определения КС РФ от 17 февраля 2015 г. № 422О, пени по своей природе носят акцессорный характер и не могут быть взысканы в отсутствие обязанности по уплате суммы налога, равно как и при истечении сроков на ее принудительное взыскание. Таким

образом, пени могут взыскиваться только в том случае, если налоговым органом были своевременно приняты меры к принудительному взысканию суммы налога.

Представляется, что приведенная позиция КС РФ может быть охарактеризована, как более точная – пеня на просроченную недоимку не может быть именно взыскана; ее начисление (неначисление) уже не принципиально.

В п. 51 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. № 57 разъяснено следующее: при проверке соблюдения налоговым органом сроков направления требования об уплате пеней судам надлежит учитывать положения п. 5 ст. 75 НК РФ, согласно которым пени уплачиваются одновременно с уплатой сумм налога и сбора или после уплаты таких сумм в полном объеме. Из приведенной нормы следует, что требование об уплате пеней, начисленных на сумму недоимки, возникшей по итогам конкретного налогового (отчетного) периода, направляется названным органом на основании п. 1 ст. 70 НК РФ не позднее трех месяцев с момента уплаты налогоплательщиком всей суммы недоимки (в случае погашения недоимки частями – с момента уплаты последней ее части).

Следует учесть, что в настоящее время п. 1 ст. 70 НК РФ дополнен общей нормой: в случае, если сумма недоимки и задолженности по пеням и штрафам, относящейся к этой недоимке, составляет менее 500 руб., требование об уплате налога должно быть направлено налогоплательщику не позднее одного года со дня выявления недоимки.

Специальные случаи неначисления пени применительно к конкретным налогам могут быть урегулированы не только в первой, но и во второй части НК РФ (в т.ч. п. 5 ст. 176, п. 4 ст. 203, п. 4 ст. 346.13, п. 7 ст. 346.45 НК РФ).

В силу подп. 4 п. 3 ст. 45 НК РФ обязанность по уплате налога считается исполненной налогоплательщиком со дня вынесения налоговым органом в соответствии с НК РФ решения о зачете сумм излишне уплаченных или сумм излишне взысканных налогов, пеней, штрафов в счет исполнения обязанности по уплате соответствующего налога.

Таким образом, до вынесения налоговым органом решения о зачете, пеня на недоимку, вообще говоря, должна начисляться. В Постановлении Президиума ВАС РФ от 20 ноября 2012 г. № 9334/12 отмечается, что НК РФ не содержит положений, согласно которым обязанность по уплате налога считается исполненной не на момент принятия решения о зачете, а на более раннюю дату.

Данное положение вещей представляется несколько странным. Так, при наличии излишне уплаченного НДС за один налоговый период и недоимки по НДС за другой налоговый период, пеня на недоимку должна начисляться в силу закона до момента зачета, а проценты за нарушение срока возврата (ст. 78, 45.1 НК РФ) – только при пропуске налоговым органом срока на возврат. В чем именно здесь состоит ущерб государства, компенсировать который призвана пеня, не вполне понятно. Кроме того, поскольку, чем дальше, тем в большей степени наша налоговая система становится унитарной, а распределение налогов по бюджетам все менее принципиально для плательщика (они почти всегда уплачиваются одним платежным поручением, в обобщенную «бюджетную систему»), даже если речь идет о недоимке по налогу в один бюджет и об аналогичной переплате – в другой, государство в целом ущерба не несет.

Несколько иной подход можно видеть в гражданских правоотношениях – в них возможна ретроактивность зачета. В п. 3 Информационного письма Президиума ВАС РФ от 29 декабря 2001 г. № 65 «Обзор практики разрешения споров, связанных с прекращением обязательств зачетом встречных однородных требований»: если встречные требования являются однородными, срок их исполнения наступил и одна из сторон сделала заявление о зачете, то обязательства считаются прекращенными в момент наступления срока исполнения того обязательства, срок исполнения которого наступил позднее, и независимо от того, когда было сделано или получено заявление о зачете.

С этой точки зрения, если недоимка (условно – равная переплате) возникла до переплаты, то пени подлежат начислению до момента возникновения переплаты, независимо от наличия (отсутствия) решения о зачете. Если же такая недоимка возникла после возникновения переплаты, пеня вообще не подлежит начислению.

В определенной степени такая позиция подтверждается в таможенных правоотношениях. В п. 21 Постановления Пленума ВС РФ от 12 мая 2016 г. № 18 «О некоторых вопросах применения судами таможенного законодательства» разъяснено, что в целях компенсации потерь казны, вызванных несвоевременным поступлением таможенных пошлин и налогов, за каждый день просрочки в их уплате взимаются пени, уменьшение начисленного размера которых, в силу ч. 4 ст. 151 Закона о таможенном регулировании, не допускается. Вместе с тем с учетом того, что в соответствии с ч. 1 ст. 158 Закона о таможенном регулировании таможенный орган осуществляет самостоятельное (без заявления декларанта) взыскание таможенных платежей за счет неизрасходованных остатков авансовых платежей и денежного залога, излишне уплаченных (взысканных) таможенных платежей в установленный ч. 2 той же статьи срок, несовершение или несвоевременное совершение указанных действий исключает начисление пеней за соответствующий период, поскольку потери казны в данном случае обусловлены бездействием таможенного органа. В п. 33 того же Постановления Пленума ВС РФ отмечается, что предусмотренные ч. 6 ст. 147 Закона о таможенном регулировании проценты не начисляются, если излишне поступившие в бюджет таможенные платежи учитывались при решении вопроса о начислении пени в связи с возникшей за этот же период задолженностью плательщика перед бюджетом (абз. 2 п. 21 настоящего Постановления).

Интересно и то, что в Обзоре судебной практики ВС РФ за IV квартал 1999 г. (утв. Постановлением Президиума ВС РФ от 5 апреля 2000 г.) разъяснено, что суд вправе, исходя из общих начал и смысла действующего законодательства и конкретных обстоятельств дела, уменьшить размер подлежащей взысканию пени за неуплату налога. В данном обзоре для обоснования указанного разъяснения сделан вывод о том, что к отношениям по уплате пеней за несвоевременное внесение налогов (таможенных платежей) может применяться по аналогии закона ст. 333 ГК РФ.

Правомерность применения подобной аналогии представляется сомнительной в силу запрета, предусмотренного в п. 3 ст. 2 ГК РФ, а также по причине явного противоречия правовой позиции КС РФ, выраженной, в частности, в Постановлении от 17 декабря 1996 г. № 20П. Сходство пени по НК РФ с гражданско–правовой неустойкой, как представляется, не дает оснований применять механизм снижения неустойки к пене. Кроме того, индивидуальное снижение пени противоречит принципу юридического равенства налогоплательщиков; возможность для исключений в данном случае не усматривается. Кроме того, если допустить возможность уменьшения судом размера пени, то вполне корректно ставить вопрос и о возможности уменьшения судом процентов за несвоевременный возврат (возмещение) налога (в т.ч. п. 8 ст. 45.1, п. 10 ст. 78, п. 5 ст. 79, п. 10 ст. 176, п. 10 ст. 176.1, п. 7 ст. 203.1 НК РФ), или за несвоевременную отмену решения о приостановлении операций по счетам в банке (п. 9.2 ст. 76 НК РФ), за несвоевременную выдачу уведомления о возможности симметричных корректировок (п. 5 ст. 105.18 НК РФ).

Примечательно и то, что в ч. 4 ст. 151 Федерального закона от 27 ноября 2010 г. № 311ФЗ «О таможенном регулировании в Российской Федерации» установлено, что уменьшение размера начисленных пеней, а также предоставление отсрочки или рассрочки уплаты пеней не допускаются.

В обоснование экономической невозможности уменьшении размера пени следует отметить Постановление Пленума ВАС РФ от 22 декабря 2011 г. № 81 «О некоторых вопросах применения статьи 333 Гражданского кодекса Российской Федерации» (п. 2): при рассмотрении вопроса о необходимости снижения неустойки по заявлению ответчика на основании ст. 333 ГК РФ судам следует исходить из того, что неисполнение или ненадлежащее исполнение должником денежного обязательства позволяет ему неправомерно пользоваться чужими денежными средствами. Поскольку никто не вправе извлекать преимущества из своего незаконного поведения, условия такого пользования не могут быть более выгодными для должника, чем условия пользования денежными средствами, получаемыми участниками оборота правомерно (например, по кредитным договорам). Присужденная денежная сумма не может быть меньше той, которая была бы начислена на сумму долга исходя из однократной учетной ставки Банка России.

Впоследствии описанная идея в общем виде была закреплена в п. 4 ст. 1 ГК РФ: никто не вправе извлекать преимущество из своего незаконного или недобросовестного поведения.

Сходная позиция изложена в Постановлениях Президиума ВАС РФ от 13 января 2011 г. № 11680/10, от 14 февраля 2012 г. № 12035/11 и от 1 июля 2014 г. № 4231/14: снижение неустойки судом возможно только в одном случае – при явной несоразмерности неустойки последствиям нарушения права. Иные фактические обстоятельства (финансовые трудности должника, его тяжелое экономическое положение и т.п.) не могут быть рассмотрены судом в качестве таких оснований. Ставка рефинансирования ЦБ РФ, по существу, представляет собой наименьший размер платы за пользование денежными средствами в российской экономике, что является общеизвестным фактом. Поэтому уменьшение неустойки ниже ставки рефинансирования возможно только в чрезвычайных случаях, а по общему правилу не должно допускаться, поскольку такой размер неустойки не может являться явно несоразмерным последствиям просрочки уплаты денежных средств. Кроме того, необоснованное уменьшение неустойки судами с экономической точки зрения позволяет должнику получить доступ к финансированию за счет другого лица на нерыночных условиях, что в целом может стимулировать недобросовестных должников к неплатежам.

С этой точки зрения налогоплательщику, верно продекларировавшему сумму налога и не уплачивающему ее (либо не уплачивающему сумму налога на основании налогового уведомления), «угрожает» только дополнительная сумма пени по ст. 75 НК РФ, но не штрафы (Постановление Президиума ВАС РФ от 8 мая 2007 г. № 15162/06, п. 19 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. № 57). Соответственно, при признании возможности уменьшения пени судом будет иметь место стимулирование недобросовестных налогоплательщиков к неплатежам, поскольку даже следующий из НК РФ размер пени обычно ниже ставок по банковским кредитам. Некоторое исключение сделано в п. 4 ст. 75 НК РФ для организаций – при просрочке более 30 календарных дней ставка пени удваивается.

Тем не менее, интересный случай уменьшения пени (по существу – в силу закона и правовых позиций КС РФ о компенсационном характере пени) разъяснен в п. 14 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. № 57: если по итогам налогового периода сумма исчисленного налога оказалась меньше сумм авансовых платежей, подлежавших уплате в течение этого налогового периода, судам необходимо исходить из того, что пени, начисленные за неуплату указанных авансовых платежей, подлежат соразмерному уменьшению.

При всем изложенном следует учитывать, что в настоящее время, кроме ставки рефинансирования, ЦБ РФ устанавливает и другой параметр – ключевую ставку. Соответственно, позиции высших судебных органов относительно роли ставки рефинансирования ЦБ РФ в настоящее время являлись бы дискуссионными, но ставка рефинансирования и ключевая ставка обычно устанавливаются на одном уровне (в т.ч. с 26 марта 2018 г. – 7,25 %: Информация ЦБ РФ от 23 марта 2018 г.).

Кроме того, представляет интерес тот факт, что общая ставка пени за неуплату налога (1/300 ставки рефинансирования ЦБ РФ за каждый календарный день просрочки) позволяет законодателю и КС РФ отождествлять ее с компенсационными мерами. В то же время, в ст. 133, п. 1 ст. 135, п. 4 ст. 135.2 НК РФ урегулирован штраф (т.е., очевидно, карательная мера, что также следует и из Определения КС РФ от 6 декабря 2001 г. № 257–О), применяемый к банкам и исчисляемый, как 1/150 ставки рефинансирования ЦБ РФ за каждый календарный день просрочки исполнения обязанности. Соответственно, по данной логике, граница между карательными и компенсационными мерами лежит где–то между 1/150 и 1/300 ставки рефинансирования ЦБ РФ за день просрочки.

С этой точки зрения показателен п. 2 Постановления Пленума ВАС РФ от 22 декабря 2011 г. № 81: разрешая вопрос о соразмерности неустойки последствиям нарушения денежного обязательства и с этой целью определяя величину, достаточную для компенсации потерь кредитора, суды могут исходить из двукратной учетной ставки (ставок) Банка России, существовавшей в период такого нарушения. Иными словами, 2/360 (=1/180) ставки рефинансирования ЦБ РФ является, очевидно, компенсационной, а не штрафной мерой.

Еще пример: в соответствии с п. 17 ст. 176.1, п. 14 ст. 203.1 НК РФ в случае, если возмещение НДС (акциза) налогоплательщику в упрощенном (заявительном) порядке в результате проверки признано необоснованным, то налогоплательщик возвращает данный налог, а также проценты исходя из процентной ставки, равной двукратной ставке рефинансирования ЦБ РФ. Соответственно, подобная мера, строго говоря, также не признается штрафной. Впрочем, вопрос о характере данной меры остается дискуссионным: в Определении ВС РФ от 27 июня 2016 г. № 303КГ16657 (впоследствии процитированном в Обзоре судебной практики Верховного Суда Российской Федерации № 3 (2016), утв. Президиумом ВС РФ 19 октября 2016 г.) применительно к рассматриваемой ситуации разъяснено, что действия налогоплательщика по применению заявительного порядка возмещения налога не носили противоправного характера, не привели к потерям бюджета, что исключало возможность применения к обществу повышенной меры ответственности в виде взыскания процентов в размере двойной ставки рефинансирования ЦБ РФ, и выставления требований об их уплате.

Однако, поскольку в данном акте ВС РФ по отношению к процентам говориться об отсутствии потерь бюджета, представляется, что они, тем не менее, носят в большей степени компенсационный характер. В Определении КС РФ от 10 марта 2016 г. № 571О применительно к НДС, излишне возмещенному из бюджета, разъяснено, что в случае получения налогоплательщиком налоговой выгоды в виде необоснованного возмещения сумм налога из бюджета соответствующие денежные средства временно выбывают из казны – до момента уплаты им налога в полном размере. Взимаемая в этом случае с налогоплательщика сумма пени выступает в качестве компенсации нанесенного бюджету ущерба от необоснованного возмещения налогоплательщику сумм налога. Впоследствии, в Определении КС РФ от 25 января 2018 г. № 16О сделан вывод, что взимаемые по ст. 176.1 НК РФ с налогоплательщика проценты исходя из процентной ставки, равной двукратной ставке рефинансирования ЦБ РФ, действовавшей в период пользования бюджетными средствами, выступают в качестве компенсации нанесенного бюджету ущерба от необоснованного возмещения налогоплательщику сумм налога.

Соответственно, при излишнем возмещении НДС из бюджета компенсационная мера может быть либо в виде пени (если НДС возмещался «обычным» порядком по ст. 176 НК РФ), либо в виде процентов (если НДС возмещался по правилам ст. 176.1 НК РФ).

Впрочем, в отечественном законодательстве за некоторые нарушения предусмотрена существенно более жесткие меры, тем не менее обозначаемые, как пеня. Например, в Законе РФ от 7 февраля 1992 г. № 23001 «О защите прав потребителей» за определенные нарушения прав потребителей предусмотрена пеня: в т.ч. в п. 1 ст. 23 указанного Закона РФ – 1 % от цены товара в день (365 % в год), в п. 5 ст. 28 данного нормативного акта – 3 % от цены выполнения работы (оказания услуги) в день (1095 % в год). Столь существенный размер пени неизбежно влечет необходимость решения вопросов о ее снижении судом (п. 34 Постановления Пленума ВС РФ от 28 июня 2012 г. № 17 «О рассмотрении судами гражданских дел по спорам о защите прав потребителей» и др.). Другой пример – в п. 2 ст. 115 СК РФ при образовании задолженности по вине лица, обязанного уплачивать алименты по решению суда, виновное лицо уплачивает получателю алиментов неустойку в размере 1/2 % от суммы невыплаченных алиментов за каждый день просрочки (182,5 % в год). Исходя из Постановления КС РФ от 6 октября 2017 г. № 23П допустимо уменьшение судом данной неустойки по правилам п. 1 ст. 333 ГК РФ.

Позиция общего характера изложена в Постановлении Президиума ВАС РФ от 15 июля 2014 г. № 5467/14: превращение института неустойки в способ обогащения кредитора недопустимо и противоречит ее компенсационной функции. Таким образом, общий вопрос о том, является ли компенсационной с 1 октября 2017 г. пеня за неуплату налога для организаций, исчисляемая как 1/150 ставки рефинансирования ЦБ РФ, также может быть обозначен, как дискуссионный. Если исходить из штрафного характера такой пени, то следует учитывать, что по НК РФ для ее начисления вина в просрочке уплаты не учитывается и никакого правоприменительного акта налоговым органом не принимается. Кроме того, разумно предположить, что государству следовало бы проявить «симметрию» в правовом регулировании, и аналогичным образом исчислять, например, проценты для организаций за несвоевременный возврат (возмещение) налога (в т.ч. п. 10 ст. 78, п. 5 ст. 79, п. 10 ст. 176, п. 10 ст. 176.1, п. 7 ст. 203.1 НК РФ), т.е. увеличивать их ставку в два раза при просрочке возврата (возмещения) более чем на 30 календарных дней.

В целом представляется, что пеня за неуплату налога (ст. 75 НК РФ) не совсем удачно помещена законодателем в гл. 11 НК РФ «Способы обеспечения исполнения обязанностей по уплате налогов и сборов» и, в частности, сгруппирована с залогом имущества (ст. 73 НК РФ), поручительством (ст. 74 НК РФ), банковской гарантией (ст. 74.1 НК РФ), приостановлением операций по счетам в банке (ст. 76 НК РФ) и наложением ареста на имущество налогоплательщика (ст. 77 НК РФ). Принципиальная особенность пени за неуплату налога состоит в том, что соответствующая обязанность возникает у налогоплательщика в силу закона, при просрочке уплаты налога, без каких–либо особых действий (решений) налогового органа. Прочие способы обеспечения для их реализации требуют либо оформления договора с налоговым органом (залог и поручительство), либо решения налогового органа (приостановление операций по счетам в банке, наложение ареста на имущество налогоплательщика), либо гражданско–правового договора и его косвенного одобрения Минфином РФ, включающего банк в определенный перечень (банковская гарантия). Кроме того, основная цель пени за неуплату налога – упрощенная компенсация публично–правовому образованию временной невозможности использования суммы налога, а не обеспечение исполнения обязанности по уплате налога.

Данная группировка способов обеспечения исполнения обязанности по уплате налогов и сборов в гл. 11 НК РФ, скорее всего, объясняется тем, что законодатель, принимая НК РФ, использовал по аналогии гл. 23 ГК РФ «Обеспечение исполнения обязательств». В силу п. 1 ст. 329 ГК РФ исполнение обязательств может обеспечиваться неустойкой, залогом, удержанием вещи должника, поручительством, независимой гарантией, задатком, обеспечительным платежом и другими способами, предусмотренными законом или договором.

2. **Штрафы за неуплату налога** (ст. 122 НК РФ) в размере 20 и 40 % от суммы неуплаченного налога (в зависимости от формы вины). Как следует из статей 112 и 114 НК РФ, при наличии обстоятельств, смягчающих ответственность, сумма штрафа может быть снижена налоговым органом или судом не менее чем в два раза, а при наличии обстоятельств, отягчающих ответственность, – увеличена в два раза, т.е. потенциально может составить 80 % от суммы неуплаченного налога. Однако практика применения штрафа в таком размере крайне незначительна. Следует также отметить иные (в основном уголовные – ст. 198, 199.3 УК РФ) меры ответственности налогоплательщика за неуплату налогов (страховых взносов).

2.5. ВИДЫ НАЛОГОВ И ОСНОВАНИЯ ДЛЯ ИХ КЛАССИФИКАЦИИ

Налоги могут быть разграничены по определенным критериям на группы. Необходимость той или иной классификации, как правило, продиктована практическими соображениями. В качестве **основных** способов классификации можно привести следующие.

1. По виду органа власти, устанавливающего налог (административная классификация). В соответствии с п. 1 ст. 12 НК РФ в Российской Федерации устанавливаются следующие виды налогов и сборов: **федеральные, региональные и местные**. Конкретные федеральные, региональные и местные налоги перечислены в ст. 13, 14 и 15 НК РФ. Указанную классификацию также называют нормативной. Необходимость указанной классификации формально определяется разграничением компетенции между уровнями власти и наличием видов налогов, которые вправе устанавливать (регламентировать) орган законодательной (представительной) власти каждого уровня. Следует учесть, что разграничение налогов на федеральные, региональные и местные связано не с бюджетом, в который они зачисляются, а именно с уровнем власти, который их устанавливает (регламентирует). Так, федеральный налог может полностью или частично зачисляться в региональный (в местный) бюджет (например – НДФЛ).

Поскольку урегулированные в НК РФ страховые взносы (гл. 2.1, 34 НК РФ) и торговый сбор (гл. 33 НК РФ), как уже отмечалось ранее, несмотря на название, в действительности являются налогами; с точки зрения указанной классификации, страховые взносы представляют собой федеральный налог, а торговый сбор – местный налог.

Кроме собственно федеральных налогов, могут вводиться так называемые **специальные налоговые режимы** (п. 7 ст. 12, ст. 18 НК РФ), которые, как правило, предусматривают уплату одного налога и одновременное освобождение от обязанности по уплате отдельных федеральных, региональных и местных налогов. Наиболее часто применяемые специальные налоговые режимы – ЕСХН (гл. 26.1 НК РФ), УСН (гл. 26.2 НК РФ), ЕНВД (гл. 26.3 НК РФ) и ПСН (гл. 26.5 НК РФ). Упрощенно говоря, они могут применяться по желанию налогоплательщика, предусматривают освобождение от «внутреннего» НДС, налога на прибыль (НДФЛ) и налога на имущество, но, тем не менее, имеют существенные отличия. В частности, ЕСХН и УСН полностью урегулированы на федеральном уровне и предполагают налогообложение реального дохода. Что же касается ПСН и ЕНВД, то федеральный законодатель передал полномочия по их введению и регулированию, соответственно, на региональный и местный уровни, а налогообложению подлежит вмененный (предполагаемый) доход, который рассчитывается исходя из внешних характеристик облагаемой деятельности (площадь торгового зала магазина, число работников и т.д.), либо просто ее описания (в т.ч. ветеринарные услуги). Такой специальный налоговый режим, как система налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции (гл. 26.4 НК РФ) на практике применяется крайне редко. Интересно то, что с точки зрения НК РФ (п. 7 ст. 12), все специальные налоговые режимы формально определены, как федеральные налоги.

В соответствии с п. 1 ст. 7 Федерального закона от 24 июля 2007 г. № 209ФЗ «О развитии малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации» в целях реализации государственной политики в области развития малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации федеральными законами и иными нормативными правовыми актами Российской Федерации могут предусматриваться, в том числе, специальные налоговые режимы, упрощенные правила ведения налогового учета, упрощенные формы налоговых деклараций по отдельным налогам и сборам для малых предприятий. Вышеуказанные виды часто применяемых специальных налоговых режимов (ЕСХН, УСН, ЕНВД и ПСН) как раз и являются такими мерами, что подтверждается в т.ч. в Обзоре практики рассмотрения судами дел, связанных с применением глав 26.2 и 26.5 Налогового кодекса Российской Федерации в отношении субъектов малого и среднего предпринимательства (утв. Президиумом ВС РФ 4 июля 2018 г.).

Рассматриваемая классификация, в частности, позволяет утверждать, что институт налоговых агентов в настоящее время применяется только в федеральных налогах (НДС, НДФЛ, налог на прибыль организаций); косвенные (НДС, акциз) и подоходные, с реального дохода (НДФЛ, налог на прибыль организаций, ЕСХН, УСН) налоги в настоящее время также являются исключительно федеральными; а поимущественные налоги (на имущество физических лиц и организаций, транспортный налог, земельный налог), наоборот, являются не федеральными, а либо региональными, либо местными. Те же налоги, которые предполагают обложение вмененного (предполагаемого) дохода (ПСН, ЕНВД, налог на игорный бизнес, торговый сбор), формально могут быть обозначены, и как федеральные, но с возможностью существенного регулирования на региональном (местном) уровне, для учета местных особенностей.

До 1 января 2013 г. была практически во всех случаях справедлива позиция Г.А. Гаджиева и С.Г. Пепеляева: к налогам субъектов РФ в смысле ст. 57, 71, 72 и 73 Конституции РФ можно отнести только те налоги, взимание которых невозможно без принятия субъектом РФ законодательного акта, устанавливающего все или некоторые существенные элементы налога[1050]. С этой точки зрения взимание местного налога также практически во всех случаях было невозможно без принятия органом представительной власти муниципального образования нормативного правового акта, устанавливающего элементы налога, право по регулированию которых делегировано ему федеральным законом.

В качестве исключения следует отметить, что в прошлом (до 2005 г.), в период действия соответствующих положений Закона РФ от 11 октября 1991 г. № 17381 «О плате за землю», земельный налог, формально определенный, как местный (ст. 15 НК РФ), мог взиматься и в отсутствие актов местных органов представительной власти. В частности, в силу ст. 5 данного Закона РФ ставки земельного налога в определенных случаях устанавливались органами законодательной (представительной) власти субъектов Российской Федерации. Проблемы правового регулирования земельного налога до вступления в силу с 1 января 2005 г. гл. 31 НК РФ «Земельный налог» неоднократно рассматривались на уровне КС РФ (в т.ч. Постановление от 8 октября 1997 г. № 13–П, Определение от 11 мая 2004 г. № 209–О).

Также был и остается особо урегулированным налог на игорный бизнес, формально являющийся региональным в соответствии со ст. 14 НК РФ. Данный налог имеет определенные черты специального налогового режима, так как предусматривает обложение соответствующей деятельности только этим налогом и освобождение ее от ряда других налогов (от налога на прибыль: п. 9 ст. 274 НК РФ; от НДС: подп. 28 п. 2 ст. 149 НК РФ). Его плательщиками могут быть только организации (ст. 365 НК РФ). Но наиболее интересной его особенностью с самого начала действия гл. 29 НК РФ (т.е. с 1 января 2004 г.) было то, что в силу п. 2 ст. 369 НК РФ, если налоговые ставки не определены законами субъектов Российской Федерации, то применяются специально предусмотренные федеральные ставки. Соответственно, региональный нормативный акт не являлся и не является необходимым – все существенные элементы налога на игорный бизнес уже есть в НК РФ.

Но если налог на игорный бизнес всегда являлся исключением из правил, то относительно недавно ситуация изменилась и для иных региональных (местных) налогов: с 1 января 2013 г. Федеральным законом от 29 ноября 2012 г. № 202–ФЗ внесены изменения в главы НК РФ «Транспортный налог», «Налог на имущество организаций», «Земельный налог» и относительно единообразно установлено, что если налоговые ставки этих налогов не определены нормативными правовыми актами уполномоченного органа законодательной (представительной) власти, то налогообложение производится по налоговым ставкам, указанным в НК РФ. Аналогичным образом с 1 января 2015 г. сформулированы положения гл. 32 НК РФ «Налог на имущество физических лиц». В силу уже наметившейся «традиции», на основании п. 6 ст. 406 НК РФ, если налоговые ставки по указанному налогу не определены нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований (законами городов федерального значения Москвы, Санкт–Петербурга и Севастополя), то налогообложение также производится по федеральным ставкам. С учетом позиции О.И. Лютовой[1051], теперь региональные (местные) органы власти фактически могут решать вопрос об установлении (введении) на подведомственной территории: региональных транспортного налога (в части организаций); налога на имущество организаций и местного торгового сбора (возможного только в Москве, Санкт–Петербурге и Севастополе) – иные региональные (местные) налоги будут взиматься вне зависимости от их нормотворческой активности. Обоснование принципиальных отличий федеральных налогов от большинства региональных (местных) налогов сейчас стало проблематичным, поскольку законодатель предусмотрел для них сходное по своей сути правовое регулирование. Таким образом, правовое регулирование по подавляющему большинству налогов на сегодняшний день производится в условиях фактического унитаризма, то есть при факультативности нормотворческой активности органов власти субъектов федерации (муниципальных образований). Такое распределение властных полномочий очень напоминает то, которое имело место в период СССР.

[1050] *Гаджиев Г.А., Пепеляев С.Г.* Предприниматель – налогоплательщик – государство. Правовые позиции Конституционного Суда РФ. – М., 1998. – С. 291.

[1051] *Лютова О.И.* Игра в налоговый федерализм завершена? // Налоговед. – 2013. – № 5. – С. 26 – 32.

Тем не менее, рассматриваемая административная (нормативная) классификация в настоящее время остается актуальной, например, в вопросах зачета излишне уплаченных (взысканных) налогов. В силу п. 1 ст. 78 НК РФ зачет сумм излишне уплаченных федеральных налогов и сборов, региональных и местных налогов производится по соответствующим видам налогов и сборов, а также по пеням, начисленным по соответствующим налогам и сборам.

Иными словами, излишне уплаченный федеральный налог можно зачесть в счет погашения недоимки по федеральному же налогу (или недоимки по налогу, уплачиваемому в связи с применением специального налогового режима), но не недоимки по региональному (местному) налогу, либо страховому взносу. Следует, также, учесть, что для страховых взносов в п. 1.1 ст. 78, п. 1.1 ст. 79 НК РФ установлены иные правила: излишне уплаченные (взысканные) страховые взносы могут быть зачтены только в счет страховых взносов, подлежащих зачислению в тот же ГВБФ.

Вариант еще одной нормативной классификации закреплен в подп. 1 п. 4 ст. 20 БК РФ. В нем налоги распределены по следующим группам: налоги на прибыль, доходы; налоги на товары (работы, услуги), реализуемые на территории Российской Федерации; налоги на товары, ввозимые на территорию Российской Федерации; налоги на совокупный доход; налоги на имущество; налоги, сборы и регулярные платежи за пользование природными ресурсами.

2. По совпадению юридического и фактического налогоплательщика – прямые и косвенные налоги. По ряду налогов (НДС, акцизы), уплачиваемых в связи с реализацией товаров (работ, услуг) и обозначаемых как **косвенные**, законодатель дает возможность налогоплательщику включать налог в цену товаров (работ, услуг), получить его с покупателя в составе цены и уплатить в бюджет. Нормативно в НК РФ термин «косвенный налог» не закреплен, но в ст. 1 Федерального закона от 6 декабря 1991 г. № 19931 «Об акцизах» (утратил силу) было установлено, что данным Федеральным законом вводятся акцизы – косвенные налоги, включаемые в цену товара (продукции). В Постановлении КС РФ от 1 апреля 1997 г. № 6П также разъясняется, что акциз – косвенный налог, включаемый в цену товара, продукции; в Постановлении КС РФ от 28 марта 2000 г. № 5П указано следующее: НДС является косвенным налогом (налогом на потребление): реализация товаров (работ, услуг) предприятиям производится по ценам (тарифам), увеличенным на сумму НДС. Кроме того, в Определении КС РФ от 7 ноября 2008 г. № 1049ОО отмечается, что возникновение объекта обложения НДС при совершении операций по реализации товаров (работ, услуг), отражает экономико–правовую природу НДС как налога с оборота (косвенного налога).

Кроме НДС и акциза в качестве косвенного налога традиционно рассматривается налог с продаж (в настоящее время в России не установлен). В недавнем прошлом данный налог (и его модификации) взимались на основании:

– Указа Президента СССР от 29 декабря 1990 г. № УП1272 «О введении налога с продаж» (с 1 января 1991 г. по 31 декабря 1991 г.);

– п. 7 Указа Президента РФ от 22 декабря 1993 г. № 2268 «О формировании республиканского бюджета Российской Федерации и взаимоотношениях с бюджетами субъектов Российской Федерации в 1994 году» (в совокупности с региональным законодательством, с 1 апреля 1994 г. по 31 декабря 1996 г.);

– подп. «д» п. 1 ст. 20 Закона РФ «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» (в совокупности с региональным законодательством, с 3 августа 1998 г. по 31 декабря 2001 г.);

– гл. 27 НК РФ «Налог с продаж» (в совокупности с региональным законодательством, с 1 января 2002 г. по 31 декабря 2003 г.).

Принципиальной особенностью налога с продаж является то, что он взимается только на стадии розничных продаж[1052], т.е. при реализации товара конечному потребителю. При расчете данного налога он обычно исчисляется, исходя из полной цены товара, со всеми уже начисленными иными косвенными налогами (в т.ч. с НДС и акцизом). Несколько упрощенно можно утверждать, что на первой стадии – при введении товара в оборот (производство, ввоз на таможенную территорию) взимается акциз; на последней стадии – при его розничной реализации – налог с продаж; а НДС взимается на всех стадиях. Достаточно критическое отношение к правовому регулированию данного налога выражено в ряде актов КС РФ (Постановлении от 30 января 2001 г. № 2П, Определение от 14 января 2003 г. № 129О). Тем не менее, представляется, что в современных условиях данный налог имеет в России определенный потенциал для «возрождения», поскольку КС РФ не утверждал, что данный налог в принципе неконституционен.

Соответственно, косвенный налог обычно «перекладывается» продавцом – «юридическим налогоплательщиком» (прямо названным в качестве налогоплательщика в акте налогового законодательства) на покупателя – «фактического налогоплательщика» (в итоге фактически несущего бремя уплаты налога). В Постановлении КС РФ от 30 января 2001 г. № 2П были непосредственно применены термины «юридический налогоплательщик» и «фактический налогоплательщик»; в Постановлении Президиума ВАС РФ от 6 июля 2004 г. № 3332/04 отмечается, что НДС – это косвенный налог, фактическими плательщиками его являются покупатели. Г.П. Толстопятенко приводит сведения о том, что в налоговом законодательстве европейских стран различаются юридические и экономические налогоплательщики НДС[1053].

Очевидно, что многие налогоплательщики по результатам своей деятельности одновременно являются «юридическими» в отношении одних налогов и «фактическими» в отношении других. Так, в Постановлении КС РФ от 31 мая 2016 г. № 14П признается, что особенность фискальной нагрузки на собственников (владельцев) большегрузных транспортных средств состоит в том, что помимо платы в счет возмещения вреда, причиняемого автомобильным дорогам общего пользования федерального значения, они обязаны уплачивать транспортный налог (гл. 28 НК РФ), а также – фактически (в качестве покупателей товара) – такой косвенный налог, как акциз на бензин и дизельное топливо (ст. 181 и 187 НК РФ).

Ранее в рекламе некоторые отечественные операторы мобильной связи зачастую объявляли цену своих услуг без косвенного налога – НДС, но не отказывались, однако, от его получения с потребителей. Кроме того, НДС традиционно выделяется в кассовых чеках «Макдоналдса» и некоторых других розничных продавцов. В итоге с учетом возможности последовательного переложения налога в цепочке поставщиков (продавцов) бремя уплаты суммы налога, как правило, несет конечный покупатель – потребитель.

Как отмечают С.Г. Пепеляев и Е.В. Кудряшова, в Российской Федерации предприятия, реализующие товары (работы, услуги) населению, не выделяют в ценниках, чеках, счетах и других подобных документах сумму НДС, оплачиваемую покупателем или заказчиком в цене товара (работы, услуги) (п. 6 ст. 168 НК РФ). НДС не «маячит» в каждом счете и чеке и не раздражает население постоянным напоминанием, что при каждой покупке человек выплачивает помимо собственно стоимости товара значительную сумму налога. Избранный вариант налогообложения – политически мотивированное умиротворяющее, маскирующее решение[1054]. По всей видимости, по этой причине, Президент РФ в 2018 году выразил отрицательное мнение относительно введения в ближайшее время прогрессивной шкалы НДФЛ и налога с продаж[1055].

Само по себе условное выделение «юридических» и «фактических» налогоплательщиков косвенных налогов не означает, что фактические налогоплательщики имеют право на оспаривание положений налогового законодательства, поскольку оно, как правило, никаких обязанностей на них не возлагает и прав не предоставляет. Соответственно, фактические налогоплательщики не состоят в каких–либо правоотношениях с налоговыми органами, ничем им не обязаны, а налоговые органы ничего не могут истребовать с фактических налогоплательщиков. Обязанности, обобщенно говоря, возлагаются на продавцов, а те, не желая оставаться в убытке, перекладывают свои расходы на уплату налога на покупателей, соответственно увеличивая цену товаров (работ, услуг). Так в Определении КС РФ от 16 декабря 2010 г. № 1625ОО приводятся следующие доводы: заявители не относятся к плательщикам НДС, поскольку они являются гражданами, приобретающими товары, работы и услуги для удовлетворения своих потребностей. Следовательно, оспариваемые нормы гл. 21 НК РФ не могут рассматриваться как затрагивающие их конституционные права. Сходная позиция изложена в Постановлении Президиума ВАС РФ от 22 сентября 2009 г. № 5451/09: публично–правовые отношения по уплате НДС в бюджет складываются между налогоплательщиком, т.е. лицом, реализующим товары (работы, услуги), и государством. Покупатель товаров (работ, услуг) в этих отношениях не участвует. Включение продавцом в подлежащую оплате покупателем цену реализуемого товара (работ, услуг) суммы НДС вытекает из положений п. 1 ст. 168 НК РФ, являющихся обязательными для сторон договора в силу п. 1 ст. 422 ГК РФ, и отражает характер названного налога как

[1052] *Пепеляев С.Г., Кудряшова Е.В., Никонова М.В.* Правовые основы косвенного налогообложения. – М., 2015. – С. 106.

[1053] *Толстопятенко Т.П.* Европейское налоговое право. Сравнительно–правовое исследование. – М., 2001. – С. 157.

[1054] *Пепеляев С.Г., Кудряшова Е.В., Никонова М.В.* Правовые основы косвенного налогообложения. – М., 2015. – С. 78.

[1055] URL: http://kremlin.ru/events/president/news/57692

косвенного. В Решении ВАС РФ от 25 марта 2013 г. № 153/13 приведены следующие доводы: несмотря на то, что НДС фактически оплачивается покупателем, ответственным за его уплату (перечисление) в бюджет, то есть плательщиком этого налога является продавец.

Особенности положения фактического налогоплательщика в косвенных налогах (обычно являющегося и конечным потребителем) исследовались в научных работах уже достаточно давно. И.Н. Тургенев отмечал, что обыкновенно разделяют налоги на непосредственные, или прямые, и на посредственные, или непрямые. Под первыми разумеют те налоги, кои прямо, или непосредственно, налагаются на лицо или на недвижимый капитал. Под последними разумеют те налоги, которые налагаются не прямо на того, кто оные платит, но на товары, в цене коих заключается вместе и налог, так что тот, кто покупает товар, платит вместе с ценою и подать. Сии налоги именуются также налогами с потребления[1056]. По мнению Е.В. Порохова, в понятие «конечный потребитель» следует включать не просто тех лиц, которые употребили товар в своих личных нуждах, тем самым прекратив его существование, а всех тех, кто стал последним звеном в обороте этого товара и его сырьевых компонентов и не сумел реализовать его другим лицам уже по своей цене, или, по крайней мере, по цене не ниже той, по которой был куплен товар. Таким образом, вся масса косвенных налогов, включенных в цену товара, ложится на него[1057].

Кроме того, сам по себе вопрос переложения является достаточно условным: оно не исключается и в налогах, не являющихся косвенными. Так, Р. Рейган, Президент США, полагал, что предприниматели переносят стоимость своих услуг – а сюда входят и налоги – на цену товара, который приобретает потребитель. Только народ платит налоги, все налоги[1058]. Л.И. Якобсон приводит сведения о том, что согласно одному из экономических научных взглядов налог на недвижимость подобен акцизу. Если дом сдается внаем, то владелец стремится включить сумму налога в состав арендной платы так же, как продавец обычного товара попытался бы включить в цену акциз[1059]. С точки зрения П.А. Попова, Н.Р. Хачатрян, основным и естественным назначением земли всегда было и остается земледелие и скотоводство, из–за чего земельный налог всегда отражается в ценах на продукты питания[1060]. Представляет интерес и позиция русского финансиста Д.Л. Львова: регалия – есть преимущественное право казны на производство таких промышленных предприятий, которые изымаются от частной промышленности и переводятся в исключительное или преимущественное пользование казны. Регалии по своему экономическому действию имеют большое сходство с косвенными налогами. На самом деле, если правительство имеет монополию фабрикации и продажи предметов и при том продает их за высшую цену, то будет то же самое, как если бы оно обложило предметы этого производства акцизом, который будут уплачивать потребители в цене этих предметов[1061].

Как справедливо полагает Р.Ф. Захарова, практически нет ни одного члена общества, так или иначе не столкнувшегося с проблемой налогообложения[1062]. Соответственно, влияние налогов (независимо от их типа) на конкретного члена сообщества может быть как прямым, так и опосредованным в силу экономических связей между членами сообщества. Подобное влияние не всегда может представлять собой «классическое» переложение налогов через увеличение цены товара. Исходя из сведений, приведенных О. Ковалевой и Б. Галеевым, любой налог на компанию может быть ей перераспределен на потребителей (путем повышения цен), на работников (через уменьшение зарплат), а также на инвесторов (с помощью отказа от выплаты дивидендов)[1063]. Вообще говоря, тот же подход будет иметь место не только применительно к налогам, но и по отношению к любым денежным обременениям хозяйствующего субъекта, в т.ч. к штрафам. Соответственно, организация, оштрафованная за нарушение прав потребителей, в итоге вполне может переложить штраф на других потребителей, увеличив цену своих товаров (работ, услуг), либо перераспределить штраф иным способом.

Следует также добавить и то, что налог потенциально может быть перераспределен продавцом и на поставщиков (путем истребования у них снижения цен на товары (работы, услуги, сырье)). Например, Е.В. Кудряшова, приводит следующий пример: в Пруссии с целью поддержать малый и средний бизнес был установлен налог с оборота универсальных магазинов. Такие магазины, обладавшие огромной экономической силой, разослали циркуляр, где требовали от производителей товаров понижения отпускных цен на 2 %. Последние были вынуждены сделать это, чтобы не потерять таких крупных заказчиков[1064]. В современной России крупные торговые сети могут поступать сходным образом, хотя и опосредованно: они обычно требуют различных выплат (премий, бонусов…) от поставщиков товаров, чем, в конечном итоге, уменьшают цену приобретаемого у них товара (Постановление Президиума ВАС РФ от 7 февраля 2012 г. № 11637/11, Определения ВС РФ от 22 июня 2016 г. № 308КГ1519017, от 29 июня 2016 г. № 678ПЭК15, Определения КС РФ от 23 октября 2014 г. № 2320–О, от 21 мая 2015 г. № 1073ОР).

В этой связи примечательно Определение КС РФ от 29 мая 2014 г. № 1146О: в соответствии с оспаривавшимся отраслевым законодательством в необходимую валовую выручку, учитываемую при определении размера тарифов в электроэнергетике, включается сумма налога на прибыль организаций. Суд не усмотрел нарушений в таком регулировании и не счел, что потребитель вынужден уплачивать налог на прибыль за поставщика электроэнергии. Однако вполне можно утверждать, что потребитель фактически возмещает поставщику расходы на уплату данного налога через установленный тариф.

Впрочем, не следует полагать, что, например, организация, решившая переложить возросший налог (не косвенный) на покупателей продукции, просто увеличит цену товаров (работ, услуг), исчислив необходимую дополнительную сумму средств с учетом планируемого объема продаж. В частности, следует учитывать, что увеличение цены товаров (работ, услуг) может повлечь снижение спроса и объема продаж; полученная дополнительная сумма средств сама по себе может облагаться налогами и т.д. Соответственно, вопрос о компенсации возросших налогов за счет покупателей требует более сложных расчетов и прогнозов.

В итоге, с точки зрения Е.В. Кудряшовой и С.Г. Пепеляева, классификация налогов на прямые и косвенные довольно условна. Она обладает незначительной научной ценностью, но, тем не менее, была и остается основной классификацией[1065]. Примечательна нормативная дефиниция, предусмотренная в п. 2 ст. 189 Налогового кодекса Республики Казахстан[1066]: для целей применения международных договоров косвенными налогами признаются налог на добавленную стоимость, акцизы. Иными словами, законодатель данной страны прямо указал, что разграничение налогов на косвенные и иные произведено им в данной норме с конкретной практической целью.

Особенности косвенных налогов достаточно часто анализировались в актах высших судебных органов. Так, в ряде актов КС РФ (в т.ч. Постановления от 3 июня 2014 г. № 17П, от 10 июля 2017 г. № 19П) разъяснено, что НДС, будучи формой изъятия в бюджет части добавленной стоимости, создаваемой на всех стадиях производства и определяемой как разница между стоимостью реализованных товаров, работ и услуг и стоимостью материальных затрат, отнесенных на издержки производства и обращения, является косвенным налогом (налогом на потребление): реализация товаров (работ, услуг) производится по ценам (тарифам), увеличенным на сумму НДС, а

[1056] *Тургенев И.Н.* Опыт теории налогов. Золотые страницы финансового права России. Т. 1 – М., 1998. – С. 142.

[1057] *Порохов Е.В.* Теория налоговых обязательств: учебн. пособие. – Алматы, 2001. – С. 69.

[1058] *Рейган Р., Тэтчер М.* Англосаксонская мировая империя. – М., 2014. – С. 40, 41.

[1059] *Якобсон Л.И.* Экономика общественного сектора: основа теории государственных финансов. – М.: 1995. – С. 261.

[1060] *Пепеляев С.Г., Попов П.А., Хачатрян Н.Р., Ивлиева М.Ф.* Правовые основы поимущественного налогообложения. – М., 2016. – С. 100.

[1061] *Львов Д.Л.* Курс финансового права. Казань, 1887. – С. 166, 168. // СПС Гарант.

[1062] *Захарова Р.Ф.* Права налогоплательщиков по новому законодательству. – М., 1993. – С. 3.

[1063] *Ковалева О., Галеев Б.* Почему Россия не Америка? О новых средствах коллективной защиты в антимонопольном праве // Конкуренция и право. – 2013. – № 4. – С. 42.

[1064] *Кудряшова Е.В.* Правовые аспекты косвенного налогообложения: теория и практика. – М, 2006. – С. 17, 18.

[1065] Налоговое право: учебник для вузов / Под. ред. С.Г. Пепеляева. – М., 2015. – С. 59.

[1066] URL: http://kgd.gov.kz/ru/content/nalogovyy-kodeks-rk

бремя его уплаты, соответственно, ложится на приобретателя товаров (работ, услуг), которому, в свою очередь, предоставлено право уменьшить собственное обязательство по уплате данного налога на налоговые вычеты в размере суммы НДС, предъявленной ему продавцом к уплате при реализации товаров (работ, услуг). При этом уплате в бюджет по итогам налогового периода подлежит отрицательная разница между суммой налоговых вычетов и суммой этого налога, исчисленного налогоплательщиком по операциям, признаваемым объектом налогообложения; что касается положительной разницы, то она возмещается из бюджета налогоплательщику.

В Постановлении Президиума ВАС РФ от 9 апреля 2009 г. № 15613/08 отмечается, что плательщиком НДС является, за исключением определенных случаев, получатель (юридическое лицо, предприниматель) суммы налога, которая ему передается в составе платы за товар (работы, услуги) его контрагентом по совершаемым между ними операциям, признаваемым объектом налогообложения (ст. 146 НК РФ). В свою очередь, в Постановлении Президиума ВАС РФ от 18 ноября 2008 г. № 7185/08 разъяснено, что стоимость реализованного товара (работ, услуг) употребляется в НК РФ в значении показателя денежной оценки реализованных товаров (работ, услуг), определяемого исходя из цены (тарифа) и количества (объема) товара. Из указанного следует, что при реализации товаров (работ, услуг), облагаемых НДС, налогоплательщик (продавец) сверх стоимости товаров (работ, услуг) предъявляет к уплате покупателю сумму налога, учитываемую данным налогоплательщиком при исчислении суммы налога, подлежащей уплате в бюджет. Получаемая продавцом сумма косвенного налога не является ни частью стоимости отгруженных товаров (работ, услуг), ни доходом от реализации товаров (работ, услуг), поскольку суммы налога на добавленную стоимость и суммы дохода подлежат отдельному учету в целях исчисления налоговых обязательств, вытекающих из требований гл. 21 и гл. 23 НК РФ. Если реализация тех же самых товаров (работ, услуг) не подпадает под операции, облагаемые НДС, то продавец предъявляет покупателю к оплате только стоимость отгруженных товаров (работ, услуг) без налога.

Кроме того, НДС, по общему правилу, подлежит включению именно в цену товаров (работ, услуг), а не в какие–либо иные выплаты. В Постановлении Президиума ВАС РФ от 24 апреля 2002 г. № 6695/01 разъяснено, что удовлетворяя требования о возмещении вреда, суд в соответствии с обстоятельствами дела обязывает лицо, ответственное за причинение вреда, возместить причиненные убытки, в том числе и неполученные доходы, которые это лицо получило бы при обычных условиях гражданского оборота. Однако, определяя сумму убытков истца, суд включил в нее НДС, заложенный в цене на газ. Между тем НДС по данному делу не подлежал взысканию в пользу истца, поскольку последний его не платил.

Но, рассматривая общие вопросы взыскания убытков, необходимо учитывать и иные возможные особенности. В Постановлении Президиума ВАС РФ от 23 июля 2013 г. № 2852/13 изучалась ситуация взыскания с ответчика, нарушившего договорные обязательства, убытков истца, возникших в связи с очисткой цистерн. Проблема состояла в том, что истец, понесший фактические расходы и оплативший сторонним организациям услуги по очистке (включая НДС), в принципе мог впоследствии использовать вычет по НДС. Суд отметил, что наличие права на вычет сумм налога исключает уменьшение имущественной сферы лица и, соответственно, применение ст. 15 ГК РФ. При таких обстоятельствах лицо, имеющее право на вычет, должно знать о его наличии, обязано соблюсти все требования законодательства для его получения, и не может перелагать риск неполучения соответствующих сумм на своего контрагента.

Следует еще раз подчеркнуть, что в действительности увеличение цены товаров (работ, услуг) на сумму косвенного налога, как это справедливо отметила Е.В. Кудряшова, – законодательно установленная возможность, т.е. право, а не обязанность налогоплательщика косвенного налога. Налогоплательщик косвенного налога, использующий такое право, «вознаграждает себя за уплаченный налог» за счет покупателя[1067]. Русский правовед И.Х. Озеров полагал, что иногда правительственная власть сознательно вводит известные налоги и заставляет уплачивать их определенный круг лиц, будучи уверена, что налоги этой группой лиц будут перенесены на других: таковы все так называемые современные косвенные налоги, акцизы, таможенные пошлины[1068].

Применительно к косвенным налогам фактически имеет место диспозитивный метод регулирования налоговых правоотношений, несмотря на то, что в НК РФ формально установлена обязанность по увеличению цены товаров (работ, услуг) на величину НДС. Представляет интерес и более радикальный подход, предлагаемый М.В. Карасевой: правоотношение, урегулированное п. 1 и 4 ст. 168 НК РФ не налоговое, а гражданско–правовое, ибо оно возникает не между налогоплательщиком и государством, а между двумя хозяйствующими субъектами: продавцом и покупателем. И в этом правоотношении покупатель перечисляет продавцу цену товара и дополнительную сумму НДС[1069].

Соответственно, если налогоплательщик по каким–либо причинам не включает косвенный налог в цену товаров (работ, услуг) и не получает соответствующую сумму с покупателя, это вовсе не означает, что он освобождается от обязанности уплатить налог. Тем более, это не означает, что налог обязан уплатить покупатель. В этом случае налогоплательщик фактически должен уплатить налог в чистом виде за счет собственных средств, то есть изначально косвенный налог становится прямым налогом. Кроме того, НДС по существу становится прямым налогом, например, при безвозмездной передаче товара налогоплательщиком (подп. 1 п. 1 ст. 146 НК РФ).

В Определении КС РФ от 4 июня 2013 г. № 966О отмечается, что фактическое бремя уплаты НДС должно ложиться на непосредственных потребителей товаров (работ, услуг). Следовательно, уплата НДС заявителем, не получившим с конечного потребителя стоимости товара (работы, услуги) с учетом суммы налога, привела бы к его уплате за счет средств, которыми общество как собственник может распоряжаться полностью по своему усмотрению. В свою очередь, это бы ограничивало его право распоряжаться находящимся в его собственности имуществом. Вместе с тем НК РФ предусмотрен перечень операций, освобожденных от налогообложения (ст. 149 и 150), когда товар (работа, услуга) реализуется конечным потребителям без выставления им суммы налога на добавленную стоимость. Указанное регулирование следует рассматривать как способ предоставления участникам экономических отношений льгот при уплате НДС, направленных в том числе на создание благоприятных условий для развития той или иной сферы экономической деятельности. В таком случае цена товара (работы, услуги) для конечного потребителя снижается, а налогоплательщик относит долю «входного» НДС (налога, уплаченного им поставщикам) на свои расходы в части, приходящейся на такие операции.

Однако следует отметить, что иногда судебная практика не исключает возможности отдельного взыскания продавцом с покупателя сумм НДС, если стороны не согласовали то, что цена товара (работы, услуги) включает в себя налог (п. 9 Информационного письма Президиума ВАС РФ от 10 декабря 1996 г. № 9 «Обзор судебной практики применения законодательства о налоге на добавленную стоимость»; п. 15 Информационного письма Президиума ВАС РФ от 24 января 2000 г. № 51 «Обзор практики разрешения споров по договору строительного подряда»). Так, в п. 8 Информационного письма Президиума ВАС РФ от 10 декабря 1996 г. № 9 сделан вывод, что в случае неуказания отдельной строкой суммы НДС в расчетных документах на оплату товаров (работ, услуг) налогоплательщики (продавец и покупатель) вправе доказывать, что по соответствующей сделке сумма НДС уплачена покупателем продавцу в составе цены за товары (работы, услуги).

В то же время, практика применения данных разъяснений представляется неоднозначной. Например, как отмечается в Постановлении Президиума ВАС РФ от 29 сентября 2010 г. № 7090/10, оплата ответчиком дополнительно к цене услуг суммы НДС предусмотрена НК РФ, следовательно, требование истца о взыскании суммы этого налога с ответчика является правомерным независимо от наличия в договоре соответствующего условия и оплачивается сверх упомянутой в договоре стоимости услуг. Однако согласно ст. 196 ГК РФ общий срок исковой давности устанавливается в три года. Поэтому в целях исчисления определенного данной статьей трехлетнего срока исковой давности для обращения в суд с иском о взыскании задолженности, составляющей сумму налога на добавленную стоимость, необходимо учитывать сроки оплаты стоимости услуг по договорам. Исполнение обязанности по уплате НДС не может рассматриваться в отрыве от исполнения обязанности по оплате стоимости оказанных услуг по договору.

С другой стороны, в Постановлении Президиума ВАС РФ от 14 июня 2011 г. № 16970/10 рассматривались требования подрядчика, проинформировавшего заказчика о том, что НДС в цене работ отсутствует, поскольку подрядчик относится к льготной категории (подп. 2 п. 3 ст. 149 НК РФ). Однако впоследствии налоговый орган обосновал то, что подрядчик данной льготой воспользовался неправомерно и обязан уплачивать НДС при реализации работ. Подрядчик истребовал дополнительную сумму НДС у заказчика через суд. ВАС РФ, со ссылкой на ст. 10 ГК РФ, указал, что заключая договоры подряда, заказчик обоснованно ожидал и рассчитывал на добросовестное исполнение подрядчиком своих обязательств и не мог предвидеть, что дальнейшими действиями подрядчика будет

[1067] *Кудряшова Е.В.* Правовые аспекты косвенного налогообложения: теория и практика. – М, 2006. – С. 23, 113.

[1068] *Озеров И.Х.* Налоговые системы // Закон. – 2011. – № 5. – С. 173.

[1069] *Карасева М.В.* Деньги в финансовом праве. – М., 2008. – С. 27.

обусловлено лишение его налоговой льготы и, как следствие, увеличение стоимости выполненных им работ. При установлении судом обстоятельств, свидетельствующих о злоупотреблении продавцом товаров (работ, услуг) правом при вступлении в договорные отношения с покупателем, при установленной добросовестности покупателя, добросовестно заблуждавшегося о наличии у продавца налоговых льгот, продавец должен самостоятельно нести бремя по уплате налоговых платежей. Неправомерно возложение на добросовестного покупателя обязанности по уплате НДС, не предъявленного к оплате продавцом, использующим гражданские права в целях ограничения конкуренции, получения преимуществ при осуществлении предпринимательской деятельности и злоупотребляющим правом в иных формах.

Исходя из Постановления Президиума ВАС РФ от 18 сентября 2012 г. № 3139/12, в соответствии со ст. 3 Федерального закона от 29 июля 1998 г. № 135–ФЗ «Об оценочной деятельности в Российской Федерации» под рыночной стоимостью объекта оценки понимается наиболее вероятная цена, по которой этот объект оценки может быть отчужден на открытом рынке в условиях конкуренции, когда стороны сделки действуют разумно, располагая всей необходимой информацией, а на величине цены сделки не отражаются какие–либо чрезвычайные обстоятельства. В силу ст. 12 Закона об оценочной деятельности итоговая величина рыночной стоимости объекта оценки, указанная в отчете, признается достоверной и рекомендуемой для целей совершения сделки с объектом оценки. Таким образом, в случае если определение рыночной стоимости производится для совершения сделки по отчуждению имущества и операции по реализации этого имущества облагаются НДС, предполагается, что цена, определенная на основе рассчитанной независимым оценщиком рыночной стоимости, включает в себя НДС.

При этом, в п. 7 Обзора практики рассмотрения судами дел, связанных с применением отдельных положений раздела V.1 и статьи 269 Налогового кодекса Российской Федерации (утв. Президиумом ВС РФ 16 февраля 2017 г.) разъяснено, что понятие рыночной стоимости, применяемое в оценочной деятельности, имеет вероятностный характер и не во всех случаях учитывает возможность реального совершения сделки на соответствующих условиях.

Взаимосвязанной проблемой является вопрос о том, как исчислять НДС – если он не включен в цену, то, очевидно, как 18 % (с 1 января 2019 г. – 20 %) от цены; если же включен – то из цены его необходимо выделить по ставке 18/118 (с 1 января 2019 г. – 1/6). Например, в документах, которыми опосредуется розничная торговля, НДС обычно не выделяется, как и не отмечается его отсутствие. Если продавец является налогоплательщиком НДС, то актуальна позиция, выраженная в Постановлении Президиума ВАС РФ от 9 апреля 2009 г. № 15613/08: согласно п. 6 ст. 168 НК РФ при реализации товаров (работ, услуг) населению по розничным ценам соответствующая сумма налога включается в цены (тарифы). При этом на ярлыках товаров и ценниках, выставляемых продавцами, а также на чеках и других выдаваемых покупателю (физическому лицу) документах суммы налога не выделяются. Невыделение суммы НДС покупателем при реализации товара (работ, услуг) в названных случаях не влечет освобождения продавца от исполнения обязанности плательщика НДС. Кроме того, как это следует из Постановления Президиума ВАС РФ от 19 мая 2009 г. № 15789/08, если продавец не включал НДС в стоимость товаров, данный налог должен исчисляться исходя из цены реализации товара (работы, услуги). Иными словами, спор относительно того, как исчисляется НДС (по ставке 18 %), если налогоплательщик не предъявлял его покупателю, следует разрешать так: НДС рассчитывается не как 18/118 от цены товара (работы, услуги), а как 18 % от цены товара (работы, услуги), оплаченной покупателем.

Интересное разъяснение дано в п. 17 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 мая 2014 г. № 33: по смыслу положений п. 1 и 4 ст. 168 НК РФ сумма налога, предъявляемая покупателю при реализации товаров (работ, услуг), передаче имущественных прав, должна быть учтена при определении окончательного размера указанной в договоре цены и выделена в расчетных и первичных учетных документах, счетах–фактурах отдельной строкой. При этом бремя обеспечения выполнения этих требований лежит на продавце как налогоплательщике, обязанном учесть такую операцию по реализации при формировании налоговой базы и исчислении подлежащего уплате в бюджет налога по итогам соответствующего налогового периода. В связи с этим, если в договоре нет прямого указания на то, что установленная в нем цена не включает в себя сумму налога и иное не следует из обстоятельств, предшествующих заключению договора, или прочих условий договора, судам надлежит исходить из того, что предъявляемая покупателю продавцом сумма налога выделяется последним из указанной в договоре цены, для чего определяется расчетным методом (п. 4 ст. 164 НК РФ).

Указанная общая позиция определенным образом поддержана в Постановлении КС РФ от 28 ноября 2017 г. № 34П: по мнению Суда, НДС имеет косвенный характер и учитывается, по общему правилу, в цене сделки с покупателем товара (работ, услуг). В Определении ВС РФ от 23 ноября 2017 г. № 308ЭС179467 данный подход применен на практике: в гражданско–правовых отношениях заказчика и исполнителя сумма НДС является частью цены связывающего их договора, которая вычленяется (если иное не следует из условий сделки) из этой цены для целей налогообложения. При заключении сделок стороны исходя из принципа свободы договора (ст. 421 ГК РФ) не согласовали отступление от общего правила, согласно которому риск неправильного понимания налогового законодательства при определении окончательного размера цены приходится на обязанное по налоговому законодательству лицо – налогоплательщика (исполнителя), от особенностей хозяйственной деятельности которого в данном случае зависело применений той или иной налоговой ставки. Следовательно, сумма НДС не подлежала взысканию с компании, исполнившей договорное обязательство по уплате цены в полном объеме.

Таким образом, современный подход скорректировал позиции, ранее изложенные в т.ч. в п. 8, 9 Информационного письма Президиума ВАС РФ от 10 декабря 1996 г. № 9 «Обзор судебной практики применения законодательства о налоге на добавленную стоимость» и в п. 15 Информационного письма Президиума ВАС РФ от 24 января 2000 г. № 51 «Обзор практики разрешения споров по договору строительного подряда» – теперь то, что цена включает в себя НДС, презюмируется в качестве общего правила.

Представляется, что неоднозначность и изменчивость данной судебной практики предопределена тем, что в отечественной науке и законодательстве включение косвенного налога в цену товара по настоящее время рассматривается как обязанность налогоплательщика, но не как его право. Такой подход, в частности, затрудняет ответ на вопрос: должен ли налогоплательщик косвенного налога уплатить его в бюджет, если налог не был получен им с покупателя в составе цены товара (работы, услуги). Если бы включение налога в цену товара (работы, услуги) рассматривалось как право, то оно требовало бы соответствующей реализации – путем однозначного информирования налогоплательщиком покупателя товара (работ, услуг) в договоре о том, что налогоплательщик намерен «вознаградить» себя за уплаченный косвенный налог за счет покупателя. Указанные проблемы освещены, например, В.М. Зариповым[1070].

Наиболее разумным вариантом решения данной проблемы и устранения причин для подобных споров, как представляется, было бы прямое включение в ГК РФ общей нормы, в соответствии с которой цена, согласованная сторонами сделки, включает в себя все налоги, если только из иных условий сделки прямо и однозначно не следует иное.

Очевидно, возможна и ситуация, когда покупатель ошибочно (излишне) перечислил продавцу – налогоплательщику косвенный налог в составе цены товара (работы, услуги). При этом покупатель может истребовать данный налог с продавца. Подобный случай рассматривался в Постановлении Президиума ВАС РФ от 9 апреля 2009 г. № 16318/08. Суд указал, что в данных ситуации следует учитывать правило п. 3 ст. 1103 ГК РФ, в силу которого к требованиям одной стороны в обязательстве к другой о возврате исполненного в связи с этим обязательством подлежат применению правила об обязательствах вследствие неосновательного обогащения, если иное не установлено ГК РФ, другими законами или иными правовыми актами и не вытекает из существа соответствующих отношений. Поскольку особых правил о возврате излишне уплаченных сумм по договору об оказании услуг законодательство не предусматривает и из существа рассматриваемых отношений невозможность применения правил о неосновательном обогащении не вытекает, суды должны были применить к спорным правоотношениям положения ст. 1102 ГК РФ об обязанности приобретателя возвратить потерпевшему неосновательно приобретенное или сбереженное имущество (неосновательное обогащение). Следовательно, сумма НДС рассчитана продавцом и уплачена покупателем по ставке, не предусмотренной законом, является излишне (ошибочно) уплаченной, поэтому подлежит возврату. Данная позиция конкретизирована в Постановлении Президиума ВАС РФ от 23 ноября 2010 г. № 9657/10: заблуждение налогоплательщика относительно порядка применения соответствующих норм НК РФ не может служить основанием для изменения порядка исчисления срока исковой давности. Общество должно было узнать об излишней оплате полученных услуг не позднее дня оплаты выставленных ему счетов–фактур с указанием необоснованной ставки по НДС – 18 %. Следовательно, неосновательное обогащение возникает с момента оплаты по соответствующим счетам–фактурам.

Сходный подход имеет место в п. 4 Постановления Пленума ВАС РФ от 17 ноября 2011 г. № 72 «О некоторых вопросах практики рассмотрения споров, связанных с расчетами за коммунальные ресурсы»: исполнитель коммунальных услуг, уплативший ресурсоснабжающей организации сумму НДС сверх тарифа, размер которого утвержден с учетом НДС, вправе требовать возврата этой суммы как неосновательно приобретенной ресурсоснабжающей организацией (п. 1 ст. 1102 ГК РФ). Иными словами, нельзя получить от покупателя – исполнителя коммунальных услуг «НДС на НДС». Достаточно концентрированное разъяснение содержится и в

[1070] *Зарипов В.М.* НДС всегда в цене! // Налоговед. – 2013. – № 6. – С. 28.

Постановлении Президиума ВАС РФ от 8 ноября 2011 г. № 6889/11: если НДС, предъявленный продавцом к оплате, не соответствует действительному размеру, который подлежал указанию продавцом согласно требованиям НК РФ, то сумма налога, уплаченная покупателем сверх этого размера, является исполнением, произведенным при отсутствии к тому законных оснований, и подлежит возврату покупателю.

Также возможна ситуация возврата покупателем продавцу бракованной продукции, ранее приобретенной с НДС. В Постановлении Президиума ВАС РФ от 21 июля 2009 г. № 3474/09 разъяснено, что оплатив стоимость продукции, покупатель приобрел ее у поставщика с учетом НДС, поэтому при возврате бракованной продукции вправе требовать возмещения всей суммы денежных затрат с учетом соответствующей суммы названного налога. В свою очередь, поставщик вправе в силу п. 5 ст. 171 НК РФ произвести перерасчет с бюджетом.

Приведенные примеры судебных актов позволяют утверждать, что для государства в принципе не важно, за счет какого именно источника происходит уплата косвенного налога – за счет средств фактического налогоплательщика при использовании возможности переложения, либо за счет средств юридического налогоплательщика. При этом, как уже отмечалось, институт косвенного налогообложения в определенной степени имеет сходство с институтом уплаты налога через налогового агента. В первом случае юридический налогоплательщик в составе цены получает косвенный налог с покупателя и перечисляет его в бюджет; во втором случае налоговый агент выделяет сумму налога из выплат налогоплательщику, и также перечисляет ее в бюджет. Иными словами, отличаются направления денежных потоков, но в обоих случаях есть лицо, обязанное извлечь из денежного потока некоторую сумму, и перечислить ее в бюджет.

Из идеи о том, что косвенный налог может быть переложен налогоплательщиком на покупателя, потенциально можно сделать вывод, что косвенный налог при использовании механизма переложения вообще не влечет для налогоплательщика отрицательных последствий. Подобный подход был озвучен в ряде Постановлений Президиума ВАС РФ (в т.ч. от 1 февраля 2002 г. № 4503/01, от 1 февраля 2002 г. № 10131/00). По мнению Суда, фактическими плательщиками налога с продаж являются потребители товаров (работ, услуг), уплачивающие определенному налогоплательщику сумму налога с продаж в цене этих товаров (работ, услуг). Надлежащее исполнение налогоплательщиком требований налогового законодательства, связанное с формированием цены товара с учетом введенного на территории субъекта Российской Федерации налога с продаж, не создает для такого налогоплательщика менее благоприятные условия налогообложения по сравнению с теми, что действовали до введения на соответствующей территории названного налога. Однако данный подход не был поддержан КС РФ. В Постановлении от 19 июня 2003 г. № 11П разъяснено, что ухудшение условий может заключаться как в возложении дополнительного налогового бремени, так и в необходимости исполнять иные, ранее не предусмотренные законодательством обязанности по исчислению и уплате налога, за неисполнение которых применяются меры налоговой ответственности.

Представляет интерес позиция Е.В. Кудряшовой о том, что однажды вводя акциз, государство раз и навсегда поднимает цену товара. Политически для правительства введение акциза – это путь «без обратного билета». Всякий косвенный налог, и акциз в первую очередь, вызывают инфляционный эффект. Стоит только пообещать ввести акциз, как цены начинают ползти вверх и никогда не возвращаются к прежнему уровню после его отмены[1071].

В **прямых** налогах, которые обычно уплачиваются в связи с получением дохода (подоходные – НДФЛ, налог на прибыль организаций и др.) или в связи с владением имуществом (поимущественные – налоги на имущество организаций, физических лиц и др.), юридический и фактический налогоплательщик совпадают. Ранее в подп. 3 п. 3 ст. 44 НК РФ использовался термин «поимущественные налоги». В Постановлениях Президиума ВАС РФ от 7 апреля 1998 г. № 5410/96 и от 20 апреля 1999 г. № 4419/98 разграничены налоги, которые исчисляются от прибыли (дохода) и стоимости имущества, а также косвенные налоги.

По В.И. Далю прямой налог, наложенный прямо на тех, кто его оплачивает, например: подушный, гильдейский; косвенный – не налагается прямо на плательщиков, хотя они и не могут обойти его: налог на вино, на табак[1072]. Также весьма интересна позиция известного немецкого экономиста К. Маркса: косвенные налоги повышают цены на товары, так как торговцы прибавляют к этим ценам не только сумму косвенных налогов, но и процент и прибыль на капитал, авансированный на их уплату; потому, что косвенные налоги скрывают от каждого отдельного лица сумму, которую оно платит государству, тогда как прямой налог ничем не замаскирован, взимается открыто и не вводит в заблуждение даже самого темного человека. Прямые налоги, следовательно, побуждают каждого контролировать правительство, тогда как косвенные налоги подавляют всякое стремление к самоуправлению[1073].

Подразделение налогов на прямые и косвенные, в настоящее время, в частности, актуально для решения вопросов о возврате (зачете) излишне уплаченных налогов в связи с существующей судебной практикой. В Определении КС РФ от 2 октября 2003 г. № 317О разъяснено, что возврат из бюджета заявителю как плательщику акциза излишне уплаченных сумм акциза (равно как и зачет этой суммы в счет будущих платежей) с отнесением всех сумм акциза на покупателей подакцизного товара, без возврата этим покупателям данной излишне уплаченной налогоплательщиком части акциза означал бы неосновательное обогащение плательщика акциза. В этом Определении фактически была конкретизирована правовая позиция, ранее изложенная в Постановлении КС РФ от 30 января 2001 г. № 2П: налог с продаж не подлежал уплате, а потому не возникали основания для взыскания недоимки, пеней, применения штрафных санкций и иных мер ответственности. Однако это не означает, что признается право налогоплательщиков на возврат зачисленных в областной и местный бюджеты сумм налога с продаж, а также на их зачет в счет предстоящих платежей по этому налогу, поскольку сумма налога включалась ими в цену товара (работы, услуги) и фактически взималась не за счет их прибыли (результатов хозяйственной деятельности), а с покупателей (клиентов), т.е. фактических, но не юридических плательщиков налога.

В еще более жестком варианте данная позиция воспроизведена в Постановлении Президиума ВАС РФ от 1 сентября 1998 г. № 2345/98: фактически плательщиками НДС являлись покупатели, требуемые налогоплательщиком денежные средства ему не принадлежат. Кроме того, в Постановлениях Президиума ВАС РФ от 10 августа 1999 г. № 1248/98 и от 10 августа 1999 г. № 22/99, принятых по сходному вопросу, выражено сомнение в том, что у налогоплательщика вообще возникли убытки при использовании им механизма переложения.

Сходное разъяснение содержится и в п. 21 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 мая 2014 г. № 33: при разрешении споров, связанных с возвратом излишне уплаченного НДС, судам следует учитывать его косвенный характер, который проявляется в предъявлении всей суммы налога покупателю при осуществлении расчетов за реализуемые товары (работы, услуги), передаваемые имущественные права. Поэтому в случае, если, заявляя требование о возврате из бюджета суммы излишне уплаченного налога, налогоплательщик ссылается на то, что соответствующая операция не подлежала налогообложению либо должна была быть обложена налогом по более низкой ставке, судам надлежит проверять, соответствует ли уплаченная в бюджет сумма той сумме налога, которая была предъявлена по рассматриваемой операции покупателю. Необходимо иметь в виду, что возврат в данном случае налогоплательщику излишне уплаченного налога не должен повлечь на его стороне неосновательное обогащение, в связи с чем такой возврат возможен только при условии представления налогоплательщиком доказательств возврата излишне предъявленных сумм налога покупателю.

Впоследствии, подобная проблема была разрешена в Определении ВС РФ от 24 января 2017 г. № 308ЭС1615109: при реализации не закрепленного за муниципальными предприятиями и учреждениями муниципального имущества, составляющего казну муниципального образования, установленная абз. 2 п. 3 ст. 161 НК РФ обязанность налогового агента исчислить, удержать и уплатить в бюджет НДС лежит на покупателях этого имущества, за исключением физических лиц, не являющихся индивидуальными предпринимателями, и не может быть возложена на продавца этого имущества. То обстоятельство, что подлежащий перечислению в бюджет НДС по упомянутым сделкам предприниматель уплатил Комитету по управлению имуществом в составе выкупной стоимости муниципального имущества, не освобождает предпринимателя от исполнения возложенной на него НК РФ обязанности налогового агента по исчислению и уплате спорных сумм НДС в бюджет. Уплата предпринимателем НДС в бюджет за счет собственных средств не приведет к ущемлению его прав и законных интересов в налоговых правоотношениях, поскольку исполнив возложенную на него НК РФ обязанность налогового агента, предприниматель не лишен возможности реализовать право на защиту своих интересов в рамках гражданско-правового спора с муниципальным образованием о возврате неосновательно полученных денежных средств.

[1071] *Пепеляев С.Г., Кудряшова Е.В., Никонова М.В.* Правовые основы косвенного налогообложения. – М., 2015. – С. 7.

[1072] *Даль В.И.* Толковый словарь живого великорусского языка. – М., 1998. – С. 1134.

[1073] *Маркс К.* Инструкция делегатам временного центрального совета по отдельным вопросам / К. Маркс, Ф. Энгельс. Сочинения. – М., 1960. – Т. 16 – С. 202. // URL: https://www.marxists.org/russkij/marx/cw/t16.pdf

Увязка вопроса о возможности возврата необоснованно введенного налога с вопросом о том, возникли ли у налогоплательщика убытки (и, соответственно, доказал ли он факт наличия у него убытков при их неочевидности в случае переложения налога) имела место и в иных случаях (Постановления Президиума ВАС РФ от 7 апреля 1998 г. № 7630/97, от 16 июня 1998 г. №№ 1441/98, 1442/98, 1443/98, от 13 октября 1998 г. №№ 5007/98, 5016/98).

К сожалению, указанные правовые позиции высших судебных органов по факту означают возможность неосновательного обогащения государства. Примечательно и то, что с одной стороны, ошибочно полученный от покупателей и перечисленный в бюджет косвенный налог не подлежит возврату налогоплательщику, но с другой стороны, в Определении КС РФ от 12 мая 2005 г. № 167О утверждается, что факт неполучения налогоплательщиком оплаты от реализации товаров (работ, услуг) не исключает возможность взимания НДС, который, как и другие налоги, в принципе должен уплачиваться за счет собственных средств налогоплательщика (п. 1 ст. 8 НК РФ). Таким образом, налогоплательщики косвенных налогов несут некоторые правоограничения, которые не касаются налогоплательщиков иных налогов.

Впрочем, кроме правоограничений, возлагаемых на налогоплательщиков косвенных налогов, следует отметить и возможности, отсутствующие в иных налогах, в том числе право налогоплательщика на возмещение некоторых косвенных налогов из бюджета. Кроме того, идея о праве государства на неосновательное обогащение и об отсутствии такого права у частного субъекта не является исключительно отечественным изобретением. Так, Л.Е. Польщикова приводит сведения о том, что в зарубежном праве существует доктрина *passing on defense*, выработанная английским прецедентным правом в области налогового права и защиты конкуренции. Суть ее заключается в том, что ответчик по иску о возмещении потерь, возникших вследствие уплаты незаконно установленного налога, вправе противопоставить доводам истца (налогоплательщика) тот факт, что убытки были «переложены» (*passing on*) истцом на покупателей включением суммы налога в цену товара[1074].

Следует также учесть, что косвенный налог не всегда уплачивается налогоплательщиком при условии его получения в составе цены с покупателей товаров (работ, услуг). Например, косвенный налог может быть уплачен в бюджет вообще без наличия соответствующей обязанности. Так, если налогоплательщик УСН ошибочно уплатит НДС в бюджет, он сможет его возвратить без каких–либо особенностей, поскольку данный налог он в общем случае уплачивать не обязан.

Другим важнейшим практическим следствием подразделения налогов на прямые и косвенные является возможность учета большинства начисленных прямых налогов в качестве расходов при исчислении налога на прибыль организаций, а также НДФЛ с доходов предпринимателей. В соответствии с подп. 1 п. 1 ст. 264 НК РФ к прочим расходам, связанным с производством и реализацией (и учитываемым при исчислении налога на прибыль организаций), относятся в т.ч. суммы налогов, начисленные в установленном законодательством Российской Федерации порядке, за исключением перечисленных в ст. 270 НК РФ. Как следует из п. 19 ст. 270 НК РФ, при определении налоговой базы не учитываются расходы в виде сумм налогов, предъявленных в соответствии с НК РФ налогоплательщиком покупателю (приобретателю) товаров (работ, услуг, имущественных прав), если иное не предусмотрено НК РФ, а также сумм торгового сбора.

Термин «начисленный налог» в НК РФ не определяется, но исходя из Постановления Президиума ВАС РФ от 2 октября 2007 г. № 7379/07, таковым является налог, отраженный налогоплательщиком в представляемых им налоговых декларациях в качестве подлежащего уплате. Иными словами, начисленный налог и уплаченный налог – разные правовые явления: налог может быть начислен (продекларирован), но не уплачен (как, впрочем, и уплачен, но не продекларирован). Соответственно, по общему правилу, начисленные прямые налоги уменьшают налогооблагаемую прибыль организаций. Те же правила в силу п. 1 и 3 ст. 221 НК РФ применяются при исчислении НДФЛ с доходов предпринимателей. Однако, в том случае, когда налогоплательщик косвенного налога не включал его в цену товаров (работ, услуг) и не получал с покупателя, представляется, что такой косвенный налог, уплаченный за счет собственных средств налогоплательщика (фактически ставший прямым), может быть учтен в составе расходов при исчислении налога на прибыль (НДФЛ с доходов предпринимателей).

Кроме того, по той же логике полученные налогоплательщиком с покупателя в составе цены косвенные налоги не учитываются и в качестве доходов при исчислении налога на прибыль организаций (НДФЛ с доходов предпринимателей). В силу подп. 2 п. 1 ст. 248 НК РФ при определении доходов из них исключаются суммы налогов, предъявленные в соответствии с НК РФ налогоплательщиком покупателю (приобретателю) товаров (работ, услуг, имущественных прав). В Постановлении Президиума ВАС РФ от 20 июня 2006 г. № 3946/06 разъяснено, что из смысла положений гл. 25 НК РФ следует, что НДС, уплаченный налогоплательщиком поставщику при приобретении товара, не должен учитываться и включаться в состав доходов и (или) расходов.

В Международном стандарте финансовой отчетности (IAS) 18 «Выручка» (действует на территории Российской Федерации в соответствии с Приказом Минфина России от 28 декабря 2015 г. № 217н) разъяснено (п. 8), что выручка включает только валовые поступления экономических выгод, полученных и подлежащих получению организацией в ее пользу. Суммы, полученные от имени третьих лиц, такие как: налог с продаж, налоги на товары и услуги и налог на добавленную стоимость, не являются получаемыми организацией экономическими выгодами и не ведут к увеличению собственного капитала. Поэтому они исключаются из выручки.

Представляют интерес данные, которые приводят Л. Остерло и Т. Джобс из практики Федерального конституционного суда ФРГ: налогообложение должно основываться на финансовой платежеспособности налогоплательщика и соответствовать требованию справедливости в области прямых налогов[1075]. Исходя из данной позиции, учет финансовой платежеспособности юридических налогоплательщиков при установлении косвенных налогов не является настолько принципиальным, как при установлении прямых налогов. Еще более радикально высказывается С.В. Запольский: налоговое право сформировалось «под сенью» прямого налогообложения; прямые налоги формировали не только философию, но и даже психологические установки общества и налогоплательщиков. Как законодательство, так и правовая доктрина воспринимают налог, как прямой налог[1076].

Кроме классификации налогов на прямые (подоходно–поимущественные) и на косвенные, потенциально возможно выделить в качестве самостоятельной категории те налоги, которые можно охарактеризовать как **уплачиваемые работодателями в связи с оплатой труда** наемным работникам (упрощенно – «зарплатные»). В части, относящейся к работодателям, до 1 января 2010 г. в качестве такого налога мог быть охарактеризован ЕСН, впоследствии, до 1 января 2017 г. – в основном страховые взносы в ГВБФ, урегулированные Федеральным законом от 4 июля 2009 г. № 212–ФЗ «О страховых взносах…» (утратил силу), с 1 января 2017 г. – опять же страховые взносы, но уже взимаемые на основании гл. 34 НК РФ. Указанные налоги исчисляются работодателем, исходя из заработной платы, которую он выплачивает работникам. Если разграничивать прямые и косвенные налоги по совпадению юридического и фактического налогоплательщика, то зарплатные налоги относятся к категории прямых, но не являются ни подоходными, ни поимущественными. Можно отметить, что КС РФ в Постановлении от 24 февраля 1998 г. № 7П разъяснил: страховые взносы работодателей в ПФ РФ – это обязательная составная часть расходов по найму рабочей силы. Кроме того, в п. 1 ст. 38 НК РФ расход прямо назван в качестве одного из вариантов объекта налогообложения, что и имеет место в зарплатных налогах. Соответственно, для таких налогов способность налогоплательщика к их уплате всегда презюмируется (имеешь возможность выплачивать заработную плату работникам – значит имеешь возможность резервировать дополнительные деньги и уплачивать налоги государству).

Исходя из по–прежнему актуальной позиции Г.А. Гаджиева и С.Г. Пепеляева, во многих странах платежи, именуемые в России взносами во внебюджетные социальные фонды, называют социальными налогами. Отношения по уплате социальных взносов, хотя и близки к отношениям социального страхования, существенно от них отличаются и являются и по существу, и по форме налоговыми[1077].

[1074] *Польщикова Л.Е.* Доктрина passing on defense в зарубежном праве и проблемы возмещения убытков в российском гражданском и налоговом законодательстве // Налоговое право в решениях Конституционного Суда РФ 2009 г. – М., 2011. – С. 103.

[1075] *Остерло Л., Джобс Т.* Конституционные принципы налогов и сборов в ФРГ // Налоговое право в решениях Конституционного Суда РФ 2003 г. – М., 2004. – С. 95.

[1076] *Запольский С.В.* Теория финансового права: научные очерки – М., 2010. – С. 309.

[1077] *Гаджиев Г.А., Пепеляев С.Г.* Предприниматель – налогоплательщик – государство. Правовые позиции Конституционного Суда РФ. – М., 1998. – С. 207.

Основы современного правового регулирования «зарплатных» налогов (страховых взносов), как представляется, имеют «корни», по меньшей мере, еще в советском законодательстве. В ст. 100 Основ законодательства Союза ССР и союзных республик о труде (утв. Законом СССР от 15 июля 1970 г. № 2–VIII) было предусмотрено, что все рабочие и служащие подлежат обязательному государственному социальному страхованию. Государственное социальное страхование рабочих и служащих осуществляется за счет государства. Взносы на социальное страхование уплачиваются предприятиями, учреждениями, организациями без каких–либо вычетов из заработной платы рабочих и служащих. Неуплата предприятием, учреждением, организацией страховых взносов не лишает рабочих и служащих права на обеспечение по государственному социальному страхованию.

Подобный подход впоследствии был воспроизведен в Постановлении КС РФ от 10 июля 2007 г. № 9П: рассматриваемые положения законодательства о пенсионном обеспечении и страховых взносах не соответствуют Конституции РФ, в той мере, в какой содержащиеся в них нормативные положения во взаимосвязи с иными законодательными предписаниями, регламентирующими условия назначения и размеры трудовых пенсий, – при отсутствии в действующем регулировании достаточных гарантий беспрепятственной реализации пенсионных прав застрахованных лиц, работавших по трудовому договору и выполнивших предусмотренные законом условия для приобретения права на трудовую пенсию, на случай неуплаты или неполной уплаты страхователем (работодателем) страховых взносов за определенные периоды трудовой деятельности этих лиц – позволяют не включать такие периоды в их страховой стаж, учитываемый при определении права на трудовую пенсию, и снижать при назначении (перерасчете) трудовой пенсии размер ее страховой части.

В качестве еще одной особой категории можно выделить **ресурсные налоги**, т.е. уплачиваемые в связи с использованием (обычно – добычей) природных ресурсов, находящихся в публичной собственности. К таким налогам в НК РФ в настоящее время относятся НДПИ и водный налог. Данные налоги также затруднительно классифицировать по подоходно–поимущественному критерию. Следует отметить, что в п. 9 ст. 88 НК РФ выделены налоги, связанные с использованием природных ресурсов. При этом земельный налог традиционно рассматривается, как поимущественный, а не как ресурсный.

Особенности ресурсных налогов также состоят в их определенной личной возмездности, заключающейся во взаимосвязи объема потребленных природных ресурсов и размера налога. Данное обстоятельство описано Д.В. Винницким: эти налоги имеют сходство со сборами; природопользование в принципе может быть урегулировано в рамках двух различных правовых режимов: налогового и договорного[1078]. Соответственно, четкого разграничения в настоящее время в этой сфере на имеется, природоресурсные платежи могут быть представлены и в виде сборов (сборы за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов – гл. 25.1 НК РФ) и в виде налогов (водный налог – гл. 25.2 НК РФ), и в виде договорных платежей (договор водопользования – гл. 3 ВК РФ). В зависимости от формы эксплуатации ресурсов природы выделяют группу платежей за извлекаемые природные ресурсы и группу платежей за негативное воздействие на окружающую природную среду[1079].

Некоторые современные ресурсные налоги имеют определенное сходство с косвенными: лица, добывающие природные ресурсы и обязанные в связи с этим уплачивать ресурсные налоги, по всей видимости, будут стремиться переложить налог на покупателей своей продукции. Можно утверждать, что цена бензина, произведенного из нефти, включает не только НДС и акциз (поскольку автомобильный бензин – подакцизный товар), но и частично – тот НДПИ, который изначально был учтен в цене нефти лицом, добывшим ее. Во всяком случае, в Постановлении Президиума ВАС РФ от 16 ноября 2010 г. № 9532/10 рассматривался вопрос невыполнения организацией требования ФАС России о представлении документов и информации (материалов), в т.ч. динамики изменения структуры оптовой цены бензинов автомобильных марок Аи92, Аи95, дизельного топлива, мазута и авиакеросина, с выделением, в частности, НДС, акцизов и НДПИ, в абсолютных значениях (подробно приведено в акте суда первой инстанции). Но очевидное отличие НДПИ от существующих косвенных налогов состоит в том, что в НДС и в акцизе у юридического налогоплательщика потенциально может возникнуть право на возмещение, а в НДПИ (как, впрочем, и в любом ресурсном налоге) – нет.

Справедлива и позиция С.Г. Пепеляева о том, что развитие науки и техники проводит к освоению новых видов природных ресурсов. Государство отвечает на это введением принципиально новых налогов и сборов. Таковы платежи за использование компаниями радиочастотного спектра[1080].

Подобную классификацию налогов предлагает и М.Ю. Березин: налоги на реализацию; налоги на доходы (прибыль); налоги на расходы; налоги на имущество; налоги в сфере добычи и использования природных ресурсов[1081].

3. По видам налогоплательщиков – с организаций; с физических лиц (с индивидуальных предпринимателей, с физических лиц без такого статуса). Некоторые налоги уплачиваются только организациями (налог на прибыль организаций, налог на имущество организаций, налог на игорный бизнес). Определенные налоги – как организациями, так и физическими лицами, вне зависимости от наличия у них статуса индивидуального предпринимателя (транспортный налог, земельный налог). Ряд налогов уплачивается организациями и индивидуальными предпринимателями (ЕНВД, НДС, акциз). ПСН применяется исключительно индивидуальными предпринимателями. И, наконец, существуют налоги, которые уплачиваются физическими лицами, вне зависимости от наличия у них статуса индивидуального предпринимателя (НДФЛ, налог на имущество физических лиц).

Данная классификация позволяет определить, что поимущественные налоги (на имущество физических лиц, земельный, транспортный) обычно уплачиваются индивидуальными предпринимателями и физическими лицами без такого статуса по единым правилам.

Справедлива позиция М.Ю. Березина: при налогообложении определенного объекта независимо от его нахождения в собственности физического или юридического лица в преобладающем числе случаев избирается одна и та же характеристика этого объекта для формирования налоговой базы. Примерами тому могут служить взимаемые в настоящее время в России универсальные налоги – транспортный налог и земельный налог. Независимо от того, кому принадлежит облагаемое транспортное средство или земельный участок, при их налогообложении используется единая система характеристик, необходимых для исчисления налоговой базы[1082]. С этой точки зрения, например, НДС, также исчисляется и уплачивается как организациями, так и индивидуальными предпринимателями без каких–либо принципиальных различий.

Как уже отмечалось, в судебных актах (в т.ч. в Постановление КС РФ от 24 февраля 1998 г. № 7П, Определения КС РФ от 29 мая 2014 г. № 1116О, от 12 мая 2016 г. № 1144О), выделяется такая группа, как самозанятые физические лица. В общем виде они указаны (хотя и без такого обозначения), например, в подп. 5 п. 1 ст. 23, в п. 1 ст. 227, в подп. 2 п. 1 ст. 419 НК РФ и могут быть сведены к двум группам:

1) индивидуальные предприниматели;

2) адвокаты, нотариусы, занимающиеся частной практикой, арбитражные управляющие, оценщики, медиаторы, патентные поверенные и иные лица, занимающиеся в установленном законодательством Российской Федерации порядке частной практикой.

Применительно к некоторым налогам (в т.ч. НДФЛ, страховые взносы) для самозанятых лиц второй подгруппы в НК РФ предусмотрены специальные нормы, предполагающие их обложение по правилам, сходным с обложением индивидуальных предпринимателей. Прочие налоги уплачиваются ими так же, как и физическими лицами без статуса индивидуальных предпринимателей (в т.ч. транспортный, земельный).

4. По способам исчисления и уплаты налогов. Презюмируемым является подход, изложенный в п. 1 ст. 52 НК РФ: налогоплательщик самостоятельно исчисляет сумму налога, подлежащую уплате за налоговый период, исходя из налоговой базы, налоговой ставки и налоговых льгот, если иное не предусмотрено НК РФ; плательщик страховых взносов самостоятельно исчисляет сумму страховых взносов, подлежащую уплате за расчетный период, исходя из базы для исчисления страховых взносов и тарифа, если иное не предусмотрено НК РФ.

[1078] *Винницкий Д.В.* Налоговое право: учебник для бакалавров. – М., 2013. – С. 36.

[1079] Правовые основы природоресурсного налогообложения. / под. ред. С.Г. Пепеляева – М., 2017. – С. 8.

[1080] Правовые основы природоресурсного налогообложения. / под. ред. С.Г. Пепеляева – М., 2017. – С. 3.

[1081] *Березин М.Ю.* Развитие системы налогообложения имущества. – М., 2011. – С. 413.

[1082] *Березин М.Ю.* Развитие системы налогообложения имущества. – М., 2011. – С. 395.

Соответственно, первоначально можно выделить налоги, которые **самостоятельно исчисляются, декларируются и уплачиваются налогоплательщиками**. К данной категории налогов относятся практически все «предпринимательские» налоги: НДС, акциз, НДФЛ (в предпринимательской части), налог на прибыль организаций, НДПИ, страховые взносы и др. Именно по этим налогам в основном производятся камеральные и выездные налоговые проверки, а налогоплательщики обязываются законом создавать и хранить документы о своей хозяйственной деятельности.

Кроме того, имеют место налоги, которые **исчисляются налоговым органом** (с заблаговременным, до наступления срока уплаты налога, информированием налогоплательщика о результатах исчисления – п. 2 ст. 52 НК РФ), **но самостоятельно уплачиваются налогоплательщиком**. Поскольку у налогового органа в данном случае есть вся нужная информация, необходимость в декларировании налога отсутствует и обязанность по представлению декларации, как правило, не устанавливается. К налогам данного типа можно отнести все поимущественные налоги, подлежащие уплате физическими лицами (транспортный и земельный налоги, налог на имущество физических лиц). Налоги указанной категории, определенно, могут иметь место только тогда, когда налоговый орган получает исчерпывающую информацию для расчета налога (например – от органов ГИБДД об автомобилях и их значимых для транспортного налога характеристиках).

В качестве последней группы налогов данной классификации можно отметить налоги, когда на **налогового агента** возлагаются обязанности **по исчислению, удержанию из выплат налогоплательщику и перечислению** в бюджет (п. 2 ст. 52, ст. 24 НК РФ). Соответственно, налогоплательщик в процедурах по исчислению и уплате такого налога, как правило, не участвует. Фактически данные обязанности выполняет за налогоплательщика налоговый агент. Декларирование налога на налогоплательщика здесь тоже не возлагается, но сходная обязанность по представлению расчетов (п. 1 ст. 80 НК РФ) в налоговый орган обычно есть у налогового агента. Очевидно, что налоги такого типа могут иметь место только тогда, когда налоговый агент осуществляет какие–либо облагаемые выплаты налогоплательщику. Для государства налоги такого типа предпочтительны, поскольку оно, в частности, может иметь дело не с большим количеством «мелких» получателей выплат, а с одним налоговым агентом.

В качестве **прочих** способов классификации налогов можно отметить следующие.

1. По способности налогоплательщика к уплате налога: с действительной способностью; с презюмируемой способностью. Термин «способность налогоплательщика к уплате налога» упомянут в п. 1 ст. 3 НК РФ.

В качестве примеров налогов с презюмируемой способностью к их уплате можно привести: все подушные и поимущественные налоги, а в некоторых случаях и налоги с результатов деятельности – ЕНВД (гл 26.3 НК РФ); ПСН (гл. 26.5 НК РФ); налог на игорный бизнес (гл 29 НК РФ); торговый сбор (гл. 33 НК РФ); НДФЛ с материальной выгоды (ст. 212 НК РФ); НДС «по отгрузке» (подп. 1 п. 1 ст. 167 НК РФ); налог на прибыль с будущих доходов по договорам займа (п. 6 ст. 271 НК РФ); страховые взносы в ГВБФ как с самозанятых лиц в виде фиксированного платежа (ст. 430 НК РФ), так и с работодателей, исчисляемые как процент с зарплаты работников (ст. 431 НК РФ) и др. В определенном смысле налогом с презюмируемой способностью к его уплате также является НДФЛ, подлежащий перечислению работодателем, как налоговым агентом (ст. 226 НК РФ), поскольку он в действительности подлежит именно уплате работодателем, за счет его средств.

В прочих налогах (с реальных результатов деятельности) способность налогоплательщика к их уплате, как правило, является действительной, то есть по существу облагаются те денежные средства, которые он действительно заработал (получил) в свое распоряжение. Например – налог на прибыль (НДФЛ) можно рассмотреть, как определенный процент от облагаемой прибыли (дохода). При этом прибыль (доход), как правило, реально имеется у налогоплательщика, в виде конкретной суммы полученных им в результате своей деятельности денежных средств. Сходная ситуация имеет место в НДС при налогообложении авансов, полученных налогоплательщиком в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг) – подп. 2 п. 1 ст. 167 НК РФ. Для данной ситуации справедлива позиция, изложенная в Постановлении Президиума ВАС РФ от 28 декабря 2010 г. № 10447/10: НДС уплачивается продавцами за счет получаемых от покупателей денежных средств.

В плане рассмотрения налогов с презюмируемых результатов деятельности нельзя не отметить Постановление КС РФ от 28 октября 1999 г. № 14П, в котором разъяснено следующее: действующий порядок, предусматривающий включение в налогооблагаемую базу при начислении налога на прибыль банка неполученных сумм штрафов, пеней и других санкций может повлечь нарушение его имущественных прав и интересов как собственника, поскольку налог фактически взимается не с прибыли, а за счет имущества, налоги с которого уже уплачены. Приблизительно тот же подход имеет место и в Определении КС РФ от 7 февраля 2002 г. № 29О: объектом налогообложения по налогу на прибыль предприятий и организаций являются только полученные прибыль, доходы от реализации продукции, а имущественные права (права требования), т.е. неполученные доходы в виде присужденных и признанных должником санкций за нарушение условий договора, объектами налогообложения не признаются.

С другой стороны, КС РФ в Определении от 12 мая 2005 г. № 167О пояснил, что факт неполучения налогоплательщиком оплаты от реализации товаров (работ, услуг) не исключает возможность взимания НДС, который, как и другие налоги, в принципе должен уплачиваться за счет собственных средств налогоплательщика (п. 1 ст. 8 НК РФ). Кроме того, в развитие данной позиции, в Постановлении Президиума ВАС РФ от 22 сентября 2009 г. № 5451/09 прямо указано, что продавец обязан уплатить НДС из собственных средств, не дожидаясь получения оплаты от покупателя.

Следовательно, можно сделать вывод: в настоящее время высшие судебные органы не исключают возможности установления и взимания налогов с презюмируемых результатов деятельности. Определенно то, что презюмирование налогооблагаемых результатов деятельности должно быть обоснованным (хотя соответствующее обоснование в отечественной правовой системе практически невозможно обнаружить ни в самом законе о налоге, ни в документах, опосредующих законодательный процесс).

Еще один пример явного презюмирования облагаемых результатов деятельности выражен в п. 3 ст. 250 НК РФ: в качестве учитываемого при налогообложении прибыли рассматривается доход в виде признанных должником или подлежащих уплате должником на основании решения суда, вступившего в законную силу, штрафов, пеней и (или) иных санкций за нарушение договорных обязательств, а также сумм возмещения убытков или ущерба. Но очевидно, что одно только признание должником некоторых обязательств, или даже наличие решения суда о взыскании с должника денежных средств еще не означает, что налогоплательщик реально получит их. Тем не менее, со стороны налоговых органов имели место и более жесткие подходы: в Решении ВАС РФ от 14 августа 2003 г. № 8551/03 не нашла поддержки позиция ФНС России о том, что согласование сторонами в договоре условий о неустойке или о размере возмещаемых убытков (ущербе) само по себе достаточно для признания кредитором причитающихся сумм в качестве внереализационного дохода при отсутствии возражений должника.

2. По систематичности взимания – периодические (систематические, регулярные) и разовые налоги. Как уже указывалось, в некоторых налогах, объектом которых являются юридические факты – действия, не образующие, по мнению законодателя, систему, налоговый период не устанавливается, а срок уплаты отсчитывается либо от самого факта, либо от даты получения от налогового органа уведомления (может предполагаться и авансовая уплата). В Российской Федерации к таким налогам некоторые исследователи относят таможенную пошлину, «таможенные» НДС и акциз[1083]; до 1 января 2006 года к ним относился налог на имущество, переходящее в порядке наследования или дарения; до 1 января 2003 г. – налог на покупку иностранных денежных знаков и платежных документов, выраженных в иностранной валюте; до 1 января 2001 г. – налог на приобретение транспортных средств. Для всех современных налогов в НК РФ установлен налоговый период; с точки зрения ст. 17 НК РФ налоговый период является обязательным элементом для любого налога. Соответственно, в настоящее время разовых налогов формально не установлено.

В качестве разового налога, в определенной степени, можно квалифицировать налог на пользователей автомобильных дорог (формально отмененный с 1 января 2003 года). Если определенная организация отгрузила товар до 1 января 2003 года, а оплату получила только сейчас (например, по результатам длительного судебного разбирательства и исполнительного производства), то она будет обязана уплатить данный налог. Соответствующая обязанность установлена в ст. 4 Федерального закона от 24 июля 2002 г. № 110–ФЗ «О внесении изменений и дополнений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие акты законодательства Российской Федерации». В связи с этим КС РФ в Определениях от 5 февраля 2004 г. № 69О, от 8 июня 2004 г. № 229О разъяснил, что указанные налогоплательщики должны уплачивать налог по мере получения оплаты за отгруженные товары, выполненные работы либо оказанные услуги. Следовательно, налоговый период у такого налога отсутствует, а срок уплаты соответствует дате получения оплаты за товары.

Указанная классификация позволяет утверждать, что с целью соблюдения принципа справедливости и требования правовой определенности, для периодических налогов окончательный срок уплаты желательно устанавливать по завершении налогового периода, а

[1083] Налоговое право: учебник / под. ред. Е.Ю. Грачевой, О.В. Болтиновой. – М., 2012. – С. 300.

для разовых – после появления объекта налогообложения (совершения облагаемого действия). К сожалению, такой подход имеет место не всегда. Так, в п. 6 ст. 4 Закона Нижегородской области от 24 ноября 1998 г. № 19–З «О едином налоге на вмененный доход» (утратил силу) было предусмотрено, что уплата ЕНВД налогоплательщиками производится ежемесячно путем авансового платежа в размере 100 % месячной суммы единого налога в срок не позднее 20 числа текущего месяца за будущий месяц.

Возвращаясь к особенностям уплаты налогов с использованием института налоговых агентов, напомним правовую позицию, изложенную в Постановлении Президиума ВАС РФ от 23 ноября 2010 г. № 10411/10: обязанность налогового агента по удержанию НДФЛ возникает непосредственно при выплате дохода. Кроме того, как было обосновано, налоговый агент в действительности уплачивает налог за счет собственных денежных средств, а вовсе не за счет гипотетических средств налогоплательщика. С этой точки зрения обязанности налогового агента по перечислению (уплате) НДФЛ имеют существенное сходство с обязанностями по уплате разового налога, объектом которого является выплата налогоплательщику (расход), а общий срок уплаты установлен не позднее дня, следующего за днем выплаты налогоплательщику дохода (п. 6 ст. 226 НК РФ).

3. По виду имущества, передаваемого публичному субъекту – натуральные и денежные. Натуральные налоги были весьма актуальны в прежние времена, но в настоящее время практически не встречаются (хотя доходы публично–правового образования в натуральной форме могут быть и сейчас – конфискации, реквизиции, вымороченное имущество…). В качестве своеобразного исключения можно привести систему налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции – гл. 26.4 НК РФ. В силу п. 1 ст. 8 Федерального закона от 30 декабря 1995 г. № 225–ФЗ «О соглашениях о разделе продукции» соглашение должно предусматривать в т.ч. условия и порядок раздела между государством и инвестором прибыльной продукции, под которой понимается произведенная при выполнении соглашения продукция за вычетом части этой продукции, стоимостный эквивалент которой используется для уплаты налога на добычу полезных ископаемых, и компенсационной продукции за отчетный (налоговый) период.

Как правило, натуральные налоги (зачастую вместе с обязательными общественными работами) вводятся государством, когда это по каким–либо причинам это для него предпочтительнее, чем истребовать налоги в денежной форме (собственной финансовой системы нет, либо она крайне слаба; имеет место существенная инфляция и т.д.). В частности, А.П. Починок приводит сведения о том, что в последний период существования западной Римской империи произошел возврат к натуральным налогам – продуктами, одеждой, оружием[1084].

Продразверстка, принудительный товарообмен и выкуп товаров по заниженным государственным ценам, введенные в России после Революции (в т.ч. Декреты СНК РСФСР от 2 апреля 1918 г. «Об организации товарообмена для усиления хлебных заготовок», от 11 января 1919 г. «О разверстке между производящими губерниями зерновых хлебов и фуража, подлежащих отчуждению в распоряжение государства», Декрет ВЦИК от 30 октября 1918 г. «Об обложении сельских хозяев натуральным налогом, в виде отчисления части сельско–хозяйственных продуктов»), по существу, также представляли собой разновидность натуральных налогов с минимальным нормативным регулированием и широким усмотрением взимающих. Кроме того, были введены разнообразные варианты обязательной трудовой повинности (в т.ч. Декрет СНК РСФСР от 5 октября 1918 г. «О трудовых книжках для нетрудящихся», Постановление Совета рабочее–крестьянской обороны РСФСР от 19 ноября 1919 г. «О натуральной, трудовой и гужевой повинности»).

Через непродолжительное время правовое регулирование было существенно уточнено. Были приняты в т.ч. Декрет ВЦИК от 21 марта 1921 г. «О замене продовольственной и сырьевой разверстки натуральным налогом», Декреты СНК РСФСР от 21 апреля 1921 г. «О натуральном налоге на молочные продукты», «О натуральном налоге на хлеб, картофель и масличные семена», «О натуральном налоге на яйца»; от 10 мая 1921 г. «О натуральном налоге на шерсть», «О натуральном налоге на льняное и пеньковое волокно; от 11 мая 1921 г. «О натуральном налоге на табак»; от 17 мая 1921 г. «О натуральном налоге на сено»; от 31 мая 1921 г. «О натуральном налоге на продукты огородничества и бахчеводства»; от 14 июня 1921 г. «О натуральном мясном налоге»; от 09 августа 1921 г. «О натуральном кожевенно–сырьевом налоге», от 25 августа 1921 г. «О натуральном налоге на пушнину»; от 15 сентября 1921 г. «Об обязательной поставке домашней птицы в порядке натурального налога на 1921 г.»; Постановление Совета труда и обороны РСФСР от 03 июня 1921 г. «О натуральном налоге на продукты пчеловодства».

Впоследствии молодое российское государство стало переходить от натуральных налогов к денежным. Рядом Постановлений СНК СССР (в т.ч. от 2 августа 1923 г., от 3 августа 1923 г. «О размерах натуральной и денежной частей единого сельско–хозяйственного налога») по конкретным местностям была определена часть единого сельхозналога, разрешенная плательщикам к сдаче натурой (как правило, 50 %). В.М. Пушкарева приводит сведения о том, что в 1923 году в СССР единый сельхозналог предполагал для любого крестьянина возможность выбора: вносить его в натуральной, либо, по особому эквиваленту, в денежной форме. В 1922 г. натуральные платежи составляли 55 % бюджета, в 1922/23 г. – 10,5 %, в 1923/24 г. – 2,9 %[1085].

Интересно то, что в ст. 80 УК РСФСР 1922 г. была криминализирована организованная сдача предметов явно недоброкачественных (в уплату натуральных налогов). Если денежные средства в принципе не могут быть недоброкачественными (их может быть достаточно или недостаточно), то в отношении исполнения натуральных налогов ситуация иная – качество предметов, передаваемых субъекту публичной власти, играет существенную роль.

Натуральные налоги имеют и иные отрицательные качества. Значимой проблемой является то, что до распределения собранных натуральных ценностей публичный субъект должен организовать их доставку до мест централизованного хранения, а также охрану и сохранение, что особенно актуально для имущества, которое может быстро испортится. Так, И.А. Цинделиани приводит сведения о том, что после Революции в России, в период существования натуральных налогов, их взимание сопровождалось большими издержками, которые иногда достигали 40 % валового сбора[1086].

Впрочем, переходя от натуральных к денежным налогам, Российское государство не отказывалось от принудительного выкупа товаров у производителей по твердым (обычно нерыночным, заниженным) ценам (в т.ч. Постановление СНК СССР, ЦК ВКП(б) от 19 января 1933 г. «Об обязательной поставке зерна государству колхозами и единоличными хозяйствами»). Подобная практика в «безвозмездной» части не только аналогична налогообложению (в рассматриваемой классификации – натуральному), но и, вообще говоря, является далеко не новой. Государство потенциально может ввести как правила об обязательной продаже ему товаров по заниженным ценам, так и нормы об обязательном приобретении их у него по завышенным ценам. Не исключена и полная монополизация государством продажи соответствующих товаров. Число различных вариантов получения доходов государством в принципе велико, еще более существенно число их комбинаций.

В частности, У. Мак–Нил приводит сведения о старой, укоренившейся модели налогообложения: еще в Китае –в эпоху династии Хань (202 г. до н.э. – 220 г. н.э.) железо (как и соль) было товаром, удостоившимся пристального внимания правительства. Монополизировав оборот этих товаров и продавая их по искусственно завышенным ценам, государство обеспечивало дополнительный приток доходов[1087]. В средневековой Англии практиковалось королевская прерогатива поставки и первой купли (*purveyance and preemption*), состоявшая в праве короля, по назначенной им цене, закупать все нужные для двора припасы, без согласия их владельцев и прежде других покупателей[1088]. Во Франции достаточно долго, до 1790 года, взимался налог на соль – габель (фр. *gabelle*), название которого происходит от латинского *gabulum* (налог). Налог на соль был репрессивным, поскольку на соль существовала государственная монополия. Вдвойне обременительным этот налог делало то, что французское правительство обязало каждого гражданина в возрасте старше восьми лет покупать еженедельно не меньше некоего фиксированного минимального объема соли по фиксированной цене. Взимание налога происходило следующим образом: начиная с 1342 года в каждой провинции были устроены централизованные соляные склады, принадлежавшие государству. Каждый производитель соли был обязан продавать всю произведенную соль исключительно соляным складам под угрозой конфискации. Соляные склады покупали соль у производителей по фиксированной цене. Затем купленная

[1084] *Починок А.П.* Фискал. – М., 2016. – С. 23.

[1085] *Пушкарева В.М.* Налоговая система Союза ССР (1921 – 1930). – М., 2011. – С. 41, 107.

[1086] Налоговое право: учебник для бакалавров. / под ред. И.А. Цинделиани. – М., 2016. – С. 20.

[1087] *Мак–Нил У.* В погоне за мощью. Технология, вооруженная сила и общество в XI – XX веках / пер. с англ. – М., 2008. – С. 50.

[1088] *Янжул И.* Опыт исследования английских косвенных налогов. Акциз. – М., 1874. – С. 3.

соль перепродавалась розничным торговцам по более высокой цене. Разница между ценой, по которой государство покупало соль у производителей, и отпускной ценой соли для розничных торговцев, и составляла налог (габель)[1089]. Основная причина, по которой государства ранее пытались монополизировать торговлю солью – до недавнего времени она была основным консервантом, а холодильники еще не были изобретены. Можно отметить, что резкое повышение в России в 1646 году пошлин на соль стало причиной московского «соляного бунта» 1648 года[1090].

Также, в относительно недавней отечественной истории (с 1931 по 1936 годы) существенную роль сыграли магазины «Торгсин» (переводилось, как «торговля с иностранцами»), в которых советские граждане могли обменять «валютные ценности» (золото, серебро, драгоценные камни, предметы старины, наличную валюту), на продукты питания или другие потребительские товары. Государство получало колоссальную выгоду, ведь в торгсиновских точках подавляющее большинство самых необходимых продуктов (крупы, масло, сахар) продавалось вдвое–втрое дороже, чем при поставках на экспорт. Торгсин принес государству 287 млн. золотых рублей (по другим данным – 270 млн.). Практически все «валютные ценности», сохраненные после Революции 1917 года, в годы Гражданской войны и накопленные при НЭПе, были получены для осуществления планов индустриализации[1091].

Некоторые, иногда весьма обременительные рудименты натурального налогообложения есть и в современной России. Так, в Постановлении Президиума ВАС РФ от 25 октября 2011 г. № 3844/11 рассматривалась ситуация, в которой коммерческая организация была вынуждена за свой счет более чем за 78 млн. руб. отремонтировать государственную дорогу, поскольку иного разумного способа организовать поставки своего товара у нее не было, а по итогам ремонта дорога, естественно, осталась государственной. В Определении ВС РФ от 12 марта 2015 г. № 310КГ144599 рассматривались муниципальные Правила благоустройства, обеспечения чистоты и порядка на территории города Брянска, которыми были установлены обязанности организаций по содержанию муниципальных территорий. Суд отметил, что возложение на собственников, владельцев, пользователей земельных участков обязанности по содержанию территории, прилегающей к их земельным участкам, может быть осуществлено либо на основании федерального закона либо на основании договора. Федеральное законодательство такой обязанности не предусматривает. В данном случае указанная обязанность возложена решением органа местного самоуправления. При таких обстоятельствах, установив, что оспариваемые обществом положения Правил устанавливают для собственников, владельцев, пользователей земельных участков дополнительное бремя по содержанию имущества, не принадлежащего им, что согласно приведенным нормам права не относится к компетенции органов местного самоуправления, а может устанавливаться только федеральным законом или договором, суд первой инстанции правомерно признал, что данные положения не могут быть признаны соответствующими вышеуказанным нормам законодательства.

С.Г. Пепеляев в связи с этим справедливо полагает, что расходы бизнеса на проекты публичного значения, которые в обычной ситуации должны выполняться за счет средств государственных и муниципальных бюджетов, можно с уверенностью отнести к натуральному налогообложению[1092]. Остается только уточнить, что данный вид натурального налогообложения нормативно практически не урегулирован и степень обременения в каждой конкретной ситуации определяется индивидуально. Можно напомнить, что с точки зрения К. Хойзера налоги были всегда, но их формы и обозначения различались между собой в такой степени, что часто трудно решить, идет ли речь о налоге, аренде, участии в доходе или же просто о дани, штрафе или вымогательстве[1093].

Как замечает В.М. Зарипов, с некоторых пор широко распространилась практика передачи части вновь созданного имущества инвестора в пользу публично–правовых образований, например, части квартир или машино–мест в построенном жилом доме, а также построенных школ и других социальных объектов или объектов инфраструктуры (подобные случаи приведены в Постановлениях Президиума ВАС РФ от 24 января 2012 г. № 11450/11, от 3 апреля 2012 г. № 17043/11, от 4 июня 2013 г. № 1276/13 и № 18185/12). Данный автор пришел к справедливому выводу: то, что касается инвестиционного контракта, то его правовая природа – фикция, направленная на «легализованную продажу того, чего нет», иными словами, на создание видимости договорных отношений между инвестором и публично–правовым образованием[1094].

Д.М. Щекин также приводит пример распространенной практики, когда органы власти, предоставляющие земельный участок в аренду для строительства, требуют от застройщиков долю в построенных ими помещениях либо денежную компенсацию. Фиктивность «добровольности» такой платы очевидна. Застройщики не по доброй воле уплачивают такую плату, а потому, что без ее уплаты или представления городу доли в построенных помещениях строительство объекта не произойдет из–за многочисленных возможностей местных властей его затормозить[1095].

Очевидно, что совершенно естественным последствием такого натурального обложения является, например, удорожание квартир, поскольку, в большинстве случаев, застройщики будут компенсировать стоимость «бесплатных» квартир для муниципалитетов за счет покупателей остальных квартир. Попытки федеральной власти снизить стоимость жилья (в т.ч. через отказ от налогообложения НДС реализации квартир – подп. 22, 23 п. 3 ст. 149 НК РФ) на фоне допущения подобного натурального налогообложения значимого эффекта, скорее всего, не дают.

Можно отметить, что Постановлении Президиума ВАС РФ от 5 февраля 2013 г. № 12444/12 взимание подобных платежей не было признано незаконным. С одной стороны Суд отметил, что заключение инвестиционных контрактов с включением в них перечисленных условий не противоречит действующему гражданскому законодательству и не является основанием для признания таких контрактов недействительными или незаключенными по правилам, установленным в ГК РФ. При этом соглашения, предметом которых является констатация наличия у публичного образования определенной компетенции в сфере градостроительства, предоставления земельных участков и т.п., а также выражение публичным образованием готовности исполнять обязанности, установленные градостроительным и земельным законодательством, не являются гражданско–правовыми сделками. В то же время Президиум пришел к выводу о том, что общество «Маркет» перечислило денежные средства во исполнение действительного договорного обязательства и потому у судов не имелось правовых оснований квалифицировать данную сумму в качестве неосновательного обогащения муниципального образования.

В настоящее время легализация подобных взиманий произведена в ст. 18.1 Федерального закона от 30 декабря 2004 г. № 214ФЗ «Об участии в долевом строительстве многоквартирных домов и иных объектов недвижимости и о внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации». В указанной статье регламентированы условия использования денежных средств участников долевого строительства на возмещение затрат на строительство, реконструкцию объектов социальной инфраструктуры, уплату процентов по целевым кредитам на их строительство, реконструкцию. Как следует из п. 3 данной статьи, соответствующий объект социальной инфраструктуры при определенных условиях подлежит безвозмездной передаче в государственную или муниципальную собственность.

Соответственно, не следует полагать, что публичная власть в настоящее время будет ограничиваться только денежной формой налога или сбора. При наличии возможности получить от частного субъекта ликвидное имущество в натуральной форме, это вполне может быть сделано и через правовые конструкции, аналогичные налогу или сбору; не исключено и специальное создание впечатления возмездности через обязательное заключение особых (в т.ч. «инвестиционных») договоров. К сожалению, в общедоступных источниках

[1089] URL: https://ru.wikipedia.org/wiki/Габель_(налог)

[1090] URL: https://ru.wikipedia.org/wiki/Соляной_бунт

[1091] *Жирнов Е.* Большевистские валюттехнологии. // URL: http://www.kommersant.ru/doc/700490, URL: https://ru.wikipedia.org/wiki/Торгсин,

[1092] *Пепеляев С.Г.* Чистое решение // Налоговед. – 2015. – № 5. – С. 4

[1093] *Хойзер К.* Жертва и налог. От античности до современности. // Все начиналось с десятины: этот многоликий налоговый мир. – М., 1992. – С. 43.

[1094] *Зарипов В.М.* Что–то что мы давно и хорошо знаем // Налоговед. – 2014. – № 8. – С. 33 – 39.

[1095] *Щекин Д.М.* Строительный сбор или к вопросу о компенсациях публичным субъектам при строительстве. // Очерки налогово–правовой науки современности. – Москва–Харьков, 2013. – С. 643, 644.

затруднительно обнаружить статистические сведения о том, какова стоимость имущества (работ, услуг), переданного частными субъектами в собственность публично–правовых образований на основе подобных конструкций.

4. По закреплению в НК РФ – урегулированные в НК РФ и урегулированные в иных нормативных актах. На сегодняшний день вполне возможно ставить вопрос о разграничении публичных платежей, соответствующих нормативному (п. 1 ст. 8 НК РФ), а также судебному (Постановление КС РФ от 11 ноября 1997 г. № 16П) определению налога, на урегулированные и на не урегулированные в НК РФ. Такое разграничение, в частности, позволяет осознать, что налоги в России далеко не исчерпываются теми, нормы о которых представлены непосредственно в НК РФ. По справедливому замечанию И.А. Хавановой, современные условия благоприятны для рождения гибридных платежей разнообразных характеристик и форм[1096].

Как уже отмечалось, «перевод» страховых взносов в ГВБФ с 1 января 2017 г. из Федерального закона от 24 июля 2009 г. № 212ФЗ «О страховых взносах…» (утратил силу) в гл. 34 НК РФ «Страховые взносы» сути данного платежа не изменил и позволяет характеризовать его, как налог, урегулированный в НК РФ, хотя и с «маскирующим» названием. Примечательно мнение Ю.М. Лермонтова: для российского налогового законодательства включение в систему налогов и сборов, установленную НК РФ, страховых взносов в какой–то степени неожиданное явление[1097]. Э.М. Цыганков обоснованно полагает, что в угоду насущной или политической необходимости в НК РФ появляются и исчезают статьи и целые главы, но основных недостатков системы это не устраняет. Яркий пример – нелегкая судьба ЕСН. В статусе налога он просуществовал всего (или целых) восемь лет. Потом его снова назвали страховым взносом, хотя никакого родства со страхованием у него так и не выявилось[1098]. Интересны и сведения о том, что в начале 2016 года министр финансов Антон Силуанов признался, что отмена несколько лет назад ЕСН и разделение его на части – грубый просчет государства. Сбор денег только усложнился, объемы платежей упали[1099]. Но то, что это грубый просчет государства – лишь возможное объяснение. Не исключено, что в действительности речь шла о вполне осознанном и просчитанном создании «рабочих мест» с соответствующими полномочиями для конкретных высших государственных деятелей. Возможно, причина сохранения термина «страховые взносы» уже в НК РФ – всего лишь некоторая попытка оправдания легитимности их названия и отдельного регулирования вне НК РФ до 1 января 2017 г.

Нельзя не заметить, что за период существования гл. 24 НК РФ «Единый социальный налог» (с 2002 года по 2009 год), последующий период применения Федерального закона от 4 июля 2009 г. № 212–ФЗ «О страховых взносах…» (с 2010 года по 2016 год), как и в настоящее время, с введением с 1 января 2017 г. гл. 34 НК РФ «Страховые взносы», принципиальных изменений в соответствующий блок норм права не вносилось, каждый новый вариант сохранял значительную преемственность с предшествовавшим. Речь всегда шла о двух налогах, урегулированных в одном нормативном акте – с дохода (иногда предполагаемого) самозанятых лиц, и «зарплатного» – с выплат работодателей в пользу работников. Интересно то, что в Постановлении Президиума ВАС РФ от 2 октября 2012 г. № 7828/12 в рамках разрешения конкретного спора, касающегося страховых взносов, проведено сравнительно–правовое исследование норм Федерального закона «О страховых взносах…» и положений уже утратившей на тот момент силу гл. 24 НК РФ «Единый социальный налог». В Постановлении КС РФ от 30 ноября 2016 г. № 27П анализировался еще более широкий временной отрезок – и законодательство, предшествовавшее ЕСН, и сам ЕСН, и Федеральный закон «О страховых взносах…», и даже гл. 34 НК РФ «Страховые взносы». В той части законодательства разных лет, которая рассматривалась КС РФ, фактически была выявлена полная преемственность.

Разумеется, указанные рассуждения не означают, что каждый последующий вариант регулирования страховых взносов представлял собой полную «кальку» с предшествовавшего. В частности, как полагает М.В. Юзвак[1100], Федеральный закон «О страховых взносах…» в изученном им аспекте снизил уровень защиты прав плательщиков по сравнению с НК РФ.

То, что «зарплатные» страховые взносы не имеют принципиальных отличий от налогов, подтверждается, например, в бюджетном послании Президента РФ Федеральному собранию от 29 июня 2010 г. «О бюджетной политике в 2011 – 2013 годах». В разделе IV данного акта предусмотрено, что следует поддержать компании, где интеллектуальный труд является основным. Существенная часть налоговой нагрузки в таких компаниях ложится на фонд оплаты труда. Поэтому для их поддержки следует снизить на период до 2015 года, а для отдельных категорий организаций – до 2020 года совокупную ставку страховых взносов до 14 % в пределах страхуемого годового заработка.

Нельзя не заметить, что даже сам по себе термин «страхуемый годовой заработок» является весьма неоднозначным (а точнее – просто удобным в данном контексте), поскольку с точки зрения страховых взносов в ГВБФ заработок в действительности не страхуется (в обычном понимании этого термина), а облагается. Но, по крайней мере, страховые взносы в данном документе входят в налоговую нагрузку.

Сходство «зарплатных» страховых взносов с налогами подтверждено и в Постановлении КС РФ от 24 февраля 1998 г. № 7П. Суд разъяснил, что страховые взносы работодателей в ПФ РФ (впоследствии некоторое время взимавшиеся в составе ЕСН) – это обязательная составная часть расходов по найму рабочей силы. В п. 1 ст. 2 Совместной Конвенции Совета Европы и ОЭСР о взаимной административной помощи по налоговым делам (заключена в г. Страсбурге 25 января 1988 г.) обязательные взносы на социальную защиту, уплачиваемые центральному правительству, либо учреждениям социальной защиты, созданным в соответствии с публичным правом, как и налоги на доход, прибыль, прирост капитала, объединены под общим термином «налоги».

Тем не менее, все изложенные особенности страховых взносов и их тождественность налогам не означают, что страховые взносы, не урегулированные в НК РФ, могут не уплачиваться. Еще в 1999 году в п. 1 Постановления Пленумов ВС РФ и ВАС РФ от 11 июня 1999 г. № 41/9 фактически было разъяснено, что взимание страховых взносов в ГВБФ производится независимо от норм НК РФ.

При этом, КС РФ в настоящее время, к сожалению, солидарен с законодателем и отграничивает «зарплатные» страховые взносы от налогов, временами порождая достаточно неоднозначные правовые позиции. Так, в Постановлении КС РФ от 17 июня 2013 г. № 13П разъяснено, что взносы на дополнительное социальное обеспечение членов летных экипажей воздушных судов гражданской авиации, уплачиваемые в ПФ РФ организациями, использующими труд указанной категории работников, не являясь налогами и не подпадая под данное НК РФ определение сборов, по своему юридическому содержанию и социально правовой природе представляют собой обязательные целевые платежи публично–правового характера – они взыскиваются на началах обязательности, безвозвратности и индивидуальной безвозмездности.

Остается вопрос – почему обязательные целевые платежи публично–правового характера, взыскиваемые на началах обязательности, безвозвратности и индивидуальной безвозмездности, не являются налогами? Видимо, только по той причине, что они не указанны в НК РФ, как налоги.

Определенные страховые взносы в ГВБФ законодатель и в настоящее время принципиально продолжает регулировать вне НК РФ. Так, страховые взносы в Фонд социального страхования РФ, урегулированные в Федеральном законе от 24 июля 1998 г. № 125–ФЗ «Об обязательном социальном страховании от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний», следует полагать, представляют собой обычный «зарплатный» налог, т.к. уплачиваются исходя из величины оплаты труда некоторых категорий работников. Возможность их отнесения к налогам подтверждается в Определениях КС РФ от 10 июля 2003 г. № 291О, от 22 января 2004 г. № 8О: данные страховые взносы не были включены законодателем в состав ЕСН и уплачивались в соответствии с федеральными законами об этом виде социального страхования в ФСС РФ, однако по своему юридическому содержанию и социально–правовой природе они идентичны тем страховым взносам, которые были заменены ЕСН, – они также взыскиваются на началах обязательности, безвозвратности и индивидуальной безвозмездности.

[1096] *Хаванова И.А.* О квалификации публичных платежей, или Депутатская «неосведомленность». // Налоговое право в решениях Конституционного Суда РФ 2016 г. – М., 2017. – С. 81.

[1097] *Лермонтов Ю.М.* Комментарий к главе 34 Налогового кодекса Российской Федерации «Страховые взносы» (постатейный). – М., 2017. – С. 5.

[1098] Налоговая система за последние 10 лет: мнения экспертов // Налоговед. – 2014. – № 1. – С. 43.

[1099] Михаил Мишустин пообещал бизнесу меньше проверок. // URL: https://legal.report/article/22112016-3

[1100] *Юзвак М.В.* «Недоналоговое» право // Налоговед. – 2014. – № 7. – С. 30.

Продолжая «традицию», законодатель теперь ввел уголовную ответственность за неуплату «обычных» страховых взносов в ст. 198, 199 УК РФ, но также предусмотрел ст. 199.3 и 199.4 УК РФ для случаев уклонения страхователя от уплаты страховых взносов на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний в государственный внебюджетный фонд.

Д. Брюммерхофф отмечает, что взносы на социальное страхование имеют характер налогов, так как нарушена связь между услугой и встречной услугой (на основе определенной вероятности наступления страхового случая) – в особенности из–за метода переложения бремени, из–за государственных доплат и из–за принятия нестраховых рисков[1101]. В этом плане следует учесть, что в силу ст. 41 Конституции РФ медицинская помощь в государственных и муниципальных учреждениях здравоохранения оказывается гражданам бесплатно, в том числе за счет страховых взносов. Однако само по себе упоминание страховых взносов в этом контексте не означает, что они не являются налогами. Во всяком случае, обязанность по уплате налогов в Конституции РФ прямо предусмотрена (ст. 57), а обязанность по безвозмездной (либо весьма условно–возмездной) уплате страховых взносов – нет.

Тем не менее, вывод об обязательном характере страховых взносов в ГВБФ (что, опять же, делает их трудноразличимыми с налогами), фактически следует из Определений КС РФ от 6 июня 2016 г. № 1169О и № 1170О: страховые взносы на обязательное пенсионное и медицинское страхование составляют финансовую основу для предоставления застрахованным лицам страхового обеспечения, и возложение на страхователей, в том числе на организации, обязанности по их уплате является необходимым элементом правового механизма, гарантирующего реализацию конституционных прав застрахованных лиц.

Не исключено, что государство, требуя уплаты страховых взносов в ГВБФ, и утверждая, что оно при этом занимается страхованием, просто очередной раз стремиться «замаскировать» фактическую безвозмездность этих платежей через «удобное» обозначение, производящее впечатление возмездности (весьма опосредованной и вероятностной). С этой точки зрения вполне возможно ввести (с назначением плательщиков и истребованием соответствующих платежей) «дорожное страхование» – вдруг плательщик будет использовать государственные дороги; «полицейское страхование» – не исключено, что плательщику когда–либо потребуется помощь полиции; «образовательное страхование» – возможно, сам плательщик, либо его близкие захотят получить «условно–бесплатное» образование в ВУЗе и т.д. Как справедливо отмечает А.В. Брызгалин, обязательное страхование всеми уже давно воспринимается как «дополнительное налогообложение»[1102]. С точки зрения бизнес–омбудсмена Б.Ю. Титова, система социальных фондов, доставшаяся нам в наследство от Советского Союза, так устроена, что дает возможность не включать страховые взносы в число налогов. Хотя это по сути налоги и есть, и воспринимаются они предпринимателями именно так. При этом данная правовая коллизия позволяет утверждать, что наш уровень налоговой нагрузки меньше, чем большинстве развитых стран, хотя это не так[1103].

Следующий пример налога вне НК РФ – статьями 59, 60 Федерального закона от 7 июля 2003 г. № 126–ФЗ «О связи» урегулированы отчисления в резерв универсального обслуживания. Базой для их расчета являются доходы, полученные в течение квартала от оказания услуг связи абонентам и иным пользователям в сети связи общего пользования. Ставка установлена в размере 1,2 %. Операторы сети связи общего пользования не позднее тридцати дней со дня окончания квартала, в котором получены доходы, обязаны осуществлять обязательные отчисления (неналоговые платежи) в резерв универсального обслуживания. Соответственно, несмотря на декларативные фразы в указанном Федеральном законе, данные платежи фактически представляют собой дополнительный налог на прибыль (доход) операторов сети связи общего пользования. Однако, в Постановлении КС РФ от 28 февраля 2006 г. № 2П у отчислений в резерв универсального обслуживания был выявлен возмездный и компенсационный характер, исходя из того, что сам резерв универсального обслуживания расходуется исключительно в целях обеспечения возмещения операторам универсального обслуживания убытков, причиняемых оказанием универсальных услуг связи. На этом основании был сделан вывод, что указанные платежи обладают существенными признаками, характерными не для налогов, а для фискальных сборов. Впрочем, эта позиция позволила КС РФ обосновать и то, что существовавшее в тот момент правовое регулирование этих платежей (частично – актами органов исполнительной власти) соответствует Конституции РФ.

В том же контексте (налога вне НК РФ), через ст. 10 Федерального закона от 29 июля 2017 г. № 218ФЗ «О публично–правовой компании по защите прав граждан – участников долевого строительства при несостоятельности (банкротстве) застройщиков и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации» введены обязательные отчисления (взносы) застройщиков в компенсационный фонд. В соответствии с п. 1 указанной нормы, размер обязательных отчислений (взносов) застройщиков в компенсационный фонд составляет 1,2 % от согласованной сторонами цены каждого договора участия в долевом строительстве, предусматривающего передачу жилого помещения. Данный налог примечателен тем, что он, по существу, является не только косвенным, но и редким современным примером разового налога. В силу п. 3 указанной нормы, обязательные отчисления (взносы) застройщиков вносятся на номинальный счет Фонда, владельцем которого является Фонд, не менее чем за три рабочих дня до даты представления документов на государственную регистрацию договора.

Можно напомнить, что идея подобного обложения строительства не нова. Определениями КС РФ от 9 апреля 2002 г. № 82О и от 13 ноября 2001 г. № 239О, в качестве налоговых платежей были расценены обязательные отчисления в размере 0,5 % от общей сметной стоимости работ по строительству, капитальному ремонту, реконструкции объектов, расширению, техническому переоснащению предприятий, зданий, сооружений и других объектов, урегулированные до 1 января 2005 г. в ст. 10 Федерального закона от 21 декабря 1994 г. № 69–ФЗ «О пожарной безопасности» и предназначенные для выполнения возложенных на пожарную охрану задач.

Представляет интерес то, что в Постановлении Президиума ВАС РФ от 10 февраля 2009 г. № 11295/08 рассматривались регулярные платежи за пользование недрами, взимающиеся на основании Закона РФ от 21 февраля 1992 г. № 23951 «О недрах». Суд указал, что виды налогов и сборов, взимаемых на территории Российской Федерации, устанавливаются НК РФ. Из положений гл. 2 НК РФ, определяющей систему налогов и сборов в Российской Федерации, не следует, что платежи за пользование недрами относятся к налоговым платежам. Соответственно, ВАС РФ обозначил в качестве налоговых платежей только те налоги и сборы, которые урегулированы в НК РФ. Приблизительно тот же подход был ранее применен в Постановлении Верховного Совета РФ от 27 декабря 1991 г. № 21191 «О порядке введения в действие Закона РФ «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» – под налоговыми платежами подразумевались только те, которые были прямо перечислены в указанном Законе РФ «Об основах налоговой системы в Российской Федерации». Прочие платежи были поименованы, как неналоговые, что, впрочем, не означало, что их можно не платить. Следует отметить, что в Постановлении КС РФ от 11 ноября 1997 г. № 16П, термин «налоговый платеж» применен в узком значении – как налог, но не как сбор.

Однако непосредственно в НК РФ (в п. 7, 8 ст. 346.35) в качестве налогов (сборов), уплачиваемых в рамках различных видов СРП, указаны платежи за пользование природными ресурсами, плата за негативное воздействие на окружающую среду и таможенные сборы. Особый интерес представляет п. 11 ст. 346.35 НК РФ: при изменении в течение срока действия соглашения наименований каких–либо из указанных в НК РФ налогов и сборов без изменения при этом элементов налогообложения такие налоги и сборы исчисляются и уплачиваются при выполнении соглашения с новым наименованием. Иными словами, законодатель фактически «признался», что платежи за пользование природными ресурсами и плата за негативное воздействие на окружающую среду – такие же налоги (сборы), как и те, которые урегулированы непосредственно в НК РФ.

Существенный интерес представляют платежи, взимаемые на основании ст. 1245 ГК РФ и Постановления Правительства РФ от 14 октября 2010 г. № 829 «О вознаграждении за свободное воспроизведение фонограмм и аудиовизуальных произведений в личных целях». Поскольку они уплачиваются производителями и импортерами определенных товаров (в размере 1 % от цены реализации установленной изготовителем, или от таможенной стоимости), они по существу представляют собой акциз. С тем, что данный платеж фактически является налогом (еще и отданным «на откуп» Российскому союзу правообладателей) солидарен С.Г. Пепеляев[1104]. Однако в Определении КС РФ от 28 мая 2013 г. № 945–О конституционность данных законоположений не была поставлена под сомнение.

[1101] *Брюммерхофф Д.* Теория государственных финансов – Владикавказ, 2001. – С. 186.

[1102] URL: https://zakon.ru/discussion/2013/7/25/konec_obyazatelnogo_straxovaniya

[1103] *Титов Б.Ю.* Ограничение свободы всегда разрушает бизнес // Налоговед. – 2015. – № 11. – С. 18, 19.

[1104] *Пепеляев С.Г.* Частный налог // Налоговед. – 2010. – № 12. – С. 4.

То, что в очередной раз здесь имеет место «замаскированный» налог, подтверждается и сведениями о том, что уполномоченный по правам предпринимателей Б.Ю. Титов предлагает передать в ведение ФТС или ФНС функции Российского союза правообладателей (РСП, президент совета Никита Михалков) по сбору 1 % от стоимости бытовой электроники за копирование фильмов и музыки их пользователями («налог на болванки»)[1105]. Весьма необычно то, что этот налог изначально урегулирован ни в НК РФ, ни даже в каком–либо отраслевом законе с благозвучным названием, а в ГК РФ. Соответственно, в России ни название нормативного акта, ни его отраслевая принадлежность не гарантируют того, что в нем не регламентирован какой–либо налог.

В Федеральном законе от 24 июня 1998 г. № 89–ФЗ «Об отходах производства и потребления» предусмотрен утилизационный сбор с транспортных средств. В основном он взимается с лиц, которые осуществляют ввоз транспортных средств в Российскую Федерацию или осуществляют производство, изготовление транспортных средств на территории Российской Федерации. В силу п. 4 ст. 24.1 указанного Федерального закона порядок взимания утилизационного сбора (в том числе порядок его исчисления, уплаты, взыскания, возврата и зачета излишне уплаченных или излишне взысканных сумм этого сбора), а также размеры утилизационного сбора и порядок осуществления контроля за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты утилизационного сбора в бюджет Российской Федерации устанавливаются Правительством РФ.

В настоящее время уплата утилизационного сбора регламентируется Постановлениями Правительства РФ от 26 декабря 2013 г. № 1291 и от 6 февраля 2016 г. № 81. Соответственно, в России введен очередной налог, аналогичный акцизу, с «маскирующим» названием, регулирование которого практически полностью (за исключением объекта и плательщиков) передано в ведение органа исполнительной власти. В юридических публикациях убедительно обосновывается, что утилизационный сбор в действительности является налогом[1106].

При этом, в Решении ВС РФ от 5 декабря 2012 г. № АКПИ121278, в Определении ВС РФ от 28 февраля 2013 г. № АПЛ1315 разъяснено, что поскольку утилизационный сбор не является налоговым платежом, то на него не распространяется требование ст. 57 Конституции РФ об установлении налоговых платежей только законами, предполагающее закрепление в них помимо наименования самого налогового платежа также существенных его элементов.

Следует отметить Определение ВС РФ от 26 декабря 2017 г. № 305КГ1712383 (впоследствии упомянуто в Обзоре судебной практики ВС РФ № 1 (2018), утв. Президиумом ВС РФ 28 марта 2018 г.), в котором рассматривались проблемы исчисления утилизационного сбора на погрузчики. По мнению Суда, на отношения по взиманию утилизационного сбора распространяется общий для всех обязательных платежей принцип формальной определенности, нашедший своей закрепление, в частности, в п. 6 ст. 3 НК РФ, и состоящий в том, что правила их взимания должны быть сформулированы ясным образом, чтобы обязанность по уплате могла быть исполнена правильно каждым плательщиком и не зависела от усмотрения контролирующих органов. Это означает, что все существенные элементы юридического состава утилизационного сбора, в том числе, его базовая ставка и порядок исчисления, должны быть установлены законом и принятыми в соответствии с ним нормативными правовыми актами Правительства РФ.

Примечательны сведения о том, что утилизационный сбор на автомобили был введен в России в связи с присоединением к ВТО, и его ставки полностью компенсируют согласованное с организацией снижение ввозных пошлин[1107]. Соответственно, само по себе принятие Федерального закона от 21 июля 2012 г. № 126ФЗ «О ратификации Протокола о присоединении Российской Федерации к Марракешскому соглашению об учреждении Всемирной торговой организации от 15 апреля 1994 г.» никакого снижения цен на автомобили в России не принесло. Соответственно, при введении утилизационного сбора на автомобили, в качестве основной его функции предполагалась регулирующая, а не фискальная.

«Успех» утилизационного сбора предопределил дальнейшее насыщение Федерального закона «Об отходах производства и потребления» фискальными нормами. С 1 января 2015 г. предусмотрена ст. 24.5, в которой регламентирован экологический сбор. Законодатель сразу «предупреждает» в п. 1 ст. 24.5, что экологический сбор относится к неналоговым доходам федерального бюджета. Постановлением Правительства РФ от 8 октября 2015 г. № 1073 «О порядке взимания экологического сбора» введены соответствующие Правила. Кроме того, приняты Постановление Правительства РФ от 9 апреля 2016 г. № 284 «Об установлении ставок экологического сбора по каждой группе товаров, подлежащих утилизации после утраты ими потребительских свойств, уплачиваемого производителями, импортерами товаров, которые не обеспечивают самостоятельную утилизацию отходов от использования товаров», а также Распоряжение Правительства РФ от 28 декабря 2017 г. № 2970р «Об утверждении перечня товаров, упаковки товаров, подлежащих утилизации после утраты ими потребительских свойств», в соответствии с которыми, например, производитель автошин в общем случае должен уплатить 7109 руб. экологического сбора с каждой тонны продукции, что при условном весе автошины 10 кг (для легкового автомобиля) соответствует 71 руб./автошину. Соответственно, вне НК РФ введен очередной акциз, который, определенно, будет переложен на потребителей. Специалисты давно оценили экологический сбор, как налог[1108].

Здесь же следует упомянуть и плату с автомобилей массой более 12 тонн, которая рамочно урегулирована в ст. 31.1 Федерального закона от 8 ноября 2007 г. № 257ФЗ «Об автомобильных дорогах и о дорожной деятельности в Российской Федерации и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации» и конкретизирована в Постановлении Правительства РФ от 14 июня 2013 г. № 504 «О взимании платы в счет возмещения вреда, причиняемого автомобильным дорогам общего пользования федерального значения транспортными средствами, имеющими разрешенную максимальную массу свыше 12 тонн». Контроль за ее уплатой с 15 ноября 2015 г. осуществляется небезызвестной системой «Платон». С точки зрения С.Г. Пепеляева, данная плата является типичным налогом, взимаемым по старинной откупной системе[1109]. Против указанного мнения потенциально могут быть представлены возражения, сводящиеся, в частности, к возмездности данной платы. Данный довод в принципе справедлив, но, например, НДПИ, относительно налоговой природы которого практически не высказывается сомнений, очевидно, является возмездным: государство требует выплатить ему деньги, сумма которых однозначно увязана с объемом использованных природных ресурсов – добытых полезных ископаемых. В случае же рассматриваемой платы, государство требует уплатить ему деньги, сумма которых однозначно увязана с объемом использованных искусственно созданных ресурсов – пройденным автомобилем километражем федеральных дорог.

С точки зрения В.М. Сырых, общее благо выступает в двух формах: в виде окружающей природной среды, а также материальных и духовных благ, созданных обществом и государством как результат материализованного, овеществленного публичного интереса[1110]. В плане НДПИ очевидно, применим первый подход; относительно указанной платы с автомобилей (автодорог) – второй.

Тем не менее, в Постановлении КС РФ от 31 мая 2016 г. № 14П данная плата не была расценена, как налог. Суд отметил, что содержание автомобильных дорог общего пользования федерального значения как имущества, находящегося в публичной собственности и предназначенного в том числе для использования гражданами и их объединениями в связи с осуществлением ими предпринимательской и иной не запрещенной законом экономической деятельности, за счет средств, поступающих в федеральный бюджет в виде налогов, сборов и иных публично–правовых платежей, не исключает возможность возложения обязанности по дополнительному – по сравнению с иными пользователями – финансированию дорожной деятельности на субъектов, которые наиболее интенсивно эксплуатируют автомобильные дороги, получая непосредственную экономическую выгоду от их развития и вместе с тем существенно ускоряя износ дорожного полотна. Плату в счет возмещения вреда, причиняемого автомобильным дорогам общего пользования федерального значения большегрузными транспортными средствами, следует квалифицировать не в качестве налога или сбора, а как обязательный публичный индивидуально–возмездный платеж компенсационного фискального характера. К аналогичному выводу КС РФ пришел в Постановлении от 17 июля 1998 г.

[1105] Бизнес-омбудсмен Борис Титов предложит передать функцию взимания сбора за медианосители профильным ведомствам – ФТС или ФНС // URL: http://izvestia.ru/news/609035

[1106] Правовые основы природоресурсного налогообложения. / под. ред. С.Г. Пепеляева – М., 2017. – С. 133.

[1107] *Кондратьев Р.* Утилизационный сбор докатился до суда ВТО // URL: https://www.kommersant.ru/doc/2316386

[1108] *Зарипов В.М., Захарова Ю.С.* Правовые изъяны экологического сбора // Налоговед. – 2015. – № 4. – С. 14.

[1109] *Пепеляев С.Г.* Налоговые страсти // Налоговед. – 2015. – № 12. – С. 4, 5; *Пепеляев С.Г.* «Что может собственных Платонов» // Налоговед. – 2016. – № 1. – С. 4.

[1110] *Сырых В.М.* Материалистическая философия публичного права: монография. – М., 2016. – С. 143.

№ 22П, давая оценку правовой природе платежа, взимаемого с транспортных средств, осуществляющих перевозку тяжеловесных грузов, как имеющего неналоговый характер.

В настоящее время предусмотрен взнос туроператора в фонд персональной ответственности (ст. 11.6 Федерального закона от 24 ноября 1996 г. № 132ФЗ «Об основах туристской деятельности в Российской Федерации»). Размер ежегодного взноса туроператора в фонд персональной ответственности туроператора равен 1 % общей цены туристского продукта в сфере выездного туризма за предыдущий год. С точки зрения рассмотренных характеристик налогов, это – очередной вариант акциза вне НК РФ.

Актуален в вопрос правовой квалификации взносов на капитальный ремонт общего имущества в многоквартирном доме (ч. 1 ст. 169 ЖК РФ). В Постановлении КС РФ от 12 апреля 2016 г. № 10П разъяснено, что в системе действующего правового регулирования взносы на капитальный ремонт общего имущества в многоквартирных домах представляют собой в формально юридическом смысле обязательные платежи собственников помещений в таких домах, предусмотренные – в силу публичной значимости соответствующих отношений – ЖК РФ в целях финансового обеспечения организации и проведения капитального ремонта общего имущества в многоквартирных домах для поддержания их в состоянии, соответствующем санитарным и техническим требованиям. Тем самым обеспечивается фактически индивидуально возмездный характер данных взносов, в связи с чем их установление ЖК РФ само по себе не может рассматриваться как не согласующееся с предписанием ст. 57 Конституции РФ.

В итоге складывается впечатление, что и законодатель, и высшие судебные органы, легко преодолевают ст. 57 Конституции РФ, предусматривающей только два вида публичных платежей – налоги и сборы, просто вводя новые понятия («налоговый платеж», «неналоговый платеж», «обязательные целевые платежи публично–правового характера» и т.д.). Поскольку еще далеко не все возможности русского языка использованы, а массового сопротивления нововведениям не наблюдается, «творчество» органов власти, очевидно, продолжится: следует ожидать многочисленных «соплатежей», «взносов», «плат» «неналоговых сборов», «платежей в рамках государственно–частного партнерства» и т.д. без внесения каких–либо изменений в НК РФ. Как справедливо заметил А.Т. Шаукенов, язык во все времена был своеобразной ширмой, за которой пыталась скрыться власть[1111].

В связи с этим следует отметить, что в настоящее время в России идет активная разработка теории **парафискалитетов**. А.Н. Козырин, рассматривая налоговое право зарубежных стран, еще в 1993 году пришел к выводу, что с расширением социальных функций государства связано появление в налоговом законодательстве понятия «парафискалитета». Под парафискалитетом обычно понимают обязательные сборы, устанавливаемые в экономических или социальных интересах в пользу юридических лиц публичного или частного права, не являющихся центральными органами государственной власти и публичной администрации[1112]. А.Ю. Долгова полагает, что в контексте общеевропейской концепции института неналоговых платежей парафискальный сбор (парафискалитет) может быть определен как денежный вклад, односторонне налагаемый законом или подзаконным нормативным актом, уплачиваемый юридическому лицу, не являющемуся государственным или муниципальным органом, аккумулируемый вне государственного или муниципального бюджета; парафискалитет служит для финансирования государственных расходов. Если обобщить наиболее авторитетных отечественных специалистов в области финансов, то парафискалитет можно определить как публичный платеж, средства от уплаты которого идут на формирование финансовых ресурсов денежного фонда, принадлежащего юридическому лицу публичного права (негосударственному органу) в целях покрытия его расходов на реализацию публичных задач на основе закона или иного нормативного правового акта[1113].

Высказывается позиция, в соответствии с которой необходимость существования парафискальных сборов на современном этапе экономического развития не вызывает сомнений, так как в условиях растущего финансового оборота необходимы целевые публичные доходы, которыми не могут быть налоги. Налоги поступают в бюджетную систему и не могут быть целевыми[1114]. Предлагается определять парафискальный сбор, как публичный платеж, который поступает в негосударственный денежный фонд или денежный фонд государственного органа на основе закона или иного нормативного правового акта, и используется через этот фонд для реализации публичных задач. К числу парафискалитетов М.В. Карасева предлагает относить, например, страховые взносы банков, уплачиваемые в соответствии с Федеральным законом от 28 ноября 2003 г. № 177–ФЗ «О страховании вкладов физических лиц в банках» в фонд Агентства по страхованию вкладов; отчисления предприятий и организаций, эксплуатирующих особо радиационно опасные и ядерно опасные производства и объекты, взимаемые на основании Федерального закона от 1 декабря 2007 г. № 317–ФЗ «О Государственной корпорации по атомной энергии «Росатом»[1115]. Позицию об отнесении страховых взносов банков в фонд обязательного страхования вкладов к парафискальными платежам поддерживают, например, Г.А. Тосунян и А.Ю. Викулин[1116]. Исходя из позиции П.А. Попова, в качестве парафискалитетов следует рассматривать платежи и взносы лиц, занимающихся определенной профессиональной деятельностью (адвокаты, нотариусы, оценщики, страховщики и т.д.) осуществляемые в порядке самообложения в пользу выполняющих публичные задачи организаций саморегулирования[1117].

В особом мнении к Постановлению КС РФ от 22 ноября 2001 г. № 15П судья А.Л. Кононов квалифицировал оплату работ по обязательной сертификации продукции, как парафискалитет. Большинство специалистов солидарны во мнении о том, что признаки данного платежа, в некоторой степени отличающие его от налога (сбора) – парафискалитет поступает не в бюджет (внебюджетный фонд), а конкретному органу власти (организации, выполняющей публичные функции); в России все парафискалитеты урегулированы вне НК РФ, в том числе актами органов исполнительной власти.

Но, как представляется, для плательщика эти признаки никакого значения не имеют, за исключением только того, что в нарушение ст. 55 Конституции РФ его имущество обременяется не на основании федерального закона, а на основании актов органов исполнительной власти. По мнению В.М. Зарипова, парафискальный платеж по своей правовой природе – это особый вид налога или сбора. Экономическое основание его установления – необходимость финансирования конкретных публичных функций[1118]. Сходной позиции придерживается и Л.В. Ромащенко: зачисление платежа в бюджет государства (или иного публично–правового образования) при таком подходе не должно рассматриваться в качестве конститутивного признака налога или сбора, так как вторично в отношении цели платежа – цели финансирования деятельности государства, независимо от того, выполняется ли эта деятельность непосредственно государственными органами или опосредованно по поручению государства организациями, в пользу которых зачисляется платеж. Как следствие, парафискальные платежи в рамках данного подхода не могут быть признаны особым видом обязательных платежей, а по своей правовой природе должны признаваться налогами, либо сборами (пошлинами), зачисляемыми не в централизованные публичные фонды. О парафискальных платежах возможно говорить как о разновидности налогов и сборов (парафискальные налоги, парафискальные пошлины)[1119]. Исходя из позиции Л.В. Ромащенко и П.А. Попова, парафискальными платежами (парафискалитетами) в правовой доктрине

[1111] *Шаукенов А.Т.* Некоторые проблемы теории и философии налогового права. – Алматы, 2009. – С. 65.

[1112] *Козырин А.Н.* Налоговое право зарубежных стран: вопросы теории и практики – М., 1993. – С. 35.

[1113] *Долгова А.Ю.* Парафискальные сборы в России. – Воронеж, 2012. – С. 17, 22.

[1114] *Карасева (Сенцова) М.В.* Актуальные проблемы системы публичных платежей. // Налоговое право в решениях Конституционного Суда РФ 2012 г. – М., 2014. – С. 61.

[1115] *Карасева (Сенцова) М.В.* Парафискальные сборы: идентификационные признаки // Налоговое право в решениях Конституционного Суда РФ 2010 г. – М., 2012. – С. 172 – 175.

[1116] *Тосунян Г.А., Викулин А.Ю.* Комментарий к Федеральному закону «О страховании вкладов физических лиц в банках Российской Федерации» (постатейный). – М., 2004. // СПС Гарант, СПС КонсультантПлюс,

[1117] Налоговое право. Особенная часть: учебник для вузов / под ред. С.Г. Пепеляева. – М., 2017. – С. 655.

[1118] *Зарипов В.М.* Паранормальные явления в налоговом праве // Налоговое право в решениях Конституционного Суда РФ 2010 г. – М., 2012. – С. 181.

[1119] *Ромащенко Л.В.* Правовая природа парафискальных платежей: дисс... канд. юрид. наук. – М., 2013. – С. 11, 83.

принято называть платежи, которые взимаются на публично–правовых началах (принудительно, для финансового обеспечения публичных задач, безвозвратно), но поступают не в бюджеты или иные централизованные публичные фонды, а напрямую в пользу лиц (как правило, организаций), которых вверено выполнение определенных публичных задач. Это означает, что назначение парафискальных платежей то же, что у налогов или сборов: формирование источника дохода для покрытия расходов на выполнение публичных задач. Однако различаются способы финансирования этих расходов: собранные средства поступают напрямую лицам, выполняющим публичные задачи, не зачисляются в доходы бюджета и часто не учитываются в качестве бюджетных расходов[1120].

Данные позиции позволяют заключить, что разработка особой теории о парафискалитетах в ряде случаев может быть охарактеризована, как попытка с научной точки зрения обосновать уже свершившийся факт существования налогов и сборов, которые государство «стесняется» называть своими именами и принципиально не хочет устанавливать по надлежащей процедуре. Такой подход государства, как представляется, в настоящее время весьма удобен не только для него, но и для условно–близких к государству лиц и сообществ, которые (будучи иногда специально созданными), получив право на осуществление квазипубличных функций и соответствующее право на сбор парафискалитетов, одновременно не обременяются обязанностями по строгому и публичному учету поступлений от таких платежей, а также по обнародованию расходов, оплачиваемых от подобных поступлений. Поскольку государство не рассматривает парафискалитеты, как налоги или сборы, не получает их в бюджетную систему, соответствующие поступления обычно не отражаются в публичных бюджетах (внебюджетных фондах). Однако по сведениям, приводимым в литературе, во Франции и в Германии относительно недавно введены правила об отражении в бюджетах сведений о доходах от парафискальных платежей[1121]. Представляется, что такой подход мог бы существенно снизить соблазн введения новых парафискальных платежей.

Неудивительно то, что в настоящее время признается существования «параллельной налоговой системы», т.е. достаточно объемной и разветвленной системы налогов и сборов, урегулированных вне НК РФ (отдельными нормативными актами). Рядом специалистов осуществлена систематизация некодифицированных платежей, взимающихся в России, а также предложение по их инвентаризации и внесению в специальный реестр[1122]. Интересно и то, что в настоящее время Президентом РФ поддержана идея о создании и ведении Минфином России реестра некодифицированных неналоговых платежей[1123]. По заказу Торгово–промышленной палаты РФ было проведено исследование, в котором имеет место достаточно подробное описание «параллельной налоговой системы»[1124]. В частности, в данном исследовании приведены сведения о том, что количество платежей уже «перевалило» за 50 позиций, а поступления от них превышают 0,7 трлн. руб. Для сравнения: как уже отмечалось, за 2017 год консолидированный бюджет РФ и бюджеты ГВБФ в сумме составили 31,05 трлн. руб. Примечательно и то, что в особом мнении судьи Гаджиева Г.А. к Постановлению КС РФ от 31 мая 2016 г. № 14П утверждается, что само по себе наличие «параллельной налоговой системы» в виде публичных фискальных платежей и парафискалитетов не противоречит Конституции РФ.

Значим и тот факт, что в п. 58 Плана действий Правительства РФ, направленных на обеспечение стабильного социально–экономического развития Российской Федерации в 2016 году (утв. Правительством РФ 1 марта 2016 г.) было предусмотрено принятие в декабре 2016 г. федерального закона, закрепляющего в законодательстве Российской Федерации принципов установления и взимания неналоговых платежей субъектов предпринимательской деятельности. Пока такой федеральный закон, как известно, не принят.

Следует отметить, что в отношении правовой природы **таможенных пошлин** в современной литературе можно встретить ряд несовпадающих точек зрения. Анализ различных правовых позиций приведен, например, в работе О.Ю. Бакаевой[1125]. Обычно превалируют две точки зрения: таможенные пошлины рассматриваются либо как разновидность косвенного налога, либо как платеж, не являющийся налогом. Сторонники второй точки зрения, как правило, в обоснование своей позиции приводят следующие доводы: таможенные пошлины характеризуются не столько фискальной, сколько регулирующей функцией, поскольку призваны в первую очередь обеспечить экономическую безопасность страны; у таможенных пошлин отсутствует такой элемент, как налоговый период; у таможенных пошлин отсутствует признак индивидуальности, так как в соответствии со ст. 50 ТК ЕАЭС плательщиками таможенных пошлин, налогов являются декларант или иные лица, у которых возникла обязанность по уплате таможенных пошлин, налогов. Соответственно, декларант не является единственно возможным плательщиком.

Более того, в силу п. 1 ст. 55 ТК ЕАЭС обязанность по уплате таможенных пошлин, налогов исполняется плательщиком таможенных пошлин, налогов, лицами, которые в соответствии с настоящим Кодексом несут с плательщиком таможенных пошлин, налогов солидарную обязанность по уплате таможенных пошлин, налогов или, если это предусмотрено законодательством государств–членов, – субсидиарную обязанность по уплате таможенных пошлин, налогов.

Как следует из Определения КС РФ от 24 ноября 2016 г. № 2519О, данное регулирование образует правовую основу системы мер таможенного контроля, призванных гарантировать уплату обязанными лицами таможенных платежей, которая, как и институт таможенного контроля в целом, направлена на защиту не только фискального интереса государства, но и таких конституционных ценностей, как суверенитет и экономическая безопасность Российской Федерации, законные интересы отечественных производителей и потребителей.

В иных актах КС РФ (в т.ч. Постановление от 27 апреля 2001 г. № 7П, Определение от 20 ноября 2014 г. № 2738О) разъяснено, что предоставленное субъекту таможенных правоотношений правомочие доказывать свою невиновность корреспондирует его возможности принимать меры по обеспечению выполнения контрагентами имеющихся перед ним обязательств, с тем чтобы в свою очередь не утратить возможность для исполнения своих публично–правовых (таможенных) обязанностей, которое не должно обеспечиваться в меньшей степени, чем выполнение обязательств в имущественных отношениях: на нем лежит забота о выборе контрагента и обеспечении выполнения последним принятых обязательств любыми законными способами, он отвечает за неисполнение публичных обязанностей, связанных в том числе с действиями (бездействием) контрагентов. Это, однако, не исключает, что в дальнейшем имущественные права привлеченного к ответственности субъекта таможенных отношений могут быть восстановлены путем предъявления иска контрагенту, действия (бездействие) которого повлекли наложение взыскания.

Но, как было показано выше, превалирование регулирующей функции над фискальной, само по себе не позволяет отрицать наличие признаков налога у некоторого платежа, также как и отсутствие у такого платежа налогового периода. Кроме того, сам по себе ответ на вопрос, какая именно функция в большей степени проявляется в некотором публичном платеже – фискальная либо регулирующая, может являться достаточно непростым, в том числе по причине сложности оценки соотношения данных функций. Требование индивидуальности налога, предусмотренное в п. 1 ст. 8 НК РФ, как отмечалось выше, уже не так актуально в силу того, что п. 1 ст. 45 НК РФ предусматривает, что уплата налога может быть произведена за налогоплательщика иным лицом.

Следует также учесть, что в силу п. 1 ст. 46 ТК ЕАЭС к таможенным платежам относятся:

1) ввозная таможенная пошлина;

2) вывозная таможенная пошлина;

3) НДС, взимаемый при ввозе товаров на таможенную территорию Союза;

4) акцизы (акцизный налог или акцизный сбор), взимаемые при ввозе товаров на таможенную территорию Союза;

5) таможенные сборы.

[1120] Налоговое право. Особенная часть: учебник для вузов / под ред. С.Г. Пепеляева. – М., 2017. – С. 638.

[1121] Налоговое право. Особенная часть: учебник для вузов / под ред. С.Г. Пепеляева. – М., 2017. – С. 650.

[1122] *Зарипов В.М., Попов П.А., Ромащенко Л.В.* Концепция совершенствования правового регулирования некодифицированных налогов и сборов // Налоговед. – 2014. – № 9. – С. 63 – 65, № 10. – С. 67.

[1123] Президент РФ поддержал идею реестра неналоговых сборов. // URL: http://rg.ru/2015/12/29/nalogi-site.html

[1124] *Зарипов В.* Правовая природа платы с 12–тонников. // URL: https://zakon.ru/blog/2016/09/03/pravovaya_priroda_platy_s_12tonnikov, Аналитическая записка ТПП о состоянии и проблемах законотворчества за ноябрь–декабрь 2015 г. URL: http://www.tpprf-leasing.ru/workdir/files/File/TPPRF_analit_nov-dec_2015.pdf

[1125] *Бакаева О.Ю.* Таможенные фискальные доходы: правовое регулирование. / Под. ред. Н.И. Химичевой. – М., 2005. – С. 96 – 100.

Соответственно, декларант (иное обязанное лицо) могут быть обязаны уплатить не только таможенную пошлину, но и «таможенные» НДС и акциз, регулируемые НК РФ. При этом обосновать, что «таможенные» НДС и акциз имеют какую–либо особую правовую природу, затруднительно. На основании изложенного более обоснованной представляется точка зрения, в соответствии с которой таможенные пошлины являются налогами.

Нельзя не отметить, что таможенные пошлины косвенно приравнены к налогам, например, в п. 1 ст. 29 Федерального закона от 8 декабря 2003 г. № 164–ФЗ «Об основах государственного регулирования внешнеторговой деятельности»: в соответствии с законодательством о налогах и сборах не допускается устанавливать дифференцированные ставки налогов и сборов (за исключением ввозных таможенных пошлин) в зависимости от страны происхождения товаров. Следует также отметить, что таможенные пошлины и налоги объединены в единую группу в п. 1 ст. 96.6 БК РФ: к нефтегазовым доходам федерального бюджета относятся доходы федерального бюджета от уплаты: НДПИ в виде углеводородного сырья (нефть, газ горючий природный из всех видов месторождений углеводородного сырья, газовый конденсат из всех видов месторождений углеводородного сырья); вывозных таможенных пошлин на нефть сырую; вывозных таможенных пошлин на газ природный; вывозных таможенных пошлин на товары, выработанные из нефти.

Близость правовой природы налогов и таможенных пошлин также следует, например, из Послания Президента РФ Федеральному Собранию от 3 декабря 2015 г.: предлагается сформировать единый, целостный механизм администрирования налоговых, таможенных и других фискальных платежей.

По мнению К.С. Бельского, при внимательном взгляде на правовую природу таможенной пошлины обнаруживаются все основные признаки и черты налога: обязательность отдачи лицом части своего имущества в денежной форме государству; односторонний характер платежной обязанности; безвозмездность уплаты и безвозвратность платежа[1126]. О.Ю. Бакаева, анализируя таможенное законодательство, выделяет следующие элементы таможенного обложения: объект обложения таможенными пошлинами, налогами; база таможенного обложения; период таможенного обложения (не устанавливается); ставка таможенных платежей; порядок исчисления таможенных платежей; порядок и сроки уплаты таможенных платежей[1127]. Очевидно, что с такой точки зрения таможенная пошлина является именно налогом, причем разовым.

Кроме того, позицию относительно квалификации таможенной пошлины, как налога, высказывали еще русские финансисты (в том числе И.И. Янжул[1128], В.А. Лебедев[1129]). Известный английский исследователь С.Н. Паркинсон писал, что налогообложение старо, как мир, и его начальная форма возникла, когда какой–нибудь местный вождь перегораживал устье реки; место слияния двух рек или горный перевал и взимал плату за проход с купцов и путешественников. Налог подобного рода было всегда легче всего собирать. Он квалифицировался как добровольное пожертвование, таможенный сбор или вымогательство, в зависимости от точки зрения. При этом купцу не было смысла пытаться прорваться через заграждения, так как он всегда мог возместить свой убыток, прибавив к цене товара потерянную сумму и заставив таким образом раскошеливаться своего будущего покупателя. То же самое вынуждены были делать и купцы–конкуренты[1130].

С другой стороны, есть и иные подходы. Так, В.Н. Моисеев исходя из порядка уплаты таможенной пошлины, обусловливающего осуществление таможенными органами разрешительных действий, усматривает в таможенной пошлине возмездный характер и характеризует ее как сбор[1131]. В.М. Зарипов высказывает сходную позицию: все таможенные платежи, включая таможенную пошлину, а также «импортные» НДС и акциз, не относятся к сборам, поскольку их уплата является одним из условий выпуска товаров, то есть совершения юридически значимых действий[1132]. Некоторое подтверждение данной позиции можно видеть в Определении КС РФ от 8 февраля 2011 г. № 191ОО. По мнению Суда, таможенные платежи (и, соответственно, таможенные пошлины в их числе) соответствуют правовым позициям КС РФ, высказанным в отношении сборов.

Пример другой позиции: по мнению Н.Н. Злобина ни импортные, ни экспортные пошлины не относятся по своей юридической природе к налогам или к сборам, поскольку выполняют в первую очередь не фискальную, а специфическую функцию защиты российского рынка. Что же касается фискальной функции таможенных пошлин, то ей отводится второстепенная роль[1133]. Данный подход представляется заслуживающим внимания, однако, например, за 2017 год консолидированный бюджет РФ и бюджеты ГВБФ в сумме составили 31,05 трлн. руб. При этом, поступления от таможенных пошлин дали 1,97 трлн. руб., от страховых взносов в ГВБФ – 6,78 трлн. руб., от НДФЛ – 3,52 трлн. руб., от налога на прибыль организаций – 3,29 трлн. руб.[1134]. Указанные сведения позволяют усомниться в доминировании регулирующей функции над фискальной в отечественных таможенных пошлинах.

Дифференцированный подход предлагает А.А. Косов: вывозные таможенные пошлины устанавливаются в основном на сырьевые товары, а также продукцию нефтехимии и удобрения. Они выполняют, главным образом, фискальные функции, используются в качестве инструмента для изъятия природной ренты и ограничения экспорта сырья. Ввозным же таможенным пошлинам отводится в качестве доминирующей регулятивная функция: они служат инструментом торговой политики государства, позволяют повышать цену товаров в целях изменения структуры производства и потребления в стране–импортере, защиты экономики от неблагоприятного воздействия иностранной конкуренции[1135].

Исходя из первоначальной редакции ст. 13 НК РФ, планировалось урегулировать таможенную пошлину в НК РФ, как разновидность федерального налога (сбора). Однако, с 1 января 2005 г. законодатель отказался от этого подхода, оставив в НК РФ нормы о «таможенных» НДС и акцизе. Кроме того, с 17 августа 1999 г. по 1 января 2004 г. действовала ст. 87.1 НК РФ «Налоговые проверки, проводимые таможенными органами», в соответствии с которой таможенные органы проводили камеральные и выездные проверки в отношении налогов, подлежащих уплате в связи с перемещением товаров через таможенную границу Российской Федерации. Некоторое время (до 1 января 2007 г.) действовала норма п. 1 ст. 53 НК РФ: в случаях, указанных в НК РФ, ставки федеральных налогов и размеры сборов могут устанавливаться Правительством РФ в порядке и пределах, определенных НК РФ. До введения ТК ТС, в силу п. 2 ст. 3 Закона РФ от 21 мая 1993 г. № 50031 «О таможенном тарифе» ставки ввозных таможенных пошлин определялись Правительством РФ. В соответствии с п. 2 Постановления Верховного Совета РФ от 21 мая 1993 г. № 50051 «О введении в действие Закона Российской Федерации «О таможенном тарифе» предельные ставки ввозных таможенных пошлин Российской Федерации, применяемые к товарам, происходящим из стран, в торговле с которыми Россией применяется режим наиболее благоприятствуемой нации, установлены в размере 100 % от таможенной стоимости товара. Соответственно, в Определении КС РФ от 5 ноября 1999 г. № 193О разъяснено, что конкретные ставки

[1126] *Бельский К.С.* Основы налогового права (Цикл материалов по теории налогового права из пяти частей) // Гражданин и право. – 2006. – №№ 1, 4, 6, 8, 10. // СПС Гарант.

[1127] *Бакаева О.Ю.* К вопросу о системе элементов таможенного обложения и их правовой регламентации. // Таможенное дело. – 2016. – № 2. – С. 13 – 16.

[1128] *Янжул И.И.* Основные начала финансовой науки: учение о государственных доходах. Золотые страницы финансового права России. Т. 3. – М., 2002. – С. 405.

[1129] *Лебедев В.А.* Финансовое право. Золотые страницы финансового права России. Т. 2 – М., 2000. – С. 269.

[1130] *Паркинсон С.* Закон и доход. – М., 1992.

[1131] *Моисеев В.Н.* Таможенная пошлина в системе обязательных платежей // Вестник ФАС Западно–Сибирского округа. – 2005. – № 5.

[1132] *Зарипов В.М.* Сборы бывают разные // Налоговед. – 2014. – № 7. – С. 23.

[1133] *Злобин Н.Н.* Понятия «налог», «сбор» и «пошлина». Позиция доктрины и подход законодателя. // Фискальные сборы: правовые признаки и порядок регулирования. – С. 84.

[1134] URL: http://minfin.ru/ru/statistics/conbud/index.php; http://www.roskazna.ru/ispolnenie-byudzhetov/konsolidirovannyj-byudzhet/

[1135] Налоговое право. Особенная часть: учебник для вузов / под ред. С.Г. Пепеляева. – М., 2017. – С. 563.

таможенных пошлин по тем или иным группам ввозимых товаров в Таможенном тарифе – своде таможенных ставок, утвержденном Постановлением Правительства РФ, – определены именно в пределах ставок, установленных законодателем, причем их размеры значительно ниже предельных. В Определении КС РФ от 15 декабря 2000 г. № 294О, в свою очередь, указано, что полномочия Правительства РФ в сфере установления ставок ввозных и вывозных таможенных пошлин определяются федеральным законом. Применительно к различным видам таможенных пошлин закон может устанавливать как размеры ставок, так и критерии, условия, согласно которым они определяются, делегируя соответствующие полномочия Правительству РФ.

Нет ничего удивительного в том, что ставки таможенных пошлин в нашей стране, как и в иных государствах, регулировались актом исполнительного (а не законодательного) органа власти. П.М. Годме отмечает, что исходя из старого принципа, который в свое время называли «законом висячего замка», правительство может путем повышения таможенных пошлин закрывать границы для отдельных товаров, защищая национальную экономику. Быстрота, которую требуют иногда такие меры, несовместима с законодательной процедурой[1136]. Иногда органы исполнительной власти могут регулировать ставки и иных «классических» налогов. В частности, в силу ст. 462, подп. 2 п. 4 ст. 463 Налогового кодекса Республики Казахстан[1137] ставки акцизов на определенные виды подакцизных товаров устанавливаются Правительством Республики Казахстан.

Возможно, современный подход законодателя относительно места таможенной пошлины в системе обязательных платежей объясняется, в частности, вступлением России в ВТО. По сведениям, приводимым Е.В. Кудряшовой, перечень косвенных налогов для целей ВТО исключает один из «классических» косвенных налогов – таможенную пошлину, которая в рамках ВТО рассматривается исключительно как инструмент торговой политики[1138]. И.А. Майбуров также относит таможенную пошлину к группе косвенных налогов[1139]. Можно привести примеры современных учебных пособий по налоговому праву, в которых предусмотрены разделы, посвященные внешнеэкономическим налогам (в т.ч. таможенной пошлине, «таможенным» НДС, акцизам)[1140].

Изложенные соображения позволяют упомянуть еще одну практическую классификацию налогов: можно условно выделить «таможенные» налоги (взимаемые в связи с перемещением товаров через таможенную границу РФ и упомянутые в п. 1 ст. 46 ТК ЕАЭС), а также «внутренние» налоги (все остальные).

В юридической литературе могут иметь место и интегральные позиции. Так, Л.И. Якобсон рассматривает в качестве налогов и таможенные пошлины, и взносы в ГВБФ[1141]. В.В. Стрельников полагает, что сегодня среди неналоговых доходов четко выделяются обязательные платежи, близкие к налогам и сборам и не носящие характера наказания (таможенная пошлина, лицензионные сборы, страховые взносы в ГВБФ, плата за негативное воздействие на окружающую среду, страховые взносы в фонд страхования банковских вкладов)[1142]. С точки зрения С.В. Запольского, дробление института госдоходов на налоги, неналоговые поступления, таможенные сборы и регалии отражает скорее экономическую, нежели правовую неоднородность этого финансового феномена[1143].

Несмотря на различные теоретические подходы, не исключено, что мы просто имеем дело с формированием отечественной правовой традиции, в рамках которой налоги принципиально разграничиваются законодателем как с таможенными пошлинами, так и со взносами на социальное страхование. Такое разграничение происходит в определенной степени искусственно, в соответствии с некоторыми политическими задачами, или интересами конкретных органов исполнительной власти (высших должностных лиц). В этом плане показательны сведения, приведенные Д. Брюммерхоффом: таможенные пошлины в ФРГ считаются налогами, а взносы на социальное страхование – нет. В США – все наоборот. Несмотря на то, что нормативное определение налога в ФРГ является однозначным, постоянно предпринимаются попытки иначе обозначить государственные доходы, которые имеют признаки налога. Основой для этого может быть то, что для налогов устанавливаются определенные (конституционно–правовые) компетенции относительно законодательства и суверенитета получения дохода. Но это может выглядеть привлекательным также с политической точки зрения, показывать существование возможно меньшего налогового бремени[1144]. Д.В. Винницкий приводит сведения о том, что во Франции взносы на социальное страхование в настоящее время рассматриваются, как форма налогообложения[1145]. Весьма интересна и информация, приведенная Р. Буссе: в Болгарии принят Налогово–страховой процессуальный кодекс, в соответствии с арт. 14 которого обязанными лицами признаются физические или юридические лица, которые являются носителями обязанностей по налогам и (социальным) страховым взносам или обязаны удерживать и перечислять налоги и (социальные) страховые взносы[1146]. Примечательны и сведения, приведенные в составляемом PwC ежегодном докладе «Paying taxes», в т.ч. за 2018 год[1147]: анализируемые по различным экономикам (странам) налоги разбиты на 3 группы: *profit taxes* (налоги на прибыль), *labour taxes* (налоги на рабочую силу), *other taxes* (прочие налоги).

Интегральные отечественные термины «фискальная нагрузка» и «совокупный размер обязательных платежей» применены, например, в Постановлении КС РФ от 31 мая 2016 г. № 14П. В данном судебном акте признается, что особенность фискальной нагрузки на собственников (владельцев) большегрузных транспортных средств состоит в том, что помимо платы в счет возмещения вреда, причиняемого автомобильным дорогам общего пользования федерального значения, они обязаны уплачивать транспортный налог (гл. 28 НК РФ), а также – фактически (в качестве покупателей товара) – такой косвенный налог, как акциз на бензин и дизельное топливо (ст. 181 и 187 НК РФ). Совокупный размер обязательных платежей, которые возложены на собственников (владельцев) большегрузных транспортных средств в порядке исполнения ими обязанностей плательщика перед бюджетом, связанных с необходимостью обеспечения такой публичной функции, как дорожная деятельность, не должен быть чрезмерно обременительным.

В итоге, с учетом сложившегося законодательства и практики его применения, рассматривая некий платеж, соответствующий нормативному или судебному определению налога, но урегулированный законодателем не в НК РФ, а в ином нормативном акте, необходимо учесть следующее. Сама по себе такая квалификация данного платежа, как налога, вовсе не означает, что он не подлежит уплате. Ссылки на п. 7 ст. 1 и на п. 5 ст. 3 НК РФ будут бесполезны, в связи с тем, что НК РФ не облагает каким–либо особым статусом, придающим ему большую юридическую силу по отношению к иным федеральным законам. Кроме того, подобная квалификация не порождает возможности субсидиарного применения норм НК РФ к правоотношениям по его уплате (взысканию, применению ответственности и т.д.). Законодатель, обозначив в НК РФ ряд платежей, как налоги (страховые взносы), и урегулировав их в части второй

[1136] *Годме П.М.* Финансовое право. – М., 1978. – С. 364.

[1137] URL: http://kgd.gov.kz/ru/content/nalogovyy-kodeks-rk

[1138] *Кудряшова Е.В.* Правовые аспекты косвенного налогообложения: теория и практика. – М, 2006. – С. 65.

[1139] *Майбуров И.А.* Теория и история налогообложения – М., 2007. – С. 222.

[1140] Налоговое право: учебник / под. ред. Е.Ю. Грачевой, О.В. Болтиновой. – М., 2012. – С. 294 – 336; Налоговое право. Особенная часть: учебник для вузов / под ред. С.Г. Пепеляева. – М., 2017. – С. 561 – 608.

[1141] *Якобсон Л.И.* Экономика общественного сектора: основа теории государственных финансов. – М.: 1995. – С. 103.

[1142] Бюджетное и налоговое правовое регулирование: единство и дифференциация. / под ред. М.В. Карасевой. – М., 2012. – С. 56.

[1143] *Запольский С.В.* Теория финансового права: научные очерки – М., 2010. – С. 46.

[1144] *Брюммерхофф Д.* Теория государственных финансов – Владикавказ, 2001. – С. 183 – 184.

[1145] *Винницкий Д.В.* Фискальный сбор: понятие и проблемы отграничения от смежных институтов // Фискальные сборы: правовые признаки и порядок регулирования. – С. 41.

[1146] *Буссе Р.* Термин «налогоплательщик» на межнациональном уровне // Финансовый вестник. – 2011. – № 10. –С. 75, 76.

[1147] URL: https://www.pwc.com/gx/en/services/tax/publications/paying-taxes-2018.html

НК РФ, по отношению именно к ним предусмотрел нормы первой части НК РФ, касающиеся порядка уплаты и взыскания (ст. 45 – 48 НК РФ), контроля (гл. 14 НК РФ), ответственности (гл. 15 и 16 НК РФ) и т.д.

Указанный подход в определенной степени подтверждается в Постановлении Президиума ВАС РФ от 30 марта 2010 г. № 16772/09: порядок принудительного взыскания налогов и сборов, установленный в НК РФ, относится только к тем налогам и сборам, которые указаны в НК РФ в качестве таковых. Однако, есть примеры и иной позиции: в Постановлении Президиума ВАС РФ от 20 июня 2013 г. № 17786/12 в рамках антимонопольного спора, разъяснено, что банк, перечисляя в бюджетную систему сбор за продление срока действия разрешения на хранение и ношение спортивного и охотничьего оружия (т.е. сбор, не указанный в НК РФ), не имеет права взимать с плательщика комиссионное вознаграждение банку. Мотивируя Постановление, Суд сослался в т.ч. на п. 2 ст. 8 и п. 2, 5 ст. 60 НК РФ. По мнению Суда, упомянутый сбор отвечает признакам налогового сбора, определенным в ст. 8 НК РФ, в связи с чем его уплата не должна влечь для плательщика дополнительных расходов в виде платы банку за обслуживание (комиссии).

Еще одним из важнейших следствий разграничения налогов (как, впрочем, и сборов) на урегулированные в НК РФ и урегулированные в иных нормативных актах является общее решение вопроса о возможности привлечения к уголовной ответственности за налоговые преступления. В п. 2 Постановления Пленума ВС РФ от 28 декабря 2006 г. № 64 «О практике применения судами уголовного законодательства об ответственности за налоговые преступления» разъяснено, что ст. 198 – 199.2 УК РФ предусматривают уголовную ответственность в отношении налогов и сборов, уплата которых предусмотрена статьями 13, 14, 15 и 18 НК РФ и соответствующими главами части второй НК РФ. При этом следует иметь в виду, что в соответствии с п. 7 ст. 12 НК РФ устанавливаются специальные налоговые режимы, которые могут предусматривать федеральные налоги, не указанные в ст. 13 НК РФ.

Однако, квалификация платежа, как налога, означает необходимость учета законодателем и правоприменителями правовых позиций КС РФ, относящихся к налогам. Данный подход можно проследить в Определениях КС РФ от 10 июля 2003 г. № 291О, от 22 января 2004 г. № 8О.

Соответственно, если платеж может быть квалифицирован, как налог, то, по меньшей мере, должны соблюдаться:

– правило об обязательной официальной публикации всех нормативных актов, регламентирующих правоотношения по его уплате и связанные с ними правоотношения;

– запреты немедленного вступления в силу и обратной силы нормативных актов при ухудшении положения плательщика.

Прочие требования, в том числе требование об указании оснований и предельного размера обременения в федеральном законе, как показывает практика, соблюдаются далеко не всегда. В тех платежах, которые урегулированы вне НК РФ, обычным является только указание в федеральном законе на сам факт существования платежа – его практически полная регламентация зачастую производится в актах органов исполнительной власти. В качестве примера можно привести платежи за загрязнение окружающей природной среды, проанализированные в Постановлении КС РФ от 5 марта 2013 г. № 5П.

Указанные обстоятельства предполагают возможность дальнейшей классификации налогов, урегулированных вне НК РФ: на урегулированные преимущественно в федеральных законах (в т.ч. не в полной мере кодифицированные «зарплатные» страховые взносы в ГВБФ); частично урегулированные в федеральных законах и частично – в актах федеральных органов исполнительной власти (например – утилизационный сбор на автомобили); а также урегулированные преимущественно в актах федеральных органов исполнительной власти («авторские» отчисления, сборы за загрязнение окружающей природной среды и др.). Рассмотрение налогов с этой позиции позволяет заключить, что федеральный законодатель делегирует свои полномочия по установлению и регламентации налогов только федеральным органам исполнительной власти, региональные (местные) органы исполнительной власти такими правами не наделяются. Соответственно, и налоги, существующие благодаря делегированной правотворческой деятельности федеральных органов исполнительной власти, являются федеральными с точки зрения п. 1 ст. 12 НК РФ.

Таким образом, на практике существенных ограничений при введении (регулировании) публичных платежей у современного федерального российского законодателя (у федеральных органов исполнительной власти) не имеется. Остается труднодостижимым идеалом соблюдение правовых позиций, сформулированных в ряде актов КС РФ (в т.ч. Постановления от 25 марта 2008 г. № 6П, от 14 июля 2011 г. № 16П, от 1 марта 2012 г. № 5П): однородные по своей юридической природе отношения должны регулироваться одинаковым образом.

Существующая ситуация, как представляется, вполне может быть оценена, как свидетельствующая о девальвации правовых позиций КС РФ об установлении и регламентации налогов только законом. На этом фоне вполне возможен вопрос: насколько рассматриваемые правовые позиции КС РФ вообще представляют ценность для современного российского общества? Согласно опросам «Левада–центра»[1148] в 2013 году, доля россиян, считавших, что стране необходима Государственная Дума, составляла 39 %, а полагающих, что жизнь страны может быть с тем же успехом организована Указами Президента, была равна 43 %.

Соответственно, вопрос о том, кто именно устанавливает и регламентирует налоги, непринципиален для большинства наших граждан. С точки зрения рядового обывателя вполне обоснованно поинтересоваться: ну хорошо, пусть это будет федеральный закон, а не постановление Правительства РФ или приказ некоторого федерального министерства. Тогда в этом федеральном законе будет предложено меньше платить? Скорее всего, нет. Государственная Дума сможет отклонить президентский (правительственный) законопроект о введении нового платежа только по той причине, что сочтет уже существующее обременение налогоплательщиков достаточным? Тоже маловероятно. С этой точки зрения примечательна позиция С.М. Шахрая: очень многие россияне едва ли считают прописанные в Конституции ценности «своими»[1149].

Возможно, относительно спокойное отношение граждан к тому, что налоги в России вводятся ненадлежащими нормативными правовыми актами (по существу – с нарушением процедуры), связано как с тем, что основное налоговое бремя формально возложено на бизнес, а также с обстоятельством, жестко подмеченным А. Аузаном: мы прекрасно решаем задачи, связанные с креативной деятельностью, с разовыми и блистательными прорывами в чем–либо; но мы абсолютно непригодны к тиражированию результата из–за пресловутого пренебрежения стандартами и технологиями[1150]. Соответственно, нарушение процедур (в т.ч. и в праве) в России зачастую не расценивается, как что–то нетерпимое, если при этом достигается сходный итоговый результат (в данном контексте – обременение налогом (сбором)). Впрочем, и явные нарушения в федеральной законодательной процедуре (а именно – внесение принципиальных изменений в налоговый законопроект на этапе второго чтения), с точки зрения КС РФ, сами по себе не являются основанием для признания принятого закона неконституционным (Определение от 11 октября 2016 г. № 2152О).

Кроме пренебрежения к процедурам, в качестве еще одного корня рассматриваемого явления (установления публичных платежей органами исполнительной власти), можно назвать то, что, по всей видимости, что сейчас законодательная (представительная) власть на практике в России не является существенным «противовесом» к исполнительной власти и не рассматривается большинством граждан в качестве такого «противовеса». Формальная выборность законодательной (представительной) власти, с точки зрения многих отечественных налогоплательщиков, не придает ей принципиальных свойств в сфере регулирования налоговых правоотношений. Весьма интересно мнение А. Шайо: говоря же о принципах правового государства, следует признать, что хорошо это или плохо, по право всегда служит истэблишменту и сохранению *status quo*[1151]. По факту, некоторые налоги устанавливаются и регламентируются федеральными органами исполнительной власти, что либо не запрещается, либо же прямо санкционируется федеральной законодательной властью.

2.6. ОПРЕДЕЛЕНИЕ И ПРИЗНАКИ СБОРА

[1148] URL: https://www.levada.ru/2013/11/26/obshhestvennoe-mnenie-o-deyatelnosti-gosdumy-i-deputatah/

[1149] *Шахрай С.М.* Неизвестная конституция. – М., 2013. – С. 25.

[1150] *Аузан А.* Блоху мы подкуем, но танцевать она не будет. // URL: http://www.kommersant.ru/doc/1771664

[1151] *Шайо А.* Универсальные права, миссионеры, обращенные и «местные дикари» // Конституционное право: восточноевропейское обозрение. – 1997. – № 2.

Под **сбором** понимается обязательный взнос, взимаемый с организаций и физических лиц, уплата которого является одним из условий совершения в отношении плательщиков сборов государственными органами, органами местного самоуправления, иными уполномоченными органами и должностными лицами юридически значимых действий, включая предоставление определенных прав или выдачу разрешений (лицензий), либо уплата которого обусловлена осуществлением в пределах территории, на которой введен сбор, отдельных видов предпринимательской деятельности – п. 2 ст. 8 НК РФ.

При этом, дополнение «…либо уплата которого обусловлена осуществлением в пределах территории, на которой введен сбор, отдельных видов предпринимательской деятельности» было введено с 1 января 2015 г. Федеральным законом от 29 ноября 2014 г. № 382ФЗ, для того, чтобы оправдать возможность установления в НК РФ торгового сбора (гл. 33 НК РФ), в действительности являющегося налогом. По этому поводу А. Бланкенагель заметил, что поскольку суть института сбора заключается в возмездности, а обязанное к уплате торгового сбора лицо не получает в обмен никаких государственных услуг или благ, законодателю не оставалось ничего другого, как изменить общее определение сбора в ст. 8 НК РФ. При этом из нее был устранен элемент возмездности, который является классической характерной чертой сбора (пошлины)[1152]. Как полагает С.Г. Пепеляев, политически мотивированное установление в 2014 г. торгового сбора потребовало от законодателей камуфляжного изменения ст. 8 НК РФ о правовом понятии сбора[1153]. Справедливо и замечание В.Ю. Чарковского о том, что в результате указанных нововведений в часть первую НК РФ нарушена стройность до тех пор стабильной конструкции «налог vs сбор»[1154].

Следует добавить, что в ст. 57 Конституции РФ прямо указано два вида публичных платежей – налоги и сборы. Это обстоятельство, как представляется, означает, что эти два вида платежей имеют принципиальные, значимые на конституционном уровне, различия; а нивелировать их на уровне федеральных законов невозможно. Соответственно, есть основания полагать, что рассматриваемое дополнение п. 2 ст. 8 НК РФ не дало возможности устанавливать безвозмездные сборы (тем более, что прямо из него это не следует). С этой точки зрения примечателен подход В.М. Баранова: сам по себе факт закрепления термина нормативно не делает выражаемое им явление юридическим[1155].

Что именно представляют собой юридически значимые действия, в НК РФ не определяется. Кроме того, в правовых актах и в литературе можно встретить и иные термины, очевидно, соотносящиеся с термином «юридически значимые действия». Например, в Постановлении КС РФ от 18 июля 2008 г. № 10П отмечено, что публичные услуги оказываются физическим или юридическим лицам, по общему правилу, на основе добровольного обращения этих лиц в целях получения необходимых им благ, обладание которыми зависит от соответствующей деятельности государственных органов, представляющих публичную власть (регистрация прав, сертификация товаров или услуг, аккредитация и пр.). Применительно к частному случаю уплаты государственной пошлины в Определении КС РФ от 29 мая 2014 г. № 1068О разъяснено, что таким юридически значимым действием является рассмотрение жалобы заявителя судом апелляционной инстанции.

По мнению Г.Г. Ячменева, критерием отнесения тех или иных публичных услуг к юридическим или фактическим действиям является наличие правового результата их осуществления. В отличие от юридических фактические действия, совершаемые в рамках оказания публичных услуг, сами по себе не приводят к наступлению правовых последствий. Однако они могут быть достигнуты с использованием результатов таких действий[1156]. Ю.А. Крохина полагает, что под юридически значимыми действиями следует понимать разновидность юридических фактов[1157].

Понятие пошлины в НК РФ не определяется. По всей видимости, это связано с тем, что в ст. 57 Конституции России указано только два вида публичных платежей – налоги и сборы. Но в российской науке налогового права понятия сбора и пошлины иногда разграничиваются: **сборы** уплачиваются при предоставлении плательщикам определенных **прав** (выдаче разрешений и лицензий), а **пошлины** – при совершении в отношении плательщиков **юридически значимых действий** в «чистом» виде, то есть не связанных с предоставлением прав. В особом мнении судьи Гаджиева Г.А. к Постановлению КС РФ от 23 мая 2013 г. № 11П разъяснено, что госпошлина взимается за реально совершаемое юридическое действие публичной власти, а сбор (точнее – взнос) делается за потенциальную возможность пользоваться определенными благами.

Но поскольку предоставление права (выдачу разрешения, лицензии) в широком смысле можно рассмотреть и как вариант юридически значимого действия, не исключено объединение сборов и пошлин в одном термине «сбор», как это и сделано в п. 2 ст. 8 НК РФ. Кроме того, в гл. 25.3 НК РФ «Государственная пошлина» урегулированы платежи за предоставление лицензии (подп. 94 п. 1 ст. 333.33 НК РФ), вследствие чего принципиальной разницы между сборами и пошлинами в современном законодательстве нет.

При этом сбор, как правило, уплачивается в целях совершения исключительно тех юридически значимых действий, которые в силу законодательства могут выполняться только соответствующими государственными органами (органами местного самоуправления, должностными лицами), т.е. имеют публичную и монопольную природу. Даже нотариальный тариф, взимаемый на основании ст. 22 – 23 Основ законодательства Российской Федерации о нотариате (утв. Верховным Советом РФ 11 февраля 1993 г. № 44621) за совершение нотариальных действий, нотариусом, занимающимся частной практикой, государственной пошлиной (сбором) не является, хотя и равен ей по размеру.

Нельзя не отметить, что институт государственного нотариата в настоящее время практически исчез. Но, как разъяснено в Постановлении КС РФ от 19 мая 1998 г. № 15П, Конституция РФ не запрещает государству передавать отдельные полномочия исполнительных органов власти негосударственным организациям, участвующим в выполнении функций публичной власти. Примечательно и то, что в ст. 22 Основ законодательства Российской Федерации о нотариате, специально указано, что отношения, связанные с оплатой нотариальных действий и других услуг, оказываемых при осуществлении нотариальной деятельности, не являются предметом регулирования антимонопольного законодательства.

Следует учитывать, что таможенная пошлина, вообще говоря, не входит в объем нормативного определения сбора (несмотря на то, что именуется «пошлиной»). Среди платежей, непосредственно упомянутых в ст. 13 – 15 НК РФ, сборы установлены на федеральном уровне: сборы за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов; государственная пошлина. На местном уровне, исходя из ст. 15 НК РФ, в ряде регионов России (в городах федерального значения Москве, Санкт–Петербурге и Севастополе) может быть установлен местный торговый сбор, но, как уже отмечалось, в действительности он является налогом.

Соответственно, урегулированная в НК РФ государственная пошлина является разновидностью сбора, как его определяет ст. 8 НК РФ. В соответствии с п. 1 ст. 333.16 НК РФ государственная пошлина – сбор, взимаемый с лиц, указанных в ст. 333.17 НК РФ, при их обращении в государственные органы, органы местного самоуправления, иные органы и (или) к должностным лицам, которые уполномочены в соответствии с законодательными актами Российской Федерации, законодательными актами субъектов РФ и нормативными правовыми актами органов местного самоуправления, за совершением в отношении этих лиц юридически значимых действий, предусмотренных гл. 25.3 НК РФ, за исключением действий, совершаемых консульскими учреждениями Российской Федерации. В целях гл. 25.3 НК РФ выдача документов (их дубликатов) приравнивается к юридически значимым действиям.

Таким образом, термин «юридически значимые действия» специально определен (расширен) для целей государственной пошлины и включает действия, никаких правовых последствий не порождающие (выдача документов или их дубликатов).

[1152] *Бланкенагель А.* К вопросу о конституционности торгового сбора. // Налоговед. – 2015. – № 8. – С. 15.

[1153] *Пепеляев С.Г.* Предисловие к сборнику. // Налоговое право в решениях Конституционного Суда РФ 2014 г. – М., 2016. – С. 5.

[1154] *Чарковский В.Ю.* Торговый сбор. Или налог? Вопрос, непраздный для бухгалтера. // Налоговед. – 2016. – № 1. – С. 64.

[1155] Теория государства и права: учебник. / под ред. В.К. Бабаева. М., 2001. – С.505.

[1156] *Артемов Н.М., Ячменев Г.Г.* Правовое регулирование неналоговых доходов бюджетов: Учебное пособие. – М., 2008. – С. 69.

[1157] *Крохина Ю.А.* Юридическая сущность налога в системе фискальных платежей Российской Федерации. // Фискальные сборы: правовые признаки и порядок регулирования. – С. 94.

С.Г. Пепеляев дает **научное** определение: сборы и пошлины – денежные повинности, взимаемые в индивидуальном порядке в связи с услугой публично–правового характера[1158]. Развернутое определение сбора звучит следующим образом: сбор – принудительный платеж, внесение которого является условием доступа к праву, получения права или возможности реализовать право, порождающий встречное обязательство государственного органа перед плательщиком и сопоставимый с объемом и характером этого обязательства[1159].

С точки зрения Д.В. Винницкого, сбор – это установленное законно сформированным представительным органом власти обязательное взимание в денежной форме, обусловленное совершением публичным образованием или уполномоченными им организациями либо должностными лицами в пользу плательщика определенных действий, имеющих юридическое значение и основанное на принципах равенства и соразмерности[1160].

Л. Остерло и Т. Джобс приводят определения пошлины (аналог пошлины в российской науке) и взноса (аналог сбора в российской науке), которые были даны Федеральным конституционным судом ФРГ: пошлинами являются публично–правовые платежи, которые по причине индивидуально оказываемых публичных действий налагаются на плательщика на основе правовой нормы или иной властной меры и которые предусмотрены для того, чтобы полностью или частично покрыть связанные с этими действиями расходы. В отличие от пошлины, которая взимается за реально совершаемое действие государственного органа, взнос делается за потенциальную возможность пользоваться благами, предоставляемыми государственным органом. То есть в данном случае реального пользования может и не быть. Взносы – это платежи, взимаемые для полного или частичного покрытия расходов публичного учреждения с тех, кому потенциально предоставляются этим учреждением особые преимущества[1161]. Сходное определение предлагает Р. Буссе: под сборами в Германии подразумевают платежи за обладание правом пользования общественно–публичными услугами по принципу группового покрытия расходов, под пошлинами – платежи за конкретное пользование общественно–публичными услугами по принципу индивидуального покрытия расходов[1162]. Исходя из позиции П.А. Попова, возможно выделять следующие виды пошлин в современном отечественном законодательстве: актовые пошлины (взимаемые в связи с обращением в различные органы власти за совершением юридически значимых и иных действий, в т.ч. государственная пошлина, урегулированная в НК РФ); а также иные платежи, имеющие признаки пошлин (обычно не направленные на встречные действия органов власти, в т.ч. плата за возмещение вреда, причиненного автомобильным дорогам тяжеловесными транспортными средствами)[1163].

Можно выделить следующие **основные признаки сбора**.

Сбор, как правило, уплачивается авансом, по воле лица, желающего, чтобы в его отношении уполномоченным органом (должностным лицом) были совершены юридически значимые действия. Соответственно, как таковой обязанности по уплате сбора (являющейся следствием некоторого юридического факта) в общем случае не имеется, хотя есть обязательность его уплаты, как одно из условий получения желаемых юридически значимых действий. Как указано в Постановлении КС РФ от 17 июля 1998 г. № 22П, возникновение обязанности по уплате неналогового платежа основано на несвойственной налоговому платежу свободе выбора. Что именно КС РФ подразумевает под налоговым (неналоговым) платежом в данном контексте и в соответствующем историческом периоде, следует из иных актов данного Суда. Если в Постановлении КС РФ от 11 ноября 1997 г. № 16П дано определение налогового платежа (по сути – налога), то в Определении от 10 декабря 2002 г. № 284О Суд отождествил неналоговые платежи со сборами.

Следует учитывать, что из всех возможных вариантов юридически значимых действий, которые монопольно могут совершаться органами власти, сборами облагается только некоторая их часть. Без уплаты сбора «облагаемые» юридически значимые действия, как правило, не совершаются уполномоченным органом. Но могут иметь место и исключения. Так, уплата государственной пошлины может быть отсрочена (рассрочена), при том, что само юридически значимое действие будет совершено (например – суд рассмотрит иск). В соответствии с подп. 4 п. 1 ст. 63 НК РФ органами, в компетенцию которых входит принятие решений об изменении сроков уплаты государственной пошлины, являются органы (должностные лица), уполномоченные в соответствии с гл. 25.3 НК РФ «Государственная пошлина» совершать юридически значимые действия, за которые подлежит уплате государственная пошлина. В п. 15 Постановления Пленума ВАС РФ от 11 июля 2014 г. № 46 «О применении законодательства о государственной пошлине при рассмотрении дел в арбитражных судах» разъяснено, что по общему правилу, если после истечения срока, на который предоставлена отсрочка или рассрочка по уплате государственной пошлины, дело не рассмотрено, суд выносит определение о взыскании с истца, заявителя неуплаченной им государственной пошлины, подлежащее в силу ст. 187 АПК РФ немедленному исполнению.

Из нормативного определения в п. 2 ст. 8 НК РФ следует, что уплата сбора может и не являться единственным условием совершения в отношении плательщика юридически значимых действий. Так, для обращения в суд с иском (заявлением) необходимо не только уплатить государственную пошлину, но и подать исковое заявление с соответствующим приложениями, а также выполнить прочие условия, установленные процессуальными кодексами. М.Ю. Орлов отмечает, что уплата сбора не влечет безусловной обязанности уполномоченного лица совершить юридически значимые действия (необходимо наличие прочих условий)[1164].

Возмездность. При уплате сбора (и выполнении прочих условий) плательщик получает юридически обязательное встречное предоставление – совершение в его отношении юридически значимых действий (предоставление определенных прав, выдачу разрешений (лицензий)). Если налоги лично безвозмездны (общественно возмездны), то сборы лично возмездны. В то же время возмездность сборов не означает их эквивалентности и не переводит отношения по уплате сборов из разряда публично–правовых в разряд частноправовых. В Постановлении КС РФ от 28 февраля 2006 г. № 2П постулируется, что сборы, как и налоги, являются конституционно допустимым платежом публичного характера, уплачиваемым в бюджет в силу обязанности, установленной законом, а не договором. Исходя из Постановления КС РФ от 23 мая 2013 г. № 11П, сбор, в отличие от налога, обладает свойством индивидуальной возмездности.

В частности, суд обязан рассмотреть имущественный спор между истцом и ответчиком при условии уплаты соответствующей суммы государственной пошлины, исчисляемой в зависимости от цены иска, вне зависимости от сложности спора и предполагаемых временных и прочих затрат. При этом существенная часть современных налоговых споров в арбитражных судах – споры о признании ненормативных правовых актов налоговых органов недействительными; о признании решений и действий (бездействия) должностных лиц налоговых органов незаконными, оплачиваются заявителями фиксированным размером государственной пошлины: для физических лиц – 300 руб., для организаций – 3000 руб. (подп. 3 п. 1 ст. 333.21 НК РФ). Соответственно, заявление о признании недействительным решения, принятого налоговым органом по результатам проверки, в котором налогоплательщику доначислено 100 млн. руб. налогов (пеней, санкций), должно оплачиваться той же суммой государственной пошлины, что и решение, в котором доначислено 10 руб. Следует отметить, что такое правовое регулирование критикуется в юридической литературе. Так, А.Г. Першутов полагает, что, по сути, требование налогоплательщика носит имущественный характер, законодателю следовало бы для требований, которые подлежат денежной оценке, установить правило, согласно которому госпошлина должна уплачиваться в размере, предусмотренном для искового заявления имущественного характера, подлежащего оценке[1165]. Соответственно, по спорам данной категории государственная пошлина «сдерживающим фактором» для обращения в суд не является, хотя такое значение могут иметь иные судебные расходы (на представителя,

---

[1158] Налоговое право: учебник для вузов / Под. ред. С.Г. Пепеляева. – М., 2015. – С. 39.

[1159] *Пепеляев С.Г.* Налоги: реформы и практика. – М., 2005. – С. 26.

[1160] *Винницкий Д.В.* Налоговое право: учебник для бакалавров. – М., 2013. – С. 42.

[1161] *Остерло Л., Джобс Т.* Конституционные принципы налогов и сборов в ФРГ // Налоговое право в решениях Конституционного Суда РФ 2003 г. – М., 2004. – С. 79.

[1162] *Буссе Р.* Парафискальные платежи в Германии // Налоговое право в решениях Конституционного Суда РФ 2010 г. – М., 2012. – С. 186.

[1163] Налоговое право. Особенная часть: учебник для вузов / под ред. С.Г. Пепеляева. – М., 2017. – С. 626 – 632.

[1164] *Орлов М.Ю.* Десять лекций о налоговом праве России: учебн. пособие. – М., 2009. – С. 25.

[1165] *Першутов А.Г.* Развитие досудебной процедуры разрешения налоговых споров // Налоговые споры: опыт России и других стран: По материалам III Междунар. научно–практ. конф. 13–14 ноября 2009 г. – С. 87.

на производство экспертизы или оценки и т.д.). В Постановлении Президиума ВАС РФ от 15 октября 2013 г. № 16416/11 отмечается, что институт возмещения судебных расходов не должен являться необоснованным препятствием для обращения в суд с целью защиты прав, но в то же время выполняет роль одного из средств предотвращения сутяжничества.

По сведениям, приведенным Р. Польссоном, в шведской правовой системе важным является разграничение между такими платежами как налоги, с одной стороны, и сборы, с другой. Под сборами понимаются принудительные выплаты, которые обусловлены специальной целью и характеризующиеся тем, что плательщик или третье лицо получает определенное встречное предоставление, например, некоторое преимущество в связи с уплатой сбора. Напротив, налог обычно определяют как принудительную выплату, не имеющую особого (адресного) предназначения. Сумма налога поступает в государственную казну, однако налогоплательщик не приобретает в связи с этим какого–либо права на встречное предоставление. Деление обязательных платежей на налоги и сборы имеет существенное значение при определении порядка установления норм, которые регулируют их взимание[1166].

Как справедливо отмечает Н.М. Казанцев, правомерный обмен не тождествен эквивалентному[1167]. Что касается гражданских правоотношений, то, как это следует из п. 3 ст. 423 ГК РФ, договор предполагается возмездным, если из закона, иных правовых актов, содержания или существа договора не вытекает иное. В Постановлении Президиума ВАС РФ от 17 июня 2014 г. № 3290/14 отмечается (в гражданско–правовом плане), что эквивалентность предоставленного исполнения презюмируется, обратное подлежит доказыванию заинтересованным лицом.

Очевидно, что определить «стоимость» соответствующих юридически значимых действий в денежном выражении зачастую затруднительно, либо вообще невозможно. Неэквивалентность сбора встречным юридически значимым действиям означает, что степень данной неэквивалентности может быть оценена лишь приблизительно. В Постановлении КС РФ от 28 февраля 2006 г. № 2П разъяснено, что обязательные индивидуально–возмездные фискальные платежи, внесение которых является одним из условий совершения государственными органами определенных действий в отношении плательщиков (в том числе предоставление определенных прав и выдача разрешений) предназначены для возмещения соответствующих расходов и дополнительных затрат публичной власти. Исходя из Постановления КС РФ от 23 мая 2013 г. № 11П, государственная пошлина, взимаемая за совершение уполномоченным органом или должностным лицом соответствующих юридически значимых действий, является специфической разновидностью публично–финансовых платежей, размер которых не обязательно должен быть эквивалентен понесенным в связи с совершением этих действий затратам и определяется федеральным законодателем на основе принципов справедливости и соразмерности исходя из цели обеспечения публичного порядка в конкретной сфере общественных отношений и характера прав, реализация которых связывается с необходимостью уплаты государственной пошлины.

Исходя из ч. 1 ст. 8 Федерального закона от 27 июля 2010 г. № 210ФЗ «Об организации предоставления государственных и муниципальных услуг» государственные и муниципальные услуги в общем случае предоставляются заявителям на бесплатной основе. Соответственно, для существенного количества юридически значимых действий, которые должны выполнять государственные органы, уплаты государственной пошлины не предусмотрено (о чем иногда специально указывается в нормативных актах). Так, вообще не оплачиваются государственной пошлиной: заявление о пересмотре вступившего в законную силу судебного акта по новым или вновь открывшимся обстоятельствам – гл. 37 АПК РФ (поскольку для заявлений такого типа пошлина в гл. 25.3 НК РФ не предусмотрена); заявление об оспаривании решения административного органа о привлечении к административной ответственности – ч. 4 ст. 208 АПК РФ; заявление об оспаривании постановлений должностных лиц службы судебных приставов, их действий (бездействия) – ч. 2 ст. 329 АПК РФ. Суды, в силу п. 2 ст. 333.20, п. 2 ст. 333.22, п. 3 ст. 333.23 НК РФ, могут индивидуальным актом вообще освободить заинтересованное лицо от уплаты государственной пошлины, либо уменьшить ее размер, а также отсрочить (рассрочить) ее уплату.

Кроме того, с течением времени некоторые юридически значимые действия могут перемещаться законодателем из разряда безвозмездных в разряд «оплачиваемых», может изменяться размер платы. Так, до 1 января 2005 года принятие арбитражным судом мер по обеспечению иска (ст. 92 АПК РФ) не оплачивалось государственной пошлиной в силу отсутствия соответствующей нормы в Законе РФ от 9 декабря 1991 г. № 20051 «О государственной пошлине». В настоящее время в ст. 333.21 НК РФ предусмотрена уплата государственной пошлины при подаче заявления об обеспечении иска в размере 3000 руб. (подп. 9 п. 1). В Определении КС РФ от 24 января 2008 г. № 46ОО отмечается, что определение видов юридически значимых действий, за совершение которых взимается государственная пошлина, и установление ее размера относится к компетенции федерального законодателя.

Может иметь место и иной подход (в т.ч. через толкование правоприменителя). До 1 января 2013 г. действовал подп. 13 п. 1 ст. 333.21 НК РФ, в соответствии с которым оплачивалась государственной пошлиной выдача копий любых документов из арбитражного дела (4 руб. за одну страницу документа, но не менее 40 руб.). В АПК РФ подобной обязанности судов (по выдаче копий документов из дела) прямо не предусмотрено. Соответственно, арбитражные суды по заявлениям лиц, участвующих в деле, изготавливали копии документов фактически на основании НК РФ. С 1 января 2013 г. данное нормативное положение утратило силу, вследствие чего возник вопрос: выдают ли теперь арбитражные суды копии документов без уплаты государственной пошлины (при том, что они могут быть запрошены многократно)? В Информационном письме Президиума ВАС РФ от 12 марта 2013 г. № 155 «О порядке выдачи копий документов» разъяснено, что АПК РФ не предусматривает обязанности суда изготавливать копии содержащихся в материалах дела документов, за исключением копий принимаемых в виде отдельного документа судебных актов и протоколов судебных заседаний, и выдавать их лицам, участвующим в деле. При этом лица, участвующие в деле, вправе знакомиться с материалами дела, самостоятельно делать выписки из них и снимать копии (ч. 1 ст. 41 АПК РФ).

Другой пример – в силу разъяснений ВАС РФ, ходатайство о приостановлении исполнения решения государственного органа, органа местного самоуправления, иного органа, должностного лица (ч. 3 ст. 199 АПК РФ) государственной пошлиной не облагается (п. 29 Постановления Пленума ВАС РФ от 11 июля 2014 г. № 46). При этом ранее ВАС РФ не обозначал принципиальных различий между приостановлением исполнения ненормативных актов и прочими обеспечительными мерами (в т.ч. п. 76 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. № 57, п. 4 Информационного письма Президиума ВАС РФ от 20 февраля 2006 г. № 105, п. 1 Информационного письма Президиума ВАС РФ от 13 августа 2004 г. № 83, Постановление Президиума ВАС РФ от 10 июля 2012 г. № 6791/11), вследствие чего истребование арбитражными судами государственной пошлины при заявлении заинтересованным лицом ходатайства по ч. 3 ст. 199 АПК РФ было обычной практикой.

Особо следует отметить, что в общем случае сбор уплачивается именно в целях получения юридически значимых действий, **то есть за процедуру, а не за положительный для плательщика результат**. Например, истец, оплачивающий государственную пошлину за рассмотрение его иска судом, совершает одно из обязательных действий для начала судопроизводства, а вовсе не оплачивает положительное для него судебное решение. Также и заявитель, претендующий на предоставление ему лицензии и оплативший государственную пошлину, «оплачивает» процедуру ее выдачи, но не саму желаемую лицензию. В Постановлении КС РФ от 23 мая 2013 г. № 11П разъяснено, что НК РФ не предполагает возврата уплаченной государственной пошлины в случае отказа в предоставлении лицензии на розничную продажу алкогольной продукции.

Тем, не менее, сам по себе факт уплаты сбора не означает, что его возврат вообще невозможен – НК РФ для этого предусматривает специальные нормы и условия. В п. 8 Постановления Пленума ВАС РФ от 11 июля 2014 г. № 47 «О некоторых вопросах практики применения арбитражными судами Федерального закона «О государственном регулировании производства и оборота этилового спирта, алкогольной и спиртосодержащей продукции и об ограничении потребления (распития) алкогольной продукции» разъяснено, что в случае, если организация, обратившаяся с заявлением о выдаче лицензии, отозвала свое заявление до момента принятия лицензирующим органом соответствующего решения, судами при рассмотрении вопроса о наличии оснований для возврата уплаченной государственной пошлины не могут быть приняты во внимание доводы о несовершении в отношении организации юридически значимого действия, поскольку согласно подп. 4 п. 1 ст. 333.40 НК РФ уплаченная государственная пошлина подлежит возврату в случае отказа лица, уплатившего государственную пошлину, от совершения юридически значимого действия до обращения в уполномоченный орган (к должностному лицу).

[1166] *Польссон Р.* Шведское налоговое право. – Екб., 2006. – С. 15.

[1167] *Казанцев Н.М.* Деньги как знак прав, ценность и метод. // Тезисы основных докладов Международной научно–практической конференции «Денежное обращение и право» 26 апреля 2013 г. – С. 18.

Впрочем, в зарубежных правовых порядках обосновывается и иной подход к вопросу возврата подобных публичных платежей. Так, например, А. Бланкенагель, критикуя Постановление КС РФ от 23 мая 2013 г. № 11П, приводит сведения о том, что в немецком административном праве существуют два вида разрешений на ведение экономической деятельности: собственно разрешение и лицензия. Они выполняют специфические и различающиеся функции. Разрешение направлено на превентивную проверку ходатайствующего субъекта с точки зрения выполнения им установленных законом требований, которые, в свою очередь, должны обеспечивать безопасность экономической деятельности. Проверяется, например, надежность и квалификация субъекта, безопасность его деятельности для потребителей и т.п. Рынок этой экономической деятельности свободен и всем доступен. Сбор взимается за рассмотрение ходатайства и служит эквивалентом административных расходов, которые возникают независимо от содержания конкретного решения госоргана – предоставления разрешения или отказа. Поэтому возврат сбора не предусмотрен. У лицензии две функции. Во–первых, она обеспечивает, так же как и разрешение, превентивную проверку безопасности. Во–вторых, открывает компании доступ к регулируемому государством, то есть несвободному рынку. Соответственно, хозяйствующий субъект, который ведет деятельность на урегулированном рынке в отсутствие свободного доступа конкурентов, может благодаря лицензии получить значительные доходы. За предоставление такой возможности государство требует свою долю доходов в виде однократных или регулярных лицензионных платежей. Если в выдаче лицензии отказано, возможность получения доходов не реализуется, а значит, доли государства быть не может. Следовательно, при однократной уплате пошлины та ее часть, которая является «долей государства в доходах», должна подлежать возврату[1168].

Регулирующая публичная цель сбора. При возложении на налогоплательщика обязанности по уплате налога обычно преследуется основная публично значимая цель – финансовое обеспечение деятельности публично–правовых образований (фискальная цель), что следует из положения, предусмотренного п. 1 ст. 8 НК РФ. Нормативное определение сбора, данное в п. 2 ст. 8 НК РФ, прямо не регламентирует публичную цель его установления. Поскольку сбор уплачивается плательщиком в целях совершения в его отношении юридически значимых действий, такая цель уплаты сбора очевидна только для плательщика.

Вопрос относительно публичной цели, которую преследует государство, устанавливая сбор и, соответственно, переводя некоторые юридически значимые действия в разряд «оплачиваемых», является дискуссионным. В современной литературе и в судебных актах зачастую высказывается мнение, что сборы вводятся государством в целях покрытия (без прибыли) издержек органов, совершающих юридически значимые действия. Такой подход в некоторой степени подтверждается Определением КС РФ от 10 декабря 2002 г. № 283О, в котором сборы рассмотрены, как обязательные индивидуально–возмездные платежи, внесение которых является одним из условий совершения государственными органами определенных действий в отношении плательщиков (в том числе предоставление определенных прав или выдача разрешений) и которые предназначены для возмещения соответствующих расходов и дополнительных затрат публичной власти. Другой пример: в Определении КС РФ от 14 мая 2002 г. № 94О разъяснено, что платежи, взимаемые за обязательный государственный технический осмотр, предназначены для возмещения расходов публичной власти на проведение работ по проверке в установленные сроки технического состояния транспортных средств, в том числе с использованием средств технического диагностирования, и, следовательно, должны быть соразмерны указанным расходам.

Однако данный подход обоснованно критикуется рядом ученых. Так, М.В. Карасева отмечает, что вредность такой правовой позиции заключается в том, что законодатель может, например, изменить размеры государственной пошлины, уплачиваемой при обращении в суд. Сейчас пошлина определяется от цены иска. А можно ее размер определять в зависимости от количества судебных заседаний, т.е. от фактических затрат суда[1169]. В этом плане можно отметить, что и для истца (заявителя) и для ответчика, как правило, важен результат – судебный акт, вынесенный по итогам справедливого публичного судебного разбирательства в разумный срок независимым и беспристрастным судом (ст. 2 АПК РФ), а не количество судебных заседаний. Кроме того, по искам неимущественного характера (в том числе – о признании недействительными ненормативных актов налоговых органов) размер государственной пошлины является фиксированным.

Выясняя публичную цель установления сборов, следует признать, что сборы могут вводиться в качестве своеобразного «барьера доступности» для получения плательщиком юридически значимых действий. Например, условие об уплате государственной пошлины при обращении с исками (заявлениями) в судебные органы препятствует массовому сутяжничеству, которое, очевидно, парализовало бы их работу. По мнению С.Г. Пепеляева, пошлина является фискальным барьером доступности основных прав. Такой барьер следует рассматривать как один их видов ограничения этих прав[1170]. В.В. Томаров обоснованно заключил, что для того, чтобы предоставить гражданам и их объединениям право, закрепленное в Конституции РФ, его нужно сначала ограничить[1171]. С точки зрения А. Бланкенагеля, в Германии сбор – это компенсация за предоставленное благо. Поэтому было бы несправедливым финансировать предоставление блага конкретному лицу (группе) из общих (налоговых) доходов бюджета. У сборов есть еще одна функция – управление общественным поведением[1172]. В Постановлении Президиума ВАС РФ от 15 октября 2013 г. № 16416/11 разъяснено, что институт возмещения судебных расходов не должен являться необоснованным препятствием для обращения в суд с целью защиты прав, но в то же время выполняет роль одного из средств предотвращения сутяжничества.

Иными словами, сборы, как и налоги, могут иметь косвенную регулирующую функцию, т.е. делать определенные виды юридически значимых действий, осуществляемых уполномоченными органами, более или менее привлекательными для плательщиков. Очевидно и то, что «барьеры доступности» могут быть введены государством и другими способами (например – путем повышения требований к лицу, желающему получить некоторое право).

Примечательно то, что в п. 8.2 Порядка проведения анализа состояния конкуренции на товарном рынке (утв. Приказом ФАС России от 28 апреля 2010 г. № 220) условия лицензирования отдельных видов деятельности прямо названы, как разновидность административных ограничений, вводимых органами государственной власти и местного самоуправления и иными органами и организациями, наделенными правами данных органов (не противоречащие антимонопольному законодательству), а также как барьеры входа на товарный рынок.

Но в некоторых случаях в сборах явно прослеживается фискальная цель и весьма непростым является вопрос о том, какая именно цель превалирует в конкретном случае – фискальная, либо регулирующая. Так, в соответствии с подп. 94 п. 1 ст. 333.33 НК РФ предоставление лицензии на производство, хранение и поставки произведенного этилового спирта (в том числе денатурированного) оплачивается государственной пошлиной в сумме 9,5 млн. руб. То, что правовое регулирование производства и оборота этилового спирта, алкогольной и спиртосодержащей продукции преследует фискальные цели, прямо указано в Определении КС РФ от 24 февраля 2011 г. № 199ОО. В Постановлении КС РФ от 23 мая 2013 г. № 11П дополнительно разъяснено, что одним из условий осуществления в отношении соискателя лицензии на розничную продажу алкогольной продукции лицензионных действий является уплата государственной пошлины, размер которой, как следует из взаимосвязанных положений подп. 94 и 92 п. 1 ст. 333.33 НК РФ, значительно превосходит общий размер государственной пошлины, взимаемой за предоставление лицензии (40 000 руб. и 6000 руб. соответственно). Установление повышенного размера государственной пошлины за предоставление лицензии на розничную продажу алкогольной продукции по своему предназначению направлено не только на пополнение бюджета или на компенсацию затрат публичного субъекта на лицензирование соответствующей деятельности, но и на регулирование этой деятельности путем создания фискального барьера для выхода на рынок розничной продажи алкогольной продукции.

[1168] *Бланкенагель А.* О двух постановлениях Конституционного Суда РФ. // Налоговед. – 2015. – № 2. – С. 17.

[1169] *Карасева М.В.* Некоторые определения Конституционного Суда РФ 2007 года: доктринальные просчеты и импульсы к научному осмыслению // Налоговое право в решениях Конституционного Суда РФ 2007 г. – М., 2009. – С. 10.

[1170] *Пепеляев С.Г.* Бремя фискальных платежей // ЭЖ–Юрист. – 2003. – № 37.

[1171] *Томаров В.В.* Местные налоги: правовое регулирование. – М., 2002. – С. 129.

[1172] *Бланкенагель А.* Только законодатель вправе вводить ограничения // Налоговед. – 2013. – № 7. – С. 47.

С тем, что лицензионные сборы на право осуществления деятельности на алкогольном рынке (вместо которых в настоящее время взимается государственная пошлина), были установлены с фискальной целью, солидарен, например, Г.Г. Ячменев[1173].

Фискальная функция сбора в некоторой степени следует и из Постановления КС РФ от 18 июля 2008 г. № 10П. Суд указал, что расходы государственной власти на осуществление ее конституционных функций покрываются в первую очередь за счет такой необходимой составной части бюджета, как налоги и сборы, которые, как неоднократно указывал КС РФ, являются условием существования государства и представляют собой форму отчуждения собственности в целях обеспечения расходов публичной власти, а также за счет внебюджетных средств, имеющих публично–целевое назначение, к каковым относится плата за оказание публичных услуг физическим или юридическим лицам. Следует отметить, что в данном постановлении судом практически отождествляются налоги и сборы (в частности, указана их единая публичная цель – обеспечение расходов публичной власти), что не может не вызывать определенных сомнений.

Более предпочтительным представляется такой подход: фискальная функция у сбора присутствует, но она в общем случае не может являться основной. Установление сбора и его размер должны быть обусловлены его косвенной **регулирующей функцией**. Указанный довод можно обосновать, например, мнением П. Кирххофа, с точки зрения которого принцип правового государства отвергает коммерциализацию государственного управления и ограничивает расходы, связанные с оказанием услуг государством в ответ на платежеспособный спрос[1174]. Исходя из позиции судьи А.Л. Кононова, выраженной в особом мнении к Постановлению КС РФ от 11 ноября 1997 г. № 16П, «самофинансирование» органов государственного управления через сборы является не чем иным, как коммерциализацией их деятельности, что противоречит принципам правового социального государства, потребности которого должны покрываться за счет общего налогового бремени через единый государственный бюджет. Еще пример: в Постановлении КС РФ от 14 мая 2009 г. № 8П разъяснено, что целью установления экологических платежей (ранее признанных сборами в Определении КС РФ от 10 декабря 2002 г. № 284О), как одного из способов экономико–правового регулирования охраны окружающей среды, направленного на обеспечение конституционного права каждого на благоприятную окружающую среду, является не столько фискальный интерес государства в наполнении казны, сколько сохранение природы и обеспечение экологической безопасности.

Соответственно, если в конкретном сборе имеет место явное превалирование фискальной функции над регулирующей, то такой сбор свидетельствует именно о коммерциализации государственного управления, представляет собой ответ государства на платежеспособный спрос лиц, заинтересованных в услугах (правах, юридически значимых действиях), монопольно предоставляемых государством. Заслуживает внимания и точка зрения В.М. Зарипова, который полагает, что сборы, установленные в значительном размере и призванные не только покрыть административные расходы, но и в существенной части получить от плательщика средства безвозмездно, могут быть обозначены, как «налогосборы», а соответствующее явление – фискализацией сборов[1175]. Русский финансист И.М. Кулишер отмечал, что в правительственных учреждениях возможно превышение доходов над расходами, взимание за услугу более, чем это соответствует связанным с ней расходам, прикрепление к пошлине налога, превращение пошлины в налог. Таковы многочисленные сборы с переходящих имуществ – крепостные (при продаже недвижимостей), биржевые (со сделок на процентные бумаги), квитанционные, вексельные и чековые сборы, сборы с договоров аренды и найма и т.д. Все они, в сущности, налоги. Доля налога значительно превышает содержащуюся в них их пошлину. Мало того, есть среди них и такие регистрационные сборы (в особенности, во Франции), – где не платеж установлен ради покрытия расходов по регистрации сделки, а регистрация сделки ради платежа. Регистрация многих актов вовсе не нужна или, точнее, нужна не плательщику, а казне, чтобы плательщик не улизнул из фискальных сетей. Это фиктивные пошлины, пошлины, симулирующие особый интерес тех или других групп населения, на самом деле не существующий в природе[1176].

Интересны и сведения, приведенные А. Бланкенагелем относительно практики Федерального конституционного суда ФРГ: принято различать два типа особых фискальных сборов, для каждого из которых существуют различные предпосылки конституционной допустимости: сборы, цель которых – получение доходов, и сборы, цель которых – управление общественным поведением.

Для первого типа сборов Конституционный суд ФРГ установил ряд особых условий:

– законодатель должен преследовать иную цель, т.е. получение доходов не должно быть главной его целью;

– сбором должна облагаться гомогенная группа, отличающаяся особыми совместными интересами; должна существовать заинтересованность этой группы в материальной цели; группа должна нести совместную ответственность; полученные доходы должны быть направлены на удовлетворение интересов облагаемой сбором группы;

– особый фискальный сбор должен быть предусмотрен в бюджете в виде самостоятельной статьи или в приложении к бюджету.

Второй тип особых фискальных сборов отличается от первого тем, что в нем отсутствуют предпосылки конституционной допустимости «совместная ответственность группы» и «употребление в пользу группы», в то же время возрастает значение легитимности преследуемой цели и она должна быть четко обозначена[1177].

Соответственно, как и было показано ранее, исходя из политических соображений, государство может и не повышать налоги и не вводить новые, а все возрастающую потребность в денежных средствах покрывать платежами, взимаемыми за «платные» монопольные государственные услуги, и постоянно расширять их перечень, а также увеличивать ставки платежей.

Кроме того, примечателен и тот факт, что с целью пополнения казны государственные (муниципальные) органы власти могут специально создавать коммерческие организации, исполняющие квазипубличные функции (например – по предоставлению информации заинтересованным лицам). Пример такой ситуации рассмотрен в Постановлении Президиума ВАС РФ от 19 января 2010 г. № 11390/09. Суд отметил, что выполнение работ по составлению и ведению списков плательщиков земельного налога и арендной платы за землю является контрольной функцией органа власти, которая не может быть передана хозяйствующему субъекту. Ведение электронной карты состояния земель на территории города Сочи, подготовка и выдача справок, содержащих земельно–кадастровую информацию, не могут осуществляться муниципальным унитарным предприятием.

Обязательность. Обязанность по уплате сбора, как и обязанность по уплате налога, обеспечена государственным принуждением. Неуплаченный добровольно сбор может быть взыскан принудительно путем обращения взыскания на имущество плательщика. При этом, если возникновение обязанности по уплате налога – результат уже осуществленной экономической деятельности налогоплательщика, то сбор обычно уплачивается добровольно, как одно из условий для совершения в отношении плательщика юридически значимых действий (т.е. авансом, в отношении будущей деятельности).

Этот критерий (возникновение обязанности по уплате налога вследствие (т.е. после) появления в деятельности плательщика объекта налога) позволяет четко охарактеризовать торговый сбор (гл. 33 НК РФ), именно как налог, а не как сбор. В соответствии с п. 1 ст. 412 НК РФ объектом обложения торговым сбором признается использование объекта движимого или недвижимого имущества для осуществления плательщиком сбора вида предпринимательской деятельности, в отношении которого установлен сбор, хотя бы один раз в течение квартала. Соответственно, добавка в п. 2 ст. 8 НК РФ «…либо уплата которого обусловлена осуществлением в пределах территории, на которой введен сбор, отдельных видов предпринимательской деятельности» фактически призвана на законодательном уровне нивелировать различия между сборами и налогами, для упрощенного введения новых налогов под видом сборов.

Обязанность по уплате сбора, как правило, должна быть исполнена самостоятельно, до совершения юридически значимых действий уполномоченным органом. При соблюдении прочих условий плательщик может требовать совершения юридически значимых действий с обязанного сделать это органа власти (должностного лица). Соответственно, обязательность сбора скорее сводится к тому, что он является обязательным (но не единственным) условием для совершения в отношении плательщика юридически значимых действий.

[1173] *Ячменев Г.Г.* Об экономическом основании госпошлины за выдачу лицензий на производство и оборот алкогольной продукции // Налоговед. – 2015. – № 12. – С. 27.

[1174] Государственное право Германии. – Т. 2. – М., 1994. – С. 149.

[1175] *Зарипов В.М.* Сборы бывают разные // Налоговед. – 2014. – № 7. – С. 23, 24.

[1176] *Кулишер И.М.* Очерки финансовой науки. Вып. 1. – Петроград, 1919. – С. 55, 56.

[1177] *Бланкенагель А.* Решения Конституционного Суда Российской Федерации по налогам: итоги десятилетия. // Налоговое право в решениях Конституционного Суда РФ 2012 г. – М., 2014. – С. 28, 29.

Если же по какой–либо причине (например – вследствие использования плательщиком отсрочки) сбор подлежит уплате уже после совершения юридически значимых действий (после фактического использования права), то он может быть взыскан принудительно, как и налог.

Как уже отмечалось, нередко в сборах, в отличие от налогов, обосновывают некоторую свободу выбора (лицо, желающее получить от уполномоченного органа юридически значимые действия, само определяет необходимость в них, в том числе учитывая обязательность уплаты сбора, как одно из условий совершения этих действий). Так, например, А.А. Пилипенко полагает, что вступление в отношение, связанное с уплатой сбора, носит для лица добровольный характер, поскольку добровольным является само обращение к государству по поводу оказания с его стороны определенной услуги[1178]. Кроме того, в Постановлении КС РФ от 17 июля 1998 г. № 22П рассматривалась плата за провоз тяжеловесных грузов по автомобильным дорогам общего пользования. Суд отметил, что данная плата в отличие от налоговых платежей не отвечает признаку индивидуальной безвозмездности, поскольку именно ее плательщики получают возможность использовать федеральные автомобильные дороги для решения своих хозяйственных и иных задач на определяемых ими согласованных условиях и соразмерно произведенной оплате. Таким образом, возникновение обязанности уплаты указанного платежа основано на не свойственной налоговому платежу свободе выбора, в данном случае – выбора способа транспортировки груза.

Однако «свобода выбора» применительно к сборам – очень условная категория. Сходным образом можно обосновать и свободу выбора в налогах: лицо, информированное о правовых последствиях определенной деятельности, само определяет необходимость ее осуществления, в том числе учитывая обязательность уплаты налогов по ее итогам. Соответственно, лицо может «добровольно» не осуществлять облагаемую деятельность, не получать доход, не владеть облагаемым имуществом и, соответственно, не платить налоги. В особом мнении к указанному Постановлению КС РФ от 17 июля 1998 г. № 22П судья А.Л. Кононов заключил, что рассматриваемый платеж имеет обязательный или непременный характер, поскольку он является нормативно установленным способом изъятия денежных средств. Обязательность его в том, что при неуплате владелец транспортного средства не получает соответствующего разрешения на перевозку груза.

В Определении КС РФ от 14 декабря 2004 г. № 451О суд сделал вывод о том, что с учетом особенностей транспортного налога его налоговая база определяется в соответствии с критериями, позволяющими, в частности, оценить уровень воздействия транспортного средства на состояние дорог общего пользования. Соответственно, в платеже, который всегда позиционировался, как налог, прослеживаются и очевидные параллели с указанной платой за провоз тяжеловесных грузов по автомобильным дорогам общего пользования.

Уплата в денежной форме. То, что сбор, как и налог, может быть уплачен только в денежной форме, прямо следует из его определения. Сбор представляет собой взнос, который подлежит уплате. Именно такое понимание сбора существует и на практике.

Однако, как было показано выше, не следует полагать, что публичная власть обязательно будет ограничиваться только денежной формой налога или сбора. При наличии возможности легитимно и безвозмездно (либо условно–возмездно) получить от частного субъекта ликвидное имущество в натуральной форме, это вполне может быть сделано и через правовые конструкции, аналогичные налогу или сбору. Не исключено и прямое, либо косвенное принуждение заинтересованного частного субъекта безвозмездно выполнить для публичного субъекта какие–либо работы (оказать услуги).

Плательщиками сборов могут являться только лица, обладающие гражданской правоспособностью (за исключением публично–правовых образований). Указанный признак присутствует как у сбора, так и у налога. Плательщиками сборов могут являться только организации и физические лица, определение которых дано в п. 2 ст. 11 НК РФ. Публично–правовые образования, исходя из указанной нормы, не входят в объем понятия «организация» и не могут быть обязаны к уплате сборов.

Размер сбора, в соответствии с нормами права, в принципе может отличаться для различных категорий плательщиков, а некоторые лица, требующие совершения юридически значимых действий, могут вообще освобождаться от уплаты сбора на основании нормы закона. Так, подп. 12 п. 1 ст. 333.36 НК РФ предусматривает, что от уплаты государственной пошлины по делам, рассматриваемым ВС РФ в соответствии с гражданским процессуальным законодательством Российской Федерации, судами общей юрисдикции, мировыми судьями, освобождаются вынужденные переселенцы и беженцы – при подаче административных исковых заявлений об оспаривании отказа в регистрации ходатайства о признании их вынужденными переселенцами или беженцами. В соответствии с общей нормой подп. 4 п. 1 ст. 333.35 НК РФ: от уплаты государственной пошлины, установленной гл. 25.3 НК РФ, в общем случае освобождаются федеральные органы государственной власти, органы государственной власти субъектов Российской Федерации и органы местного самоуправления при их обращении за совершением юридически значимых действий, установленных данной главой. Впрочем, последний пример фактически подтверждает то, что публично–правовые образования вообще не являются плательщиками сборов (как и налогов). Государственные (муниципальные) органы, выступающие именно в качестве органов власти, действуют не от своего имени, а от имени представляемых ими публично–правовых образований.

Следует отметить, что размер сбора (государственной пошлины) иногда может быть снижен конкретному плательщику и на основании индивидуального акта органа власти. Истребуемый с плательщика сбор не является следствием деятельности самого плательщика. Установление «оплачиваемых» юридически значимых действий и соответствующего им размера сбора является только результатом творчества законодателя. Следовательно, исходя из требований справедливости, может быть необходима индивидуальная дифференциация суммы сбора. Так, если размер сбора за совершение наиболее важных юридически значимых действий является существенным (например – максимальный размер государственной пошлины для рассмотрения имущественного иска в суде общей юрисдикции установлен п. 1 ст. 333.19 НК РФ, как 60 тыс. руб., а в арбитражном суде – в п. 1 ст. 333.21 НК РФ, как 200 тыс. руб.), то индивидуальная дифференциация позволяет сделать юридически значимое действие в равной степени доступным всем заинтересованным лицам, вне зависимости от реального различия в их имущественном положении. В Постановлении КС РФ от 4 апреля 1996 г. № 9П отмечается, что основные права граждан Российской Федерации гарантируются Конституцией РФ без каких–либо условий фискального характера.

Соответственно, как это указано в п. 2 ст. 333.20, п. 2 ст. 333.22, п. 3 ст. 333.23 НК РФ (скорректированных в порядке реализации Определений КС РФ от 13 июня 2006 г. № 272О и № 274О), суды, исходя из имущественного положения плательщика, могут освободить заинтересованное лицо от уплаты государственной пошлины, либо уменьшить ее размер, а также отсрочить (рассрочить) ее уплату.

При этом возможность уменьшения размера налога на основании индивидуального акта органа власти в действующем российском законодательстве вообще не предусмотрена, поскольку это противоречило бы принципу юридического равенства налогоплательщиков и, по всей видимости, повлекло бы злоупотребления. В то же время, как это отмечает Р. Боргдорф, в Германии на основании заявления налогоплательщика налоговые органы могут освободить его от требований по уплате налогов или возместить уже произведенные платежи, если их взимание являлось бы несправедливым (представляло бы для налогоплательщика недопустимое бремя)[1179]. Пожалуй, единственным отечественным примером дела, разрешенного на уровне высшего судебного органа, в рамках которого был применен подобный подход, является Постановление Президиума ВАС РФ от 28 июля 2009 г. № 3703/09. Суд сделан вывод о том, что исчисленный налоговым органом для конкретного налогоплательщика в полном соответствии с действующим законодательством ЕНВД не отвечает требованиям ст. 3 НК РФ, вследствие чего решение налогового органа о доначислении данного налога (произведенное в полном соответствии с НК РФ), незаконно. Следует, однако, отметить, что данный судебный акт высшего органа не породил массовую аналогичную практику в арбитражных судах субъектов федерации, в чем можно убедиться, использовав справочно–правовые системы. В частности, не совсем понятно, какой именно налог (в какой сумме, как именно исчисленный и от какой величины) должен уплатить предприниматель, если его вмененный доход составляет большую величину, чем реальный доход.

Является достаточно непростым вопрос об индивидуальном характере сбора (либо об отсутствии такого характера). Как следует из общего разъяснения п. 1 Постановления Пленума ВАС РФ от 11 июля 2014 г. № 46 плательщик государственной пошлины обязан самостоятельно, то есть от своего имени, уплатить ее в бюджет, если иное не установлено законодательством о налогах и сборах. Уплата государственной пошлины иным лицом за истца (заявителя) законодательством не предусмотрена. Таким образом, ВАС РФ в целом настаивает на том, что государственная пошлина, как и налог, обладает признаком индивидуальности.

[1178] *Пилипенко А.А.* Налоговое право: Учебное пособие. – Мн., 2006. – С. 26.

[1179] *Боргдорф Р.* Учет платежеспособности при взимании налога // Налоговое право в решениях Конституционного Суда РФ 2006 г. – М., 2007. – С. 39.

Однако приведенная позиция ВАС РФ не является препятствием для доступа к правосудию (в т.ч. в случае, если истец (заявитель) в принципе не может самостоятельно оплатить государственную пошлину, например – вследствие ареста счетов в банках). Суд может просто освободить его от уплаты государственной пошлины. Кроме того, в том же п. 1 Постановления Пленума ВАС РФ от 11 июля 2014 г. № 46 отмечается, что государственная пошлина при определенных условиях может быть уплачена представителем от имени представляемого, в том числе с расчетного счета представителя. В п. 9 указанного Постановления Пленума ВАС РФ разъяснено, что ч. 3 ст. 46 АПК РФ предусмотрено, что уплата государственной пошлины по делу может быть поручена соистцами одному или нескольким из них.

Интересно то, что ранее ВАС РФ придерживался несколько иной позиции: в п. 3 Постановления Пленума от 20 марта 1997 г. № 6 «О некоторых вопросах применения арбитражными судами законодательства Российской Федерации о государственной пошлине» было разъяснено, что если уплата государственной пошлины в установленных порядке и размере произведена за истца (заявителя), за лицо, подающее апелляционную или кассационную жалобу, другим лицом, арбитражный суд должен исходить из того, что государственная пошлина фактически уплачена, зачислена в федеральный бюджет и, следовательно, оснований для возвращения искового заявления (заявления), жалобы по мотиву уплаты государственной пошлины ненадлежащим лицом не имеется.

В настоящее время поставленный вопрос может быть решен на основании современной редакции п. 1, 8 ст. 45 НК РФ: уплата налога может быть произведена за налогоплательщика иным лицом. Иное лицо не вправе требовать возврата из бюджетной системы Российской Федерации уплаченного за налогоплательщика налога. Данные правила применяются также в отношении сборов.

Сборы в настоящее время частично регламентируется отраслью налогового права. Это обстоятельство обусловлено некоторыми общими признаками у налогов и сборов (денежный характер, обязательность и др.). Законодатель в п. 3 ст. 1 НК РФ сделал специальную оговорку: действие НК РФ на отношения по установлению, введению и взиманию сборов, страховых взносов в тех случаях, когда это прямо предусмотрено НК РФ. И если в части страховых взносов практически из каждой статьи НК РФ прямо следует, что она распространяется и на них тоже, то в части сборов такое указание производится заметно реже.

При этом число сборов, урегулированных вне НК РФ, значительно, и продолжает возрастать. Несмотря на то, что специальное «право сборов» в настоящее время не выделяется, в нормативных правовых актах применяются термины «законодательство о налогах» и «законодательство о сборах». Так, в ст. 5 НК РФ установлены различные правила вступления в силу актов законодательства о налогах и актов законодательства о сборах.

Представляет интерес то, что в Постановлении Верховного Совета РФ от 27 декабря 1991 г. № 21191 «О порядке введения в действие Закона РФ «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» Правительству РФ было предписано подготовить и внести в установленном порядке на рассмотрение Верховного Совета РФ проект законодательного акта Российской Федерации о неналоговых платежах. Кроме того, в соответствии с данным актом Верховного Совета РФ, впредь до принятия соответствующего законодательного акта о неналоговых платежах сохранялось действие на территории Российской Федерации законодательства, регулирующего взимание указанных платежей, не предусмотренных Законом РФ «Об основах налоговой системы в Российской Федерации». Как известно, акт о неналоговых платежах принят не был.

Сборы в России, как и налоги, формально должны уплачиваться только на основании официально опубликованных нормативных правовых актов, принятых органами законодательной (представительной) власти. В Определении ВС РФ от 4 февраля 2004 г. № 47–Г0329 признано незаконным установление администрацией субъекта Российской Федерации платежа, соответствующего нормативному определению сбора (ст. 8 НК РФ) в отсутствие такого права, определенного в федеральном законе.

Однако сборы, с точки зрения высших судебных органов, могут регламентироваться менее «жестко». В федеральных законах должно быть указано, какие именно юридически значимые действия совершаются при условии уплаты сборов, какими именно органами и должностными лицами. В то же время в федеральном законе может содержаться не вся информация об условиях уплаты (в том числе о сумме) сбора.

По мнению КС РФ, является допустимым делегирование некоторых полномочий по установлению условий уплаты сбора органам исполнительной власти. Так, в Определении КС РФ от 10 декабря 2002 г. № 284О Суд указал, что налоги и сборы как обязательные платежи в бюджет имеют различную правовую природу. Налог считается установленным лишь в случае, когда определены налогоплательщики и все перечисленные в НК РФ элементы налогообложения, включая налоговую ставку (п. 1 ст. 17); при установлении же сборов элементы обложения определяются применительно к конкретным сборам (п. 3 ст. 17). Следовательно, вопрос, какие именно элементы обложения сбором должны быть закреплены в законе об этом сборе, решает сам законодатель исходя из характера данного сбора. Правительство РФ также устанавливает ставки неналоговых платежей (сборов), если это делегировано ему федеральным законом, в котором непосредственно определены плательщики и объект обложения. Сходная позиция изложена в Определениях КС РФ от 8 февраля 2001 г. № 14О, от 10 декабря 2002 г. № 283О.

Интересно то, что возможность делегирования полномочий по установлению существенных элементов сборов органам исполнительной власти, по мнению КС РФ, с течением времени должна быть исключена из законодательства. Исходя из его Постановления от 28 февраля 2006 г. № 2П, данный способ правового регулирования приемлем только для этапа реформирования законодательства о налогах и сборах; впоследствии основные элементы фискальных обременении должны устанавливаться непосредственно законом, а не подзаконными актами исполнительной власти.

Однако практика показывает, что реализация идеи о регулировании всех элементов сборов законами в обозримом будущем маловероятна. Более того, КС РФ, не установив срок для изменения способа правового регулирования, фактически дал законодателю и органам исполнительной власти не ограниченные во времени возможности для сохранения (и усугубления) существующей ситуации. Можно легко обосновать правомерность регулирования элементов очередного сбора органами исполнительной власти, сославшись на то, что продолжается этап реформирования законодательства о налогах и сборах (а он, очевидно, может быть оценен таким образом в любой обозримый момент времени).

По точному замечанию А. Бланкенагеля, позиция КС РФ о том, что государственный сбор может быть установлен нормативным актом исполнительной власти, а не законом, сомнительна. Практика КС РФ пренебрегает тем фактом, что любое публично–правовое денежное обязательство гражданина есть ограничение его основных прав[1180].

Как уже отмечалось, КС РФ фактически отождествлял термины «налоговый платеж» и «налог» (Постановление от 11 ноября 1997 г. № 16П), а также термины «неналоговый платеж» и «сбор» (Определение от 10 декабря 2002 г. № 284О). От указанных терминов следует отличать термины, используемые в бюджетном законодательстве: «налоговые доходы бюджетов» и «неналоговые доходы бюджетов». В соответствии с п. 2 ст. 41 БК РФ к налоговым доходам бюджетов относятся доходы от предусмотренных законодательством Российской Федерации о налогах и сборах федеральных налогов и сборов, в том числе от налогов, предусмотренных специальными налоговыми режимами, региональных налогов, местных налогов и сборов, а также пеней и штрафов по ним. На основании п. 3 ст. 41 БК РФ к неналоговым доходам бюджетов относятся (с некоторыми исключениями) доходы от продажи и использования имущества, находящегося в государственной или муниципальной собственности. Кроме того, доходы от платных услуг, оказываемых казенными учреждениями, также отнесены к неналоговым доходам бюджетов. Особый интерес представляет тот факт, что к неналоговым доходам бюджета отнесены и средства, полученные в результате применения мер административной и уголовной ответственности, в том числе штрафы и конфискации, что, впрочем, соответствует позиции законодателя об отсутствии необходимости разграничивать налоги и соответствующие пени (штрафы) за нарушение налогового законодательства.

Исходя из требования правовой определенности, отраженного в п. 6 ст. 3 НК РФ, и нормативного определения сбора (п. 2 ст. 8 НК РФ), можно выделить следующие существенные элементы сборов, подлежащие указанию в соответствующих нормативно–правовых актах:

1) **лица**, которые потенциально могут являться плательщиком этого сбора (субъекты сбора);

2) **юридически значимые действия**, совершение которых требует предшествующей уплаты сбора (а также органы (лица), обязанные их совершать);

3) **сумма** сбора или способ ее исчисления;

4) **получатель** суммы сбора.

[1180] *Бланкенагель А.* Решения Конституционного Суда Российской Федерации по налогам: итоги десятилетия. // Налоговое право в решениях Конституционного Суда РФ 2012 г. – М., 2014. – С. 26.

Как следует из п. 3 ст. 17 НК РФ, при установлении сборов определяются их плательщики и элементы обложения применительно к конкретным сборам.

На основании нормативного определения, срок уплаты для сбора в общем случае не устанавливается, поскольку его следует платить до совершения юридически значимых действий. Н.А. Шевелева обоснованно полагает, что сбор уплачивается до предоставления услуги, т.е. является авансовым платежом[1181]. С этой точки зрения «уклониться» от уплаты сбора, как правило, невозможно, поскольку те юридически значимые действия, которые намерен затребовать потенциальный плательщик, обычно полностью монополизированы государством (правосудие, выдача сведений из государственных реестров и т.д.) и иным путем получить их нельзя. Если же речь идет о предоставлении определенных прав (лицензий), то «уклонением» от уплаты сбора в некоторой степени можно считать незаконное осуществление соответствующей деятельности без получения данных прав (лицензий).

Некоторая периодичность уплаты косвенно существует для сборов, уплачиваемых в связи с выдачей разрешений (лицензий), поскольку лицензии обычно имеют срок действия, но требуются заинтересованным лицам постоянно. Например, в силу п. 17 ст. 19 Федерального закона от 22 ноября 1995 г. № 171ФЗ «О государственном регулировании производства и оборота этилового спирта, алкогольной и спиртосодержащей продукции и об ограничении потребления (распития) алкогольной продукции» лицензия на производство и оборот этилового спирта, алкогольной и спиртосодержащей продукции выдается на срок, указанный лицензиатом, но не более чем на пять лет.

Иногда определенные временные параметры (периоды, сроки уплаты) прямо устанавливаются применительно к конкретному сбору, если этого требует его правовая конструкция. Так, в силу п. 2 ст. 333.5 НК РФ установлено, что плательщики сбора за пользование объектами водных биологических ресурсов сумму этого сбора, по общему правилу, уплачивают в виде разового и регулярных взносов. Сумма разового взноса определяется как доля исчисленной суммы сбора, размер которой равен 10 %. Уплата разового взноса производится при получении разрешения на добычу (вылов) водных биологических ресурсов. Оставшаяся сумма сбора, определяемая как разность между исчисленной суммой сбора и суммой разового взноса, уплачивается равными долями в виде регулярных взносов в течение всего срока действия разрешения на добычу (вылов) водных биологических ресурсов ежемесячно не позднее 20–го числа. Соответственно, при такой конструкции сбор не является в полной мере авансовым платежом, т.к. он частично уплачивается тогда, когда юридически значимое действие (выдача разрешения) уже осуществлено.

Сходный пример: на основании подп. 2 п. 1 ст. 333.18 НК РФ плательщики государственной пошлины, указанные в подп. 2 п. 2 ст. 333.17 НК РФ (то есть лица, которые выступают ответчиками в судах и если при этом решение суда принято не в их пользу и истец освобожден от уплаты государственной пошлины), обязаны уплатить государственную пошлину в десятидневный срок со дня вступления в законную силу решения суда. В п. 17 Постановления Пленума ВАС РФ от 11 июля 2014 г. № 46 «О применении законодательства о государственной пошлине при рассмотрении дел в арбитражных судах» разъяснено, что исполнительные листы на взыскание государственной пошлины следует выдавать по истечении десяти дней после вступления в законную силу судебного акта о взыскании государственной пошлины и при отсутствии в деле информации о том, что государственная пошлина уплачена добровольно (подп. 2 п. 1 ст. 333.18 НК РФ). Соответственно, здесь авансовой уплаты сбора (пошлины) также не имеется, т.к. сначала имеют место юридически значимые действия – судопроизводство и вступление в силу решения суда, вследствие чего и возникает обязанность по уплате государственной пошлины.

Таким образом, для редких случаев, когда сбор не является авансовым платежом и уплачивается уже после совершения юридически значимого действия в отношении плательщика, юридическим фактом, влекущим возникновение обязанности по его уплате, является само юридически значимое действие и от него может быть установлен срок уплаты сбора.

Сборы, как и налоги, уплачиваются в определенный бюджет (внебюджетный фонд) и поступают в собственность публично–правового образования, но не органа власти, который уполномочен совершать юридически значимые действия. Данный орган должен финансироваться из бюджетной системы, независимо от поступившей в нее суммы сборов.

Интересно то, что например, К.И. Байгозин полагает, что термин «юридически значимые действия» может быть заменен на схожее по смыслу понятие «публичные услуги»[1182]. В настоящее время весьма показательны ч. 2, 3 ст. 8 Федерального закона от 27 июля 2010 г. № 210ФЗ «Об организации предоставления государственных и муниципальных услуг»: государственная пошлина взимается за предоставление государственных и муниципальных услуг в случаях, порядке и размерах, установленных законодательством Российской Федерации о налогах и сборах; в случаях, предусмотренных федеральными законами, принимаемыми в соответствии с ними иными нормативными правовыми актами Российской Федерации, нормативными правовыми актами субъектов РФ, муниципальными правовыми актами, государственные и муниципальные услуги оказываются за счет средств заявителя. Таким образом, теперь сам законодатель не усматривает какой–либо принципиальной разницы между государственной пошлиной и платой за монопольные публичные услуги.

Тем не менее, широкий подход к сборам представляется более верным, поскольку следует единообразно воспринимать установленную нормами права оплату конкретных действий государственных органов, которые только они и могут монопольно совершать (даже если вследствие этих действий не возникают (не изменяются, не прекращаются) некоторые правоотношения). Как уже отмечалось, сам законодатель в целях главы 25.3 НК РФ «Государственная пошлина» расширил нормативное определение конкретного сбора (государственной пошлины): в п. 1 ст. 333.16 НК РФ указано, что выдача документов (их дубликатов) приравнивается к юридически значимым действиям. Кроме того, например, В.В. Томаров полагает, что если совершение государственным органом действий осуществляется только на платной основе, то такая плата уже должна признаваться сбором[1183].

В ряде актов КС РФ (Постановление от 28 февраля 2006 г. № 2П, Определения от 10 декабря 2002 г. № 283О и № 284О) также фактически расширено определение сбора. Если в п. 2 ст. 8 НК РФ в качестве встречного предоставления указано совершение юридически значимых действий, то в данных актах Конституционного Суда – совершение определенных (т.е. не только юридически значимых, но и фактических) действий. Некоторое подтверждение этого подхода следует из Определения КС РФ от 1 марта 2007 г. № 326ОП, в котором рассматривался вопрос взимания, кроме собственно государственной пошлины за выдачу водительского удостоверения, стоимости изготовления названного удостоверения. Суд указал, что по буквальному смыслу закона, выдача водительского удостоверения приравнена к юридически значимым действиям, а, следовательно, рассматривается законодателем как охватывающая не только действие по передаче документа заинтересованному лицу, но и действия по его изготовлению. Дифференциация размера государственной пошлины за выдачу водительского удостоверения в зависимости от того, из каких расходных материалов оно изготавливается, означает, что затраты на изготовление водительского удостоверения учитываются законодателем при определении размера государственной пошлины. Государственная пошлина, будучи законно установленным сбором, является единственным и достаточным платежом за совершение государственным органом юридически значимых действий, к каковым приравнена выдача документов, включая водительские удостоверения.

Если исходить из подобного широкого подхода, то сборами являются: плата за предоставление сведений, содержащихся в ЕГРЮЛ и ЕГРИП (ст. 7 Федерального закона от 8 августа 2001 г. № 129–ФЗ «О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей», Постановление Правительства РФ от 19 мая 2014 г. № 462); плата за предоставление сведений, содержащихся в Едином государственном реестре недвижимости (ч. 2 ст. 63 Федерального закона от 13 июля 2015 г. № 218ФЗ «О государственной регистрации недвижимости», Приказы Минэкономразвития России от 23 декабря 2015 г. № 967 от 10 мая 2016 г. № 291).

Однако, в Решении ВС РФ от 23 ноября 2009 г. № ГКПИ091460 позиция о том, что плата за предоставление сведений из ЕГРЮЛ является сбором, поддержана не была. Суд счел, что плата за предоставление информации из государственных реестров по своей правовой природе отличается от государственной пошлины, уплачиваемой за государственную регистрацию юридических лиц и индивидуальных предпринимателей в соответствии с законодательством о налогах и сборах, является платой за услуги по предоставлению запрашиваемой информации, а не налоговым платежом, взимаемым за совершение юридически значимых действий (п. 2 ст. 8 НК РФ). Впрочем, этот судебный акт был принят еще до Федерального закона от 27 июля 2010 г. № 210ФЗ «Об организации предоставления государственных и

[1181] *Кустова М.В., Ногина О.А., Шевелева Н.А.* Налоговое право России. Общая часть: учебник – М., 2001. – С. 57.

[1182] *Байгозин К.И.* Конституционный суд РФ об установлении сборов и иных платежей за публичные услуги // Налоговед. – 2013. – № 7. – С. 35.

[1183] Правовое регулирование налогообложения в Российской Федерации. – М., 2011. – С. 42.

муниципальных услуг», фактически объединившего государственную пошлину и плату за предоставление государственных и муниципальных услуг.

Интересно то, что в силу п. 9 ч. 1 ст. 15 Федерального закона от 26 июля 2006 г. № 135–ФЗ «О защите конкуренции» установление и (или) взимание не предусмотренных законодательством Российской Федерации платежей при предоставлении государственных или муниципальных услуг, а также услуг, которые являются необходимыми и обязательными для предоставления государственных или муниципальных услуг презюмируется, как нарушающее законодательство о конкуренции.

Кроме того, следует учесть, что и сам по себе термин «фискальный сбор», примененный в ряде актов КС РФ (в т.ч. Определения от 10 декабря 2002 г. № 283О, № 284О), является достаточно неоднозначным. В Постановлениях КС РФ от 28 февраля 2006 г. № 2П, от 17 июня 2013 г. № 13П, в Определении КС РФ от 2 июля 2013 г. № 1051О разъяснено, что обязательные в силу закона публичные платежи в бюджет, не являющиеся налогами, а также не подпадающие под данное НК РФ определение сборов и не указанные в нем в качестве таковых, но по своей сути представляющие собой именно фискальные сборы, не должны выводиться из сферы действия ст. 57 Конституции РФ. Таким образом, по мнению высшего судебного органа, существуют платежи, не подпадающие под данное НК РФ определение сборов, которые возможно обозначать, как «фискальные сборы». По мнению ряда специалистов, именно этим актом КС РФ фактически разрешил установление и взимание некодифицированного публичного платежа[1184]. Следует только уточнить, что КС РФ, как представляется, просто описал уже существующее положение вещей и не нашел оснований для признания его неконституционным.

Весьма показательной является позиция, изложенная в Решении ВС РФ от 19 марта 2012 г. № АКПИ1299: правовых оснований считать плату за использование радиочастотного спектра федеральным сбором, на чем основаны заявленные требования, не имеется, поскольку эта плата не обладает признаками, присущими налоговому обязательству, в частности индивидуальной безвозмездности, целевой направленности платежа, последствий его неуплаты. Соответственно, в данном случае высшим судебным органом понятия сбора и налога вообще не разграничиваются. Одновременно можно отметить и наличие мнений о том, что данная плата по существу представляет собой именно налог, а не сбор[1185]. Во всяком случае, ничто не мешает рассматривать в качестве налогов, например, НДПИ и водный налог.

Таким образом, в актах высших судебных органов можно видеть существенно различающиеся позиции в отношении понятия «сбор»: имеет место как расширительный, так и ограничительный подходы. В судебных актах используются недостаточно определенные и разграниченные термины «налоговые платежи», «неналоговые платежи», «публичные услуги», «фискальные сборы». Изложенное подтверждает мнение Г.Г. Ячменева о том, что на настоящий момент нет ни законодательных принципов, ни принципов, выработанных судебной практикой, которые позволяли бы разграничить сборы и платы за публичные услуги государственных органов[1186]. Одним из следствий данной проблемы является то, что платежи, соответствующие определению «налог», урегулированные вне НК РФ, существуют, но их число является относительно небольшим; но что же касается платежей, урегулированных вне НК РФ и соответствующих определению «сбор», то их число значительно больше и продолжает возрастать.

Представляется справедливым подход И.А. Хавановой о том, что сегодняшние условия благоприятны для рождения гибридных платежей с многочисленными характеристиками и формами, ускользающих при правовой оценке среди привычных, отработанных в доктрине и судебной практике принципов обложения. Поэтому как никогда актуальна разработка правил оценки допустимой фискальной нагрузки[1187].

Кроме указанного Федерального закона от 27 июля 2010 г. № 210ФЗ «Об организации предоставления государственных и муниципальных услуг», принято Постановление Правительства РФ от 6 мая 2011 г. № 352 «Об утверждении перечня услуг, которые являются необходимыми и обязательными для предоставления федеральными органами исполнительной власти государственных услуг и предоставляются организациями, участвующими в предоставлении государственных услуг, и определении размера платы за их оказание». В частности, к таким услугам отнесены монопольно совершаемые от имени государства: государственная экспертиза проектной документации; выдача свидетельства о праве собственности на судно и т.д. К сожалению, следует признать, что коммерциализация государственного управления идет полным ходом. По всей видимости, отсутствие относительно массового сопротивления неконституционным платежам и нечеткая позиция высших судебных органов относительно понятия сбора и возможностей органов исполнительной власти по введению платы за свои действия является одной из причин такой коммерциализации.

В связи с изложенным нельзя не упомянуть мнение А. Шайо: в начинающем формироваться правовом государстве всякая исключительность создает проблему превращения исключения в правило[1188]. Соответственно, ранее рассматривавшийся, как «исключительный» порядок субсидиарного (зачастую – почти не ограниченного) регулирования сборов актами органов исполнительной власти, как представляется, в России уже стал правилом; а регулирование элементов сборов только законом является редким исключением. Да и сама идея о том, что государство оказывает публичные услуги, предполагает, что если это именно услуги, а не какие–то абстрактные «юридически значимые действия». Следовательно, получение государством платы за эти услуги – более чем нормально. В частности, как полагает В.М. Зарипов, публичные сборы (пошлины) связаны с предоставлением встречных благ, и поэтому нередко довольно успешно маскируются под гражданско–правовую плату за услуги[1189].

В принципе можно было бы отграничить сбор, как некоторый платеж, взимающийся за монопольно осуществляемые государством юридически значимые действия, от прочих платежей в пользу государства, именно по этому признаку. Соответственно, те платежи, которые истребуются государством за «услуги», которые еще не монополизированы в полной степени, по данному критерию сборами не являются. В частности, плата с автомобилей массой более 12 тонн (ст. 31.1 Федерального закона от 8 ноября 2007 г. № 257ФЗ, Постановление Правительства РФ от 14 июня 2013 г. № 504), контроль за взиманием которой производится системой «Платон», с этой точки зрения сбором не является, поскольку не все автомобильные дороги в России имеют характеристики общего пользования и федерального значения. Кроме того, автомобили массой более 12 тонн не являются единственно возможным видом грузового транспорта. Однако, изложенное выше затрудняет даже четкое разграничение налогов и иных публичных платежей, не говоря уже о дальнейшей классификации публичных взиманий, не являющихся налогами.

Кроме того, желательно, чтобы некоторая классификация имела не только теоретическое, но и практическое значение. Важнейший аспект разграничения платежей на налоги и сборы – установление всех элементов налога только в федеральном законе (субсидиарно – в акте регионального (местного) органа законодательной (представительной) власти), в настоящее время уже существенно девальвирован. Соответственно, и дальнейшее отграничение сборов от иных возмездных публичных платежей все в большей степени приобретает теоретическое значение.

Тем не менее, позиция о необходимости наведения порядка в законодательстве о сборах периодически высказывается в юридической литературе. Например, по мнению ряда авторов, упорядочение оказания платных услуг, предоставляемых государственными органами, приведет к внесению соответствующих изменений в части правового регулирования размеров государственной пошлины, исходя из принципа, что вся плата, которая взимается органами власти, должна быть зафиксирована в НК РФ в виде государственной пошлины[1190]. Представляется, что в сложившейся ситуации нужно вообще поставить вопрос о целесообразности наличия норм о сборах в НК РФ,

---

[1184] *Зарипов В.М., Попов П.А., Ромащенко Л.В.* Концепция совершенствования правового регулирования некодифицированных налогов и сборов // Налоговед. – 2014. – № 10. – С. 62.

[1185] Правовые основы природоресурсного налогообложения. / под. ред. С.Г. Пепеляева – М., 2017. – С. 120.

[1186] *Артемов Н.М., Ячменев Г.Г.* Правовое регулирование неналоговых доходов бюджетов: Учебное пособие. – М., 2008. – С. 91.

[1187] *Хаванова И.А.* «Платон» и налоги: новые поводы для дискуссии. // Налоговед. – 2017. – № 3. – С. 45.

[1188] *Шайо А.* Самоограничение власти (краткий курс конституционализма): Пер. с венг. – М., 2001. – С. 15.

[1189] *Зарипов В.М.* Правовая природа ОСАГО и платы за парковку // Налоговед. – 2016. – № 2. – С. 60.

[1190] *Спектор Е.И., Конюхова Т.В., Журавлева О.О., Гармаева М.А., Акопян О.А., Игнатюк Е.В.* Концепция развития финансового законодательства // Концепция развития российского законодательства – М., 2010. – С. 220.

поскольку в данном нормативном акте на сегодняшний день с относительным успехом удается «удерживать» только те платежи, которые являются налогами.

К. Демейер приводит сведения о том, что российская налоговая система по сравнению с бельгийской системой имеет две особенности: во–первых, в России вводится все больше платежей и сборов, не входящих в систему налогообложения физических лиц; во–вторых, все большее количество услуг государственных служб переходит в разряд платных и не предоставляется государством (образование в университетах и колледжах, спортивная инфраструктура, здравоохранение, инфраструктура для пожилых людей и т.д.). Связь между ценой, уплаченной за услуги, и доходом пользователя отсутствует. Эти особенности показывают, что Российская Федерация делает выбор в пользу системы, предназначенной скорее для отдельных лиц и для тех, кто имеет возможность зарабатывать деньги и оплачивать товары и услуги, которые становятся все более и более дорогими[1191].

Интересны сведения, приведенные М. Ларо: в США все платежи делятся на налоги и плату за услуги. Действует некий тест, который позволяет провести такое разграничение: кто взимает платеж, с кого взимается платеж и для каких целей. Так, если введение платежа преследует цель получение дохода, то это налог. Если же он вводится с регулирующей целью – это плата[1192]. Кроме того, чтобы платеж был квалифицирован, как плата, его размер на должен превышать суммы, необходимой для покрытия расходов. Если доход, полученный благодаря плате за регулирование, превышает стоимость регулирования, то плата – на самом деле замаскированный налог[1193].

Как уже отмечалось, иногда монопольно оказываемые государством услуги оформляются договором. Но, исходя из Постановления Президиума ВАС РФ от 10 декабря 2013 г. № 9139/13, договорной способ оформления отношений (в рассматривавшемся случае – по государственному ветеринарному надзору и по выдаче ветеринарно–сопроводительных документов) не изменяет их публично–правовой сути – учреждение оказывает государственную услугу (то есть выполняет публичную функцию) как в интересах услугополучателей, конечных потребителей продукции, так и в интересах общества в целом. Постановление Президиума ВАС РФ от 21 января 2014 г. № 12224/13 было вынесено по поводу охотхозяйственного договора о предоставлении территории в пользование, подлежащего заключению со Службой по охране и использованию животного мира. Суд отметил, что данная Служба осуществляет публично–правовые функции, наделена властными и контрольными полномочиями по отношению к пользователям животным миром (лицензиатам), что не позволяет признать подобные отношения гражданско–правовыми, основанными на свободе договора, автономии воли и равенстве участвующих в них лиц.

Можно упомянуть еще одну интересную разновидность публичных платежей, прямо не предусмотренных, но следующих из ст. 13.1 Закона РФ от 21 февраля 1992 г. № 23951 «О недрах». В данной норме установлено, что одним из критериев выявления победителя при проведении конкурса на право пользования участком недр является вклад в социально–экономическое развитие территории. В Постановлении Президиума ВАС РФ от 24 июля 2012 г. № 2449/12 рассмотрена ситуация, в рамках которой налогоплательщик (общество) получило лицензии об условиях пользования недрами месторождений, расположенных на территории Ненецкого автономного округа Российской Федерации. Неотъемлемой частью названных лицензий являлись лицензионные соглашения, в которых, в частности, определены условия исполнения пользователем недр денежных обязательств в виде отчислений на социально–экономическое развитие территории Ненецкого автономного округа. В свою очередь, в Постановлении Президиума ВАС РФ от 5 сентября 2006 г. № 856/06 разъяснено, что включение в лицензионное соглашение условий об отчислениях на социально–экономическое развитие территории не противоречит закону и не может быть признано недействительным на этом основании. Однако нельзя не отметить, что в упомянутом Постановлении Президиума ВАС РФ от 24 июля 2012 г. № 2449/12 сделан вывод, что названные отчисления не могут быть признаны иными обязательными платежами, аналогичными налогам и сборам.

Кроме того, следует отметить наличие в действующем законодательстве «пограничных» публичных платежей, отнесение которых к налогам или к сборам, даже при строгом использовании современных нормативных определений, является непростой задачей. Указанная проблема особенно актуальна для ресурсных платежей, которые уплачиваются в связи с добычей государственных природных ресурсов, использованием (в т.ч. загрязнением) окружающей среды и т.д. Ресурсные платежи, как правило, имеют практически те же элементы юридического состава, что и налоги; в том числе период, за который определяется объем ресурсов (аналог налогового периода).

Очевидно, что такие платежи отличаются определенной возмездностью, что затрудняет их отождествление с налогами. Как справедливо отмечает В.В. Стрельников, подобные платежи не обладают индивидуальной безвозмездностью в «чистом» виде[1194]. Применительно к налогу на пользование недрами высказывалась обоснованная позиция, что с точки зрения классификации государственных доходов мы имеем дело не с налогом, а с тем, что ранее называлось «доменом» (доходом от использования государственного имущества)[1195]. Другим примером подобных взиманий являются платежи за пользование лесными ресурсами[1196].

При этом, в соответствии со ст. 1.2 Закона РФ от 21 февраля 1992 г. № 23951 «О недрах», недра в границах территории Российской Федерации, включая подземное пространство и содержащиеся в недрах полезные ископаемые, энергетические и иные ресурсы, являются государственной собственностью. На основании ч. 1 ст. 8 ЛК РФ, лесные участки в составе земель лесного фонда находятся в федеральной собственности. Как следует из ч. 1 ст. 8 ВК РФ, водные объекты находятся в собственности Российской Федерации (федеральной собственности), за исключением случаев, установленных ч. 2 данной статьи.

В действующем законодательстве и судебной практике указанная проблема однозначного разрешения пока не нашла. Например, КС РФ в Определении от 10 декабря 2002 г. № 284О плату за загрязнение окружающей природной среды, исчисляемую в зависимости от вида и объема загрязнения, приравнял к сборам. Данная позиция впоследствии уточнена в Постановлении КС РФ от 5 марта 2013 г. № 5П. В Постановлении Президиума ВАС РФ от 9 декабря 2008 г. № 8672/08 разъяснено, что платежи за различные виды негативного воздействия на окружающую среду взимаются за предоставление субъектам хозяйственной и иной деятельности, оказывающей такое воздействие на окружающую среду, права производить в пределах допустимых нормативов выбросы и сбросы веществ, размещать отходы. Кроме того, Постановлением Президиума ВАС РФ от 30 марта 2010 г. № 16772/09, данные платежи специально были отграничены от сборов, урегулированных в НК РФ. Исходя из данного судебного акта, сроки, предусмотренные ст. 46, 48, 70 НК РФ, к требованию о взыскании платы за негативное воздействие на окружающую среду не применяются. В НК РФ названы лишь виды сборов, соответствующие определению, данному в п. 2 ст. 8. Платежи за негативное воздействие на окружающую среду, не являются налогами, а также не подпадают под данное НК РФ определение сборов и не указаны в нем в качестве таковых. Эти платежи являются необходимым условием получения юридическими лицами и индивидуальными предпринимателями права осуществлять хозяйственную и иную деятельность, оказывающую негативное воздействие на окружающую среду, носят индивидуально–возмездный и компенсационный характер и призваны обеспечить возмещение ущерба и затраты государства на охрану и восстановление окружающей среды. В то же время, по мнению С.Г. Пепеляева, платежи за загрязнение окружающей природной среды следует отнести к налогам[1197]. В иных юридических публикациях также высказывается мнение о том, что данные платежи по существу представляют собой именно налог, а не сбор[1198].

[1191] *Демейер К.* Налоговая система Бельгии как политический инструмент. // Налоговое право в решениях Конституционного Суда РФ 2012 г. – М., 2014. – С. 154.

[1192] Налоговое право в решениях Конституционного Суда РФ // Налоговед. – 2013. – № 6. – С. 13.

[1193] *Ларо М.* Разграничение налогов и платы за публичные услуги // Налоговед. – 2013. – № 5. – С. 67, 79.

[1194] Бюджетное и налоговое правовое регулирование: единство и дифференциация. / под ред. М.В. Карасевой. – М., 2012. – С. 65.

[1195] *Худяков А.И., Бродский М.Н., Бродский Г.М.* Основы налогообложения. – СПб., 2002. – С. 99.

[1196] Правовые основы природоресурсного налогообложения. / под. ред. С.Г. Пепеляева – М., 2017. – С. 95 – 101.

[1197] *Пепеляев С.Г.* Налоги: реформы и практика. – М., 2005. – С. 20.

[1198] Правовые основы природоресурсного налогообложения. / под. ред. С.Г. Пепеляева – М., 2017. – С. 133.

В Определении от 8 февраля 2001 г. № 14О плату за пользование объектами животного мира КС РФ приравнял к сборам, что и было впоследствии реализовано в гл. 25.1 НК РФ, в силу которой сбор за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов уплачивается при получении соответствующей лицензии (разрешения).

Между тем, НДПИ, в соответствии с гл. 26 НК РФ, взимается с организаций и индивидуальных предпринимателей исходя из вида и объема (стоимости) добытых полезных ископаемых. Согласно гл. 25.2 НК РФ такой платеж, как водный налог, уплачивается исходя из объема воды, забранной из водных объектов. В Постановлении Президиума ВАС РФ от 9 декабря 2008 г. № 10019/08 разъяснено следующее: ст. 333.8 НК РФ к налогоплательщикам водного налога отнесены организации и физические лица, осуществляющие водопользование в соответствии с законодательством Российской Федерации. Пунктом 8 ст. 1 Водного кодекса РФ 2006 г. под водопользователем понимается физическое или юридическое лицо, которому предоставлено право пользования водными объектами. Поскольку налоговое законодательство не содержит положений о корректировке налоговой базы по водному налогу либо об исключении из налоговых периодов времени, в течение которого (с учетом сезонного характера работ) акватория водных объектов фактически не используется по объективным, не зависящим от водопользователя причинам, доначисление инспекцией налога следует признать обоснованным.

Таким образом, водный налог (в рассмотренной ВАС РФ части) имеет все признаки сбора, поскольку он уплачивается в связи с наличием у плательщика определенного права и не зависит от реального использования данного права. Более того, нельзя не заметить, что федеральный законодатель с легкостью изменил «технологию» взимания платежей за пользование водными объектами с 1 января 2007 года, практически полностью перейдя от налогообложения водопользования к взиманию договорной платы за него. Это дополнительно обосновывает существенную близость сборов, отличающихся возмездностью, с ресурсными платежами. В Постановлении Президиума ВАС РФ от 5 апреля 2012 г. № 13321/11 отмечается, что в связи с введением в действие с 1 января 2007 года нового Водного кодекса РФ 2006 г. (ВК РФ 2006 г.) статья 333.8 НК РФ была дополнена п. 2, согласно которому не признаются налогоплательщиками водного налога организации и физические лица, осуществляющие водопользование на основании договоров водопользования или решений о предоставлении водных объектов в пользование, заключенных (принятых) после введения в действие ВК РФ 2006 г. Предусмотренный ст. 3 ВК РФ 2006 г. принцип платности использования водных объектов реализуется путем установления в договоре водопользования соответствующей платы.

Данная особенность (возможность перехода от нормативно–правовой модели платежа к договорной), как представляется, на сегодняшний день может быть использована, как еще один критерий разграничения сборов и налогов в «чистом» виде, то есть определенно не обладающих какой–либо индивидуальной безвозмездностью. Так, ни НДС, ни НДФЛ, ни налог на прибыль организаций, ни торговый сбор нельзя урегулировать по договорной модели (между налогоплательщиком и государством) в силу невозможности указания какого–либо конкретного встречного представления со стороны государства.

Кроме того, как уже отмечалось, в соответствии с нормативным определением, уплата сбора может быть рассмотрена, как условие осуществления некоторой деятельности (требующей предварительного получения права или результатов юридически значимых действий). Обязанность по уплате налога является не условием, а последствием деятельности (действий). С такой точки зрения ресурсные платежи, которые уплачиваются по результатам деятельности, близки к налогам.

Платежи, урегулированные в Федеральном законе от 21 июля 2005 г. № 114–ФЗ «О сборах за выдачу лицензий на осуществление видов деятельности, связанных с производством и оборотом этилового спирта, алкогольной и спиртосодержащей продукции» (утратил силу), в числе федеральных сборов в ст. 13 НК РФ не упоминались, но полностью соответствовали нормативному определению сбора, данному в п. 2 ст. 8 НК РФ (что, в частности, было подтверждено в Определении КС РФ от 9 апреля 2002 г. № 124О). Поэтому нет ничего удивительного в том, что с 30 января 2010 г. данный Федеральный закон признан утратившим силу, а соответствующие сборы были «перемещены» законодателем в гл. 25.3 НК РФ «Государственная пошлина».

Следует отметить, что в соответствии с мнением ВАС РФ, изложенном в п. 5 Информационного письма от 19 января 1993 г. № С13/ОП19ВЯ21, если деятельность, для занятий которой необходимо специальное разрешение (лицензия), осуществлялась предприятием без указанного разрешения, то такая деятельность должна рассматриваться как незаконная. Позиция относительно правовых последствий осуществления незаконной деятельности выражена в совместном письме Минфина России и Госналогслужбы России от 1 ноября 1993 г. № НП404/172н: в случае выявления фактов осуществления предприятиями или физическими лицами предпринимательской деятельности без соответствующей лицензии следует, руководствуясь ст. 14 Закона РФ «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» и гражданским законодательством, обращаться в суд или арбитражный суд с исками о признании недействительными любых сделок, направленных на получение прибыли от такой деятельности, и о взыскании в доход государства всего полученного по таким сделкам, о ликвидации предприятия, а при необходимости возбуждать ходатайства о запрещении заниматься предпринимательской деятельностью.

Однако в части обязанности по уплате сборов судебная практика может исходить и из иного (по сути – утилитарного) подхода. В ряде случаев (например – при загрязнении окружающей природной среды после истечения срока действия разрешения) сама деятельность может и не объявляться незаконной, но подлежавшие уплате сборы взыскиваются. В п. 6 Постановления Пленума ВАС РФ от 21 октября 1993 г. № 22 «О некоторых вопросах практики применения Закона РСФСР «Об охране окружающей природной среды» разъяснено, что отсутствие у природопользователя оформленного в установленном порядке разрешения на выброс, сброс загрязняющих веществ, захоронение отходов не освобождает его от обязанности внесения соответствующих платежей. Согласно п. 6 Порядка определения платы и ее предельных размеров за загрязнение окружающей природной среды, размещение отходов, другие виды вредного воздействия, утвержденного Постановлением Правительства РФ от 28 августа 1992 г. № 632, в таком случае вся масса загрязняющих веществ учитывается как сверхлимитная и плата определяется на основании п. 5 названного Порядка (в пятикратном размере). Нельзя не отметить, что в Постановлении КС РФ от 5 марта 2013 г. № 5П взимание пятикратной платы было признано неконституционным вследствие неопределенности действующего правового регулирования.

По причине определенного сходства ресурсных налогов и сборов, уместно привести позицию, изложенную в письме Минфина России от 14 июля 2015 г. № 03060602/40337: поскольку фактическое отсутствие лицензии не может служить основанием для освобождения от уплаты водного налога, в случае осуществления организациями и физическими лицами, в том числе индивидуальными предпринимателями, водопользования, требующего лицензирования, без соответствующей лицензии водный налог уплачивается по ставкам, установленным ст. 333.12 НК РФ для данного вида водопользования.

В силу п. 3 ст. 21 НК РФ плательщики сборов имеют те же права, что и налогоплательщики. Данное положение вызывает определенные сомнения. Плательщики сборов, по меньшей мере, имеют право на совершение в их отношении соответствующих юридически значимых действий (при уплате сбора и выполнении прочих условий для их совершения). Именно в этом проявляется возмездность сборов. Подобного права не могут иметь налогоплательщики в силу безвозмездности налога. Что касается прав налогоплательщиков, прямо перечисленных в п. 1 ст. 21 НК РФ, то данные права действительно принадлежат и плательщикам сборов.

Обязанности плательщиков сборов, очевидно, должны отличаться от обязанностей налогоплательщиков. При ином подходе было бы бессмысленно выделять категорию плательщиков сборов, поскольку они ничем (ни правами, ни обязанностями) не отличались бы от налогоплательщиков. Пункт 4 ст. 23 НК РФ устанавливает, что плательщики сборов обязаны уплачивать законно установленные сборы, а также нести иные обязанности, установленные законодательством Российской Федерации о налогах и сборах. Пример иных обязанностей: п. 1 ст. 80 НК РФ предусматривает следующее положение: расчет сбора представляет собой письменное заявление или заявление плательщика сбора, составленное в электронной форме и переданное по телекоммуникационным каналам связи с применением усиленной квалифицированной электронной подписи или через личный кабинет налогоплательщика, об объектах обложения, облагаемой базе, используемых льготах, исчисленной сумме сбора и (или) о других данных, служащих основанием для исчисления и уплаты сбора, если иное не предусмотрено НК РФ. Расчет сбора представляется в случаях, предусмотренных частью второй НК РФ применительно к каждому сбору.

Глава 3. ДЕЯТЕЛЬНОСТЬ НАЛОГОВЫХ ОРГАНОВ

3.1. ВЗЫСКАНИЕ НАЛОГА

Если налог не уплачивается налогоплательщиком в установленный срок, он может быть взыскан принудительно налоговым органом. По общему правилу в силу п. 2 ст. 45 НК РФ взыскание налога **с организации или индивидуального предпринимателя** производится в порядке, предусмотренном ст. 46 и 47 НК РФ (**во внесудебном порядке**); взыскание налога **с физического лица, не являющегося индивидуальным предпринимателем**, производится в порядке, предусмотренном ст. 48 НК РФ (**в судебном порядке**). Те же правила действуют и в отношении страховых взносов; налогов, подлежащих уплате (перечислению) налоговым агентом; сборов; пени и штрафов (п. 8 ст. 45, п. 10 ст. 46, п. 8 – 9 ст. 47, ст. 48 НК РФ).

В силу ч. 3 ст. 35 Конституции РФ никто не может быть лишен своего имущества иначе как по решению суда. Указанное положение, прямо не предусматривающее каких–либо исключений, с точки зрения налогообложения представляет собой определенную проблему, так как при его буквальном прочтении налоги в России могут взыскиваться только в судебном порядке, с любого субъекта. В Постановлении КС РФ от 17 декабря 1996 г. № 20П путем достаточно сложных (и, порой, неоднозначных) логических построений сделан вывод о том, что внесудебное взыскание налога с юридических лиц в принципе возможно и не противоречит Конституции РФ. С 1 января 2006 г. законодателем было введено в НК РФ внесудебное взыскание налога также и с индивидуальных предпринимателей, Определением КС РФ от 4 июня 2009 г. № 1032ОО такой порядок не был признан неконституционным. В то же время, представляется, что позиция КС РФ в первую очередь предопределена очевидной неразумностью исключительно судебного взыскания налогов со всех субъектов. Возможно, указанная формулировка Конституции РФ, как и ряд иных, не была должным образом продумана при ее подготовке[1199].

Впрочем, еще в Декларации прав человека и гражданина 1789 года имели место сходные коллизии. С одной стороны, в ст. 17 было указано, что собственность, как неприкосновенное и священное право, не может быть ни у кого отнята, иначе, как в случае, если этого очевидно требует законным образом удостоверенная общественная необходимость, и под условием справедливого и предварительного вознаграждения. В то же время, в соответствии со ст. 13 данного документа постулировалось, что для содержания государственной силы и для расходов управления необходимы общественные сборы; они должны быть равномерно разложены на всех граждан соответственно их средствам.

Следует признать, что судебное взыскание налога с физических лиц без статуса индивидуального предпринимателя производится в силу определенной традиции. Постановлением ЦИК и СНК СССР от 11 апреля 1937 г. № 94/603 «Об отмене административного порядка и установлении судебного порядка изъятия имущества в покрытие недоимок по государственным и местным налогам, обязательному окладному страхованию, обязательным натуральным поставкам и штрафам с колхозов, кустарно–промысловых артелей и отдельных граждан» (утратило силу) был отменен административный и введен судебный порядок взыскания.

Но есть основания полагать, что в настоящее время исключительно судебный порядок взыскания налогов (пеней, санкций) с физических лиц без статуса индивидуального предпринимателя является анахронизмом. В частности, исходя из данных судебной статистики за 2017 год (форма № 2 – Отчет о работе судов общей юрисдикции по рассмотрению гражданских, административных дел по первой инстанции), размещенной на сайте Судебного департамента при ВС РФ[1200], рассмотрено по гл. 32 КАС РФ заявлений о взыскании налогов и сборов с физических лиц, с вынесением решения (судебного приказа) – 3 792 384; в том числе с удовлетворением требования – 3 747 566 (98,8 %), на сумму 43,7 млрд. руб. С учетом сведений другого документа (форма № 7 – Отчет о работе судов общей юрисдикции по рассмотрению гражданских, административных дел в апелляционном порядке), по указанной категории дел обжаловано решений по существу – 4084 (0,1 % от общего количества вынесенных судебных актов); в том числе отменено решений – 1169. Такие данные, как представляется, свидетельствуют не столько о фактической бесспорности требований налоговых органов, сколько о практически полной пассивности ответчиков. Подобную категорию дел даже сложно охарактеризовать, как «споры».

При этом в ряде актов КС РФ (в т.ч. Постановление от 30 июля 2001 г. № 13П, Определения от 21 июня 2000 г. № 190О и от 13 июня 2002 г. № 137О) уже достаточно давно признана возможность внесудебного взыскания штрафов за административные правонарушения при наличии у заинтересованного лица права на последующий судебный контроль. Корректно обосновать то, что налоги «лучше» административных штрафов, и, в частности, требуют исключительно судебного порядка взыскания, как представляется, невозможно. В связи с изложенным показательна позиция В.М. Лебедева, о необходимости возврата к вопросу о внесудебном взыскании налоговой задолженности с граждан[1201]. С его точки зрения, статистика свидетельствует о высокой степени формальности судебной защиты[1202]. Сейчас дела о взыскании налогов – вторая по массовости категория дел после жилищных[1203].

В Рекомендации № R (86) 12 Комитета министров Совета Европы «О мерах по недопущению и сокращению чрезмерной рабочей нагрузки на суды» (принята 16 сентября 1986 г.) приведены примеры не относящихся к судопроизводству вопросов, от решения которых должны быть избавлены судьи в некоторых странах, с учетом конкретных особенностей каждой страны. В частности, в числе примеров указаны сбор налогов и таможенных пошлин.

Тем не менее, в плане внесудебного порядка взыскания платежей с индивидуальных предпринимателей необходимо учесть следующее. Как указано в п. 1 ст. 23 ГК РФ, гражданин вправе заниматься предпринимательской деятельностью без образования юридического лица с момента государственной регистрации в качестве индивидуального предпринимателя. В отношении отдельных видов предпринимательской деятельности законом могут быть предусмотрены условия осуществления гражданами такой деятельности без государственной регистрации в качестве индивидуального предпринимателя.

Добровольно приобретая статус индивидуального предпринимателя, гражданин получает дополнительные права и потенциально может получать существенные доходы, но одновременно возлагает на себя новые обязанности (в том числе обязанности по уплате ряда налогов при наличии объекта налогообложения – НДС, акциз и др.), а также отказывается от части принадлежащих ему преимуществ (например, от возможности исключительно судебного взыскания с него налога). Нельзя не отметить, что статус индивидуального предпринимателя также порождает обязанность по уплате фактически подушного налога – страховых взносов. Упрощенно говоря, за 2018 год страховые взносы уплачиваются ими только в виде фиксированной суммы (п. 3 ст. 420 НК РФ), а именно 32 385 руб. (п. 1 ст. 430 НК РФ), в т.ч. если они вообще не осуществляли приносящую доход деятельность или получили убыток. Если же их годовой доход превысил 300 тыс. руб., то дополнительно взимается 1 % от суммы превышения этого дохода (п. 1, 9 ст. 430 НК РФ). Доход при этом в общем случае учитывается с учетом расходов (Постановление КС РФ от 30 ноября 2016 г. № 27П, Определения ВС РФ от 3 августа 2017 г. № 304ЭС171872, от 22 ноября 2017 г. № 303КГ178359 и др.).

В ряде Определений КС РФ (в т.ч. от 20 июня 2006 г. № 175О, от 15 июля 2010 г. № 1009ОО, от 29 мая 2014 г. № 1116–О, от 17 февраля 2015 г. № 329О, от 23 апреля 2015 г. № 795О) разъяснено, что предусмотренная законом государственная регистрация гражданина в качестве индивидуального предпринимателя не только дает ему возможность пользоваться правами и гарантиями, связанными с указанным статусом, но и предполагает принятие им на себя соответствующих обязанностей и рисков, в том числе обязанностей по соблюдению правил ведения такой деятельности, налогообложению, уплате страховых взносов в ПФ РФ и др. Процедура государственной регистрации носит заявительный характер, т.е. не регистрирующий орган, а сам гражданин решает вопросы о

[1199] URL: http://ruxpert.ru/Проблемы_Конституции_РФ

[1200] URL: http://www.cdep.ru

[1201] Верховный суд предложил взыскивать с граждан налоговые долги без суда. // URL: http://www.vedomosti.ru/politics/news/2017/02/28/679288-nalogovie-dolgi-bez-suda

[1202] Председатель ВС поддержал взыскание налоговых долгов без суда. // URL: http://www.vedomosti.ru/politics/news/22602851/predsedatel-vs-podderzhal-vnesudebnoe-vzyskanie-nalogovyh

[1203] Итоги не подвели. Вячеслав Лебедев одобрил результаты работы в 2015 году и пообещал принять разъяснения для предпринимателей. // URL: https://zakon.ru/discussion/2016/2/16/itogi_ne_podveli__vyacheslav_lebedev_odobril_rezultaty_raboty_v_2015_godu_i_poobeschal_prinyat_razya

целесообразности выбора данного вида деятельности, готовности к ее осуществлению, наличии необходимого имущества, денежных средств, образования, навыков и т.п., равно как и о том, способен ли он нести обременения, вытекающие из правового статуса индивидуального предпринимателя. В Определении КС РФ от 22 марта 2012 г. № 621ОО дополнительно отмечается, что гражданин, зарегистрированный в качестве индивидуального предпринимателя, но фактически не осуществляющий предпринимательскую деятельность, имеет законодательно закрепленную возможность в любой момент обратиться в регистрирующий орган с заявлением о государственной регистрации прекращения данной деятельности и, следовательно, связанных с нею прав и обязанностей. При этом данное лицо не утрачивает право впоследствии вновь зарегистрироваться в качестве индивидуального предпринимателя, если придет к выводу, что более нет препятствий для занятия предпринимательской деятельностью.

Естественно, принудительное взыскание налога с налогоплательщика возможно, только если налоговый орган обладает достоверной информацией о наличии у налогоплательщика обязанности по уплате налога (либо о наличии и о характеристиках облагаемого налогом имущества). Указанная информация может быть получена налоговым органом только из **трех источников**:

1) от самого налогоплательщика (через налоговую декларацию (расчет авансового платежа, расчет по страховым взносам) – п. 1 ст. 80 НК РФ).

2) от государственных органов и иных лиц, обязанных в соответствии с НК РФ сообщать эту информацию в налоговые органы (например: о наличии у налогоплательщика недвижимого имущества – от органов Росреестра (п. 4 ст. 85 НК РФ); о невозможности удержать налог у налогоплательщика и о сумме задолженности – от налоговых агентов (подп. 2 п. 3 ст. 24 НК РФ) и др.). В этом случае, применительно к физическим лицам, взысканию налога обычно предшествует предложение о его добровольной уплате в виде налогового уведомления (п. 2 ст. 52 НК РФ).

3) в результате налоговых проверок (в т.ч. выездных – ст. 89 НК РФ и камеральных – ст. 88 НК РФ).

Указанный подход подтвержден в п. 52 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. № 57: в основе требования об уплате налога лежит либо решение, принятое по результатам рассмотрения материалов налоговой проверки, либо представленная налогоплательщиком налоговая декларация, либо налоговое уведомление. Кроме того, из п. 9 Постановления Пленума ВС РФ от 18 апреля 2017 г. № 10 «О некоторых вопросах применения судами положений Гражданского процессуального кодекса Российской Федерации и Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации об упрощенном производстве» следует, что представленная налогоплательщиком в налоговый орган налоговая декларация для целей взыскания налога является документом, устанавливающим денежные обязательства ответчика, которые ответчиком признаются, но не исполняются.

Как следует из Определения ВС РФ от 10 ноября 2015 г. № 57КГ158, если налоговый орган взыскивает сумму налога, превышающую продекларированную самим налогоплательщиком, то это может быть только в том случае, если налоговым органом по надлежащей процедуре проведена налоговая проверка с составлением акта и вынесением решения, содержащим соответствующие доначисления. Указанное Определение ВС РФ впоследствии прокомментировано в Обзоре судебной практики ВС РФ № 4 (2015) (утв. Президиумом ВС РФ 23 декабря 2015 г.).

В принципе, налоговые органы могут получить информацию о возможном наличии задолженности у некоторых налогоплательщиков и из других источников (сообщения граждан, информация из «Интернета» и из периодической печати и т.д.). Зачастую подобные сообщения заинтересованных лиц в нашей стране являются результатом конфликта (между уволенным работником и работодателем, между бывшими супругами, между соседями и т.д.) и являются своего рода «местью». Однако для определения достоверности данной информации налоговый орган обязан провести выездную (камеральную) налоговую проверку по надлежащей процедуре и закрепить ее результаты должным образом (в акте – ст. 100 НК РФ и в решении – ст. 101 НК РФ). Пример подобного инициирования проверок приведен в п. 9 Информационного письма Президиума ВАС РФ от 24 мая 2012 г. № 151 «Обзор практики рассмотрения арбитражными судами споров, связанных с исключением участника из общества с ограниченной ответственностью»: участник ООО – физическое лицо – обратился в арбитражный суд с требованием об исключении другого участника – инвестиционной компании – из общества. Истец ссылался на то, что ответчик существенно затрудняет деятельность общества, поскольку по обращениям ответчика в отношении общества проводятся проверки налогового органа, пожарной инспекции и органов внутренних дел.

В отечественном законодательстве некоторое время была предусмотрена интересная норма, направленная на борьбу с неуплатой налогов: в п. 20 ст. 11 Закона РФ от 24 июня 1993 г. № 52381 «О федеральных органах налоговой полиции» (утратил силу с 1 июля 2003 г.) устанавливалось, что федеральным органам налоговой полиции для выполнения возложенных на них задач предоставляется право выплачивать лицу, представившему информацию о налоговом преступлении или нарушении, вознаграждение в размере до 10 процентов от сокрытых сумм налогов, сборов и других обязательных платежей, поступивших в соответствующий бюджет. Однако примеры практического применения данной нормы неизвестны.

Зарубежные юрисдикции также не исключают подобного подхода. Например, А.В. Демин приводит сведения из законодательства США, в соответствии с которыми в данной стране действуют специальные программы поощрения налоговых информаторов: размер вознаграждения последних составляет определенную часть налога, взысканного на основе предоставленных ими сведений. Так, IRS вправе выплачивать вознаграждение в размере до 15 % от сумы налогов, взысканных на основании полученной информации[1204].

Следует учитывать разъяснение, данное в п. 10 Обзора судебной практики по вопросам, связанным с участием уполномоченных органов в делах о банкротстве и применяемых в этих делах процедурах банкротства (утв. Президиумом ВС РФ 20 декабря 2016 г.) и уточняющее документы, которыми налоговый орган не вправе обосновывать наличие задолженности. Суд отметил, что представляемая уполномоченным органом в обоснование указанных требований справка налогового органа, содержащая данные лицевого счета о размере недоимки на определенный день, в случае несогласия должника (арбитражного управляющего, конкурсных кредиторов) с этими сведениями не может рассматриваться как достаточное доказательство для признания заявленных требований доказанными. Сходная позиция изложена в Постановлении Президиума ВАС РФ от 30 марта 2010 г. № 18175/09: имеющаяся у налогового органа информация о наличии у предпринимателя задолженности сама по себе не является надлежащим доказательством, поскольку содержится в актах ведомственного учета, производных от первичных документов: налоговых деклараций, платежных поручений, решений инспекции, требований об уплате налогов (пеней, штрафов). Кроме того, в Постановлении Президиума ВАС РФ от 17 ноября 1998 г. № 3501/98 сделан вывод, что законное право налогоплательщика на пользование льготами не может быть ограничено в случае ошибочных записей в бухгалтерской отчетности, поскольку это не вытекает из закона.

Налоговый орган, располагая информацией о наличии задолженности, обязан, в соответствии со ст. 69 НК РФ, предложить налогоплательщику уплатить налог добровольно (и предупредить о возможном принудительном взыскании) посредством направления соответствующего документа – **требования об уплате налога**, форма которого утверждена Приказом ФНС России от 13 февраля 2017 г. № ММВ78/179@. В силу п. 2 ст. 69 НК РФ требование об уплате налога направляется налогоплательщику при наличии у него недоимки. При этом, в п. 2 ст. 11 НК РФ определено, что недоимка – сумма налога, сумма сбора или сумма страховых взносов, не уплаченная в установленный законодательством о налогах и сборах срок. Иными словами, до наступления срок уплаты налога за конкретный период требование в принципе не может быть направлено плательщику.

Можно отметить, что в Решении ВС РФ от 24 апреля 2018 г. № АКПИ18127 рассматривались вопросы законности ряда положений указанного Приказа ФНС России, несоответствий выявлено не было. В частности, Суд указал, что ст. 69 НК РФ не относит к числу обязательных реквизитов требования указание на налоговый период, за который подлежит погашению задолженность по налогу.

Сходным образом процедуры урегулированы и в таможенном законодательстве. В Постановлении Президиума ВАС РФ от 28 января 2014 г. № 12730/13 разъяснено, что независимо от избранной таможенным органом процедуры взыскания таможенных платежей (административной либо судебной), ей предшествует выставление требования об уплате таможенных платежей.

В некоторых случаях (п. 2, 3 ст. 52, п. 4 ст. 57 НК РФ), когда налог исчисляет не налогоплательщик, а налоговый орган (например: налог на имущество физических лиц, транспортный налог, земельный налог, оценочные авансовые платежи индивидуальных предпринимателей по НДФЛ), не позднее 30 рабочих дней до наступления установленного в законодательстве срока платежа (и уж тем более до направления требования об уплате налога) налоговый орган обязан направить налогоплательщику налоговое уведомление, формы которого утверждены Приказами МНС (ФНС) России от 27 июля 2004 г. № САЭ304/440@, от 7 сентября 2016 г. № ММВ711/477@. Интересно то, что в силу п. 6 ст. 52 НК РФ в налоговом уведомлении сумма налога исчисляется в полных рублях; сумма налога менее 50 копеек отбрасывается, а сумма налога 50 копеек и более округляется до полного рубля.

[1204] *Демин А.В.* Обзор зарубежных публикаций по налоговому праву // Налоговед. – 2015. – № 3. – С. 80.

Поскольку требование об уплате налога, в силу п. 2 ст. 69 НК РФ, направляется налогоплательщику при наличии у него недоимки; а в случаях, когда расчет суммы налога производится налоговым органом, обязанность по уплате налога возникает не ранее даты получения налогового уведомления (п. 4 ст. 57 НК РФ), то направление требования без предшествующего направления уведомления является незаконным, как и последующее взыскание налога на основании такого требования. Данная позиция подтверждается, например, в Определении ВС РФ от 28 июля 2010 г. № 4В1016. Кроме того, поскольку п. 6 ст. 58 НК РФ предусматривает, что налогоплательщик обязан уплатить налог в течение одного месяца со дня получения налогового уведомления, если более продолжительный период времени для уплаты налога не указан в этом налоговом уведомлении, до истечения указанного срока не могут начисляться пени за неуплату налога (ст. 75 НК РФ).

И требование об уплате налога, и налоговое уведомление содержат предложение налогоплательщику уплатить налог не позднее некоторого срока. Однако принципиальная разница состоит в том, что налоговое уведомление предлагает уплатить налог в срок, установленный в законодательстве о налогах (и по этой причине направляется плательщику не позднее 30 рабочих дней до его наступления), а требование об уплате налога – в срок на добровольное исполнение данного требования (обычно восемь рабочих дней). В течение срока на добровольное исполнение требования, на сумму недоимки, очевидно, будут начисляться пени по ст. 75 НК РФ, поскольку установленный в законодательстве срок уплаты уже прошел. В то же время, до истечения срока на добровольное исполнение требования налоговый орган не вправе осуществлять процедуры по принудительному взысканию налога (в т.ч. обращаться в суд).

Содержание требования об уплате налога регламентировано в п. 4 ст. 69 НК РФ. В частности, требование об уплате налога должно содержать сведения о сумме задолженности по налогу, размере пеней, начисленных на момент направления требования, сроке исполнения требования, а также мерах по взысканию налога и обеспечению исполнения обязанности по уплате налога, которые применяются в случае неисполнения требования налогоплательщиком. Требование об уплате налога, направляемое физическому лицу, должно содержать также сведения о сроке уплаты налога, установленном законодательством о налогах и сборах. Во всех случаях требование должно содержать подробные данные об основаниях взимания налога, а также ссылку на положения законодательства о налогах и сборах, которые устанавливают обязанность налогоплательщика уплатить налог.

Однако сложно предположить, что имел ввиду законодатель, указав, что требование должно содержать «подробные данные об основаниях взимания налога» (насколько они должны быть подробны). Тем не менее, в п. 52 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. № 57 разъяснено следующее: п. 4 ст. 69 НК РФ определен перечень сведений, которые должно содержать требование об уплате налога. При рассмотрении споров о признании такого требования недействительным по мотиву неуказания в нем каких–либо из перечисленных сведений судам необходимо учитывать следующее. В основе требования об уплате налога лежит либо решение, принятое по результатам рассмотрения материалов налоговой проверки, либо представленная налогоплательщиком налоговая декларация, либо налоговое уведомление. Поэтому требование об уплате налога не может быть признано недействительным в связи с отсутствием в нем сведений, указанных в п. 4 ст. 69 НК РФ, если такие сведения содержатся соответственно в решении, налоговой декларации, налоговом уведомлении и на эти документы имеется ссылка в данном требовании. С учетом положений п. 3 ст. 58 НК РФ аналогичный подход применяется и к требованию об уплате авансовых платежей по налогу.

Как следует из п. 1 ст. 70 НК РФ, по общему правилу требование об уплате налога должно быть вручено (направлено) налогоплательщику не позднее трех месяцев со дня выявления недоимки. В случае, если сумма недоимки и задолженности по пеням и штрафам, относящейся к этой недоимке, составляет менее 500 рублей, требование об уплате налога должно быть направлено налогоплательщику не позднее одного года со дня выявления недоимки. При выявлении недоимки налоговый орган составляет документ (утвержден вышеупомянутым Приказом ФНС России от 13 февраля 2017 г. № ММВ78/179@).

Недоимка, как правило, выявляется налоговым органом в автоматическом режиме путем анализа компьютерных лицевых счетов на предмет соответствия сведений о подлежащих уплате налогах (полученных, опять же, из вышеуказанных трех источников), и сведений о поступивших в уплату налогов средств. Сведения об уплате представляются органами Федерального казначейства. В соответствии со ст. 40 БК РФ органы Федерального казначейства осуществляют в установленном Минфином РФ порядке учет доходов, поступивших в бюджетную систему РФ, и их распределение между бюджетами в соответствии с кодом бюджетной классификации РФ, указанным в расчетном документе на зачисление средств на счет органа Федерального казначейства, а в случае возврата (зачета, уточнения) платежа соответствующим администратором доходов бюджета – согласно представленному им поручению (уведомлению).

В п. 50 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. № 57 разъяснено следующее: в срок, предусмотренный п. 1 ст. 70 НК РФ, направляется требование об уплате суммы налога, которая была указана в налоговой декларации (расчете авансового платежа) или налоговом уведомлении, но фактически не перечислена налогоплательщиком в бюджет. При этом под днем выявления недоимки следует понимать следующий день после наступления срока уплаты налога (авансового платежа), а в случае представления налоговой декларации (расчета авансового платежа) с нарушением установленных сроков – следующий день после ее представления.

Подобный подход был применен в Постановлении Президиума ВАС РФ от 20 сентября 2011 г. № 3147/11. Суд отметил, что поскольку налогоплательщики в соответствии с положениями ст. 333.13 – 333.15 НК РФ самостоятельно исчисляют сумму водного налога и представляют налоговую декларацию по этому налогу не позднее 20–го числа месяца, следующего за истекшим кварталом, и учреждение за первый, второй и третий кварталы 2009 года представило декларации только 2 ноября 2009 г., недоимка по данному налогу за указанные налоговые периоды не могла быть выявлена инспекцией ранее даты представления деклараций. С момента представления учреждением налоговых деклараций инспекция должна была в установленный п. 1 ст. 70 НК РФ трехмесячный срок выявить недоимку (сравнив задекларированные суммы водного налога с соответствующими платежными документами об их уплате и сведениями о состоянии расчетов налогоплательщика с бюджетом) и направить требование об уплате налога и пеней в срок не позднее 2 февраля 2010 г.

Следует отметить, что документ о выявлении недоимки является внутренним документом налогового органа (НК РФ не предусматривает его направления налогоплательщику). Поскольку особых сроков на составление данного документа в НК РФ не установлено, он подлежит составлению в день, когда фактически выявлена (должна быть выявлена) недоимка. Несвоевременное составление налоговым органом документа о выявлении недоимки не может изменять (продлевать) сроков на принудительное взыскание недоимки[1205]. С этой точки зрения установление в НК РФ обязанности налогового органа по составлению такого документа не вполне понятно. Как представляется, отсутствует необходимость в регулировании в федеральном законе внутренних документов налоговых органов.

В случае, когда информация о наличии недоимки получена налоговым органом в результате налоговой проверки, требование об уплате налога в общем случае вручается (направляется) проверенному лицу в течение 20 рабочих дней с даты вступления в силу соответствующего решения по результатам проверки (п. 2 ст. 70 НК РФ). В Постановлении Президиума ВАС РФ от 20 сентября 2011 г. №3147/11 разъяснено, что из положений ст. 70 НК РФ следует, что предусмотрены различные сроки направления требования об уплате налога в зависимости от того, была ли выявлена налоговая задолженность в результате проведения налоговой проверки (выездной или камеральной) и установления обстоятельств, свидетельствующих о занижении налоговой базы или иного неправильного исчисления налога, либо недоимка образовалась вследствие неисполнения налогоплательщиком обязанности по уплате в срок суммы налога, самостоятельно им исчисленной и задекларированной.

Исходя из п. 50 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. № 57, при применении ст. 70 НК РФ судам необходимо исходить из того, что требование об уплате налога направляется налогоплательщику либо в случае фактической неуплаты им указанной в налоговой декларации (расчете авансового платежа) или налоговом уведомлении суммы налога (авансового платежа), либо в случае доначисления ему налоговым органом подлежащих уплате сумм налога (авансового платежа). Из взаимосвязанного толкования положений ст. 88, 89, 100.1, 101 НК РФ следует, что доначисление сумм налога может быть осуществлено налоговым органом только по результатам проведения налоговой проверки. Поэтому требование об уплате доначисленных сумм налога должно быть направлено налогоплательщику в срок, установленный п. 2 ст. 70 НК РФ.

Следует напомнить, что термин «начисленный налог» в НК РФ не определяется, но исходя из Постановления Президиума ВАС РФ от 2 октября 2007 г. № 7379/07, таковым является налог, отраженный налогоплательщиком в представляемых им налоговых декларациях в качестве подлежащего уплате. Соответственно, по логике ВАС РФ, «доначисленный налог» – это та дополнительная сумма налога, которая выявлена налоговым органом при проверке по отношению к начисленному (продекларированному самим налогоплательщиком) налогу.

[1205] Рекомендации Научно–консультативного совета при ФАС Волго–Вятского округа «О практике применения налогового законодательства» (по итогам заседания 9 октября 2008 г.) // СПС Гарант, СПС КонсультантПлюс, URL: http://www.fasvvo.arbitr.ru

Данный вывод подтверждается в п. 12 Обзора судебной практики по вопросам, связанным с участием уполномоченных органов в делах о банкротстве и применяемых в этих делах процедурах банкротства (утв. Президиумом ВС РФ 20 декабря 2016 г.): из системного толкования положений ст. 88, 89, 100.1, 101 НК РФ следует, что доначисление сумм налога может быть осуществлено налоговым органом только по результатам проведения налоговой проверки.

Особенности направления требования об уплате налога на сумму пени разъяснены в п. 51 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. № 57: при проверке соблюдения налоговым органом сроков направления требования об уплате пеней судам надлежит учитывать положения п. 5 ст. 75 НК РФ, согласно которым пени уплачиваются одновременно с уплатой сумм налога и сбора или после уплаты таких сумм в полном объеме. Из приведенной нормы следует, что требование об уплате пеней, начисленных на сумму недоимки, возникшей по итогам конкретного налогового (отчетного) периода, направляется названным органом на основании п. 1 ст. 70 НК РФ не позднее трех месяцев с момента уплаты налогоплательщиком всей суммы недоимки (в случае погашения недоимки частями – с момента уплаты последней ее части).

Принципиально важным является надлежащее вручение (направление) требования об уплате налога. На основании п. 6 ст. 69 НК РФ требование об уплате налога может быть передано руководителю организации (ее законному или уполномоченному представителю) или физическому лицу (его законному или уполномоченному представителю) лично под расписку, направлено по почте заказным письмом, передано в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи или через личный кабинет налогоплательщика. В случае направления указанного требования по почте заказным письмом оно считается полученным по истечении шести дней с даты направления заказного письма. В п. 53 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. № 57 разъяснено следующее: при рассмотрении споров судам необходимо исходить из того, что в силу прямого указания закона соответствующая налоговая процедура признается соблюденной, независимо от фактического получения налогоплательщиком (его представителем) требования об уплате налога, направленного заказным письмом.

Сходные презумпции для направления налоговым органом документов по почте предусмотрены и в иных положениях НК РФ (в п. 4 ст. 52 – в отношении налогового уведомления, в п. 3 ст. 46 – применительно к решению о взыскании налога за счет денежных средств, в п. 1 ст. 93 – в отношении требования о представлении документов (через отсылку к п. 4 ст. 31 НК РФ), в п. 5 ст. 100 – применительно к акту налоговой проверки, в п. 9 ст. 101 НК РФ – в отношении решения по результатам проверки и др.).

Необходимо отметить несколько разные нормативные формулировки: так, в п. 5 ст. 100 НК РФ установлено, что в случае направления акта налоговой проверки по почте заказным письмом датой вручения этого акта считается шестой день считая с даты отправки заказного письма; а в силу п. 4 ст. 52 НК РФ в случае направления налогового уведомления по почте заказным письмом налоговое уведомление считается полученным по истечении шести дней с даты направления заказного письма. Очевидно, что «шестой день с даты отправки» и «по истечении шести дней с даты отправки» – разные моменты (во втором случае это будет седьмой рабочий день с даты отправки). Маловероятно, что законодатель вкладывал какой–либо особый смысл в такую дифференциацию сроков; скорее всего, здесь просто имеет место дефект юридической техники.

Общая норма содержится в п. 4 ст. 31 НК РФ: документы, используемые налоговыми органами при реализации своих полномочий в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах, могут быть переданы налоговым органом лицу, которому они адресованы, или его представителю непосредственно под расписку, направлены по почте заказным письмом или переданы в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи через оператора электронного документооборота либо через личный кабинет налогоплательщика, если порядок их передачи прямо не предусмотрен НК РФ. Лицам, на которых НК РФ возложена обязанность представлять налоговую декларацию (расчет) в электронной форме, указанные документы направляются налоговым органом в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи через оператора электронного документооборота либо через личный кабинет налогоплательщика. В случаях направления документа налоговым органом **по почте заказным письмом** датой его получения считается **шестой день со дня отправки заказного письма**. В случае направления документа налоговым органом через личный кабинет налогоплательщика датой его получения считается день, следующий за днем размещения документа в личном кабинете налогоплательщика.

Шестой рабочий день со дня отправки заказного письма обычно является восьмым календарным днем со дня такой отправки (с учетом «стандартных» двух выходных). Указанную презумпцию интересно соотнести с контрольными сроками пересылки письменной корреспонденции (утв. Постановлением Правительства РФ от 24 марта 2006 г. № 160): предельный контрольный срок при пересылке по территории России составляет 11 календарных дней (при пересылке между достаточно отдаленными городами федерального значения), хотя в подавляющем большинстве случаев не превышает 8 календарных дней. По этой причине представляется, что разумно было бы увеличить презюмируемый срок получения почтовой корреспонденции. Во всяком случае, в п. 5, 38 Постановления Пленума ВАС РФ от 25 декабря 2013 г. № 99 «О процессуальных сроках» разъяснено, что судам в соответствующих случаях следует учитывать время на отправку и доставку почтовой корреспонденции, исходя из территориальной удаленности лиц, участвующих в деле.

В большинстве случаев презюмируемый срок на получение от налогового органа почтового отправления необходим для того, чтобы налоговый орган, не дожидаясь фактического получения документа (от которого налогоплательщик может банально уклоняться), и мог переходить к последующим процедурам В качестве примеров можно привести:

– презюмируемое получение требования об уплате налога и истечение расчетного срока на его добровольное выполнение – переход к последующим процедурам взыскания налога;

– презюмируемое получение требования о представлении документов на проверку и истечение расчетного срока на его добровольное выполнение – переход к исчислению налога не через анализ документов самого налогоплательщика, а иными методами (в т.ч. условными – подп. 7 п. 1 ст. 31, через документы, представленные контрагентами налогоплательщика в порядке ст. 93.1 НК РФ и т.д.);

– презюмируемое получение акта проверки и истечение расчетного срока на представление возражений – переход к рассмотрению материалов проверки и вынесения решения и т.д.

Относительно презюмируемых сроков получения документов представляет интерес Определение КС РФ от 8 апреля 2010 г. № 468ОО: по буквальному смыслу ст. 52 и п. 6 ст. 69 НК РФ, отсутствие возможности вручить налоговое уведомление (налоговое требование) федеральный законодатель увязывает не только с фактом уклонения налогоплательщика от его получения, – им не исключаются и иные причины неполучения указанных документов налогоплательщиком, в том числе объективного характера. Признав направление данных документов по почте заказным письмом надлежащим способом уведомления, федеральный законодатель установил презумпцию получения его адресатом на шестой день с даты направления. Такое правовое регулирование призвано обеспечить баланс частного и публичного интересов в налоговых правоотношениях и гарантировать исполнение налогоплательщиками конституционно–правовой обязанности по уплате законно установленных налогов и сборов.

Впоследствии указанная правовая позиция была воспроизведена в Определениях КС РФ от 24 марта 2015 г. № 735О, от 27 октября 2015 г. № 2430О и от 23 ноября 2017 г. № 2519О.

Для решения вопроса, направлено ли требование об уплате налога заказным письмом, следует руководствоваться п. 10 Правил оказания услуг почтовой связи (утв. Приказом Минкомсвязи России от 31 июля 2014 г. № 234), в соответствии с которым выделяется такой вид почтовых отправлений, как регистрируемые (заказные, в том числе пересылаемые в форме электронного документа, обыкновенные, с объявленной ценностью (почтовое отправление, принимаемое с оценкой стоимости вложения, определяемой отправителем) – принимаемые от отправителя с выдачей ему квитанции и вручаемые адресату (его уполномоченному представителю) с подтверждением факта вручения. Почтовые отправления с объявленной ценностью могут пересылаться в т.ч. с описью вложения.

Следовательно, доказательством надлежащего направления налоговым органом документа заказным письмом является почтовая квитанция (реестр) со штампом отделения почтовой связи (на котором указана дата отправки), при условии направления на верный адрес (для целей налоговых правоотношений – следующий из п. 5 ст. 31 НК РФ).

Примечательно то, что исходя из Постановления Президиума ВАС РФ от 3 мая 2006 г. № 16142/06, при решении вопроса о надлежащем извещении следует учитывать не только сам факт направления документа заказным письмом на надлежащий адрес, но и то, действовал ли орган почтовой связи в соответствии с Правилами оказания услуг почтовой связи, доставляя письмо.

Представляет интерес Определение КС РФ от 28 мая 2009 г. № 763ОО. Заявитель утверждал, что налоговое уведомление и требование об уплате транспортного налога не получал, поскольку по месту постоянной регистрации не проживает. Суд отметил, что в соответствии с подп. 1 п. 1 ст. 21 НК РФ налогоплательщики имеют право получать по месту своего учета от налоговых органов бесплатную информацию (в том числе в письменной форме) о порядке исчисления и уплаты налогов и сборов, правах и обязанностях налогоплательщиков. Следовательно, заявитель не лишен права при неполучении налогового уведомления до даты уплаты

соответствующего налогового платежа самостоятельно обратиться в налоговый орган с просьбой (заявлением) о выдаче данного уведомления непосредственно на руки в том случае, если он заведомо знает, что будет отсутствовать по адресу, на который направляются документы.

Достаточно неоднозначный и фактически противоположный подход изложен в ряде Определений КС РФ (от 8 апреля 2010 г. № 468ОО, от 24 марта 2015 г. № 735О и от 27 октября 2015 г. № 2430О): факт получения налогового уведомления (налогового требования) по почте заказным письмом на шестой день после направления может быть опровергнут при рассмотрении соответствующего спора в суде, в том числе по иску налогового органа о взыскании недоимки по налогу.

Таким образом, КС РФ применительно к налоговому уведомлению фактически «перевел» неопровержимую презумпцию «шестого дня» в разряд опровержимых. Соответственно, сразу вопрос о правовых последствиях ее опровержения, но из указанных актов КС РФ ответ на него прямо не следует. Д.А. Кустов предлагает толкование указанной правовой позиции КС РФ: неполучение физическим налогового уведомления в расчетный шестидневный срок по вине органов почтовой связи означает только то, что данное физическое лицо вправе уплачивать пени за неуплату налога не ранее, чем с момента фактического получения уведомления[1206]. При этом представляется, что применительно к самому моменту презюмируемого получения документа от налогового органа и возникающим в связи с этим правам налоговых органов по переходу к последующим процедурам презумпция «шестого дня» остается неопровержимой. В противном случае, суд должен был бы возвратить заявление налогового органа (ч. 3 ст. 4, п. 1 ч. 1 ст. 129, ч. 1 ст. 286 КАС РФ, ч. 5 ст. 4, п. 5 ч. 1 ст. 129, ч. 2 ст. 213 АПК РФ), основываясь на несоблюдении им досудебного порядка, и не рассматривать заявление до того, как плательщик фактически получит требование об уплате налога по процедуре, установленной в НК РФ. Взыскание по внесудебной процедуре (ст. 46, 47 НК РФ) по той же причине также было бы невозможным до фактического получения требования. Очевидно, что такой подход на практике был бы крайне странным и провоцировал бы плательщиков на приложение усилий по неполучению требования.

В плане правовой природы требования об уплате налога имеет место ряд позиций высших судебных органов. В частности, в Постановлении Президиума ВАС РФ от 29 марта 2005 г. № 13592/04 разъяснено, что выставление требования об уплате налога является мерой принудительного характера. Взыскание налога – длящийся процесс. На первом этапе налоговым органом направляется налогоплательщику требование об уплате налога с предложением в установленный срок уплатить доначисленную сумму. На втором этапе налоговым органом применяются принудительные меры взыскания, предусмотренные ст. 46 и 47 НК РФ.

Конституционный Суд РФ в Определении от 27 декабря 2005 г. № 503О указал, что требование налогового органа об уплате налога является мерой государственного принуждения, которая, в свою очередь, также обеспечена мерами государственного принуждения (обращение взыскания на денежные средства и иное имущество налогоплательщика, приостановление операций по его счетам в банке). В Определениях КС РФ от 5 марта 2009 г. № 470ОО, от 17 декабря 2009 г. № 1644ОО разъяснено, что в правовой механизм исполнения конституционной обязанности по уплате налогов включены, прежде всего, предусмотренные НК РФ средства административного (налогового) характера: направление налогоплательщику требования об уплате налога (ст. 69) и обращение взыскания на денежные средства на счетах в банках и иное имущество налогоплательщика (ст. 46 и 47).

Соответственно, требование об уплате налога в настоящее время рассматривается высшими судебными органами, как некоторая мера принуждения (первая в последовательности мер принудительного взыскания). При этом само по себе неисполнение требования в установленный в нем срок влечет единственное правовое последствие – дает право налоговому органу (в отношении юридических лиц и индивидуальных предпринимателей) переходить к последующим процедурам, действительно носящим принудительный характер – к взысканию налога за счет денежных средств на счетах в банках, либо за счет либо иного имущества (через службу судебных приставов–исполнителей). Если же рассматривать правовые последствия неисполнения требования в отношении субъектов, с которых налог взыскивается в судебном порядке (в т.ч. физических лиц без статуса индивидуального предпринимателя), то они сводятся только к праву налогового органа обратиться в суд с заявлением о взыскании налога.

Указанные позиции высших судебных инстанций вызывают определенные сомнения, поскольку они предполагают существование «письменного принуждения». Из положений НК РФ, как представляется, не следует, что требование об уплате налога является мерой принудительного характера. Русский юрист А.П. Куницын давал следующее определение: склонение других людей силою признавать наши права называется принуждением[1207]. По мнению ряда авторов, государственное принуждение есть осуществляемое на основе закона государственными органами, должностными лицами и уполномоченными общественными организациями физическое, психическое, имущественное или организационное воздействие в целях защиты личных, общественных и государственных интересов[1208]. Расценить требование об уплате налога как документ, оказывающий физическое, психическое, имущественное или организационное воздействие в целях защиты государственных интересов, затруднительно. Практикуемые в гражданско–правовых отношениях письма к должникам с предложением погасить имеющуюся задолженность (и с указанием на то, что в случае неоплаты кредитор обратиться в суд), в качестве мер принуждения обычно не рассматриваются. Во всяком случае, затруднительно обнаружить позиции, признающие принуждением обязательный досудебный порядок, предусмотренный с 1 июня 2016 г. в ч. 5 ст. 4 АПК РФ. Потенциальная возможность применения принудительного воздействия на основе норм права и фактическое применение такого воздействия являются принципиально различными правовыми явлениями. Требование об уплате налога скорее можно квалифицировать как документ, информирующий налогоплательщика об имеющихся у налогового органа сведениях о сумме задолженности, а также о том, что при его неисполнении в установленный в нем срок могут быть применены меры принуждения (внесудебное взыскание налога), либо обращение с заявлением в суд.

С целью анализа приведенных позиций представляет интерес обоснованное мнение И.В. Дементьева: ненормативные акты в сфере налоговых правоотношений могут иметь неокончательный характер и обладать условной обязательностью; их можно подразделить на основные и вспомогательные[1209]. Очевидно, что требование об уплате налога (как, впрочем, и налоговое уведомление) в рамках указанной классификации являются вспомогательными актами неокончательного характера.

Итак, требование об уплате налога направлено налоговым органом на надлежащий адрес налогоплательщика и в большинстве случаев получено (либо в остальных случаях считается полученным). В п. 4 ст. 69 НК РФ предусмотрено, что требование об уплате налога должно быть исполнено в течение **восьми рабочих дней** с даты получения указанного требования, если более продолжительный период времени для уплаты налога не указан в этом требовании. Таким образом, в требовании об уплате налога может вообще не указываться какой–либо срок на его исполнение, в этом случае он будет составлять восемь рабочих дней.

В случае если в данный срок налогоплательщик самостоятельно не уплачивает налог (пени, штраф), то налоговый орган инициирует последующие процедуры, различающиеся для организаций (индивидуальных предпринимателей) и для физических лиц без статуса индивидуального предпринимателя.

Интересно то, что в процедуре принудительного взыскания может иметь место еще один независимый срок на «добровольное» исполнение по сути того же самого требования государства об уплате задолженности. Потенциально взыскание налога с любого субъекта в итоге может быть осуществлено службой судебных приставов–исполнителей (в т.ч. в результате поступления на исполнение судебного решения (приказа), постановления налогового органа о взыскании налога за счет иного имущества в порядке ст. 47 НК РФ). Соответственно, как это следует из ч. 1, 12 ст. 30 Федерального закона «Об исполнительном производстве», в общем случае судебный пристав–исполнитель возбуждает исполнительное производство на основании исполнительного документа по заявлению взыскателя; срок для добровольного исполнения составляет пять дней со дня получения должником постановления о возбуждении исполнительного производства. Однако, одно из возможных правовых последствий пропуска указанного срока на добровольное исполнение – применение судебным приставом–исполнителем исполнительского сбора (ст. 112 указанного Федерального закона), т.е. штрафа (Постановление КС РФ от 30 июля 2001 г. № 13П, Определение КС РФ от 1 апреля 2008 г. № 419ОП, п. 17 Постановления Пленума ВАС РФ от 23 июля 2009 г.

[1206] *Кустов Д.А.* Направление налогового уведомления: презумпция «шестого дня» и возможность ее опровержения // Налоговое право в решениях Конституционного Суда РФ 2010 г. – М., 2012. – С. 85.

[1207] *Куницын А.П.* Право естественное. – М., 2011. – С. 16.

[1208] *Бабаев В.К., Баранов В.М., Толстик В.А.* Теория права и государства в схемах и определениях: Учебн. пособ. – М., 1999. – С. 190.

[1209] *Дементьев И.В.* Индивидуальные (ненормативные) налоговые правовые акты. – С. 39, 62.

№ 59). Неисполнение же требования об уплате налога в срок, установленный в п. 4 ст. 69 НК РФ, в современном правовом регулировании никаких штрафных последствий для налогоплательщика не влечет.

Требующая пояснений норма предусмотрена в ст. 71 НК РФ: в случае, если обязанность налогоплательщика, налогового агента, плательщика сбора или плательщика страховых взносов по уплате налога, сбора или страховых взносов изменилась после направления требования об уплате налога, сбора, страховых взносов, пеней или штрафа, налоговый орган обязан направить указанным лицам уточненное требование.

Толкование данного положения следует из Постановления Президиума ВАС РФ от 21 июля 2009 г. № 2599/09: не может являться уточненным требование, в которое включены суммы налогов (пеней, санкций), уже предъявлявшиеся в ранее направленном требовании (такое требование является повторным). Иными словами, «уточенное требование» в контексте ст. 71 НК РФ и сложившейся практики направляется только в крайне редких случаях, например, когда нормативным актом с «обратной силой» введены налоговые льготы, в связи с чем неисполненная обязанность налогоплательщика по уплате соответствующего налога изменилась (в силу закона, вне зависимости от самого налогоплательщика и налогового органа). Во всяком случае, «уточенное требование» не может продлевать сроки на взыскание налогов.

Судебное взыскание налога с физических лиц, не являющихся индивидуальными предпринимателями. Надлежащее направление требования об уплате налога установлено для налогового органа, как обязательная досудебная процедура. В Обзоре судебной практики ВС РФ № 2 (2016) (утв. Президиумом ВС РФ 6 июля 2016 г.) отмечается, что направление административным истцом административному ответчику требования об уплате платежа в добровольном порядке является обязательным условием для обращения в суд. В случае если в административном исковом заявлении отсутствуют сведения о направлении требования административному ответчику либо такие сведения указаны, но не приложены соответствующие документы, судье надлежит оставить заявление без движения для устранения данного недостатка (ч. 1 ст. 130 КАС РФ). Непредставление названных документов в срок, указанный в определении судьи, является основанием для возвращения административного искового заявления о взыскании обязательных платежей и санкций (п. 7 ч. 1 ст. 129 КАС РФ).

В пункте 2 ст. 48 НК РФ указано, что заявление о взыскании подается в суд общей юрисдикции налоговым органом (таможенным органом) в течение шести месяцев со дня истечения срока исполнения требования об уплате налога, сбора, страховых взносов, пеней, штрафов, если иное не предусмотрено настоящим пунктом. Если в течение трех лет со дня истечения срока исполнения самого раннего требования об уплате налога, сбора, страховых взносов, пеней, штрафов, учитываемого налоговым органом (таможенным органом) при расчете общей суммы налога, сбора, страховых взносов, пеней, штрафов, подлежащей взысканию с физического лица, такая сумма налогов, сборов, страховых взносов, пеней, штрафов превысила 3000 руб., налоговый орган (таможенный орган) обращается в суд с заявлением о взыскании в течение шести месяцев со дня, когда указанная сумма превысила 3000 руб. Если в течение трех лет со дня истечения срока исполнения самого раннего требования об уплате налога, сбора, страховых взносов, пеней, штрафов, учитываемого налоговым органом (таможенным органом) при расчете общей суммы налога, сбора, страховых взносов, пеней, штрафов, подлежащей взысканию с физического лица, такая сумма налогов, сборов, страховых взносов, пеней, штрафов не превысила 3000 руб., налоговый орган (таможенный орган) обращается в суд с заявлением о взыскании в течение шести месяцев со дня истечения указанного трехлетнего срока. Пропущенный по уважительной причине срок подачи заявления о взыскании может быть восстановлен судом.

Таким образом, налоговый орган может обратиться в суд с заявлением о взыскании налога (пени, штрафа) с физического лица, не имеющего статуса индивидуального предпринимателя, только если суммарная задолженность превышает 3000 руб. Если же в течение трех лет «накопленная» задолженность не достигла указанной величины, то налоговый орган обращается в суд с требованием о взыскании имеющейся задолженности. Указанный трехлетний срок объясняется тем, что в его отсутствие по истечении длительного времени у налогового органа могли бы возникнуть проблемы с доказательством наличия задолженности, поскольку сроки хранения документов в налоговых органах ограничены.

Корреспондирующая норма содержится в п. 4 ст. 52 НК РФ: в случае, если общая сумма налогов, исчисленных налоговым органом, составляет менее 100 рублей, налоговое уведомление не направляется налогоплательщику, за исключением случая направления налогового уведомления в календарном году, по истечении которого утрачивается возможность направления налоговым органом налогового уведомления.

Само по себе введение в законодательство минимума «цены иска» для обращения в суд представляется разумным. В настоящее время в арбитражном процессуальном законодательстве для налоговых споров всех типов такой минимум вообще отсутствует, вследствие чего суд обязан рассматривать заявления и налоговых органов и налогоплательщиков вне зависимости от суммы спорных требований. Следует отметить, что в подп. «ж» п. 3 Положения о государственном арбитраже (утв. Постановлением от 3 мая 1931 г. ЦИК СССР № 5, СНК СССР № 298) было установлено, что в порядке государственного арбитража не подлежат рассмотрению споры ниже определенной суммы. Сходные ограничения следовали, например, и из подп. «а» п. 8 Положения о Государственном арбитраже при Совете Министров СССР (утв. Постановлением Совета Министров СССР от 17 января 1974 г. № 60).

По мнению ВС РФ (Обзор судебной практики Верховного Суда Российской Федерации за третий квартал 2011 года, утв. Президиумом ВС РФ 7 декабря 2011 г.), п. 3 ст. 48 НК РФ устанавливает, в том числе и для повышения эффективности и ускорения судопроизводства, специальный порядок обращения в суд налогового органа (таможенного органа), согласно которому требование о взыскании налога, сбора, пеней, штрафов за счет имущества физического лица предъявляется налоговым органом (таможенным органом) в порядке приказного производства. В порядке искового производства такие требования могут быть предъявлены налоговым органом (таможенным органом) только со дня вынесения судом определения об отмене судебного приказа и не позднее шести месяцев от этой даты. При этом необходимо иметь в виду, что в случае, когда физическое лицо не согласно с предъявляемыми требованиями налогового органа (таможенного органа), то есть имеется спор о праве, то в таком случае налоговый орган (таможенный орган) может обратиться в суд только в порядке искового производства.

Дальнейшее разъяснение осуществлено в п. 48 Постановления Пленума ВС РФ от 27 сентября 2016 г. № 36: возвращение заявления о вынесении судебного приказа не препятствует взыскателю повторно обратиться в суд с таким заявлением после устранения недостатков, указанных в определении мирового судьи (ч. 1 и 2 ст. 123.4 КАС РФ). Если в принятии заявления о вынесении судебного приказа было отказано, взыскатель не лишен возможности обратиться в суд в порядке гл. 32 КАС РФ в течение шести месяцев с момента истечения срока исполнения требования об уплате обязательного платежа, санкции в добровольном порядке. В данном случае в административном исковом заявлении указываются сведения об отказе в принятии заявления о вынесении судебного приказа; к административному исковому заявлению прилагается соответствующее определение мирового судьи (п. 2 ст. 48 НК РФ, ч. 3 ст. 123.4, ч. 1 ст. 286, ст. 287 КАС РФ).

Следует отметить, что взыскание в суде общей юрисдикции задолженности по налогам (пеням, санкциям) возможно не только в порядке истребования налоговым органом судебного приказа, но в порядке упрощенного (письменного) производства. В ч. 3 ст. 291 КАС РФ установлено, что административное дело может быть рассмотрено в порядке упрощенного (письменного) производства в т.ч. в случае, если указанная в административном исковом заявлении общая сумма задолженности по обязательным платежам и санкциям не превышает двадцать тысяч рублей. Как следует из п. 74 Постановления Пленума ВС РФ от 27 сентября 2016 г. № 36, административные дела в порядке упрощенного (письменного) производства рассматриваются без проведения устного разбирательства, судебные заседания по ним не назначаются, в связи с этим аудиопротоколирование не осуществляется, протокол в письменной форме не составляется, правила об отложении судебного разбирательства, о перерыве в судебном заседании, об объявлении судебного решения не применяются, резолютивная часть решения отдельно не изготавливается (ст. 152, 174, ч. 1 ст. 292 КАС РФ). Если взыскание осуществляется налоговым органом в процедуре упрощенного производства в арбитражном суде, то аналогичные разъяснения имеют место в п. 11 Постановления Пленума ВС РФ от 18 апреля 2017 г. № 10 «О некоторых вопросах применения судами положений Гражданского процессуального кодекса Российской Федерации и Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации об упрощенном производстве». Однако если взыскивается только продекларированная самим налогоплательщиком задолженность, то ограничений по величине истребуемой суммы нет (п. 9 указанного Постановления Пленума ВС РФ).

Достаточно актуальным, применительно к судебному производству любого вида, является вопрос о надлежащем извещении налогоплательщика о времени и месте судебного заседания (в приказном производстве – о факте вынесения судебного приказа), что обычно осуществляется через почтовое отправление. Исходя из Постановлений Президиума ВАС РФ от 3 мая 2006 г. № 16142/06, от 9 декабря 2010 г. № 9502/10, если при допущенных органом связи нарушениях Правил оказания услуг почтовой связи, судебное извещение не было получено стороной по делу по не зависящим от нее причинам, она не может считаться надлежаще извещенной.

В п. 34 Правил оказания услуг почтовой связи (утв. Приказом Минкомсвязи России от 31 июля 2014 г. № 234) установлено, что письменная корреспонденция и почтовые переводы при невозможности их вручения (выплаты) адресатам (их уполномоченным представителям) хранятся в объектах почтовой связи места назначения в течение 30 дней, иные почтовые отправления – в течение 15 дней, если более длительный срок хранения не предусмотрен договором об оказании услуг почтовой связи. Почтовые отправления разряда «судебное» при невозможности их вручения адресатам (их уполномоченным представителям) хранятся в объектах почтовой связи места назначения в течение 7 дней.

Следует учесть, что вопрос квалификации в качестве уважительных причин, по которым налоговый орган пропустил срок на обращение в суд, не может решаться судом исключительно посредством усмотрения. Срок на обращение в суд с иском о взыскании налога имеет сходную правовую природу с процессуальными сроками, поскольку он может быть восстановлен судом, как и прочие процессуальные сроки (ч. 1 ст. 107 ГПК РФ, ч. 1 ст. 92 КАС РФ, ч. 1 ст. 117 АПК РФ) при наличии уважительных причин пропуска (ч. 1 ст. 112 ГПК РФ, ч. 1 ст. 95 КАС РФ, ч. 2 ст. 117 АПК РФ). В п. 32 Постановления Пленума ВАС РФ от 25 декабря 2013 г. № 99 «О процессуальных сроках» отмечается, что при решении вопроса о восстановлении пропущенного срока подачи жалобы арбитражному суду следует оценивать обоснованность доводов лица, настаивающего на таком восстановлении, в целях предотвращения злоупотреблений при обжаловании судебных актов и учитывать, что необоснованное восстановление пропущенного процессуального срока может привести к нарушению принципа правовой определенности и соответствующих процессуальных гарантий. При решении вопроса о восстановлении процессуального срока судам следует соблюдать баланс между принципом правовой определенности и правом на справедливое судебное разбирательство, предполагающим вынесение законного и обоснованного судебного решения, с тем чтобы восстановление пропущенного срока могло иметь место лишь в течение ограниченного разумными пределами периода и при наличии существенных объективных обстоятельств, не позволивших заинтересованному лицу, добивающемуся его восстановления, защитить свои права.

Разъяснения, позволяющие квалифицировать причины пропуска срока, как неуважительные, даны в п. 60 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. № 57: при рассмотрении заявлений налоговых органов о взыскании налогов, пеней, штрафов, предъявленных на основании п. 3 ст. 46, п. 1 ст. 47, п. 1 ст. 115 НК РФ, судам, независимо от наличия соответствующего заявления ответчика, необходимо проверять, не истекли ли установленные этими нормами сроки для обращения налоговых органов в суд. Учитывая, что данные сроки в силу названных норм могут быть при наличии уважительных причин восстановлены судом, однако такое восстановление производится судом на основании ходатайства налогового органа, в случае пропуска срока и отсутствия соответствующего ходатайства либо в случае отказа в удовлетворении ходатайства, суд отказывает в удовлетворении требований налогового органа. При этом не могут рассматриваться в качестве уважительных причин пропуска указанных сроков необходимость согласования с вышестоящим органом (иным лицом) вопроса о подаче налоговым органом в суд соответствующего заявления, нахождение представителя налогового органа в командировке (отпуске), кадровые перестановки, смена руководителя налогового органа (его нахождение в длительной командировке, отпуске), а также иные внутренние организационные причины, повлекшие несвоевременную подачу заявления.

Сходные разъяснения содержатся в п. 14 Постановления Пленума ВАС РФ от 28 мая 2009 г. № 36 «О применении Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации при рассмотрении дел в арбитражном суде апелляционной инстанции» и в п. 30 Постановления Пленума ВС РФ от 29 марта 2016 г. № 11 «О некоторых вопросах, возникающих при рассмотрении дел о присуждении компенсации за нарушение права на судопроизводство в разумный срок или права на исполнение судебного акта в разумный срок». Важная интерпретация содержится и в п. 51 Постановления Пленума ВС РФ от 27 сентября 2016 г. № 36: по смыслу ст. 95, ч. 3 ст. 123.5, ч. 1, 4 ст. 123.7 КАС РФ, пропущенный по уважительной причине срок представления возражений относительно исполнения судебного приказа подлежит восстановлению мировым судьей, о чем указывается в определении об отмене судебного приказа. В качестве соответствующих причин могут рассматриваться такие обстоятельства, как неполучение должником копии судебного приказа в связи с нарушением правил доставки почтовой корреспонденции, ввиду отсутствия должника в месте жительства, обусловленного болезнью, нахождением в командировке, отпуске, переездом в другое место жительства, и другие.

Какая именно причина пропуска процессуального срока может квалифицироваться, как уважительная, также описано п. 14 Постановления Пленума ВАС РФ от 28 мая 2009 г. № 36: для лиц, извещенных надлежащим образом о судебном разбирательстве, уважительными могут быть признаны, в частности, причины, связанные с отсутствием у них по обстоятельствам, не зависящим от этих лиц, сведений об обжалуемом судебном акте.

Проецируя данную позицию на рассматриваемую тематику, можно предположить, что в качестве уважительной причины пропуска срока на обращение в суд налоговый орган теоретически может назвать несвоевременное получение им информации от регистрирующих органов (в т.ч. ст. 85 НК РФ), сообщающих сведения об облагаемом имуществе и его владельцах.

Изначально, при решении данного вопроса, представляется уместным учитывать правовую позицию, изложенную в Постановлениях КС РФ от 24 июня 2009 г. № 11П и от 20 июля 2011 г. № 20П. В данных судебных актах есть концентрированное разъяснение: никто не может быть поставлен под угрозу возможного обременения на неопределенный или слишком длительный срок. Наличие сроков, в течение которых для лица во взаимоотношениях с государством могут наступить неблагоприятные последствия, представляет собой необходимое условие применения этих последствий. Как указал КС РФ в Определении от 8 февраля 2007 г. № 381ОП, допущение не ограниченного временными рамками принудительного погашения задолженности по налогам и сборам вступает в противоречие с конституционными принципами, лежащими в основе правового регулирования отношений в области государственного принуждения и исполнения имущественных обязанностей.

Конкретизация этой идеи произведена, например, в Определении КС РФ от 22 апреля 2014 г. № 822О: в п. 1 ст. 70 НК РФ федеральный законодатель, действуя в рамках своей дискреции, установил сроки направления требования налогоплательщику. При этом нарушение сроков, установленных ст. 70 НК РФ, не может приводить к увеличению сроков, установленных для принудительного взыскания налогов иными статьями НК РФ. Кроме того, в Определении КС РФ от 5 июля 2005 г. № 301О указано, что при осуществлении своих функций налоговые органы обязаны взаимодействовать с иными федеральными органами исполнительной власти, органами исполнительной власти субъектов Российской Федерации и органами местного самоуправления (п. 4 ст. 30 НК РФ). Как следует из Определения КС РФ от 20 апреля 2017 г. № 790О, нарушение налоговым органом сроков рассмотрения материалов налоговой проверки не препятствует ему в принятии того или иного итогового решения и не может само по себе предрешать его законность, что не позволяет признать такое процессуальное нарушение в качестве безусловного основания для отмены итогового решения налогового органа по смыслу п. 14 ст. 101 НК РФ. Вместе с тем несоблюдение налоговым органом при совершении определенных действий в рамках осуществления мероприятий налогового контроля и принятии соответствующего решения сроков, предусмотренных, в частности, ст. 70, п. 2 ст. 88, п. 6 ст. 89, п. 1 и 5 ст. 100, п. 1, 6 и 9 ст. 101, п. 1, 6 и 10 ст. 101.4, п. 6 ст. 140 НК РФ, не влечет изменения порядка исчисления сроков на принятие мер по взысканию налога, пеней, штрафа в принудительном порядке, исчисляемых исходя из той продолжительности сроков совершения упомянутых действий, которая установлена указанными нормами, что, в конечном счете, гарантирует определенные временные рамки возможного вмешательства государства в имущественную сферу налогоплательщика.

Соответственно, поскольку исполнительная власть является единой (ст. 10 Конституции РФ), а человек, его права и свободы являются высшей ценностью (ст. 2 Конституции РФ), несвоевременное исполнение своих функций одним органом исполнительной власти (в том числе несвоевременная передача информации от этого органа власти другому) не может продлевать следующих из закона и подтверждаемых судебной практикой предельных сроков на применение принуждения к налогоплательщику. Тот же подход должен иметь место и в том случае, если, например, в суд в порядке ст. 39 КАС РФ обращается прокурор, а не налоговый орган. Прокурор не может располагать большими (а тем более, бесконечными) сроками на обращение в суд, чем они установлены для специализированного органа. Иными словами, крайний момент времени, до наступления которого к налогоплательщику может быть применено принуждение, подлежит определению по отношению ко всей системе органов власти, а не к отдельному органу и не к отдельному должностному лицу. В противном случае срок на применение неблагоприятных последствий будет неопределенным. То, что совокупность сроков должна исчисляться в интересах налогоплательщика в отношении всей системы органов власти, а не в отношении каждого органа в отдельности, следует, в частности, из Постановления Президиума ВАС РФ от 29 ноября 2005 г. № 7528/05.

Подобным образом сходная проблема разрешена в п. 5 Постановления Пленума ВС РФ от 29 сентября 2015 г. № 43 «О некоторых вопросах, связанных с применением норм Гражданского кодекса Российской Федерации об исковой давности»: по смыслу п. 1 ст. 200 ГК РФ при обращении в суд органов государственной власти, органов местного самоуправления, организаций или граждан с заявлением в защиту прав, свобод и законных интересов других лиц в случаях, когда такое право им предоставлено законом (ч. 1 ст. 45 и ч. 1 ст. 46 ГПК РФ, ч. 1 ст. 52 и ч. 1 и 2 ст. 53, ст. 53.1 АПК РФ, начало течения срока исковой давности определяется исходя из того, когда о

нарушении своего права и о том, кто является надлежащим ответчиком по иску о защите этого права, узнало или должно было узнать лицо, в интересах которого подано такое заявление.

Примечателен тот факт, что при обсуждении проекта данного Постановления Пленума ВС РФ предлагалось установить, что при обращении прокурора в суд в защиту интересов публично–правовых образований исковая давность должна течь с момента, когда о нарушении узнал прокурор[1210].

В итоге, упрощенно можно утверждать следующее: право налогового органа на взыскание с физического лица суммы поимущественного налога за определенный год, превышающей 3000 руб., должно быть реализовано в течение 9 месяцев от срока уплаты данного налога (3 месяца – на направление требования: п. 1 ст. 70 НК РФ, 6 месяцев – на обращение в суд с заявлением о взыскании налога: п. 2 ст. 48 НК РФ), плюс сроки на получение требования по почте и на его добровольное исполнение. Во всяком случае, на момент наступления срока уплаты поимущественного налога за некоторый календарный год (как правило, 1 декабря следующего года), срок на обращение в суд с заявлением о взыскании данного налога за предыдущий год уже обычно является пропущенным.

При этом нельзя не отметить ряд специальных норм, касающихся сроков взыскания недоимки по поимущественным налогам с физических лиц. Так, п. 3 ст. 363 НК РФ; п. 4 ст. 397 НК РФ; п. 3, 4 ст. 409 НК РФ относительно единообразно предусматривают, что направление налогового уведомления допускается не более чем за три налоговых периода, предшествующих календарному году его направления; налогоплательщик уплачивает налог не более чем за три налоговых периода, предшествующих календарному году направления налогового уведомления.

Положение общего характера содержится в п. 2 ст. 52 НК РФ: налог, подлежащий уплате физическими лицами в отношении объектов недвижимого имущества и (или) транспортных средств, исчисляется налоговыми органами не более чем за три налоговых периода, предшествующих календарному году направления налогового уведомления.

Данные нормы изначально производят впечатление того, что они особым образом защищают права указанной категории налогоплательщиков. Проблема состоит в том, что они не исключают и такого толкования: поимущественные налоги во всех случаях могут быть взысканы с конкретного налогоплательщика – физического лица за три налоговых периода (календарных года), предшествующих календарному году направления налогового уведомления, даже если за каждый календарный год задолженность превышала 3000 руб., но налоговое уведомление по каким–либо причинам (в т.ч. по ошибке налогового органа) не направлялось. Такой подход не представляется верным. Исходя из ст. 2 Конституции РФ, п. 7 ст. 3 НК РФ указанные специальные нормы не могут быть истолкованы, как продлевающие срок на взыскание, установленный в п. 2 ст. 48 НК РФ. С этой точки зрения, представляется, что толкование должно быть таким: задолженность за трехлетний срок может быть взыскана налоговым органом с налогоплательщика, своими действиями активно препятствовавшего взысканию (что, впрочем, достаточно сложно представить на практике, поскольку взыскание по ст. 48 НК РФ для налогового органа сводится только к направлению требования и заявления в суд).

Однако, нельзя не учесть принципиально иной подход к рассматриваемой проблеме, следующий из Решения ВС РФ от 22 июня 2012 г. № АКПИ12782. По мнению Суда, налог на имущество физических лиц исчисляется налоговыми органами на основании сведений, представленных органами, осуществляющими кадастровый учет, ведение государственного кадастра недвижимости и государственный технический учет (ст. 5 Закона РФ от 9 декабря 1991 г. № 20031 «О налогах на имущество физических лиц»). В случае несвоевременного представления в налоговый орган указанных сведений он лишен возможности исчислить сумму подлежащего уплате налога на имущество физических лиц и своевременно направить налогоплательщику соответствующее уведомление. Установленный Законом порядок исчисления налоговыми органами налога на имущество физических лиц не освобождает лиц, имеющих в собственности имущество, признаваемое объектами налогообложения, от обязанности по уплате налога в отношении этих объектов.

Таким образом, данный судебный акт свидетельствует о том, что с точки зрения ВС РФ в части поимущественных налогов с физических лиц несвоевременное исполнение своих функций одним органом власти вполне может продлевать на соответствующий срок принудительные возможности другого органа власти, в ущерб правовому положению частного субъекта – налогоплательщика. Соответственно, для физических лиц, которым поимущественные налоги исчисляют налоговые органы, фактически установлен увеличенный трехлетний срок для взыскания с них недоимки, независимо от ее размера. Такая «плата» за расчет налога налоговым органом представляется несоразмерной.

Подтверждение того, что ответственным за неуплату налога при неполучении налогового уведомления все в большей степени становится сам налогоплательщик (а не государство, формирующее информационные ресурсы об облагаемых объектах) можно видеть в действующем с 1 января 2015 г. п. 2.1 ст. 23 НК РФ: налогоплательщики – физические лица по налогам, уплачиваемым на основании налоговых уведомлений, обязаны сообщать о наличии у них объектов недвижимого имущества и (или) транспортных средств, признаваемых объектами налогообложения по соответствующим налогам, в налоговый орган по своему выбору в случае неполучения налоговых уведомлений и неуплаты налогов в отношении указанных объектов налогообложения за период владения ими. При этом, в п. 3 ст. 129.1 НК РФ за неисполнение указанной обязанности с 1 января 2017 г. предусмотрен штраф в размере 20 % от неуплаченной суммы налога.

Впрочем, следует учесть и акты КС РФ (в т.ч. Постановление от 24 марта 2017 г. № 9П, Определение от 4 апреля 2017 г. № 699О), в соответствии с которыми, суммы, полученные налогоплательщиком НДФЛ из бюджета в связи с неправомерным предоставлением налогового вычета, могут быть с него взысканы в порядке возврата неосновательного обогащения. Налоговый орган вправе обратиться в суд с соответствующим требованием в течение трех лет с момента, когда он узнал или должен был узнать об отсутствии оснований для предоставления налогоплательщику налогового вычета.

Фактическое взыскание налога за счет имущества налогоплательщика – физического лица, не являющегося индивидуальным предпринимателем, на основании вступившего в законную силу решения суда (судебного приказа) производится в соответствии с Федеральным законом от 2 октября 2007 г. № 229–ФЗ «Об исполнительном производстве» и ст. 48 НК РФ, т.е. судебными приставами–исполнителями (п. 4 ст. 48 НК РФ).

Указанный Федеральный закон предусматривает ряд положений, регламентирующих способы принудительного взыскания, реализуемые без участия судебных приставов–исполнителей. Так, в силу ч. 1 ст. 8 исполнительный документ о взыскании денежных средств или об их аресте может быть направлен в банк или иную кредитную организацию непосредственно взыскателем. На основании ч. 1 ст. 9 исполнительный документ о взыскании периодических платежей, о взыскании денежных средств, не превышающих в сумме двадцати пяти тысяч рублей, может быть направлен в организацию или иному лицу, выплачивающим должнику заработную плату, пенсию, стипендию и иные периодические платежи, непосредственно взыскателем. Очевидно, данные нормы применимы и при взыскании присужденных налогов с физического лица, взыскателем будет являться налоговый орган.

В силу п. 4 ст. 69 Федерального закона «Об исполнительном производстве» при отсутствии или недостаточности у должника денежных средств взыскание обращается на иное имущество, принадлежащее ему на праве собственности, хозяйственного ведения и (или) оперативного управления, за исключением имущества, изъятого из оборота, и имущества, на которое в соответствии с федеральным законом не может быть обращено взыскание, независимо от того, где и в чьем фактическом владении и (или) пользовании оно находится. Как следует из ч. 1 ст. 79 указанного Федерального закона взыскание не может быть обращено на принадлежащее должнику–гражданину на праве собственности имущество, перечень которого установлен ГПК РФ. В силу ч. 1 ст. 446 ГПК РФ взыскание по исполнительным документам не может быть обращено, в частности, на принадлежащее гражданину–должнику на праве собственности жилое помещение (его части), если для гражданина–должника и членов его семьи, совместно проживающих в принадлежащем помещении, оно является единственным пригодным для постоянного проживания помещением (за определенным исключениями). С учетом Постановления КС РФ от 14 мая 2012 г. № 11–П этот имущественный (исполнительский) иммунитет должен распространяться на жилое помещение, которое по своим объективным характеристикам (параметрам) является разумно достаточным для удовлетворения конституционно значимой потребности в жилище как необходимом средстве жизнеобеспечения.

Кроме того, в п. 55 Постановления Пленума ВС РФ от 17 ноября 2015 г. № 50 разъяснено, что согласно ст. 24 ГК РФ гражданин отвечает по своим обязательствам всем принадлежащим ему имуществом, за исключением имущества, на которое в соответствии с законом не может быть обращено взыскание. Указанная норма закрепляет полную имущественную ответственность физического лица независимо

[1210] Верховный суд вписывается в срок. Подготовлен проект постановления Пленума по исковой давности. // URL: http://zakon.ru/discussion/2015/09/22/verxovnyj_sud_vpisyvaetsya_v_srok__podgotovlen_proekt_postanovleniya_plenuma_po_iskovoj_davnosti; Прокуратуре не дали срок // Принято постановление Пленума ВС об исковой давности. // URL: http://zakon.ru/discussion/2015/09/29/prokurature_ne_dali_srok__prinyato_postanovlenie_plenuma_vs_ob_iskovoj_davnosti

от наличия статуса индивидуального предпринимателя и не разграничивает имущество гражданина как физического лица либо как индивидуального предпринимателя.

Следует учесть, что в п. 13 Постановления Пленумов ВС РФ и ВАС РФ от 1 июля 1996 г. № 6/8 «О некоторых вопросах, связанных с применением части первой Гражданского кодекса Российской Федерации» разъяснено следующее: с момента прекращения действия государственной регистрации гражданина в качестве индивидуального предпринимателя, в частности, в связи с истечением срока действия свидетельства о государственной регистрации, аннулированием государственной регистрации и т.п., дела с участием указанных граждан, в том числе и связанные с осуществлявшейся ими ранее предпринимательской деятельностью, подведомственны судам общей юрисдикции, за исключением случаев, когда такие дела были приняты к производству арбитражным судом с соблюдением правил о подведомственности до наступления указанных выше обстоятельств.

Впоследствии, в Обзоре судебной практики Верховного Суда Российской Федерации № 1 (2014) (утв. Президиумом ВС РФ 24 декабря 2014 г.) дополнительно разъяснено, что гражданин может быть лицом, участвующим в арбитражном процессе в качестве стороны, исключительно в случаях, если на момент обращения в арбитражный суд он имеет государственную регистрацию в качестве индивидуального предпринимателя либо если участие гражданина без статуса индивидуального предпринимателя в арбитражном процессе предусмотрено федеральным законом (например, ст. 33 и 225.1 АПК РФ). В Обзоре судебной практики ВС РФ № 2 (2016) (утв. Президиумом ВС РФ 6 июля 2016 г.) отмечается, что закон устанавливает различную подведомственность споров о взыскании обязательных платежей и санкций с физического лица в зависимости от наличия у него статуса индивидуального предпринимателя. При этом в случае отсутствия указанного статуса названные дела подлежат рассмотрению судами общей юрисдикции по правилам гл. 32 КАС РФ.

Исходя из Определения КС РФ от 15 января 2009 г. № 144ОП, разрешение дела с нарушением правил подсудности не отвечает требованию справедливого правосудия, поскольку суд, не уполномоченный на рассмотрение того или иного конкретного дела, не является законным судом, а принятые в результате такого рассмотрения судебные акты не обеспечивают гарантии прав и свобод в сфере правосудия.

Соответственно, тот же подход, в принципе, может быть применен и к нарушению правил подведомственности. На практике, несмотря на определенную дискуссионность данного подхода (протокол заседания секции арбитражного процессуального законодательства Научно–консультативного совета при ВАС РФ от 28 октября 2009 г. № 6) и наличие значимых исключений, нарушение правил подведомственности обычно является безусловным основанием для отмены судебного акта.

С другой стороны, в Постановлении ЕСПЧ от 10 апреля 2008 г. по делу «Лучкина против Российской Федерации» отмечается, что ошибки, связанные с юрисдикцией, в принципе, могут рассматриваться в качестве «существенных нарушений», подлежащих исправлению посредством надзорного производства. В Постановлении ЕСПЧ от 23 июля 2009 г. по делу «Сутяжник» против Российской Федерации» применительно к вопросу отмены конкретного решения суда по основанию неподведомственности дополнительно аргументировано, что последствия данного решения носили ограниченный характер: оно касалось лишь сторон, участвовавших в деле, и не противоречило какому–либо иному судебному решению. Европейский Суд признает, что правила, касающиеся юрисдикции, в принципе должны соблюдаться. Однако при конкретных обстоятельствах настоящего дела Европейский Суд не усматривает какую–либо настоятельную общественную необходимость, которая бы оправдала отступление от принципа правовой определенности. Решение было отменено прежде всего в интересах правового пуризма, а не с целью устранения ошибки, имеющей существенное значение для судебной системы.

Внесудебное взыскание налога с организаций и индивидуальных предпринимателей. В п. 2 ст. 46 НК РФ установлено, что взыскание налога производится по решению налогового органа путем направления на бумажном носителе или в электронной форме в банк, в котором открыты счета налогоплательщика (налогового агента) – организации или индивидуального предпринимателя, поручения налогового органа на списание и перечисление в бюджетную систему Российской Федерации необходимых денежных средств со счетов налогоплательщика (налогового агента) – организации или индивидуального предпринимателя.

Следовательно, взыскание по ст. 46 НК РФ опосредуют такие документы, принимаемые налоговым органом, как решение о взыскании (направляется налогоплательщику) и, по сути, исполнительный документ – инкассовое поручение (направляется в банк для списания денежных средств со счета налогоплательщика).

Информацией о счетах организации (индивидуального предпринимателя) в банках налоговый орган владеет, поскольку банки обязаны сообщать эту информацию в налоговый орган (п. 1.1 ст. 86 НК РФ). Информацию (справку) о наличии денежных средств на счетах в банке налоговый орган может получить, направив в банк соответствующий запрос (п. 2 ст. 86 НК РФ).

Однако то, что банки обязаны сообщать информацию о счетах в течение определенного времени после их открытия (три рабочих дня), налогоплательщики (банки) потенциально могут использовать период «законного незнания» налогового органа для осуществления неконтролируемых операций по счетам. Так, в Постановлении Президиума ВАС РФ от 25 октября 2011 г. № 4872/11 рассмотрены обстоятельства, квалифицированные Судом, как свидетельствующие о преднамеренном уклонении налогоплательщика от исполнения налоговых обязательств, в частности: регулярное открытие последним расчетных счетов, по которым перечисляются значительные денежные средства, однако на момент сообщения инспекции об открытии счетов и выставления ею инкассовых поручений счета закрываются, в связи с чем отсутствует возможность взыскать налоговую задолженность в бесспорном порядке.

В п. 15 Обзора судебной практики по вопросам, связанным с участием уполномоченных органов в делах о банкротстве и применяемых в этих делах процедурах банкротства (утв. Президиумом ВС РФ 20 декабря 2016 г.) разъяснено, что принудительное исполнение обязанности по уплате налоговых платежей на основании инкассовых поручений в силу ст. 46 НК РФ является ординарным способом погашения задолженности, применяемым при нежелании налогоплательщика (налогового агента) погасить долг перед бюджетом в добровольном порядке.

Поскольку взыскание налога по ст. 46 НК РФ может быть произведено и за счет электронных денежных средств, следует учитывать дефиницию, данную в п. 18 ст. 3 Федерального закона от 27 июня 2011 г. № 161ФЗ «О национальной платежной системе»: электронные денежные средства – денежные средства, которые предварительно предоставлены одним лицом (лицом, предоставившим денежные средства) другому лицу, учитывающему информацию о размере предоставленных денежных средств без открытия банковского счета (обязанному лицу), для исполнения денежных обязательств лица, предоставившего денежные средства, перед третьими лицами и в отношении которых лицо, предоставившее денежные средства, имеет право передавать распоряжения исключительно с использованием электронных средств платежа.

С той же целью следует учитывать определение, данное в п. 1 ст. 859.1 ГК РФ: по договору банковского счета в драгоценных металлах банк обязуется принимать и зачислять поступающий на счет, открытый клиенту (владельцу счета), драгоценный металл, а также выполнять распоряжения клиента о его перечислении на счет, о выдаче со счета драгоценного металла того же наименования и той же массы либо о выдаче на условиях и в порядке, которые предусмотрены договором, денежных средств в сумме, эквивалентной стоимости этого металла.

Как следует из п. 3 ст. 46 НК РФ, решение о взыскании принимается после истечения срока, установленного в требовании об уплате налога, но не позднее **двух месяцев** после истечения указанного срока. В соответствии с п. 4 ст. 46 НК РФ поручение налогового органа на перечисление сумм налога в бюджетную систему Российской Федерации направляется в банк, в котором открыты счета налогоплательщика (налогового агента) – организации или индивидуального предпринимателя, и подлежит безусловному исполнению банком в очередности, установленной гражданским законодательством.

Исходя из правовой позиции, изложенной в Постановлении Президиума ВАС РФ от 4 февраля 2014 г. № 13114/13, налоговому органу необходимо в двухмесячный срок с момента истечения срока исполнения требования об уплате налога **как принять решение об обращении взыскания** на денежные средства на счетах налогоплательщика в банках и его электронные денежные средства, **так и выставить инкассовое поручение в банк**. Однако этот подход не подлежит применению к ситуациям, когда выставленное в указанный срок инкассовое поручение было возвращено банком по причине закрытия налогоплательщиком расчетного счета. В НК РФ отсутствуют положения, содержащие запрет или ограничения на выставление налоговым органом инкассовых поручений к иным счетам налогоплательщика в случае их возврата по причине закрытия расчетного счета либо регламентирующие сроки совершения таких действий. Выставление повторных инкассовых поручений к иным расчетным счетам налогоплательщика, равно как и поручений на взыскание электронных денежных средств (п. 6.1 ст. 46 НК РФ), производится налоговым органом в пределах установленного п. 1 ст. 47 НК РФ годичного срока, в течение которого должно быть принято решение об обращении взыскания за счет иного имущества налогоплательщика.

Кроме того, в силу п. 3 ст. 46 НК РФ, решение о взыскании доводится до сведения налогоплательщика в течение шести рабочих дней после вынесения указанного решения. В случае невозможности вручения решения о взыскании налогоплательщику под расписку или передачи иным способом, свидетельствующим о дате его получения, решение о взыскании направляется по почте заказным письмом и считается полученным по истечении шести рабочих дней со дня направления заказного письма. Соответственно, налогоплательщик имеет возможность знать, что в его отношении вынесено решение о взыскании налога за счет денежных средств и на его счета могут быть выставлены инкассовые поручения.

Если денежных средств на счетах организации (индивидуального предпринимателя) **достаточно**, сумма налога списывается банком и обязанность по уплате налога считается исполненной. В силу общей нормы п. 2 ст. 60 НК РФ поручение налогового органа исполняется банком в течение одного операционного дня, следующего за днем получения такого поручения. При этом плата за обслуживание по указанным операциям в общем случае не взимается.

В качестве дополнительной меры для обеспечения взыскания налога за счет денежных средств налоговым органом может быть применено приостановление операций по счетам в банках, а также переводов электронных денежных средств организаций и индивидуальных предпринимателей (п. 8 ст. 46, ст. 76 НК РФ). Приостановление операций по счету означает прекращение банком всех расходных операций по данному счету (в пределах суммы, указанной в решении о приостановлении), однако оно не распространяется на платежи, очередность исполнения которых в соответствии с гражданским законодательством Российской Федерации предшествует исполнению обязанности по уплате налогов, сборов, страховых взносов, а также на операции по списанию денежных средств в счет уплаты налогов (авансовых платежей), сборов, страховых взносов, соответствующих пеней и штрафов и по их перечислению в бюджетную систему Российской Федерации (п. 1, 2 ст. 76 НК РФ).

В п. 54 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. № 57 разъяснено следующее: по смыслу положений ст. 46 НК РФ вывод о недостаточности или отсутствии денежных средств на счетах налогоплательщика в банках может быть сделан налоговым органом только на основании данных о состоянии всех известных ему счетов налогоплательщика. В целях получения указанных сведений и обеспечения в последующем возможности взыскания средств с соответствующих счетов налоговый орган вправе, руководствуясь положениями ст. 76 НК РФ, вынести решения о приостановлении операций по известным ему счетам. Получив такое решение, банк в силу п. 5 ст. 76 НК РФ обязан сообщить в налоговый орган в электронной форме сведения об остатках денежных средств на счете, операции по которому приостановлены. При этом необходимо иметь в виду, что, если поручения на перечисление суммы налога в бюджетную систему Российской Федерации предъявляются одновременно к нескольким счетам, то совокупная сумма налога, указанная в этих поручениях, не должна превышать сумму подлежащего взысканию налога.

Особенности внесудебного взыскания налогов с бюджетных организаций урегулированы в п. 3.1 ст. 46 НК РФ: при недостаточности или отсутствии денежных средств на счетах и электронных денежных средств налогоплательщика (налогового агента) – организации либо при отсутствии информации о счетах (реквизитах корпоративных электронных средств платежа, используемых для переводов электронных денежных средств) взыскание суммы налога, не превышающей пяти миллионов рублей, производится в порядке, установленном бюджетным законодательством Российской Федерации, за счет денежных средств, отраженных на лицевых счетах указанного налогоплательщика (налогового агента) – организации.

Как следует из п. 7 ст. 46 НК РФ, **при недостаточности или отсутствии денежных средств (драгоценных металлов) на счетах** налогоплательщика (налогового агента) – организации или индивидуального предпринимателя либо его электронных денежных средств **или при отсутствии информации о счетах** налогоплательщика (налогового агента) – организации или индивидуального предпринимателя, либо информации о реквизитах его корпоративного электронного средства платежа, используемого для переводов электронных денежных средств, налоговый орган вправе взыскать налог за счет иного имущества налогоплательщика (налогового агента) – организации или индивидуального предпринимателя в соответствии со ст. 47 НК РФ.

Кроме того, указанное обстоятельство (невозможность реализации процедуры по ст. 46 НК РФ) порождает право налогового органа на применение ареста имущества налогоплательщика–организации. В силу п. 3 ст. 77 НК РФ арест может быть применен только для обеспечения исполнения обязанности по уплате налога, пеней, штрафа за счет имущества налогоплательщика–организации не ранее принятия налоговым органом решения о взыскании налога, пеней, штрафа в соответствии со ст. 46 НК РФ и при недостаточности или отсутствии денежных средств на счетах налогоплательщика–организации или его электронных денежных средств либо при отсутствии информации о счетах налогоплательщика–организации или информации о реквизитах его корпоративного электронного средства платежа, используемого для переводов электронных денежных средств.

Соответственно, арест имущества может применяться налоговым органом и превентивно – для обеспечения последующего взыскания налога за счет иного имущества по ст. 47 НК РФ. Но применение ареста налоговым органом не исключает последующего наложения ареста на то же имущество судебным приставом–исполнителем (ст. 80 Федерального закона «Об исполнительном производстве»).

Примечательно то, что с 1 сентября 2013 г., в силу п. 2 ст. 174.1 ГК РФ, сделка, совершенная с нарушением запрета на распоряжение имуществом должника, наложенного в судебном или ином установленном законом порядке в пользу его кредитора или иного управомоченного лица, не препятствует реализации прав указанного кредитора или иного управомоченного лица, которые обеспечивались запретом, за исключением случаев, если приобретатель имущества не знал и не должен был знать о запрете. Соответственно, не исключено, что реализация недобросовестным налогоплательщиком арестованного имущества, с созданием цепочки «добросовестных приобретателей», может привести к невозможности взыскания налога за счет этого имущества. В п. 94, 95 Постановления Пленума ВС РФ от 23 июня 2015 г. № 25 «О применении судами некоторых положений раздела I части первой Гражданского кодекса Российской Федерации» по смыслу п. 2 ст. 174.1 ГК РФ сделка, совершенная в нарушение запрета на распоряжение имуществом должника, наложенного судом или судебным приставом–исполнителем, в том числе в целях возможного обращения взыскания на такое имущество, является действительной. В силу положений п. 2 ст. 174.1 ГК РФ в случае распоряжения имуществом должника с нарушением запрета права кредитора или иного управомоченного лица, чьи интересы обеспечивались арестом, могут быть реализованы только в том случае, если будет доказано, что приобретатель имущества знал или должен был знать о запрете на распоряжение имуществом должника, в том числе не принял все разумные меры для выяснения правомочий должника на отчуждение имущества. С момента внесения в соответствующий государственный реестр прав сведений об аресте имущества признается, что приобретатель должен был знать о наложенном запрете (ст. 8.1 ГК РФ).

Предусмотренные ст. 46 и 47 НК РФ меры принудительного взыскания налоговой задолженности за счет денежных средств на счетах в банках и за счет иного имущества налогоплательщика–организации представляют собой последовательные этапы единого внесудебного порядка взыскания налоговой задолженности (Постановления Президиума ВАС РФ от 8 февраля 2011 г. № 8229/10, от 29 ноября 2011 г. № 7551/11 и от 5 февраля 2013 г. № 11254/12).

Обобщенное разъяснение дано в п. 55 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. № 57: из норм п. 1 – 3, 7 ст. 46, ст. 47 НК РФ следует, что налоговый орган вправе перейти к принудительному взысканию налога за счет иного имущества налогоплательщика только после принятия надлежащих мер по взысканию налога за счет денежных средств налогоплательщика. В связи с этим судам необходимо исходить из того, что невынесение названным органом решения о взыскании налога за счет денежных средств в установленный абз. 1 п. 3 ст. 46 НК РФ срок и непринятие мер к его исполнению по общему правилу исключают возможность вынесения налоговым органом решения о взыскании налога за счет иного имущества налогоплательщика, а также обращения его в суд с заявлением, предусмотренным абз. 3 п. 1 ст. 47 НК РФ. В то же время, если в период, установленный абз. 1 п. 3 ст. 46 НК РФ для принятия решения о взыскании налога за счет денежных средств, ведется исполнительное производство, возбужденное на основании ранее вынесенных налоговым органом постановлений о взыскании налога за счет иного имущества налогоплательщика, что свидетельствует о недостаточности или отсутствии денежных средств на его счетах, налоговый орган вправе в указанный срок сразу принять решение о взыскании налога за счет иного имущества налогоплательщика, если на дату принятия такого решения исполнительное производство не было окончено (прекращено). В случае отсутствия у налогового органа информации о счетах налогоплательщика названный орган также вправе сразу принять решение о взыскании налога за счет иного имущества такого налогоплательщика.

Реализация налоговым органом процедуры по ст. 47 НК РФ в отсутствие у него информации о счетах налогоплательщика, вообще говоря, требует разрешения одной проблемы. В ст. 12 Федерального закона от 2 октября 2007 г. № 229–ФЗ «Об исполнительном производстве» перечислены виды исполнительных документов. В частности, таковыми являются акты органов, осуществляющих контрольные функции, о взыскании денежных средств с приложением документов, содержащих отметки банков или иных кредитных организаций, в которых открыты расчетные и иные счета должника, о полном или частичном неисполнении требований указанных органов

в связи с отсутствием на счетах должника денежных средств, достаточных для удовлетворения этих требований (п. 5 ч. 1), акты других органов в случаях, предусмотренных федеральным законом (п. 8 ч. 1).

Соответственно, если исходить из п. 5 ч. 1 ст. 12 указанного Федерального закона, то налоговый орган формально должен приложить к постановлению по ст. 47 НК РФ, направляемому судебному приставу–исполнителю, инкассовое поручение с отметкой банка о его неисполнении (неполном исполнении). Однако очевидно, что в условиях отсутствия у налогового органа информации о счетах такое инкассовое поручение приложить невозможно. В п. 18 Постановления Пленума ВС РФ от 17 ноября 2015 г. № 50 разъяснено, что постановления налоговых органов (органов ПФ РФ и ФСС РФ) о взыскании налогов (страховых взносов) за счет имущества налогоплательщика (плательщика страховых взносов) являются исполнительными документами, которые направляются для принудительного исполнения в службу судебных приставов. Судебный пристав–исполнитель не вправе требовать от органа, направившего такой исполнительный документ, представления каких–либо дополнительных документов, подтверждающих отсутствие информации о счетах должника, а также недостаточность или отсутствие на них денежных средств.

При этом в силу п. 3.1 ст. 60 НК РФ при невозможности исполнения поручения налогоплательщика в срок, установленный НК РФ, в связи с отсутствием (недостаточностью) денежных средств на корреспондентском счете банка, открытом в учреждении ЦБ РФ, или поручения налогового органа в срок, установленный НК РФ, в связи с отсутствием (недостаточностью) денежных средств (драгоценных металлов) на счете налогоплательщика или на корреспондентском счете банка, открытом в учреждении ЦБ РФ, банк обязан в течение дня, следующего за днем истечения установленного НК РФ срока исполнения поручения, сообщить о неисполнении (частичном исполнении) поручения налогоплательщика в налоговый орган по месту нахождения банка и налогоплательщику, а о неисполнении (частичном исполнении) поручения налогового органа – в налоговый орган, который направил это поручение, и в налоговый орган по месту нахождения банка (его обособленного подразделения).

В Постановлении Президиума ВАС РФ от 24 января 2006 г. № 10353/05 разъяснено, что одним из существенных условий для применения правил принудительного взыскания налога налоговым органом во внесудебном порядке является ограничение срока, в пределах которого налоговые органы вправе взыскать налог за счет денежных средств или иного имущества налогоплательщика без обращения в суд. Как указал КС РФ в Определении от 8 февраля 2007 г. № 381ОП, допущение не ограниченного временными рамками принудительного погашения задолженности по налогам и сборам вступает в противоречие с конституционными принципами, лежащими в основе правового регулирования отношений в области государственного принуждения и исполнения имущественных обязанностей.

Соответственно, в силу п. 1 ст. 47 НК РФ решение о взыскании налога за счет имущества налогоплательщика (налогового агента) – организации или индивидуального предпринимателя принимается в течение **одного года** после истечения срока исполнения требования об уплате налога.

Для взыскания налога за счет иного имущества организации (индивидуального предпринимателя) руководитель налогового органа в соответствии с п. 1, 2 ст. 47 НК РФ принимает два сходных ненормативных акта – решение и постановление. Решение остается в налоговом органе (налогоплательщику не высылается), а постановление в течение трех рабочих дней направляется судебному приставу–исполнителю для исполнения в порядке, предусмотренном Федеральным законом «Об исполнительном производстве» и ст. 47 НК РФ. В Постановлении Президиума ВАС РФ от 13 февраля 2007 г. № 14529/06 отмечается, что указанный 3–х дневный срок пресекательным не является, налоговый орган вправе направить постановление судебному приставу–исполнителю в пределах срока, установленного в Федеральном законе «Об исполнительном производстве», то есть в течение шести месяцев (ч. 6 ст. 21).

Следует напомнить, что принудительная реализация имущества точно также облагается налогами у налогоплательщика, как если бы имущество реализовывал сам налогоплательщик (если только иное прямо не следует из закона). В противном случае такая реализация имущества могла бы быть выгоднее налогоплательщику, чем самостоятельная, чем, скорее всего, налогоплательщики бы активно пользовались. Однако, имеют место и исключения: в соответствии с подп. 15 п. 2 ст. 146 НК РФ не признаются объектом налогообложения НДС операции по реализации имущества и (или) имущественных прав должников, признанных в соответствии с законодательством Российской Федерации несостоятельными (банкротами).

При реорганизации юридического лица, в отношении которого на основании постановления налогового органа возбуждено исполнительное производство, производится замена должника. Данное действие осуществляется судебным приставом–исполнителем на основании принятого налоговым органом решения о правопреемстве (Постановление Президиума ВАС РФ от 24 мая 2011 г. № 17962/10). Впоследствии, в п. 20 Постановления Пленума ВС РФ от 17 ноября 2015 г. № 50 разъяснено, что перемена имени физического лица, изменение наименования юридического лица, не связанное с изменением организационно–правовой формы, не требуют разрешения судом вопроса о процессуальном правопреемстве, поскольку это не влечет выбытия стороны в спорном или установленном судом правоотношении. В этом случае судебный пристав–исполнитель выносит постановление о возбуждении исполнительного производства с указанием как нового, так и прежнего имени (наименования) взыскателя либо должника с приобщением к материалам исполнительного производства документов, подтверждающих соответствующие изменения (например, свидетельства о перемене имени или выписки из ЕГРЮЛ). При перемене имени (изменении наименования) взыскателя или должника в ходе исполнительного производства судебный пристав–исполнитель указывает об этом в соответствующем постановлении, а также при необходимости может внести изменения в ранее вынесенные постановления применительно к ч. 3 ст. 14 Закона об исполнительном производстве.

В силу п. 4 ст. 69 Федерального закона «Об исполнительном производстве» при отсутствии или недостаточности у должника денежных средств взыскание обращается на иное имущество, принадлежащее ему на праве собственности, хозяйственного ведения и (или) оперативного управления, за исключением имущества, изъятого из оборота, и имущества, на которое в соответствии с федеральным законом не может быть обращено взыскание, независимо от того, где и в чьем фактическом владении и (или) пользовании оно находится. Исходя из п. 2 ст. 129 ГК РФ законом или в установленном законом порядке могут быть введены ограничения оборотоспособности объектов гражданских прав, в частности могут быть предусмотрены виды объектов гражданских прав, которые могут принадлежать лишь определенным участникам оборота либо совершение сделок с которыми допускается по специальному разрешению. Соответственно, и налог не может быть принудительно взыскан за счет имущества, исключенного из гражданского оборота на основании закона (Постановление Президиума ВАС РФ от 6 апреля 2010 г. № 17359/09).

Следует учесть, что отсутствие у должника имущества, на которое может быть обращено взыскание, дает право судебному приставу–исполнителю окончить исполнительное производство и возвратить налоговому органу постановление о взыскании налога за счет имущества в связи с невозможностью его исполнения (п. 4 ч. 1 ст. 46 Федерального закона «Об исполнительном производстве»). Однако, в течение шести месяцев с данного момента (ч. 6, 6.1 ст. 21, ч. 3 ст. 22, ч. 4 ст. 46 Федерального закона «Об исполнительном производстве», п. 6 Информационного письма Президиума ВАС РФ от 21 июня 2004 г. № 77 «Обзор практики рассмотрения дел, связанных с исполнением судебными приставами–исполнителями судебных актов арбитражных судов») налоговый орган вправе вновь предъявить исполнительный документ к исполнению в службу судебных приставов–исполнителей, то есть инициирование принудительного исполнения может быть осуществлено налоговым органом неоднократно. Существенным является соблюдение налоговым органом шестимесячного срока с момента очередного возврата исполнительного документа, поскольку при его пропуске возможность принудительного исполнения также утрачивается (он фактически является пресекательным).

Как следует из ч. 3.1 ст. 22 Федерального закона «Об исполнительном производстве», в случае, если исполнение по ранее предъявленному исполнительному документу было окончено в связи с отзывом взыскателем исполнительного документа либо в связи с совершением взыскателем действий, препятствующих его исполнению, период со дня предъявления данного исполнительного документа к исполнению до дня окончания по нему исполнения по одному из указанных оснований вычитается из соответствующего срока предъявления исполнительного документа к исполнению, установленного федеральным законом. В данной норме реализована правовая позиция, ранее изложенная в Постановлении КС РФ от 10 марта 2016 г. № 7П.

Интересно то, что в силу подп. 4.1 п. 1 ст. 59 НК РФ безнадежными к взысканию признаются недоимка, задолженность по пеням и штрафам, числящиеся за отдельными налогоплательщиками, плательщиками сборов, плательщиками страховых взносов и налоговыми агентами, уплата и (или) взыскание которых оказались невозможными в случае вынесения судебным приставом–исполнителем постановления об окончании исполнительного производства при возврате взыскателю исполнительного документа по основаниям, предусмотренным п. 3 и 4 ч. 1 ст. 46 Федерального закона от 2 октября 2007 г. № 229ФЗ «Об исполнительном производстве», если с даты образования недоимки и (или) задолженности по пеням и штрафам прошло более пяти лет, в следующих случаях:

– ее размер не превышает размера требований к должнику, установленного законодательством Российской Федерации о несостоятельности (банкротстве) для возбуждения производства по делу о банкротстве;

– судом возвращено заявление о признании должника банкротом или прекращено производство по делу о банкротстве в связи с отсутствием средств, достаточных для возмещения судебных расходов на проведение процедур, применяемых в деле о банкротстве.

Размер требований к должнику следует из п. 2 ст. 6 Федерального закона от 26 октября 2002 г. № 127ФЗ «О несостоятельности (банкротстве)»: в общем случае производство по делу о банкротстве может быть возбуждено арбитражным судом при условии, что требования к должнику – юридическому лицу в совокупности составляют не менее чем триста тысяч рублей, к должнику – гражданину – не менее чем пятьсот тысяч рублей.

Соответственно, длительная невозможность взыскания условно «небольшой» недоимки порождает право налогоплательщика на ее списание налоговым органом.

Ранее, в п. 85 инструкции Минфина СССР от 12 июня 1981 г. № 121 «По применению положения о взыскании не внесенных в срок налогов и неналоговых платежей» (утратила силу) было установлено, что сложение с граждан СССР, лиц без гражданства и иностранных физических лиц недоимок и пени (кроме недоимок и пени по сельскохозяйственному налогу и государственному обязательному страхованию) может производиться на основании письменных заявлений недоимщиков в случаях: 1) невозможности взыскания недоимки в течение года после ее образования из–за отсутствия имущества и денежных доходов, на которые по закону может быть обращено взыскание, подтвержденной актом обследования недоимщика; 2) нерозыска недоимщика, выбывшего из места постоянного жительства, в течение года со времени выбытия и отсутствия по месту прежнего жительства имущества, на которое по закону может быть обращено взыскание.

Президиум ВАС РФ в Постановлении от 19 июля 2005 г. № 853/05 указал, что НК РФ не содержит норм, предусматривающих отзыв налоговым органом инкассовых поручений из банков как обязательное условие принятия решения о взыскании налога за счет иного имущества налогоплательщика. Однако, как это следует из указанного Постановления ВАС РФ, после вынесения решения о взыскании налога за счет иного имущества налоговая инспекция приостановила исполнение инкассовых распоряжений, направленных в банк. Указанная мера, очевидно, была принята налоговым органом для того, чтобы исключить возможность двойного взыскания налога.

Кроме того, в силу п. 4.1 ст. 46 НК РФ действие поручения налогового органа на списание и перечисление денежных средств со счетов приостанавливается в т.ч. при поступлении от судебного пристава–исполнителя постановления о наложении ареста на денежные средства (электронные денежные средства) налогоплательщика (налогового агента) – организации или индивидуального предпринимателя, находящиеся в банках.

Переход от процедуры внесудебного взыскания налога за счет денежных средств (ст. 46 НК РФ) к процедуре внесудебного взыскания налога за счет за счет иного имущества (ст. 47 НК РФ), очевидно, возможен только в том случае, если первая процедура была инициирована налоговым органом законно, в т.ч. с соблюдением сроков и процедур. В Постановлении Президиума ВАС РФ от 21 июля 2009 г. № 2599/09, принятом по вопросу оспаривания решения и постановления о взыскании пеней за счет имущества налогоплательщика, отмечается, что решением арбитражного суда в рамках другого дела решение инспекции о взыскании пеней за счет денежных средств признано недействительным, как принятое с пропуском срока, установленного п. 3 ст. 46 НК РФ. Следовательно, при наличии недействительного в силу п. 3 ст. 46 НК РФ решения о взыскании пеней за счет денежных средств предприятия у инспекции отсутствовало право на взыскание пеней за счет его имущества в порядке, установленном п. 1 ст. 47 НК РФ.

Обязанность по уплате налога в общем случае считается исполненной (п. 6 ст. 47 НК РФ) с момента реализации имущества и погашения задолженности за счет вырученных сумм. Если по каким–либо причинам налогоплательщик уплатит налог самостоятельно уже после направления судебным приставам–исполнителям постановления о взыскании налога за счет иного имущества, то налоговый орган, как правило, направляет в службу судебных приставов–исполнителей письмо об уменьшении взыскиваемой по постановлению задолженности с целью исключения возможности повторного взыскания налога (Постановление Президиума ВАС РФ от 11 мая 2010 г. № 17832/09).

Формы документов, используемых налоговыми органами при взыскании задолженности по обязательным платежам в бюджетную систему Российской Федерации (в т.ч. решения о взыскании налога по ст. 46 НК РФ, решения и постановления о взыскании налога по ст. 47 НК РФ), утверждены Приказом ФНС России от 13 февраля 2017 г. № ММВ78/179@.

Необходимо отметить, что взыскание текущих обязательных платежей (налогов) с организации–банкрота может производиться исключительно за счет денежных средств по ст. 46 НК РФ, процедура по ст. 47 НК РФ неприменима (Постановления Президиума ВАС РФ от 1 февраля 2011 г. № 13220/10, № 12635/10).

В ряде случаев взыскание налога с организаций (индивидуальных предпринимателей) производится только в судебном порядке. Так, налоговым органом может быть пропущен двухмесячный срок на принятие решения о внесудебном взыскании налога за счет денежных средств на счетах в банках или годичный срок на принятие решения о взыскании налога за счет иного имущества. В соответствии с п. 3 ст. 46, п. 1 ст. 47 НК РФ решения о внесудебном взыскании, принятые после истечения указанных сроков, считаются недействительными и исполнению не подлежит. В актах КС РФ (в т.ч. Определения от 22 марта 2011 г. № 321ОО, от 16 февраля 2012 г. № 307ОО) отмечается, что вынесение налоговым органом решения о взыскании за пределами указанных сроков влечет в силу прямого указания закона его недействительность, что исключает возможность внесудебного взыскания налоговой задолженности.

В этом случае налоговый орган может обратиться в суд с заявлением о взыскании с организации или индивидуального предпринимателя причитающейся к уплате суммы налога. Иными словами, при пропуске указанных сроков у налогового органа в силу закона происходит переход от права на внесудебное взыскание к праву на судебное взыскание (также ограниченного во времени). Отличия состоят в том, что при пропуске двухмесячного срока на принятие решения о взыскании налога за счет денежных средств (п. 3 ст. 46 НК РФ) налоговый орган может обратиться в суд в течение **шести месяцев** после истечения срока исполнения требования об уплате налога, а при пропуске годичного срока на принятие решения о взыскании налога за счет иного имущества (п. 1 ст. 47 НК РФ) – в течение **двух лет** со дня истечения срока исполнения требования об уплате налога. Пропущенный по уважительной причине срок подачи заявления может быть восстановлен судом.

Соответствующее разъяснение, применительно к ст. 46 НК РФ, дано в Постановлении Президиума ВАС РФ от 18 мая 2011 г. № 18602/10: исходя из положений ст. 46, 70 НК РФ срок давности взыскания включает трехмесячный срок на предъявление требования, срок на его добровольное исполнение и шестимесячный срок для обращения в арбитражный суд. При этом пропущенный по уважительной причине срок подачи заявления может быть восстановлен судом.

Как следует из п. 59 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. № 57, при применении п. 1 ст. 47 НК РФ судам необходимо исходить из того, что указанное требование налогового органа подлежит рассмотрению по существу по правилам гл. 26 АПК РФ. В частности, в ходе судебного разбирательства устанавливается наличие оснований для взыскания заявленных сумм, проверяется правильность расчета взыскиваемой суммы.

Разумеется, двухлетний срок на обращение в суд по ст. 47 НК РФ будет в распоряжении налогового органа только тогда, когда у него было право на принятие решения о взыскании налога за счет иного имущества, но в установленный годичный срок он этим правом не воспользовался. Право же на принятие решения о взыскании налога за счет иного имущества у налогового органа будет только тогда, когда будут выполнены условия п. 7 ст. 46 НК РФ: при недостаточности или отсутствии денежных средств на счетах или при отсутствии информации о счетах. Соответственно, если у налогового органа имеется информация о счетах, а на данных счетах есть в достаточном объеме денежные средства, то налоговый орган сможет (будет обязан) реализовать только процедуру по ст. 46 НК РФ, а в случае пропуска двухмесячного срока на принятие решения о взыскании за счет денежных средств на счетах в банках срок на обращение в суд составит шесть месяцев (Постановление Президиума ВАС РФ от 21 июля 2009 г. № 2599/09).

В п. 11 Обзора судебной практики по вопросам, связанным с участием уполномоченных органов в делах о банкротстве и применяемых в этих делах процедурах банкротства (утв. Президиумом ВС РФ 20 декабря 2016 г.) разъяснено, что само по себе нарушение порядка и сроков совершения отдельных процедур в рамках внесудебного взыскания обязательных платежей не влечет за собой утрату возможности их взыскания в судебном порядке (ст. 46, 47 НК РФ). Так, срок взыскания задолженности в судебном порядке составляет два года со дня истечения срока исполнения требования об уплате налога, если налоговым органом были приняты надлежащие меры по взысканию налога за счет денежных средств налогоплательщика и не приняты меры по принудительному взысканию налога за счет иного имущества налогоплательщика (п. 1 ст. 47 НК РФ и п. 55 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. № 57 «О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации»). К числу надлежащих мер по взысканию налога за счет денежных средств налогоплательщика согласно п. 2 ст. 46 НК РФ относится направление налоговым органом первого поручения на списание и перечисление денежных средств (перевод электронных денежных средств) в пределах двух месяцев после истечения срока исполнения требования об уплате налога. Если и эти меры не были предприняты, взыскание задолженности

производится в судебном порядке, срок на обращение в суд составляет шесть месяцев и начинает течь после истечения срока исполнения требования об уплате налога (п. 3 ст. 46 НК РФ).

Следует отметить, что все указанные сроки на внесудебное и судебное взыскание отсчитываются от единой даты – от момента истечения срока исполнения требования об уплате налога.

В других случаях согласно п. 2 ст. 45 НК РФ взыскание налога в судебном порядке с организации или индивидуального предпринимателя производится:

1) с **лицевых счетов** организаций, если взыскиваемая сумма превышает пять миллионов рублей.

Меньшие суммы взыскиваются налоговыми органами с таких организаций во внесудебном порядке, путем направления решения о взыскании в орган, осуществляющий открытие и ведение лицевых счетов (п. 3.1 ст. 46 НК РФ, ст. 242.6 БК РФ).

Судебное взыскание «крупных» сумм налога с организации, которой открыт лицевой счет, определенным образом соотносится с нормами бюджетного законодательства. НК РФ в п. 2 ст. 11 дает определение: лицевые счета – счета, открытые в органах Федерального казначейства (иных органах, осуществляющих открытие и ведение лицевых счетов) в соответствии с бюджетным законодательством Российской Федерации, включая счета в банках, открытые на основании договора банковского счета в драгоценных металлах. БК РФ в ст. 220.1 предусматривает, что учет операций по исполнению бюджета, осуществляемых участниками бюджетного процесса в рамках их бюджетных полномочий, производится на лицевых счетах, открываемых в соответствии с положениями БК РФ в Федеральном казначействе, финансовом органе субъекта Российской Федерации (муниципального образования), органе управления государственным внебюджетным фондом Российской Федерации. Согласно п. 1 ст. 239 БК РФ иммунитет бюджетов бюджетной системы Российской Федерации представляет собой правовой режим, при котором обращение взыскания на средства бюджетов бюджетной системы Российской Федерации осуществляется только на основании судебного акта (за исключением прямо указанных в БК РФ случаев, в т.ч. по ст. 242.6). Таким образом, указанная норма п. 2 ст. 45 НК РФ о судебном взыскании налога в основном рассчитана на бюджетные организации.

Наличие у бюджетной организации не только лицевого счета в органах Федерального казначейства, но и расчетных счетов в банках, порядка взыскания не меняет. В Постановлении Президиума ВАС РФ от 1 июля 2008 г. № 4252/08 разъяснено, что исходя из п. 2 и 8 ст. 45 НК РФ взыскание с учреждения налога и пеней может производиться только в судебном порядке. При этом указанные положения НК РФ не содержат исключений из судебной процедуры взыскания в отношении денежных средств, находящихся на валютных счетах организации, которой открыт лицевой счет, и в отношении имущества, приобретенного такой организацией за счет средств от предпринимательской деятельности.

В части судебного взыскания «крупных» сумм с бюджетных организаций остается актуальным п. 1 Постановления Пленума ВАС РФ от 17 мая 2007 г. № 31 «О рассмотрении арбитражными судами отдельных категорий дел, возникающих из публичных правоотношений, ответчиком по которым выступает бюджетное учреждение»: в судебном порядке осуществляется взыскание с бюджетных учреждений задолженности по налогам, сборам, пеням и штрафам за налоговые правонарушения, поскольку применение к данным организациям установленной ст. 46 и 47 НК РФ внесудебной процедуры взыскания по решению налогового органа исключено п. 2 ст. 45 НК РФ.

2) в целях взыскания недоимки, возникшей по итогам проведенной налоговой проверки, числящейся более трех месяцев, с зависимого (основного) лица за, соответственно, основное (зависимое) лицо, в различных, предусмотренных в НК РФ возможных комбинациях. Положения указанного подпункта, очевидно, направлены на исключение возможности «увода» имущества и (или) выручки с проверенного лица на другое лицо.

Пример подобного дела приведен в п. 3 Информационного письма Президиума ВАС РФ от 17 марта 2003 г. № 71. Кроме того, соответствующая ситуация рассмотрена в Постановлении Президиума ВАС РФ от 25 октября 2011 г. № 4872/11. По мнению Суда, норма, содержащаяся в подп. 2 п. 2 ст. 45 НК РФ, относится к случаям, когда выручка от покупателей продукции дочернего общества поступает на счета основного общества в порядке каких–либо взаиморасчетов между ними, что имело место в рассматриваемом случае. Толкование названной нормы, данное судами трех инстанций, предусматривает дополнительные требования, отсутствующие в НК РФ: положения подп. 2 п. 2 ст. 45 НК РФ не содержат условия о том, что поступившие на счета основного общества денежные средства должны быть собственными средствами дочернего общества. Такое толкование сделает невозможным реализацию этой нормы, представляющей собой исключение из общего принципа самостоятельного исполнения обязанности по уплате налога. Принадлежность поступивших денежных средств основному обществу в целях применения упомянутой нормы не только не исключает, а напротив, обуславливает возможность взыскания с него недоимки дочернего общества при соблюдении установленных в ней условий.

В настоящее время актуально Определение ВС РФ от 16 сентября 2016 г. № 305КГ166003 (процитировано в Обзоре судебной практики ВС РФ № 4 (2016) (утв. Президиумом ВС РФ 20 декабря 2016 г.), оставлено в силе Определением ВС РФ от 16 января 2017 г. № 594ПЭК16). Как указал Суд, предусматривая в п. 2 ст. 45 НК РФ исключение из правила о самостоятельном исполнении обязанности по уплате налогов лицом, признаваемым налогоплательщиком, законодатель связал возможность взыскания налоговой задолженности с иного лица с особыми обстоятельствами распоряжения налогоплательщиком принадлежащей ему имущественной массой, за счет которой должна была быть исполнена обязанность по уплате налогов. Согласно данной норме НК РФ взыскание налогов за счет иного лица, в частности, допускается в случаях перечисления выручки за реализуемые товары (работы, услуги), передачи денежных средств, иного имущества организациям, признанным судом иным образом зависимыми с налогоплательщиком, за которым числится недоимка. Используемое в п. 2 ст. 45 НК РФ понятие «иной зависимости» между налогоплательщиком и лицом, к которому предъявлено требование о взыскании налоговой задолженности, имеет самостоятельное значение и должно толковаться с учетом цели данной нормы – противодействие избежания налогообложения в тех исключительных случаях, когда действия налогоплательщика и других лиц носят согласованный (зависимый друг от друга) характер и приводят к невозможности исполнения обязанности по уплате налогов их плательщиком, в том числе при отсутствии взаимозависимости, предусмотренной ст. 105.1 НК РФ. При наличии совокупности обстоятельств, предусмотренных п. 2 ст. 45 НК РФ, налоговая обязанность следует судьбе переданных налогоплательщиком в пользу зависимого с ним лица денежных средств и иного имущества.

3) с организации или индивидуального предпринимателя, если их обязанность по уплате налога основана **на изменении налоговым органом юридической квалификации сделки,** совершенной таким налогоплательщиком, или **статуса и характера деятельности** этого налогоплательщика. С учетом Определения КС РФ от 24 апреля 2018 г. № 1072О такое изменение квалификации является правом налогового органа. Исходя из ряда актов КС РФ (в т.ч. Определения от 27 января 2011 г. № 91ОО, от 27 марта 2018 г. № 590О) подп. 3 п. 2 ст. 45 НК РФ создает дополнительные гарантии защиты прав налогоплательщиков.

В плане юридической квалификации сделок необходимо отметить Определение КС РФ от 16 декабря 2002 г. № 282О, исходя из которого, сама по себе правовая квалификация сделок связана с определением вида реальной сделки (купли–продажи, мены) по предмету, существенным условиям и последствиям. Также следует учитывать п. 77 Постановления Пленума ВС РФ от 23 июня 2015 г. № 25 «О применении судами некоторых положений раздела I части первой Гражданского кодекса Российской Федерации»: при установлении в ходе налоговой проверки факта занижения налоговой базы вследствие неправильной юридической квалификации налогоплательщиком совершенных сделок и оценки налоговых последствий их исполнения налоговый орган, руководствуясь подп. 3 п. 2 ст. 45 НК РФ, вправе самостоятельно осуществить изменение юридической квалификации сделок, статуса и характера деятельности налогоплательщика и обратиться в суд с требованием о взыскании доначисленных налогов. Если суд на основании оценки доказательств, представленных налоговым органом и налогоплательщиком, придет к выводу о том, что налогоплательщик для целей налогообложения не учел операции либо учел операции не в соответствии с их действительным экономическим смыслом, суд определяет объем прав и обязанностей налогоплательщика, исходя из подлинного экономического содержания данной операции или совокупности операций в их взаимосвязи.

Подобный подход можно видеть и в Постановлении Президиума ВАС РФ от 22 марта 2012 г. № 6136/11: суд может констатировать факт недействительности ничтожной сделки не только в рамках отдельного искового производства, но и при рассмотрении иных споров, если придет к выводу о том, что недействительность сделки может непосредственно повлиять на его выводы по упомянутым делам.

Сходное разъяснение дано в п. 8 Постановления Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 г. № 53. Как полагает С.Г. Пепеляев, в данном разъяснении Пленум ВАС РФ разделяет налоговые последствия и юридическую судьбу сделки. Сам факт недействительности сделки несущественен для налогообложения до тех пор, пока стороны этой сделки не отказываются от полученного экономического

результата недействительной сделки (например, путем реституции)[1211]. Примечательна и обобщенная позиция, приведенная А.А. Рябовым: в большинстве случаев причины заключения мнимых и притворных сделок лежат в области публичного права или в области императивных норм частного права. Первые из указанных причин могут иметь значение для налогового права, поскольку в данном случае сделки являются инструментом, используемым для достижения налоговой экономии. Вторая группа причин может не оказывать такого влияния, так как имеет отношение только к гражданско–правовой сфере[1212].

Интересный вывод сделан в Постановлении Президиума ВАС РФ от 1 июня 2010 г. № 16064/09. Суд отметил, что в рассматриваемом случае доначисление инспекцией налогов, начисление пеней, взыскание штрафов произошло в результате представления обществом документов, содержащих недостоверные и противоречивые сведения, которые в совокупности с другими выявленными инспекцией обстоятельствами не подтверждают факта реального осуществления им хозяйственных операций с российскими поставщиками. Поскольку доначисление инспекцией обществу налогов, начисление пеней и взыскание штрафов не обусловлены изменением юридической квалификации сделок, при вынесении решения о взыскании налогов во внесудебном порядке их взыскании инспекцией не нарушены положения подп. 3 п. 2 ст. 45 НК РФ. Соответственно, по мнению ВАС РФ, выявление налоговым органом нереальности хозяйственных операций с контрагентом, отраженных в учете налогоплательщика, не является переквалификацией сделки.

Нельзя не отметить, что подп. 3 п. 2 ст. 45 НК РФ предполагает судебное взыскание налога, если обязанность налогоплательщика по уплате налога основана на некоторых действиях налогового органа, что само по себе некорректно. Обязанность по уплате любого налога является следствием деятельности (действий) самого налогоплательщика, а не налогового органа. Налоговый орган, проведя проверку, может только согласиться (не согласиться) с тем расчетом налога, который произвел сам налогоплательщик, и, возможно, доначислить налог (в т.ч. иначе оценив имевшую место облагаемую деятельность налогоплательщика). Кроме того, если еще более–менее можно пытаться проанализировать, что имел ввиду законодатель, говоря о «изменении налоговым органом юридической квалификации сделки», то определить, что значит «изменение налоговым органом статуса и характера деятельности налогоплательщика» крайне затруднительно.

По этой причине высказывается мнение, что в ситуациях перевода налогоплательщика с одной системы налогообложения на другую; доначисления НДС в результате выводов о том, что реальная поставка товаров (работ, услуг) произведена не тем поставщиком, который указан в документах, нет оснований для судебного взыскания налога на основании подп. 3 п. 2 ст. 45 НК РФ[1213].

Еще более интересная позиция выражена в Постановлении Президиума ВАС РФ от 16 июля 2013 г. № 3372/13. Доначисление предпринимателю–работодателю «зарплатного» ЕСН по итогам проверки было произведено налоговым органом, обосновавшим, что имело место заключение предпринимателем договоров аутсорсинга с несколькими организациями с целью получения необоснованной налоговой выгоды, а также заключение гражданско–правовых сделок (договоров) возмездного оказания услуг с несколькими физическими лицами при наличии с ними фактических трудовых отношений. Предприниматель раздельно оспорил решение по результатам проверки (безрезультатно) и, впоследствии, внесудебное взыскание налога. По мнению Суда, судебный порядок взыскания налогов, доначисленных в результате переквалификации сделки, совершенной таким налогоплательщиком, или статуса и характера его деятельности, призван обеспечить судебный контроль прежде всего за законностью доначисления таких налогов. Между тем такой контроль может быть обеспечен как путем оспаривания решения о привлечении к ответственности или решения об отказе в привлечении к ответственности, так и путем обращения в арбитражный суд с заявлением о взыскании налога, доначисленного таким решением. В связи с этим само по себе несоблюдение судебного порядка взыскания налога при том, что решение инспекции о привлечении к ответственности, на основании которого было вынесено решение инспекции о взыскании налога за счет денежных средств на счетах налогоплательщика – организации или индивидуального предпринимателя, было предметом судебного контроля и признано законным, не свидетельствует о нарушении прав и законных интересов налогоплательщика.

С учетом указанной судебной практики, подп. 3 п. 2 ст. 45 НК РФ, как представляется, больше дезориентирует правоприменителей, чем предоставляет налогоплательщикам реальные возможности для защиты своих прав. Данное положение следует вообще исключить из НК РФ, либо существенно переработать. Как правило, организации (индивидуальные предприниматели), оспаривая на основании указанной нормы примененный к ним порядок взыскания налога, и настаивая на необходимости иного порядка, в действительности рассчитывают сделать взыскание в принципе невозможным (например – налоговый орган взыскивает налог во внесудебном порядке, а организация оспаривает его и настаивает на судебном порядке, прекрасно понимая, что срок на обращение в суд налоговым органом уже пропущен).

4) с организации или индивидуального предпринимателя, если их обязанность по уплате налога возникла по результатам проверки федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов, полноты исчисления и уплаты налогов **в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами**.

Соответственно, речь здесь идет о контрольной деятельности МИ ФНС по ценообразованию для целей налогообложения. Однако значимая судебная практика применения данного положения пока не сложилась. В п. 11 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. № 57 разъяснено, что такие проверки проводятся названным федеральным органом по правилам раздела V.1 НК РФ. Как следует из п. 4 Обзора практики рассмотрения судами дел, связанных с применением отдельных положений раздела V.1 и статьи 269 Налогового кодекса Российской Федерации (утв. Президиумом ВС РФ 16 февраля 2017 г.) установление факта взаимозависимости лиц по обстоятельствам иным, чем перечислены в п. 2 ст. 105.1 НК РФ, осуществляется судом с участием налогового органа и налогоплательщика в ходе рассмотрения дела, касающегося обоснованности вынесения решения о доначислении налога, либо при разрешении требований налогового органа о взыскании доначисленной задолженности (подп. 4 п. 2 ст. 45 НК РФ).

Исходя из Постановления Президиума ВАС РФ от 11 мая 2010 г. № 17832/09, в п. 2 ст. 45, п. 3 ст. 46 и в п. 1 ст. 47 НК РФ представлен исчерпывающий перечень случаев для обращения налогового органа в суд с заявлением о взыскании налога с организации или с индивидуального предпринимателя.

Относительно сроков на направление требования об уплате налога и на обращение в суд с заявлением о взыскании налога в порядке п. 2 ст. 45 НК РФ необходимо иметь в виду Постановление Президиума ВАС РФ от 13 мая 2008 г. № 16933/07. Суд указал, что исходя из содержания п. 2 ст. 48 НК РФ заявление о взыскании налога за счет имущества налогоплательщика – физического лица может быть подано налоговым органом в соответствующий суд в течение шести месяцев после истечения срока исполнения требования об уплате налога. Требование должно быть направлено налогоплательщику в сроки, установленные ст. 70 НК РФ. Указанные нормы, основанные на принципе всеобщности и равенства налогообложения (п. 1 ст. 3 НК РФ), подлежат применению и при взыскании в судебном порядке недоимок по налогам с юридических лиц.

Кроме того, очевидно, что могут иметь место ситуации, в которых предполагается исключительно судебное взыскание налога с индивидуального предпринимателя через акт суда общей юрисдикции (мирового судьи). Например, если подобный налогоплательщик имеет в собственности квартиру и проживает в ней, налог на имущество физических лиц с данной квартиры не имеет отношения к предпринимательской деятельности и должен взыскиваться только в судебном порядке. То, что индивидуальные предприниматели, владеющие облагаемым имуществом, уплачивают рассматриваемый налог на равных с иными физическими лицами, а сам по себе статус предпринимателя здесь принципиального значения не имеет, подтверждено, например, в Определении КС РФ от 25 февраля 2010 г. № 310ОО.

Естественно, могут иметь место и «пограничные» случаи (в т.ч. транспортный налог с автомобиля, используемого как в личных целях, так и в предпринимательской деятельности, либо вообще не используемого). Впрочем, в Постановлении Президиума ВАС РФ от 27 января 2009 г. № 11519/08 сомнений относительно подведомственности арбитражному суду заявления индивидуального предпринимателя о признании недействительным требования налогового органа об уплате транспортного налога за автомобиль МА35433 выражено не было.

[1211] *Пепеляев С.Г.* Доктрина деловой цели и другие судебные доктрины против злоупотреблений в налоговой сфере: практика применения // Налоговые споры: опыт России и других стран: По материалам Междунар. научно–практ. конф. 12–13 ноября 2007 г. / Сост. М.В. Завязочникова, под. ред. С.Г. Пепеляева. – М., 2008. – С. 121.

[1212] *Рябов А.А.* Влияние гражданского права на налоговые отношения (доктрина, толкование, практика). – М., 2014. – С. 90.

[1213] Рекомендации Научно–консультативного совета при ФАС Волго–Вятского округа «О практике применения налогового законодательства» (по итогам заседания 27 октября 2011 г.) // СПС Гарант, СПС КонсультантПлюс, URL: http://www.fasvvo.arbitr.ru

Есть вопрос и об актуальности в современных условиях разъяснения, данного в п. 1 Информационного письма Президиума ВАС РФ от 21 июня 1999 г. № 42 «Обзор практики рассмотрения споров, связанных с взиманием подоходного налога»: споры между индивидуальными предпринимателями и налоговыми органами, возникающие в связи с исчислением подоходного налога, подведомственны арбитражным судам независимо от основания возникновения спора. По мнению ВАС РФ, индивидуальный предприниматель составляет единую налоговую декларацию, где учитываются все доходы, льготы и расходы, имеющие отношение к налоговому периоду. Налоговый орган по результатам оценки этой декларации и других документов, представленных предпринимателем, принимает решение о размере подлежащего уплате подоходного налога. Характер указанного спора не зависит от того, какие обстоятельства влекут уменьшение размера совокупного налогооблагаемого дохода и подоходного налога.

С той же точки зрения, имеет место вопрос о применении в настоящее время правовых позиций, изложенных в Постановлениях Президиума ВАС РФ от 15 ноября 2005 г. № 8718/05 и от 11 апреля 2006 г. № 16167/05: дело об оспаривании коллегией адвокатов решения инспекции о привлечении к налоговой ответственности не связано со спором в сфере адвокатской деятельности, а носит экономический характер в сфере налоговых правоотношений. Поскольку данный спор возник в связи с исполнением коллегией адвокатов обязанностей налогового агента, имеющих экономическое содержание, он подведомствен арбитражному суду.

Определенную проблему представляет взыскание в судебном порядке пени за неуплату налога, поскольку она подлежит начислению за каждый день просрочки (ст. 75 НК РФ). Соответственно, сумма пени, указанная в требовании об уплате налога, возрастет на момент обращения налогового органа в суд, продолжит расти до момента вынесения судом решения, и будет далее увеличиваться вплоть до фактического взыскания (уплаты) налога, на сумму которого она начисляется. Если налог, несмотря на наличие судебного акта о его взыскании, не уплачен и не взыскан (например – у налогоплательщика отсутствует имущество), то было бы нерационально требовать от налогового органа периодического направления требования об уплате налога на сформировавшуюся сумму пени и периодического же направления в суд заявлений о взыскании данной суммы.

Вариант решения данной проблемы предложен в п. 61 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. № 57: в тех случаях, когда в состав требований налогового органа включено требование о взыскании пеней и к моменту обращения налогового органа в суд недоимка не погашена налогоплательщиком, названный орган в ходе судебного разбирательства вправе на основании ст. 49 АПК РФ увеличить размер требований в части взыскания пеней. При погашении налогоплательщиком недоимки до принятия судом решения по заявлению налогового органа размер подлежащих взысканию пеней указывается в решении суда в твердой сумме. Если на момент принятия решения сумма недоимки не уплачена налогоплательщиком, в решении суда о взыскании с налогоплательщика пеней должны содержаться следующие сведения: размер недоимки, на которую начислены пени; дата, начиная с которой производится начисление пеней; процентная ставка пеней с учетом положений ст. 75 НК РФ; указание на то, что пени подлежат начислению по день фактической уплаты недоимки.

Возможна некоторая аналогия с гражданско–правовыми отношениями. В п. 43 Постановления Пленума ВС РФ от 24 марта 2016 г. № 7 «О применении судами некоторых положений Гражданского кодекса Российской Федерации об ответственности за нарушение обязательств» отмечается, что если кредитором соблюден претензионный порядок в отношении суммы основного долга, считается соблюденным и претензионный порядок в отношении процентов, взыскиваемых на основании ст. 395 ГК РФ.

Поскольку требование о взыскание задолженности потенциально может быть оформлено налоговым органом, как заявление о выдаче судебного приказа, следует иметь ввиду п. 10 Постановления Пленума ВС РФ от 27 декабря 2016 г. № 62 «О некоторых вопросах применения судами положений Гражданского процессуального кодекса Российской Федерации и Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации о приказном производстве»: в порядке приказного производства арбитражные суды рассматривают требования о взыскании обязательных платежей и санкций (п. 3 ст. 229.2 АПК РФ). Если по результатам налоговой проверки состоялось решение налогового органа, то представлявшиеся до его принятия возражения в порядке п. 6 ст. 100, п. 1 – 6.1 ст. 101, п. 5 – 7 ст. 101.4 НК РФ сами по себе не свидетельствуют о невозможности рассмотрения требований, заявленных налоговым органом на основании указанного решения, в порядке приказного производства. В то же время обжалование должником решения налогового органа в вышестоящий орган является препятствием для выдачи судебного приказа независимо от результатов рассмотрения жалобы вышестоящим органом.

В п. 15 указанного Постановления Пленума ВС РФ разъяснено, что в обоснование заявления о взыскании обязательных платежей и санкций налоговый орган должен представить требование об уплате налога (ст. 69, 70 НК РФ). Кроме того, судебное взыскание обязательных платежей и санкций может осуществляться налоговым органом, пропустившим сроки на внесудебное взыскание (п. 3 ст. 46, п. 1 ст. 47 НК РФ). В этих случаях налоговый орган должен указать на это обстоятельство в заявлении о выдаче судебного приказа.

Зачет излишне уплаченного (взысканного) налога налоговым органом без заявления налогоплательщика (п. 5 ст. 78, п. 1 ст. 79 НК РФ) также является разновидностью принудительного исполнения обязанности по уплате налога. В Постановлении Президиума ВАС РФ от 16 апреля 2013 г. № 15856/12 разъяснено, что зачет является разновидностью (формой) принудительного взыскания задолженности, поскольку производится погашение имеющейся у налогоплательщика задолженности перед бюджетом в отсутствие его волеизъявления. Данная позиция впоследствии была уточнена в п. 32 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. № 57 и в п. 17 Обзора судебной практики по вопросам, связанным с участием уполномоченных органов в делах о банкротстве и применяемых в этих делах процедурах банкротства (утв. Президиумом ВС РФ 20 декабря 2016 г.). Аналогичной позиции придерживается, например, М.Ю. Орлов[1214].

Соответственно, налоговый орган, проводя такой зачет, обязан соблюдать пресекательные сроки на внесудебное взыскание налога (Определение КС РФ от 8 февраля 2007 г. № 381ОП, п. 32 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. № 57, Постановления Президиума ВАС РФ от 24 октября 2006 г. № 5274/06, от 9 декабря 2008 г. № 8689/08). Кроме того, исходя из этой позиции высших судебных органов, очевидно, что зачету должно предшествовать направление требования об уплате налога на погашаемую через зачет недоимку.

В Определении КС РФ от 24 сентября 2013 г. № 1277О отмечается, что в случае образования у налогоплательщика переплаты суммы налога на нее распространяются все конституционные гарантии права собственности, поскольку ее уплата в таком случае произведена при отсутствии законного на то основания. В связи с этим ст. 78 и 79 НК РФ закреплено право налогоплательщика на возврат излишне уплаченной либо взысканной суммы налога, за исключением случаев, когда у него имеется налоговая задолженность. Налоговый орган в этом случае самостоятельно направляет сумму излишне уплаченного либо взысканного налога в счет погашения данной задолженности (абз. 2 п. 1 ст. 79 НК РФ). Такое правовое регулирование позволяет оперативно и эффективно удовлетворить имущественное притязание государства и способствует исполнению конституционной обязанности налогоплательщика по уплате законно установленного, но вовремя не уплаченного налога.

В итоге можно заключить, что налоговый орган, обладая информацией о наличии задолженности по налогам у любого налогоплательщика, обязан инициировать процедуру принудительного взыскания налога, которая в общем случае начинается с направления (вручения) требования об уплате налога (Определение КС РФ от 22 марта 2012 г. № 479ОО, п. 6 Информационного письма Президиума ВАС РФ от 17 марта 2003 г. № 71; п. 11 Обзора судебной практики по вопросам, связанным с участием уполномоченных органов в делах о банкротстве и применяемых в этих делах процедурах банкротства (утв. Президиумом ВС РФ 20 декабря 2016 г.), п. 31 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. № 57). При несвоевременном инициировании данной процедуры срок на принудительное взыскание налога (и, соответственно, его окончание) будет исчисляться так же, как если бы процедура была инициирована в надлежащий момент времени. Таким образом, поскольку срок (совокупность сроков) на принудительное взыскание в определенный момент времени истечет, налоговый орган, не предпринимающий мер по взысканию задолженности, рискует со временем утратить саму возможность принудительного взыскания. В частности, при обращении в суд ему придется обосновывать наличие уважительных причин пропуска срока на судебное взыскание (при их наличии).

Однако все вышеизложенное следует рассматривать с учетом правовой позиции, высказанной в Определении ВС РФ от 13 февраля 2018 г. № 55КГпр177. В данном деле было рассмотрено требование прокуратуры о взыскании с индивидуального предпринимателя материального ущерба, причиненного преступлением по ч. 2 ст. 198 УК РФ, выразившимся в неуплате НДС за 2011 – 2012 годы, доначисленного решением от 30 сентября 2013 г., принятым налоговым органом по результатам выездной проверки. Уголовное преследование по делу было возбуждено 22 мая 2015 г. и прекращено 22 июля 2015 г. в связи с истечением срока давности, после чего прокурор обратился в суд. ВС РФ отметил, что после исчерпания или объективной невозможности реализации установленных налоговым законодательством механизмов взыскания налоговых платежей, обращение в суд в рамках ст. 15 и 1064 ГК РФ к физическому лицу,

---

[1214] *Орлов М.Ю.* Десять лекций о налоговом праве России: учебн. пособие. – М., 2009. – С. 147.

привлеченному или привлекавшемуся к уголовной ответственности за совершение налогового преступления, с целью возмещения вреда, причиненного публично–правовым образованиям, в размере подлежащих зачислению в соответствующий бюджет налогов и пеней по ним является одним из возможных способов защиты и восстановления нарушенного права. Позиция нижестоящих судов о том, что оснований для удовлетворения заявленных прокурором требований не имеется, поскольку данные требования фактически сводятся к взысканию налоговой задолженности, тогда как возможность ее взыскания утрачена налоговым органом, была признана ВС РФ несостоятельной. Следует отметить, что такой подход ВС РФ, как правило, критикуется в научных публикациях[1215].

Для «неуголовных» технологий взыскания налога актуально Определение КС РФ от 22 апреля 2014 г. № 822О: в п. 1 ст. 70 НК РФ федеральный законодатель, действуя в рамках своей дискреции, установил сроки направления требования налогоплательщику. При этом нарушение сроков, установленных ст. 70 НК РФ, не может приводить к увеличению сроков, установленных для принудительного взыскания налогов иными статьями НК РФ. В Определении КС РФ от 20 апреля 2017 г. № 790О разъяснено, что нарушение налоговым органом сроков рассмотрения материалов налоговой проверки не препятствует ему в принятии того или иного итогового решения и не может само по себе предрешать его законность, что не позволяет признать такое процессуальное нарушение в качестве безусловного основания для отмены итогового решения налогового органа по смыслу п. 14 ст. 101 НК РФ. Вместе с тем несоблюдение налоговым органом при совершении определенных действий в рамках осуществления мероприятий налогового контроля и принятии соответствующего решения сроков, предусмотренных, в частности, ст. 70, п. 2 ст. 88, п. 6 ст. 89, п. 1 и 5 ст. 100, п. 1, 6 и 9 ст. 101, п. 1, 6 и 10 ст. 101.4, п. 6 ст. 140 НК РФ, не влечет изменения порядка исчисления сроков на принятие мер по взысканию налога, пеней, штрафа в принудительном порядке, исчисляемых исходя из той продолжительности сроков совершения упомянутых действий, которая установлена указанными нормами, что, в конечном счете, гарантирует определенные временные рамки возможного вмешательства государства в имущественную сферу налогоплательщика.

Данный подход отражается и в Постановлении Президиума ВАС РФ от 17 марта 2009 г. № 15592/08, в котором исследовался вопрос о законности направления предпринимателю требования об уплате налога за пределами сроков на принудительное взыскание (задолженность относилась к 2002 – 2003 г., требование направлено в конце 2007 г.). Проблема состояла в том, что информация о неисполнении предпринимателем обязанности по уплате налога имелась в распоряжении налогового органа, но должностные лица инспекции ввели ошибочные данные в компьютерную программу, отслеживающую наличие задолженности. В связи с выявлением данного внутреннего нарушения отделом безопасности налогового органа, требование было направлено предпринимателю. Суд указал, что факт выявления отделом безопасности неправомерных действий инспекции при отсутствии вины предпринимателя не мог влиять на течение срока давности на выставление требования.

В связи с изложенным необходимо учесть особенность взыскания налогов, у которых установлен длительный налоговый период, разделенный на несколько отчетных периодов, по итогам которых подлежат уплате авансовые платежи (в том числе налоги на прибыль и на имущество организаций). Проблема состоит в том, что налоговый орган, получив от налогоплательщика расчет авансового платежа, может пропустить сроки на его взыскание. Однако, получив расчет итоговой суммы налога по итогам налогового периода, налоговый орган может инициировать ее взыскание своевременно, при том, что часть данной суммы будет составлять ранее не взысканный авансовый платеж. Данная проблема может быть разрешена на основании правовой позиции, выраженной в Постановлении Президиума ВАС РФ от 3 мая 2006 г. № 15072/05: если каждый последующий отчетный период включает в себя нарастающим итогом предыдущий отчетный период, то налоговый орган может осуществлять меры по взысканию по окончании как отчетных, так и налогового периодов в зависимости от времени выставления соответствующего требования об уплате этой недоимки.

При утрате возможности принудительного взыскания сама по себе обязанность по уплате налога не прекращается, но, как разъяснено в Постановлении Президиума ВАС РФ от 6 ноября 2007 г. № 8241/07, при отсутствии возможности принудительного взыскания налога также отсутствует возможность начисления (и соответственно принудительного взыскания) пени за неуплату этого налога. Кроме того, следует учитывать, что даже если пресекательные сроки на взыскание налога не истекли (или, например, налог уже присужден решением суда, но фактически не взыскан), то пеня, начисленная на данный налог за определенный период, сама по себе должна подробно анализироваться на предмет соблюдения пресекательных сроков на ее взыскание. В ряде Постановлений Президиума ВАС РФ (в т.ч. от 13 мая 2008 г. № 16933/07, от 12 октября 2010 г. № 8472/10, от 18 мая 2011 г. № 18602/10, от 21 июня 2011 г. № 16705/10, от 20 сентября 2011 г. № 3147/11, от 29 мая 2012 г. № 17259/11, от 28 мая 2013 г. № 333/13) разъяснено, что в отличие от недоимки, для которой определены конкретные сроки уплаты, пени начисляются за каждый день просрочки до даты фактической уплаты задолженности. Проверка соблюдения срока давности взыскания пеней осуществляется судом в отношении каждого дня просрочки.

Уточненное разъяснение дано в п. 57 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. № 57: при применении ст. 46, 47, п. 3, 6 ст. 75 НК РФ судам необходимо исходить из того, что пени могут взыскиваться только в том случае, если налоговым органом были своевременно приняты меры к принудительному взысканию суммы соответствующего налога. В этом случае начисление пеней осуществляется по день фактического погашения недоимки.

Поскольку срок на судебное взыскание налога (п. 3 ст. 46, п. 1 ст. 47 и в п. 2 ст. 48 НК РФ) потенциально может быть восстановлен судом, представляют интерес следующие разъяснения: если в отношении определенной суммы налога суд не решил вопрос о восстановлении срока на ее взыскание, данная сумма налога должна презюмироваться не подлежащей принудительному взысканию. Пени, начисленные на данную сумму налога, до решения вопроса о восстановлении срока на взыскание самого налога, также должны презюмироваться не подлежащими принудительному взысканию[1216].

Так как пени в ст. 72 НК РФ названы одним из способов обеспечения исполнения обязанности по уплате налогов и сборов, уместно провести некоторую аналогию с нормами гражданского права об исковой давности и практикой их применения. В п. 26 Постановления Пленума ВС РФ от 29 сентября 2015 г. № 43 «О некоторых вопросах, связанных с применением норм Гражданского кодекса Российской Федерации об исковой давности» разъяснено, что предъявление в суд главного требования не влияет на течение срока исковой давности по дополнительным требованиям (ст. 207 ГК РФ). Например, в случае предъявления иска о взыскании лишь суммы основного долга срок исковой давности по требованию о взыскании неустойки продолжает течь. Согласно п. 1 ст. 207 ГК РФ с истечением срока исковой давности по главному требованию считается истекшим срок исковой давности и по дополнительным требованиям (проценты, неустойка, залог, поручительство, требование о возмещении неполученных доходов при истечении срока исковой давности по требованию о возвращении неосновательного обогащения и т.п.), в том числе возникшим после начала течения срока исковой давности по главному требованию.

Возможность аналогии следует, в частности, из Определения КС РФ от 8 февраля 2007 г. № 381ОП: обязанность по уплате пеней производна от основного налогового обязательства и является не самостоятельной, а обеспечивающей (акцессорной) обязанностью, способом обеспечения исполнения обязанности по уплате налога. Соответственно, как это отмечено, например, в Постановлении Президиума ВАС РФ от 8 февраля 2011 г. № 8229/10, пени не могут служить способом обеспечения исполнения обязанности по уплате налога, возможность взыскания которого утрачена.

В связи с изложенным представляют интерес сведения, приведенные И.Е. Энгельманом в отношении русского дореволюционного законодательства: долголетним неплатежом податей никто не освобождается от общей обязанности платить установленные подати, пошлины и сборы. Но от этой общей обязанности, не погашаемой по русскому праву никакою давностью, следует различать обязанность внести отдельный оклад, назначенный к поступлению в государственную казну к определенному сроку. Когда этот определенный оклад не будет своевременно внесен, то производится по требованию казны полициею взыскание недоимки вместе со штрафными процентами. Всякого рода же казенные взыскания, более 10 лет продолжающиеся и в течение такового времени не кончены суть, и по основному закону о давности должны быть оставлены. Изначально, при составлении Свода законов в 1832 году недоимки податей и сборов не были изъяты из–под действия давности. Однако впоследствии в законодательстве было установлено, что давности не подлежит основанное на государственном праве право казны требовать уплату установленных законом податей, пошлин и сборов[1217].

[1215] *Пепеляев С.Г.* Метастазы. // Налоговед. – 2018. – № 5. – С. 4 – 5.

[1216] Рекомендации Научно–консультативного совета при ФАС Волго–Вятского округа «О практике применения налогового законодательства» (по итогам заседания 27 октября 2011 г.) // СПС Гарант, СПС КонсультантПлюс, URL: http://www.fasvvo.arbitr.ru

[1217] *Энгельман И.Е.* О давности по русскому гражданскому праву. – СПб., 1901. // СПС Гарант.

Конкретно, в п. 3 Устава о прямых налогах было прямо предусмотрено, что десятилетняя давность на взыскание податей и государственных повинностей не распространяется[1218]. С исторической же точки зрения представляет интерес относительно недавно действовавшая ст. 24 Закона РФ от 27 декабря 1991 г. № 21181 «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» (утратил силу): срок исковой давности по претензиям, предъявляемым к физическим лицам по взысканию налогов в бюджет, составляет три года. Бесспорный порядок взыскания недоимок по налогам с юридических лиц может быть применен в течение шести лет с момента образования указанной недоимки.

Примечательны нормы п. 1, 2 ст. 48 Налогового кодекса Республики Казахстан[1219]: исковой давностью по налоговому обязательству и требованию признается период времени, в течение которого:

1) налоговый орган вправе исчислить, начислить или пересмотреть исчисленную, начисленную сумму налогов и платежей в бюджет;

2) налогоплательщик (налоговый агент) обязан представить налоговую отчетность, вправе внести изменения и дополнения в налоговую отчетность, отозвать налоговую отчетность;

3) налогоплательщик, (налоговый агент) вправе потребовать зачет и (или) возврат налогов и платежей в бюджет, пени.

Если иное не предусмотрено настоящей статьей, срок исковой давности составляет три года.

Не следует, однако, полагать, что законодатель в принципе не может предусмотреть норм, в соответствии с которыми обязанность по уплате публичных платежей прекращается с истечением некоторого периода времени в силу закона. В частности, в соответствии с подп. 1 п. 4 ст. 136 ТК ЕАЭС обязанность по уплате ввозных таможенных пошлин, налогов в отношении товаров, помещенных под таможенную процедуру выпуска для внутреннего потребления с применением льгот по уплате ввозных таможенных пошлин, налогов, сопряженных с ограничениями по пользованию и (или) распоряжению этими товарами, в общем случае прекращается у декларанта по истечении 5 лет со дня выпуска товаров в соответствии с таможенной процедурой выпуска для внутреннего потребления.

В соответствии со сведениями, приведенными С. Преснаровичем, судьей Высшего Административного Суда Польши, по законодательству этой страны прекращение налоговых обязанностей происходит в т.ч. вследствие истечения давности[1220].

На практике может возникнуть ситуация, в которой налоговый орган ошибочно расценивает некоторую сумму налога, как уплаченную излишне и возвращает ее (либо ошибочно возмещает налогоплательщику косвенный налог без наличия достаточных оснований). Впоследствии, если налоговый орган обнаружит свою ошибку, встанет вопрос о возможности и порядке взыскания с налогоплательщика данной суммы. Проблема здесь, в частности, состоит в том, что обязанность по уплате налога в свое время уже была прекращена уплатой налога (подп. 1 п. 3 ст. 44 НК РФ). Ошибочный возврат налоговым органом должным образом уплаченного налога формально не порождает обязанности по уплате налога в размере данной суммы, поскольку такого объекта налога не существует (ст. 38 НК РФ). Взыскание по процедурам, урегулированным в ст. 46 – 48 НК РФ применимо только к налогу, то есть к платежу, обязанность по уплате которого возникла вследствие наличия в деятельности плательщика объекта налогообложения. Кроме того, возвращенная налогоплательщику сумма не может быть и с достаточной точностью охарактеризована, как тот самый налог, который он ранее уплачивал; и, вообще говоря, не может быть квалифицирована, как «недоимка» (ст. 11 НК РФ). Тем не менее, в Постановлении Президиума ВАС РФ от 31 января 2012 г. № 12207/11 было признано возможным взыскание суммы излишне возмещенного НДС по стандартной процедуре, начинающейся с направления требования об уплате налога (ст. 69, 70 НК РФ).

Впоследствии законодатель частично воспринял указанную правовую позицию и прямо урегулировал данную ситуацию в п. 8 ст. 101 НК РФ: в случае обнаружения в ходе налоговой проверки суммы налога, излишне возмещенной на основании решения налогового органа, в решении о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения либо в решении об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения указанная сумма признается недоимкой по налогу со дня фактического получения налогоплательщиком средств (в случае возврата суммы налога) или со дня принятия решения о зачете суммы налога, заявленной к возмещению (в случае зачета суммы налога).

С этой точки зрения, если налогоплательщику под видом излишне возмещенного налога была ошибочно возвращена некоторая сумма (в т.ч. и по решению суда), но впоследствии, в связи с обнаружением ошибки, эта сумма была с налогоплательщика истребована (с соответствующей отменой ошибочного решения суда), то за период незаконного владения с налогоплательщика вполне корректно истребовать и пени по ст. 75 НК РФ. Сходным образом данный вопрос разрешен в Определении ВС РФ от 25 сентября 2014 г. № 305–ЭС14–1234. Интересно то, что в Постановлении Президиума ВАС РФ от 21 января 2014 г. № 9040/13 признано обоснованным взыскание процентов по ст. 395 ГК РФ за период незаконного владения денежными средствами, взысканными на основании впоследствии отмененного решения суда.

Следует отметить, что п. 8 ст. 101 НК РФ предусматривает взыскание только излишне возмещенного налога (т.е. косвенного – НДС или акциза), и, вообще говоря, не может быть применен для взыскания налога, излишне возвращенного налогоплательщику по правилам ст. 78, 79 НК РФ. Однако, как это следует из Определения КС РФ от 25 октября 2016 г. № 2295О, налоговые органы в таких случаях предъявляют требования по ст. 1102 ГК РФ. В данном судебном акте описано, что решением суда общей юрисдикции, оставленным без изменения судами вышестоящих инстанций, с А.А. Богельмана была взыскана излишне возвращенная ему сумма НДФЛ. При этом суды, руководствуясь положениями налогового законодательства, установили факт необоснованного предоставления заявителю имущественного налогового вычета в связи с приобретением квартиры и усмотрели основания для взыскания излишне возвращенной суммы налога. Кроме того, суд кассационной инстанции усмотрел факт неосновательного обогащения со стороны налогоплательщика.

Иногда принудительные возможности государственных органов по взысканию налога **временно приостанавливаются** в силу наличия установленных в законе обстоятельств, после прекращения которых принудительное взыскание налога может быть возобновлено.

Например, в силу п. 3 ст. 51 НК РФ исполнение обязанности по уплате налогов и сборов физических лиц, признанных безвестно отсутствующими или недееспособными, а также обязанность по уплате причитающихся пеней и штрафов приостанавливается по решению соответствующего налогового органа в случае недостаточности (отсутствия) денежных средств этих физических лиц для исполнения указанной обязанности. Таким образом, налоговый орган при определенных обстоятельствах может (и обязан) принимать решения о приостановлении обязанности по уплате налогов. Следует отметить, что эта норма, исходя из сведений, содержащихся в справочно–правовых системах, практически не применяется.

Как установлено в п. 15.1 ст. 101 НК РФ, в случае, если налоговый орган, вынесший решение о привлечении налогоплательщика (плательщика сборов, налогового агента) – физического лица к ответственности за совершение налогового правонарушения, направил в соответствии с п. 3 ст. 32 НК РФ материалы в следственные органы, то не позднее дня, следующего за днем направления материалов, руководитель (заместитель руководителя) налогового органа обязан вынести решение о приостановлении исполнения принятых в отношении этого физического лица решения о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения и решения о взыскании соответствующего налога (сбора), пеней, штрафа. При этом течение сроков взыскания, предусмотренных настоящим Кодексом, приостанавливается на период приостановления исполнения решения о взыскании соответствующего налога (сбора), пеней, штрафа.

Еще один пример: на время судебного разбирательства по делу о признании недействительным ненормативного акта налогового органа, на основании которого налог подлежит принудительному взысканию, арбитражный суд по ходатайству налогоплательщика может приостановить его действие (ч. 3 ст. 199 АПК РФ) либо, например, запретить принудительное взыскание налога (ст. 90 АПК РФ). В связи этим в п. 4 Информационного письма Президиума ВАС РФ от 13 августа 2004 г. № 83 «О некоторых вопросах, связанных с применением части 3 статьи 199 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации», в п. 29 Постановления Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 г. № 55 «О применении арбитражными судами обеспечительных мер» разъяснено, что под приостановлением действия ненормативного правового акта, решения в ч. 3 ст. 199 АПК РФ понимается не признание акта, решения недействующим в результате обеспечительной меры суда, а запрет исполнения тех мероприятий, которые предусматриваются данным актом, решением. Как указано в

[1218] Свод законов Российской империи. Свод основных государственных законов. – СПб., 1906. – Т. 5. – С. 1. – CD–диск «КонсультантПлюс»; URL: http://pravo.gov.ru/proxy/ips/?empire&nochache

[1219] URL: http://kgd.gov.kz/ru/content/nalogovyy-kodeks-rk

[1220] *Преснарович С.* Конституционный трибунал и Высший административный суд Польши об установлении и отмене налоговых льгот // Налоговед. – 2014. – № 8. – С. 78.

п. 9 Постановления Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 г. № 55, в целях предотвращения причинения значительного ущерба заявителю обеспечительные меры могут быть направлены на сохранение существующего состояния отношений (*status quo*) между сторонами. Кроме того, исходя из Определений КС РФ от 15 января 2009 г. № 242ОП, от 4 июня 2009 г. № 1032ОО, при наличии оснований полагать, что внесудебное взыскание налогов (пеней, санкций) нанесет положению индивидуального предпринимателя как налогоплательщику такой ущерб, при котором будут существенно затронуты его права как физического лица, указанное право арбитражного суда означает его обязанность приостановить исполнение решения налогового органа.

Интересно то, что в силу п. 29 Постановления Пленума ВАС РФ от 11 июля 2014 г. № 46 действующее законодательство не предусматривает обязанности по уплате государственной пошлины при подаче ходатайств о приостановлении исполнения решения государственного органа, органа местного самоуправления, иного органа, должностного лица (ч. 3 ст. 199 АПК РФ).

Следует отметить, что в КАС РФ использовано несколько иное наименование обеспечительных мер: гл. 7 обозначена, как «Меры предварительной защиты по административному иску». В п. 27 – 29 Постановления Пленума ВС РФ от 27 сентября 2016 г. № 36 разъяснены особенности применения судом указанных мер.

В то же время, положения процессуального законодательства (ГПК РФ, КАС РФ, АПК РФ) относительно оснований для принятия обеспечительных мер являются достаточно общими (оценочными) и предполагающими существенную степень усмотрения суда при решении вопроса об их принятии. Примечательно разъяснение, следующее из общих положений п. 2 Постановления Пленума ВАС РФ от 9 июля 2003 г. № 11: смысл обеспечительных мер состоит в том, что они имеют своей целью защиту интересов заявителя, а не лишение другого лица возможности и права осуществлять свою законную деятельность.

При этом представляется, что в существенном числе случаев временные обеспечительные меры как защищают интересы заявителя, так и в той же степени ограничивают (а зачастую и лишают) другое лицо возможности и права осуществлять свою деятельность, в т.ч. если она является совершенно законной. Так, приостановление исполнения решения налогового органа по результатам проверки может временно лишить его возможности взыскивать обоснованно доначисленные недоимки, пени и штрафы (подп. 9 п. 1 ст. 31 НК РФ). Разъяснение, данное в упомянутом п. 9 Постановления Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 г. № 55, является уже более «обтекаемым»: обеспечительные меры могут быть направлены на сохранение существующего состояния отношений (*status quo*) между сторонами.

Более конкретный критерий для приостановления исполнения акта, обжалуемого в административном порядке, был указан в п. 5 ст. 138 НК РФ (в редакции, действовавшей до внесения изменений Федеральным законом от 1 мая 2016 г. № 130ФЗ): при наличии достаточных оснований полагать, что указанный акт или указанное действие не соответствует законодательству Российской Федерации. Но очевидно то, что в отечественном процессуальном законодательстве (в ГПК РФ, КАС РФ, АПК РФ) подобные основания не могли и не могут быть предусмотрены. В российской правовой системе принято, что до вынесения судебного акта по делу суд не вправе как–либо публично предрешать результат его рассмотрения (подп. 7 п. 3 ст. 3 Закона РФ от 26 июня 1992 г. № 31321 «О статусе судей в Российской Федерации», Определение ВАС РФ от 20 октября 2009 г. № 9084/09). В Постановлении Президиума ВАС РФ от 4 октября 2005 г. № 7445/05 отмечается, что судья, решая вопрос о принятии заявления общества к производству суда и проверяя соблюдение требований к форме и содержанию заявления, дал оценку обоснованности доводов общества относительно нарушения его прав и законных интересов, тогда как это возможно только при рассмотрении дела по существу и относится к ведению коллегиального состава судей.

По этой причине, даже если отечественному судье еще при принятии заявления очевидно, что обжалуемый акт не соответствует (либо наоборот, соответствует) законодательству, он не будет указывать данное обстоятельство в определении по вопросу принятия обеспечительных мер.

Интересно то, что по сведениям, приведенным Р.А. Познером, в американской правовой системе предварительные решения, в том числе предварительные судебные запреты, принимаются судом с учетом вероятности того, выиграет ли истец при полном расследовании[1221]. Иными словами, в данной зарубежной правовой системе нет столь жестких правил относительно предварительных судебных оценок, что и позволяет суду учитывать вероятность «выигрыша» («проигрыша») дела истцом при решении вопроса о принятии обеспечительных мер.

Исходя из того, что принятие судом обеспечительной меры не должно приводить к невозможности исполнения оспариваемого (либо связанного с ним) ненормативного акта вследствие истечения сроков на внесудебное взыскание, в п. 76 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. № 57 разъяснено, что в том случае, когда суд, принявший к рассмотрению заявление налогоплательщика о признании недействительным ненормативного правового акта налогового органа, на основании которого предполагается взыскание недоимки, пеней, штрафов, руководствуясь ст. 91 и ч. 3 ст. 199 АПК РФ, запретил ответчику принимать меры, направленные на принудительное взыскание оспариваемых сумм, срок, в течение которого действовало соответствующее определение суда, не включается в установленные ст. 46, 47, 70 НК РФ сроки на принятие указанных мер, поскольку в этот период существуют юридические препятствия для осуществления налоговым органом необходимых для взыскания действий. В случае отказа в удовлетворении заявления налогоплательщика, оставления такого заявления без рассмотрения, прекращения производства по делу резолютивная часть соответствующего решения должна содержать указание на отмену принятых обеспечительных мер с момента вступления в силу судебного акта.

В качестве примера неверного применения обеспечительной меры можно привести Постановление Президиума ВАС РФ от 1 июня 2010 г. № 3342/10 – через применение мер по ч. 3 ст. 199 АПК РФ арбитражный суд фактически воспрепятствовал исполнению судебного акта суда общей юрисдикции (было приостановлено уведомление органа казначейства о приостановлении операций по расходованию средств на лицевых счетах в связи с неисполнением бюджетополучателем требований исполнительного документа).

Как следует из Постановления Президиума ВАС РФ от 12 мая 2009 г. № 17533/08, в период действия обеспечительной меры инспекция не могла принять решение о взыскании налога за счет денежных средств предприятия, поэтому срок, названный в п. 3 ст. 46 НК РФ, необходимо исчислять со дня отмены обеспечительной меры судом. Исходя из данного судебного акта, обеспечительная мера сохраняет силу до момента вступления в силу решения суда (по существу дела), в котором есть прямое указание на ее отмену; либо до момента вынесения судом отдельного определения об ее отмене. Иными словами – обеспечительная мера либо прямо отменяется решением суда (после его вступления в силу), принятого по итогам судебного разбирательства, либо отдельным определением.

Интересная проблема связана с п. 5 вышеупомянутого Информационного письма Президиума ВАС РФ от 13 августа 2004 г. № 83: при вынесении определения о приостановлении действия оспариваемого акта, решения в порядке ч. 3 ст. 199 АПК РФ, необходимо обращать внимание на то, чтобы такое определение не приводило к фактической отмене мер, направленных на будущее исполнение оспариваемого ненормативного правового акта, решения, в частности ареста имущества заявителя. Соответственно, путем принятия обеспечительных мер, суд, по данной логике, не может приостановить (фактически – отменить) уже принятые налоговым органом меры, предусмотренные, в частности, п. 10 ст. 101 («предварительные» обеспечительные меры), ст. 76 «Приостановление операций по счетам в банках, а также переводов электронных денежных средств организаций и индивидуальных предпринимателей» и 77 «Арест имущества» НК РФ. Кроме того, коль скоро суд не вправе отменять данные меры, в развитие этой логики, налоговый орган может их беспрепятственно принимать и в период действия судебных обеспечительных мер.

Однако в Постановлении Президиума ВАС РФ от 25 декабря 2012 г. № 10765/12 рассматривалась ситуация, в которой в один день, 26 апреля 2011 г., были приняты как обеспечительные меры налогового органа по ст. 76 НК РФ, направленные на реализацию решения по результатам налоговой проверки, так и обеспечительные меры арбитражного суда, а именно приостановление действия указанного решения по результатам налоговой проверки. По мнению ВАС РФ, после принятия судом обеспечительных мер, инспекция должна была отменить решение о приостановлении операций по счету применительно к положениям ст. 76 НК РФ.

Данная позиция была впоследствии уточнена в п. 77 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. № 57: если налогоплательщик, предъявивший в суд требование об оспаривании решения налогового органа о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решения об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения, подал заявление о принятии обеспечительных мер в виде запрета на исполнение названных решений, налоговый орган в соответствии со ст. 94 АПК РФ вправе заявить ходатайство об истребовании судом у заявителя встречного обеспечения. В то же время сам налоговый орган в период рассмотрения дела в суде не вправе применять обеспечительные меры, предусмотренные п. 10 ст. 101 НК РФ.

Дальнейшее уточнение разъяснений осуществлено в Определении ВС РФ от 14 апреля 2015 г. № 305КГ145758: сам факт принятия судом обеспечительных мер, запрещающих налоговому органу совершать действия по принудительному взысканию налоговой задолженности, при наличии неотмененного налоговым органом решения, принятого в порядке подп. 2 п. 10 ст. 101 НК РФ, не является

[1221] *Познер Р.А.* Экономический анализ права. – М., 2004. –. 2. – С. 740.

основанием для возобновления банком расходных операций по счетам налогоплательщика. Таким образом, предусмотренные п. 1 ст. 76 НК РФ основания применения обеспечительных мер являются самостоятельными, имеют свои особенности, изложенные соответственно в п. 2 ст. 76, п. 3 ст. 76 и подп. 2 п. 10 ст. 101 НК РФ, а, соответственно, и различные основания для отмены таких обеспечительных мер.

Необходимо учесть, что в некоторых случаях имеет место прямое указание закона о предоставлении судом обеспечительных мер. Так, на основании ч. 4 ст. 93 АПК РФ в обеспечении иска не может быть отказано, если лицо, ходатайствующее об обеспечении иска, предоставило встречное обеспечение. Следует, однако, учитывать п. 11 Постановления Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 г. № 55 «О применении арбитражными судами обеспечительных мер»: предоставление заявителем встречного обеспечения в отсутствие оснований применения обеспечительных мер, предусмотренных ч. 2 ст. 90 АПК РФ, не может являться самостоятельным основанием применения таких мер.

Однако налогоплательщики редко предоставляют встречное обеспечение для получения обеспечительных мер в арбитражных налоговых спорах, поскольку оно обычно предполагает, в соответствии с ч. 1 ст. 94 АПК РФ, необходимость перечисления на депозит суда суммы, не меньше той, которая оспаривается в решении налогового органа. И если налоговый орган, «проигравший» дело, возвращает излишне уплаченный (взысканный) налог с процентами по ст. 78, 79 НК РФ, то суд, возвращающий деньги с депозита, никаких процентов «выигравшему» налогоплательщику, строго говоря, доплачивать не будет. При этом, например, ст. 98 АПК РФ предполагает возможность взыскания убытков и компенсации в связи с обеспечением иска, но только ответчиком и другими лицами, чьи права и (или) законные интересы нарушены обеспечением иска, после вступления в законную силу судебного акта арбитражного суда об отказе в удовлетворении иска; т.е. никак не в случае «выигрыша» налогоплательщика, инициировавшего судебное разбирательство.

Другой вариант обязательного предоставления судом обеспечительных мер: на основании ч. 1 ст. 94 АПК РФ как вариант встречного обеспечения налогоплательщиком может быть использована банковская гарантия, представленная в суд. Соответственно, если налогоплательщик в итоге добьется удовлетворения своих требований в суде, то он может взыскать с налогового органа свои расходы на оплату банковской гарантии. В Постановлении Президиума ВАС РФ от 10 июля 2012 г. № 6791/11 разъяснено, что предоставление встречного обеспечения неразрывно связано с рассматриваемым в суде спором, направлено как на защиту имущественных интересов истца, так и на минимизацию возможных расходов ответчика, поскольку в случае признания недействительным решения налогового органа, на основании которого было произведено бесспорное взыскание доначисленных сумм налогов, начисленных пеней и санкций, истец вправе требовать взыскания с инспекции процентов в соответствии со ст. 79 НК РФ, расчет которых производится исходя из ставки рефинансирования ЦБ РФ. Перечень судебных издержек не является исчерпывающим, соответственно, издержки в виде уплаты банку вознаграждения за банковскую гарантию, выданную в целях представления встречного обеспечения по иску, подлежат отнесению на проигравшую сторону в составе судебных расходов. Этот подход впоследствии был подтвержден в Определении КС РФ от 4 октября 2012 г. № 1851О, в Постановлении Президиума ВАС РФ от 5 ноября 2013 г. № 6861/13.

Также следует отметить, что способы принуждения к уплате налога могут в определенных в законе случаях **изменяться** вне зависимости от воли налогового органа и его действий.

Пример – норма п. 1 ст. 49 НК РФ: обязанность по уплате налогов, сборов, страховых взносов (пеней, штрафов) ликвидируемой организации исполняется ликвидационной комиссией за счет денежных средств указанной организации, в том числе полученных от реализации ее имущества. Соответственно, принудительное взыскание налога с организации, находящейся в процедуре ликвидации, невозможно. В случае если налоговый орган имеет требования к ликвидируемой организации, он обязан их предъявить ликвидационной комиссии в соответствии с п. 1 ст. 63 ГК РФ. Данный вывод подтверждается, например, тем, что в силу п. 6 ч. 1 ст. 47 Федерального закон «Об исполнительном производстве» в общем случае исполнительное производство оканчивается судебным приставом–исполнителем при ликвидации должника–организации и направления исполнительного документа в ликвидационную комиссию (ликвидатору).

Определить, имеют ли место актуальные исполнительные производства, возбужденные в отношении конкретного лица Федеральный службой судебных приставов, можно с помощью соответствующего ресурса в сети «Интернет»[1222].

Другой пример: Федеральный закон «О несостоятельности (банкротстве)» предусматривает ряд ограничений относительно возможности принудительного взыскания налогов с банкротов, а также устанавливает очередность выплаты налогов, которые не могут быть взысканы принудительно. В Обзоре судебной практики по вопросам, связанным с участием уполномоченных органов в делах о банкротстве и применяемых в этих делах процедурах банкротства (утв. Президиумом ВС РФ 20 декабря 2016 г.), содержатся разъяснения относительно квалификации в деле о банкротстве тех налогов, которые могут (не могут) быть взысканы принудительно. Исходя из Постановления Президиума ВАС РФ от 1 февраля 2011 г. № 13220/10 и № 12635/10, п. 19 указанного Обзора, взыскание с должника, признанного банкротом, текущих обязательных платежей возможно только за счет денежных средств, находящихся на расчетном счете (ст. 46 НК РФ), взыскание налогов за счет иного имущества (ст. 47 НК РФ) не применяется.

Необходимо учесть, что современное законодательство предусматривает ряд положений, **косвенно принуждающих налогоплательщика к уплате налога** (иногда вне зависимости от наличия или отсутствия принудительных возможностей у налоговых органов).

Непосредственно в п. 3 ст. 32 НК РФ установлено, что если в течение двух месяцев со дня истечения срока исполнения требования об уплате налога (сбора, страховых взносов), направленного налогоплательщику (плательщику сбора, налоговому агенту, плательщику страховых взносов) на основании решения о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения, налогоплательщик (плательщик сбора, налоговый агент, плательщик страховых взносов) не уплатил (не перечислил) в полном объеме указанные в данном требовании суммы недоимки, размер которой позволяет предполагать факт совершения нарушения законодательства о налогах и сборах, содержащего признаки преступления, соответствующих пеней и штрафов, налоговые органы обязаны в течение 10 рабочих дней со дня выявления указанных обстоятельств направить материалы в следственные органы, уполномоченные производить предварительное следствие по уголовным делам о преступлениях, предусмотренных ст. 198 – 199.2 УК РФ, для решения вопроса о возбуждении уголовного дела.

В Определении КС РФ от 24 ноября 2016 г. № 2517О разъяснено, что предусмотренная законодателем процедура выявления налоговых преступлений и возбуждения уголовных дел рассматриваемой категории основывается на системе взаимосвязанных положений налогового и уголовно–процессуального законодательства. Одним из ее нормативных элементов является п. 3 ст. 32 НК РФ, который содержит юридически значимые условия, при наступлении которых у налогового органа возникает обязанность направить материалы налоговой проверки в следственные органы для решения вопроса о возбуждении уголовного дела. Так, данная норма определяет сроки для добровольного исполнения требования об уплате налоговой задолженности, основания его направления налогоплательщику, а также во взаимосвязи с положениями статей 198 и 199 УК РФ исходит из необходимости учитывать размер налоговой задолженности, при наличии которого может быть возбуждено уголовное дело.

В п. 4 ст. 69 НК РФ содержится корреспондирующая норма: в случае, если размер недоимки, выявленный в результате налоговой проверки, позволяет предполагать факт совершения нарушения законодательства о налогах и сборах, содержащего признаки преступления, в направляемом требовании должно содержаться предупреждение об обязанности налогового органа в случае неуплаты сумм недоимки, пеней и штрафов в полном объеме в установленный срок направить материалы в следственные органы для решения вопроса о возбуждении уголовного дела.

Тем самым, под угрозой возможного уголовного преследования, государство предлагает налогоплательщику добровольно уплатить доначисленные суммы. Впрочем, указанное обстоятельство не означает, что налогоплательщик, уплативший суммы доначислений, не может защитить свои права – например, он вправе обжаловать решение налогового органа по результатам проверки (разд. VII НК РФ) и (или) предварительно уплатив налог, предъявить требование о возврате излишне взысканного налога (ст. 79 НК РФ) и т.д.

Однако следует учесть и такое мнение: даже если арбитражным судом, рассматривающим заявление налогоплательщика о признании недействительным решения по результатам налоговой проверки, приняты обеспечительные меры по ч. 3 ст. 199 АПК РФ

[1222] URL: http://fssprus.ru/iss/ip/

(приостановлено действие оспариваемого решения), налоговый орган в период действия указанных обеспечительных мер может направлять материалы в следственные органы по п. 3 ст. 32, п. 15.1 ст. 101 НК РФ[1223].

Как уже отмечалось, с 14 ноября 2017 г. Федеральным законом от 14 ноября 2017 г. № 323ФЗ в НК РФ введен блок норм, в соответствии с которым потенциально можно получить рассрочку доначисленных при проверке налогов в том случае, если заинтересованное лицо не обжаловало решение налогового органа. Несмотря на то, что общедоступных сведений о практическом применении нового регулирования пока не имеется, оно обычно критикуется в юридической прессе. Так, В.М. Зарипов полагает, что крупные компании, имеющие средства для уплаты, в рассрочке не нуждаются. Как правило, они платят недоимку по первому требованию, не надеясь на получение обеспечительных мер суда, а также во избежание передачи материалов из налоговой в СКР по п. 3 ст. 32 НК РФ, а уже потом спокойно обжалуют в суде. Поэтому ограничение коснется главным образом малого и среднего бизнеса[1224].

Еще пример: в п. 4 ст. 346.45 НК РФ предусмотрено, что одним из оснований для отказа налоговым органом в выдаче индивидуальному предпринимателю патента является наличие недоимки по налогу, подлежащему уплате в связи с применением ПСН.

Кроме того, меры косвенного принуждения могут быть установлены и в иных нормативных правовых актах. Так, в п. 2.1 ст. 12 Федерального закона от 22 ноября 1995 г. № 171–ФЗ «О государственном регулировании производства и оборота этилового спирта, алкогольной и спиртосодержащей продукции и об ограничении потребления (распития) алкогольной продукции» предусматривается, что для приобретения федеральных специальных марок или акцизных марок организация представляет в государственный орган, уполномоченный Правительством РФ, или в таможенный орган в т.ч. справку налогового органа об отсутствии у организации задолженности по уплате налогов, сборов, страховых взносов, пеней и штрафов за нарушение законодательства Российской Федерации о налогах и сборах или справку таможенного органа об отсутствии у организации задолженности по уплате таможенных платежей. В п. 2 Постановления Пленума ВАС РФ от 11 июля 2014 г. № 47 «О некоторых вопросах практики применения арбитражными судами Федерального закона «О государственном регулировании производства и оборота этилового спирта, алкогольной и спиртосодержащей продукции и об ограничении потребления (распития) алкогольной продукции» разъяснено, что в силу подп. 3 п. 9 ст. 19 указанного Федерального закона наличие у заявителя на дату поступления в лицензирующий орган заявления о выдаче лицензии задолженности по уплате налогов, сборов, а также пеней и штрафов за нарушение законодательства Российской Федерации о налогах и сборах является основанием для отказа в выдаче лицензии на производство и оборот этилового спирта, алкогольной и спиртосодержащей продукции.

Исходя из п. 2 ч. 1 ст. 24.4 Федерального закона от 11 ноября 2003 г. № 138–ФЗ «О лотереях» при размещении заказа устанавливаются следующие обязательные требования к участникам размещения заказа: отсутствие у участника размещения заказа недоимки по налогам, сборам, задолженности по иным обязательным платежам в бюджеты бюджетной системы Российской Федерации (за исключением сумм, на которые предоставлены отсрочка, рассрочка, инвестиционный налоговый кредит в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах, которые реструктурированы в соответствии с законодательством Российской Федерации, по которым имеется вступившее в законную силу решение суда о признании обязанности заявителя по уплате этих сумм исполненной или которые признаны безнадежными к взысканию в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах) за прошедший календарный год, размер которых превышает двадцать пять процентов балансовой стоимости активов участника закупки по данным бухгалтерской отчетности за последний отчетный период.

Следует отметить, что существующая судебная практика исходит из того, что справка налогового органа о задолженности налогоплательщика (подп. 10 п. 1 ст. 32 НК РФ) должна содержать указание на ту ее часть, принудительное взыскание которой уже невозможно в силу пропуска налоговым органом соответствующих пресекательных сроков. В п. 9 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. № 57 разъяснено, что исходя из необходимости соблюдения баланса частных и публичных интересов и отражения в указанной справке объективной информации, такая справка должна содержать сведения об утрате налоговым органом возможности принудительного взыскания соответствующих сумм в связи с истечением установленного срока их взыскания.

Еще один пример: ст. 28 Федерального закона от 15 августа 1996 г. № 114–ФЗ «О порядке выезда из Российской Федерации и въезда в Российскую Федерацию» предусматривает, что выезд из России иностранным гражданам или лицам без гражданства может быть ограничен в случаях, если они не выполнили предусмотренные законодательством Российской Федерации обязательства по уплате налогов, – до выполнения этих обязательств. Тот же подход можно видеть в п. 24 Положения о порядке рассмотрения вопросов гражданства Российской Федерации (утв. Указом Президента РФ от 14 ноября 2002 г. № 1325): в случае выхода из гражданства Российской Федерации необходимо представить документ налогового органа Российской Федерации об отсутствии задолженности по уплате налогов. В Определении ВС РФ от 3 апреля 2012 г. № АПЛ12157, в частности, отмечается, что лицо не может произвольно избавиться от гражданства, отказавшись от своих прав и обязанностей по отношению к Российской Федерации.

Также следует отметить, что ч. 1 ст. 67 Федерального закона «Об исполнительном производстве» предусматривает, что судебный пристав–исполнитель вправе по заявлению взыскателя или собственной инициативе вынести постановление о временном ограничении на выезд должника из Российской Федерации при неисполнении должником–гражданином или должником, являющимся индивидуальным предпринимателем, в установленный для добровольного исполнения срок без уважительных причин содержащихся в выданном судом или являющемся судебным актом исполнительном документе требований, если сумма задолженности по исполнительному документу (исполнительным документам) составляет 30 000 рублей и более. Пункт 3 указанной статьи предусматривает, что если исполнительный документ не является судебным актом или выдан не на основании судебного акта, то судебный пристав-исполнитель или взыскатель, участвующий в соответствующем исполнительном производстве, вправе обратиться в суд с заявлением об установлении для должника временного ограничения на выезд из Российской Федерации.

Очевидно, что судебный пристав–исполнитель может предпринять такие меры и в случае, если исполнительное производство возбуждено им вследствие неуплаты должником–гражданином налогов.

Как следует из Определения КС РФ от 3 июля 2014 г. № 1563–О, постановление судебного пристава–исполнителя о временном ограничении на выезд должника из Российской Федерации по своей правовой природе является не мерой юридической ответственности гражданина за сам факт вынесения против него судебного постановления, возлагающего на него гражданско–правовую обязанность, а исполнительным действием, совершаемым судебным приставом–исполнителем в соответствии с законодательством об исполнительном производстве и направленным на создание условий для применения мер принудительного исполнения, а равно на понуждение должника к полному, правильному и своевременному исполнению требований, содержащихся в исполнительном документе.

Кроме того, в п. 46 Постановления Пленума ВС РФ от 17 ноября 2015 г. № 50 разъяснено, что в случае неисполнения гражданином исполнительных документов несудебных органов временное ограничение на выезд должника из Российской Федерации вне зависимости от его статуса (физическое лицо, индивидуальный предприниматель, должностное лицо) устанавливается судом общей юрисдикции.

В Обзоре судебной практики Верховного Суда Российской Федерации за первый квартал 2013 года (утв. Президиумом ВС РФ 3 июля 2013 г.) разъяснено (вопрос 1), что по результатам рассмотрения дела об ограничении права на выезд из Российской Федерации выносится постановление в форме решения суда (ст. 194 ГПК РФ). При разрешении дел названной категории суду надлежит привлекать к участию в деле в качестве заинтересованного лица гражданина, вопрос о возможности временного ограничения выезда которого рассматривается, ввиду того, что данное ограничение, применяемое в ходе исполнительного производства, затрагивает конституционное право личности на свободу передвижения (ст. 27 Конституции РФ).

Косвенное принуждение к уплате налогов можно видеть и в ряде Методических рекомендаций Банка России (в т.ч. от 13 апреля 2016 г. № 10МР, от 2 февраля 2017 г. № 4МР, от 21 июля 2017 г. № 18МР, от 21 июля 2017 г. № 19МР, от 16 февраля 2018 г. № 5МР), которые основываются, в том числе, на Федеральном законе от 7 августа 2001 г. № 115ФЗ «О противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма». В частности, «подозрительным» является использование счета, по которому уплата налогов или других обязательных платежей в бюджетную систему Российской Федерации с банковского счета не осуществляется или осуществляется в размерах, не превышающих 0,5 % от дебетового оборота по такому счету.

[1223] Рекомендации Научно–консультативного совета при АС Волго–Вятского округа «Вопросы применения налогового законодательства» (по итогам заседания 28 мая 2015 г.) // СПС Гарант, СПС КонсультантПлюс, URL: http://www.fasvvo.arbitr.ru

[1224] *Зарипов В.М.* Налоговые проверки: получи рассрочку и спи спокойно. И не спорь. // URL: https://zakon.ru/blog/2017/11/21/nalogovye_proverki_poluchi_rassrochku_i_spi_spokojno_i_ne_spor

Примечательно то, что в Решении ВС РФ от 12 декабря 2017 г. № АКПИ17952 рассматривались и были признаны законными положения Указания ЦБ РФ от 15 июля 2015 г. № 3729У «О критериях операций, приостанавливаемых в соответствии с Федеральным законом «О государственном оборонном заказе», в соответствии с которыми уполномоченный банк вправе приостановить операцию по отдельному счету, если она соответствует в т.ч. такому критерию: списание денежных средств с отдельного счета исполнителя в счет уплаты налогов и сборов, таможенных платежей, страховых взносов в ПФ РФ, ФСС РФ, ФФОМС в размере, суммарно превышающем 50 % от цены контракта. Иными словами, исполнитель государственного оборонного заказа не может тратить «слишком много» средств заказа на оплату своих налогов и сборов (что в большинстве случаев означает оплату уже накопленной и просроченной задолженности), а должен использовать средства преимущественно на выполнение заказа.

Впрочем, в недавнем прошлом законодательство предусматривало достаточно разумную и эффективную меру косвенного принуждения к уплате налога с владельцев транспортных средств (предшественника транспортного налога). В п. 3 ст. 6 Закона РФ от 18 октября 1991 г. № 17591 «О дорожных фондах в Российской Федерации» (утратила силу с 1 января 2003 г.) было предусмотрено, что регистрация, перерегистрация или технический осмотр транспортных средств без предъявления квитанции или платежного поручения об уплате налога не производится.

Представляется, что в настоящее время велик потенциал «возрождения» подобных косвенных принудительных мер.

Следует также отметить и то, что органами власти периодически осуществляются попытки расширения «арсенала» косвенных методов принуждения налогоплательщика к уплате налога, зачастую вообще без указания такой возможности в федеральном законодательстве. Один из современных примеров – Письмо ФНС России от 25 июля 2017 г. № ЕД415/14490@ «О работе комиссии по легализации налоговой базы и базы по страховым взносам», в котором предлагается организовывать работу таких комиссий. В данном Письме указано, что в случае неявки без уважительной причины надлежащим образом уведомленных плательщиков на комиссию к ним в обязательном порядке применяются меры ответственности, предусмотренные ст. 19.4 КоАП РФ. То, что такая санкция потенциально применима, следует из Определения ВС РФ от 29 июля 2013 г. № 51АД134. В пункте 1.1.4.1 Отчета о результатах выполнения Плана деятельности ФНС России за 2017 год[1225] поясняется, что Служба использует различные методы побуждения налогоплательщиков к добровольной уплате налогов (приглашение на комиссии по легализации налоговой базы, рабочие встречи, круглые столы). В научных публикациях, как правило, критикуется подобная практика налоговых и иных органов[1226].

3.2. НАЛОГОВЫЙ КОНТРОЛЬ. НАЛОГОВЫЕ ПРОВЕРКИ

Вопросы налогового контроля, как важнейшего полномочия налоговых органов, являлись и являются предметом активного изучения в отечественной и зарубежной науке. Так, О.А. Ногина обоснованно отмечает, что контроль, как неотъемлемая составляющая любого процесса управления, призван обеспечить надлежащее функционирование управляемого объекта[1227]. С точки зрения Э. Остром, без мониторинга не может быть надежных обязательств; без надежных обязательств нет смысла предлагать правила[1228].

Если рассматривать контроль в общем плане, то, как правило, выделяются такие элементы, как:

1) субъекты контроля (контролирующие – кто проверяет и контролируемые – кого проверяют);

2) объекты контроля (определенные стороны деятельности контролируемых субъектов – что проверяют);

3) формы (методы) контроля (как проверяют).

Контроль, урегулированный правом, позволяет в соответствующих случаях выделять контрольное правоотношение, сторонами которого являются субъекты, а содержанием – их субъективные права и обязанности. По соотношению с прошлой, настоящей и будущей деятельностью контролируемого субъекта, контроль может быть предварительным, текущим и последующим. В частности, в соответствии с п. 1 ст. 265 БК РФ государственный (муниципальный) финансовый контроль подразделяется в т.ч. на предварительный и последующий.

Другой актуальный вариант классификации видов контроля – по основанию, предполагает ли контроль непосредственное взаимодействие контролирующего и контролируемого субъектов (в частности – истребование информации у контролируемого субъекта). По данному основанию контроль можно условно разграничить на контактный и бесконтактный. Мероприятия по контролю последнего вида упоминаются в ст. 8.3 Федерального закона от 26 декабря 2008 г. № 294–ФЗ «О защите прав юридических лиц и индивидуальных предпринимателей при осуществлении государственного контроля (надзора) и муниципального контроля» (мероприятия по контролю без взаимодействия с юридическими лицами, индивидуальными предпринимателями). Не исключены и комбинированные виды контроля.

Очевидно, что налоговый контроль представляет собой особую разновидность государственного контроля. Как отмечается в Постановлении КС РФ от 1 декабря 1997 г. № 18П, контрольная функция присуща всем органам государственной власти в пределах компетенции, закрепленной за ними Конституцией РФ, конституциями и уставами субъектов РФ, федеральными законами, что предполагает их самостоятельность при реализации этой функции и специфические для каждого из них формы ее осуществления. В Постановлении КС РФ от 16 июля 2004 г. № 14П разъяснено, что полномочия по осуществлению налогового контроля как разновидности государственного контроля относятся к полномочиям исполнительной власти. Устанавливая в соответствии с Конституцией РФ порядок организации и деятельности федеральных органов исполнительной власти в сфере финансовой, в том числе налоговой, политики, федеральный законодатель вправе возложить полномочия по проверке правильности исчисления и своевременности уплаты (удержания и перечисления) налогов и сборов на федеральный орган исполнительной власти, по своему функциональному предназначению наиболее приспособленный к их осуществлению. Исходя из Постановления КС РФ от 17 марта 2009 г. № 5П и Определения КС РФ от 6 июля 2010 г. № 933ОО система мер налогового контроля выступает в качестве элемента правового механизма, гарантирующего исполнение конституционной обязанности по уплате налогов.

С точки зрения п. 1 ст. 82 НК РФ налоговым контролем признается деятельность уполномоченных органов по контролю за соблюдением налогоплательщиками, налоговыми агентами и плательщиками сборов, плательщиками страховых взносов законодательства о налогах и сборах в порядке, установленном НК РФ. Налоговый контроль проводится должностными лицами налоговых органов в пределах своей компетенции посредством налоговых проверок, получения объяснений налогоплательщиков, налоговых агентов и плательщиков сбора, плательщиков страховых взносов, проверки данных учета и отчетности, осмотра помещений и территорий, используемых для извлечения дохода (прибыли), а также в других формах, предусмотренных НК РФ.

Как видно, нормативное определение налогового контроля не является в полной мере корректным (контролем… признается деятельность… по контролю за соблюдением… законодательства…). По существу, имеет место *idem per idem* – одно и то же; подобное за подобное[1229].

Из данного определения следует только то, что контроль представляет собой разновидность деятельности налоговых органов. Тем не менее, очевидно, что цели налогового контроля – получение налоговыми органами информации об исполнении частными субъектами налоговых правоотношений своих обязанностей, установление оснований для их принудительного исполнения и привлечения к налоговой ответственности.

Применительно к вопросу о формах и методах контроля интересна аналогия и с п. 1 ст. 267.1 БК РФ: методами осуществления государственного (муниципального) финансового контроля являются проверка, ревизия, обследование, санкционирование операций. Таким образом, в НК РФ налоговая проверка обозначена, как форма контроля, а в БК РФ проверка квалифицирована, как метод контроля. Следовательно, законодатель не усматривает принципиальных отличий между формами и методами контроля, соответствующие дискуссии носят скорее теоретический характер.

[1225] URL: https://www.nalog.ru/html/sites/www.new.nalog.ru/docs/analit/otchet2017.pdf

[1226] *Соколов Д.В.* Исторический и правовой генезис межведомственных налоговых комиссий. // Налоговед. – 2017. – № 11. – С. 43 – 50.

[1227] *Ногина О.А.* Налоговый контроль: вопросы теории. – СПб., 2002. – С. 10.

[1228] *Остром Э.* Управление общим. Эволюция институций коллективного действия. Пер. с англ. Т. Монтян. – Киев. – 2016. – С. 75.

[1229] Латинские юридические изречения. / Сост. проф. Е.И. Темнов. – М., 2003. – С. 184.

Представляет интерес ст. 1 Лимской декларации руководящих принципов контроля (принята IX Конгрессом Международной организации высших органов финансового контроля в г. Лиме (Республика Перу) в 1977 г.): организация контроля является обязательным элементом управления общественными финансовыми средствами, так как такое управление влечет за собой ответственность перед обществом. Контроль – не самоцель, а неотъемлемая часть системы регулирования, целью которой является вскрытие отклонений от принятых стандартов и нарушений принципов, законности, эффективности и экономии расходования материальных ресурсов на возможно более ранней стадии с тем, чтобы иметь возможность принять корректирующие меры, в отдельных случаях, привлечь виновных к ответственности, получить компенсацию за причиненный ущерб или осуществить мероприятия по предотвращению или сокращению таких нарушений в будущем.

Достаточно развернутое (и, соответственно, громоздкое) определение дано в п. 1 ст. 2 Федерального закона «О защите прав юридических лиц и индивидуальных предпринимателей при осуществлении государственного контроля (надзора) и муниципального контроля». Оно предполагает, что государственный контроль (надзор) – деятельность уполномоченных органов государственной власти (федеральных органов исполнительной власти и органов исполнительной власти субъектов Российской Федерации), направленная на предупреждение, выявление и пресечение нарушений юридическими лицами, их руководителями и иными должностными лицами, индивидуальными предпринимателями, их уполномоченными представителями требований, установленных настоящим Федеральным законом, другими федеральными законами и принимаемыми в соответствии с ними иными нормативными правовыми актами Российской Федерации, законами и иными нормативными правовыми актами субъектов Российской Федерации, посредством организации и проведения проверок юридических лиц, индивидуальных предпринимателей, организации и проведения мероприятий по профилактике нарушений обязательных требований, мероприятий по контролю, осуществляемых без взаимодействия с юридическими лицами, индивидуальными предпринимателями, принятия предусмотренных законодательством Российской Федерации мер по пресечению и (или) устранению последствий выявленных нарушений, а также деятельность указанных уполномоченных органов государственной власти по систематическому наблюдению за исполнением обязательных требований, анализу и прогнозированию состояния исполнения обязательных требований при осуществлении деятельности юридическими лицами, индивидуальными предпринимателями.

Несмотря на то, что указанное нормативное определение является более точным, следует учитывать, что в силу п. 4 ч. 3.1 ст. 1 данного Федерального закона его положения, устанавливающие порядок организации и проведения проверок, не применяются при осуществлении налогового контроля.

Интересное (расширенное) определение дано в п. 2 «б» Указа Президента РФ от 9 марта 2004 г. № 314 «О системе и структуре федеральных органов исполнительной власти»: для целей данного Указа под функциями по контролю и надзору понимаются:

– осуществление действий по контролю и надзору за исполнением органами государственной власти, органами местного самоуправления, их должностными лицами, юридическими лицами и гражданами установленных Конституцией Российской Федерации, федеральными конституционными законами, федеральными законами и другими нормативными правовыми актами общеобязательных правил поведения;

– выдача органами государственной власти, органами местного самоуправления, их должностными лицами разрешений (лицензий) на осуществление определенного вида деятельности и (или) конкретных действий юридическим лицам и гражданам;

– регистрация актов, документов, прав, объектов, а также издание индивидуальных правовых актов.

Можно провести определенную аналогию и с п. 5 ст. 265 БК РФ: последующий контроль осуществляется по результатам исполнения бюджетов бюджетной системы Российской Федерации в целях установления законности их исполнения, достоверности учета и отчетности.

Соответственно, возможно предложить такое определение: **налоговый контроль** – вид деятельности налоговых органов, урегулированный НК РФ, целями которого является получение информации об исполнении частными субъектами налоговых правоотношений своих обязанностей, установление оснований для их принудительного исполнения и привлечения к налоговой ответственности.

Следует отметить, что термин «налоговый контроль» уже достаточно давно применяется для обозначения определенной деятельности налоговых органов и вряд ли будет заменен, хотя, как представляется, предпочтительным являлся бы термин «налоговый надзор». Так, Д.Н. Бахрах разделяет понятия «контроль» и «надзор». По его мнению, в зависимости от объема контроля различают собственно контроль, в процессе которого проверяется законность и целесообразность деятельности, и надзор, который ограничивается только проверкой законности. Надзор – это суженный контроль[1230]. Примечательно то, что Федеральным законом от 14 октября 2014 г. № 307–ФЗ «О внесении изменений в Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях…» во многих статьях КоАП РФ термин «контроль» был заменен на термин «надзор».

Налоговые органы, вообще говоря, не могут проверять целесообразность деятельности частных субъектов налоговых правоотношений, поскольку иное означало бы необоснованное вмешательство налоговых органов в гражданские правоотношения с участием частных субъектов. Как разъяснено в Определении КС РФ от 1 октября 2009 г. № 1270ОО, в силу принципа свободы экономической деятельности (ч. 1 ст. 8 Конституции РФ) налогоплательщик осуществляет ее самостоятельно на свой риск и вправе самостоятельно и единолично оценивать ее эффективность и целесообразность, в том числе, следовательно, определять будущие доходы, расходы (а значит, и подлежащие уплате налоги с учетом соответствующих налоговых вычетов).

Однако указанное обстоятельство не означает, что налоговые органы вообще лишены права оценивать сущность предпринимательской (экономической) деятельности контролируемых налогоплательщиков (в т.ч. ее разумность, исходя из представленных к проверке документов). Так, в п. 3 Постановления Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 г. № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» разъяснено, что налоговая выгода может быть признана необоснованной, в частности, в случаях, если для целей налогообложения учтены операции не в соответствии с их действительным экономическим смыслом или учтены операции, не обусловленные разумными экономическими или иными причинами (целями делового характера). Указанное разъяснение имеет место по той причине, что представляемые к проверке некоторыми налогоплательщиками документы (материалы) отражают не ту деятельность, которая в действительности велась ими, а ту, которая имеет менее обременительные налоговые последствия.

В качестве контролирующих субъектов в п. 1 ст. 82 НК РФ предусмотрены только налоговые органы, контролируемых – налогоплательщики, налоговые агенты, плательщики сборов и плательщики страховых взносов.

Поскольку основными частными субъектами налогового права являются налогоплательщики, важнейшим объектом налогового контроля являются обязанности налогоплательщиков (плательщиков страховых взносов), т.е., как правило, обязанности по уплате налогов (страховых взносов) и по представлению налоговых деклараций (расчетов по страховым взносам). Соответственно, налоговый контроль зачастую является **последующим**, в силу того, что обязанности по уплате налогов (по представлению налоговых деклараций) являются последствием экономической деятельности (действий) налогоплательщиков. Именно для того, чтобы дать возможность государству осуществить контроль исполнения налогоплательщиком обязанностей по результатам ранее осуществленной деятельности, согласно подп. 8 п. 1 ст. 23 НК РФ налогоплательщики обязаны в течение **четырех лет** обеспечивать сохранность данных бухгалтерского и налогового учета и других документов, необходимых для исчисления и уплаты налогов, в том числе документов, подтверждающих получение доходов, осуществление расходов (для организаций и индивидуальных предпринимателей), а также уплату (удержание) налогов, если иное не предусмотрено НК РФ.

Четырехлетний срок хранения документов, вообще говоря, не следует воспринимать так, что любой документ старше указанного срока может быть уничтожен (выброшен). Иногда документы имеет смысл хранить и дольше. Так, при расчете налогов в настоящее время может быть актуален документ, составленный и более четырех лет назад, поскольку из него может следовать экономический смысл и налоговая квалификация сегодняшних операций налогоплательщика. В частности, если предприниматель в 2017 году получит денежные средства от иного лица, то налоговых последствий у него не будет, если это действие представляет собой возврат займа, выданного им в 2010 году; а то, что имел место именно заем, как раз и можно будет подтвердить документами 2010 года. В отсутствие таких документов налоговые органы вполне могут исследовать поступление денежных средств на предмет того, не являются ли они, например, оплатой за сокрытую от налогообложения реализацию товаров (работ, услуг).

В Определении КС РФ от 26 октября 2017 г. № 2463О разъяснено, что НК РФ устанавливает минимальный срок хранения документов, необходимых для исчисления и уплаты налогов. Однако указанное законоположение не препятствует налогоплательщику

[1230] *Бахрах Д.Н.* Административное право России. – М., 2000. – С. 609.

обеспечивать сохранность таких документов в течение более длительного времени в случае, если он, в том числе исходя из специфики своей предпринимательской деятельности, осознает возможность получения дохода даже после ее завершения и полагает необходимым представление соответствующих документов при проведении мероприятий налогового контроля.

В ряде случаев законодатель предусматривает более длительные сроки хранения документов. Так, в силу п. 4 ст. 283 НК РФ налогоплательщик налога на прибыль организаций обязан хранить документы, подтверждающие объем понесенного убытка в течение всего срока, когда он уменьшает налоговую базу текущего налогового периода на суммы ранее полученных убытков. В Постановлении Президиума ВАС РФ от 24 июля 2012 г. № 3546/12 разъяснено, что поскольку возможность учесть суммы убытка носит заявительный характер и на налогоплательщика возложена обязанность доказать их правомерность и обоснованность, при отсутствии документального подтверждения убытка соответствующими документами, включая первичные учетные документы, в течение всего срока, когда он уменьшает налоговую базу на суммы ранее полученного убытка, налогоплательщик несет риск неблагоприятных налоговых последствий. В Определении КС РФ от 25 октября 2016 г. № 2206О не было усмотрено неконституционности в таком регулировании.

Применительно к организациям, обязанным в силу законодательства вести бухгалтерский учет, имеет значение правовая позиция, изложенная в Определении КС РФ от 15 января 2003 г. № 3О. Суд отметил, что в силу объективной предметной взаимосвязи объектов налогообложения и хозяйственной деятельности предприятия (организации) взимание налогов и сборов в строгом соответствии с законом, эффективный налоговый контроль возможны только в условиях соблюдения правил ведения бухгалтерского учета и составляемой на его основе бухгалтерской отчетности, т.е. единой системы данных об имущественном и финансовом положении организации и результатах ее хозяйственной деятельности. Поэтому законодателем именно в рамках законодательства о налогах и сборах установлены обязанности налогоплательщика по представлению в налоговый орган бухгалтерской отчетности в соответствии с Федеральным законом «О бухгалтерском учете», обеспечение в течение четырех лет сохранности данных бухгалтерского учета, а также ответственность за грубое нарушение правил учета доходов и (или) расходов и (или) объектов налогообложения (подп. 4 и 8 п. 1 ст. 23 и ст. 120 НК РФ).

Нельзя не отметить, что современный Федеральный закон от 6 декабря 2011 г. № 402ФЗ «О бухгалтерском учете», в отличие от ранее действовавшего законодательства, не содержит жестких требований к первичным документам. В соответствии с ч. 4 ст. 9 указанного нормативного акта, формы первичных учетных документов определяет руководитель экономического субъекта по представлению должностного лица, на которое возложено ведение бухгалтерского учета; формы первичных учетных документов для организаций государственного сектора устанавливаются в соответствии с бюджетным законодательством Российской Федерации.

Интересно то, что в силу ч. 1 ст. 6, ч. 3 ст. 7 данного Федерального закона в общем случае экономический субъект обязан вести бухгалтерский учет; руководитель экономического субъекта обязан возложить ведение бухгалтерского учета на главного бухгалтера или иное должностное лицо этого субъекта либо заключить договор об оказании услуг по ведению бухгалтерского учета. Соответственно, законодатель не просто предписывает организации вести бухучет, но и устанавливает обязанность по возложению этой функции на конкретное лицо. Впрочем, подобный подход можно видеть и в иной сфере: в соответствии с ч. 1, 2 ст. 38 Федерального закона от 5 апреля 2013г. № 44ФЗ «О контрактной системе в сфере закупок товаров, работ, услуг для обеспечения государственных и муниципальных нужд» заказчики обязаны либо создавать контрактную службу, либо назначать контрактного управляющего.

О.Н. Горбунова полагает, что бухгалтерский учет – упорядоченная система сбора, регистрации и обобщения информации об экономических и социальных процессах в государстве в денежном выражении, именно в нем отражаются все прямые и обратные связи, осуществляемые в государстве с помощью финансов. Так, все ассигнования из бюджета поступают на счета бухгалтерий (прямые связи), а все налоги перечисляются в бюджет также бухгалтериями (обратные связи). Необходимо обратить внимание на роль бухгалтерского учета как основы широкого финансового мониторинга, т.е. постоянного контроля рублем за всеми финансовыми процессами в государстве. Таким образом, бухгалтерский учет – первооснова всего финансового контроля в государстве. Этот контроль (контроль рублем) самый действенный из всех возможных форм контроля за всеми сферами деятельности государства. Он осуществляется бухгалтериями всех без исключения предприятий и учреждений любых форм собственности[1231]. Высказывается даже такое жесткое мнение, что бухгалтер – это скорее уполномоченный от государства, чем представитель компании[1232]. В известном советском учебнике по финансовому праву справедливо утверждалось, что контрольные финансовые функции по внутриведомственному финансовому контролю в государственных, кооперативных, общественных учреждениях и предприятиях выполняют главные (старшие) бухгалтеры[1233]. Исходя из позиции С.В. Запольского, бухгалтерский учет наделен однотипной с декларированием правовой природой[1234].

Соответственно, организации практически всегда обязаны вести бухгалтерский учет по правилам, установленным публичной властью, а также хранить и предоставлять публичной власти его результаты, в том числе и в рамках налогового контроля. Одной из важнейших целей наличия соответствующих норм является именно предоставление государству возможности контролировать исполнение организациями обязанностей по уплате налогов на основе данных бухучета.

Текущий (оперативный) налоговый контроль в налоговых правоотношениях обычно не реализуется. Так, в Постановлениях Президиума ВАС РФ от 22 марта 2006 г. 11390/05, от 5 июня 2007 г. № 12829/06, от 25 ноября 2008 г. № 3457/08 разъяснено, что налоговый орган лишен возможности в рамках своих полномочий осуществлять оперативный налоговый контроль. В Постановлении КС РФ от 16 июля 2004 г. № 14П отмечается, что законодательное регулирование налогового контроля и деятельность уполномоченных органов по налоговому контролю осуществляются в соответствии с конституционными принципами организации и деятельности органов государственной власти и органов местного самоуправления, в том числе связанности государственных органов законом и недопустимости вмешательства контролирующего органа в оперативную деятельность проверяемого.

Впрочем, в Определении КС РФ от 23 апреля 2015 г. № 736–О, камеральная налоговая проверка квалифицирована, как форма текущего документарного контроля, направленного на своевременное выявление ошибок в налоговой отчетности и оперативное реагирование налоговых органов на обнаруженные нарушения. Однако представляется, что данный вывод КС РФ не совсем точен, т.к. применительно, например, к НДФЛ, обозначить в качестве текущего контроль, осуществляемый после 1 мая некоторого года (дата, когда налоговый орган уже должен обладать налоговыми декларациями) за налоговыми обязательствами прошедшего года представляется затруднительным. Скорее можно утверждать, что камеральная налоговая проверка, как мера последующего контроля, обычно в меньшей степени отстоит от контролируемого периода времени, чем выездная. Оперативный же контроль, по смыслу данного термина, должен осуществляться в момент осуществления контролируемой деятельности (по меньшей мере, в периоде осуществления контролируемой деятельности).

Однако не следует полагать, что в отсутствие права на оперативный налоговый контроль налоговые органы при проведении контроля вообще никак не влияют на текущую деятельность проверяемого налогоплательщика. По меньшей мере, налогоплательщик по требованию налогового органа представляет к проверке документы (п. 2 ст. 93 НК РФ), при проведении выездной проверки – обеспечивает возможность осмотра используемых для осуществления предпринимательской деятельности территорий или помещения проверяемого лица, осмотра объектов налогообложения для определения соответствия фактических данных об указанных объектах документальным данным, представленным проверяемым лицом (п. 2 ст. 91); предоставляет помещение для проверяющих (п. 1 ст. 89 НК РФ); обеспечивает возможность для инвентаризации имущества (подп. 6 п. 1 ст. 31, п. 13 ст. 89, ст. 92 НК РФ) и т.д. Указанные обязанности, очевидно, определенным образом обременяют налогоплательщика и влияют на его текущую деятельность, но они введены в НК РФ для достижения цели налогового контроля, а не для воздействия на хозяйственную деятельность налогоплательщика (хотя она, определенно, имеет место). В целом можно утверждать, что перечисленные формы контроля в определенной степени являются текущими, так как позволяют установить фактическое состояние дел на момент их проведения, но результаты указанных форм контроля должны впоследствии использоваться для сопоставления с документами о прошлой деятельности налогоплательщика.

Следует отметить, что в Решении ВС РФ от 24 ноября 2015 г. № АКПИ151111 разъяснено следующее: проведение инвентаризации законодателем предусмотрено в организациях независимо от рода их деятельности, в связи с чем налогоплательщик обязан

[1231] Правовые основы бухгалтерского и налогового учета, аудита в Российской Федерации. / Под ред. Ашмариной Е.М. – М., 2004. – С. 8.

[1232] *Титаев К.* Пятая колонна в российской экономике. // URL: http://enforce.spb.ru/chronicle/publications-of-the-media/6845-inliberty-6845

[1233] Советское финансовое право. / Под ред. Ровинского Е.А. – М., 1961. – С. 67.

[1234] *Запольский С.В.* Теория финансового права: научные очерки – М., 2010. – С. 265.

обеспечить налоговый орган при проведении инвентаризации только той рабочей силой и тем оборудованием, которое имеется у него. Соответственно проведение инвентаризации производственных, складских, торговых и иных помещений и территорий, используемых налогоплательщиком для извлечения дохода либо связанных с содержанием объектов налогообложения не может быть осуществлено без рабочей силы для перевешивания и перемещения грузов, весов, измерительных и контрольных приборов, в связи с чем требование налогового органа о предоставлении данных средств является обоснованным.

Текущий налоговый контроль в «чистом» виде, вообще говоря, имел место в недавнем прошлом: в гл. 22 НК РФ «Акцизы» предусматривались налоговые склады (ст. 197 – действовала до 1 января 2006 г.) и налоговые посты (ст. 197.1 – действовала до 1 января 2007 г.), которые были предназначены в основном для текущего контроля за действиями налогоплательщиков, имеющими значение для правильного начисления данного налога при обороте алкогольной продукции и нефтепродуктов. В некоторых странах ближнего зарубежья урегулирована такая форма налогового контроля, как хронометраж, проводимый, в частности, путем введения должности финансового инспектора на отдельных предприятиях, в виде рейдового налогового контроля, как наблюдение за ведением налогоплательщиком хозяйственной деятельности[1235]. В СССР в 1921 году была предусмотрена должность агента косвенного контроля, который назначался на каждую табачную фабрику для непосредственного контроля за переработкой табака[1236].

С 1 января 2015 г. вступил в силу раздел V.2 «Налоговый контроль в форме налогового мониторинга» НК РФ. Как следует из п. 2, 3 ст. 105.26 НК РФ решение о проведении налогового мониторинга принимается налоговым органом на основании заявления заинтересованной организации, соответствующей ряду условий. Смысл налогового мониторинга для организации следует в т.ч. из п. 5.1 ст. 89 НК РФ: в общем случае налоговые органы не вправе проводить выездные налоговые проверки за период, за который проводится налоговый мониторинг в отношении налогов, обязанность по исчислению и уплате которых в соответствии с НК РФ возложена на налогоплательщика. Кроме того, как указано в п. 8 ст. 75 НК РФ, подп. 3 п. 1 ст. 111 НК РФ выполнение налогоплательщиком (плательщиком сбора, плательщиком страховых взносов, налоговым агентом) неверного мотивированного мнения налогового органа, направленного ему в ходе проведения налогового мониторинга, освобождает его от пени и налоговой ответственности.

По сведениям, приведенным ФНС России, с 2018 года налоговый мониторинг проводится в отношении 26 организаций, представляющих различные сферы экономической деятельности. В настоящее время налоговый мониторинг проводится в отношении в т.ч. участников групп «Роснефть», «Газпромнефть», «Лукойл», «Новатэк», «Норильский никель», а также компаний «Аэрофлот», «ИнтерРАО», Банк «Национальный Клиринговый Центр», «Мегафон», «МТС» и др. Контроль в режиме реального времени позволяет налоговому органу отказаться от истребования документов[1237]. М.В. Мишустин поясняет, что смысл налогового мониторинга в том, что налогоплательщики раскрывают в режиме реального времени детальные данные бухгалтерского и налогового учета для того, чтобы получить до подачи налоговой декларации мотивированное мнение налогового органа о правильности налогообложения и порядке исчисления налогов. При этом налоговый орган не проводит выездные налоговые проверки, а мониторит данные плательщика для урегулирования всех спорных вопросов налогообложения до возникновения конфликта[1238]. По мнению А.Г. Дуюнова, институт налогового мониторинга, в отличие от налоговых проверок, предполагает текущий, а не последующий контроль со стороны налоговых органов. Мониторинг предусматривает возможность проверять правильность исчисления налогов в режиме реального времени как посредством запроса документов (информации, пояснений), так и благодаря доступу к внутренним системам налогоплательщиков[1239].

Интересно то, что со стороны ФНС России высказано предложение, сводящееся к отказу от института налоговых деклараций по ряду налогов для организаций[1240]. Суть предложения сводится к тому, вместо обязанности по представлению налоговых деклараций будет введена обязанность по прямой передаче данных учета (бухгалтерии) в режиме реального времени в налоговый орган. Предлагаемая ФНС технология работы напоминает налоговый мониторинг, но только во «всеобщем» варианте; а также показывает, что налоговые декларации нужны только для информирования налоговых органов о том, как именно был исчислен налог за конкретный период, и какая его сумма в итоге должна быть уплачена. С учетом того, что для налоговых органов такое нововведение, очевидно, предпочтительно (в т.ч. фактически позволит осуществлять налоговый контроль в варианте, приближенном к текущему), есть основания полагать, что оно вполне может быть реализовано в обозримом будущем. Во всяком случае, в общедоступных источниках приведены сведения о том, что ФНС завершает строительство многомиллиардных мега–ЦОДов[1241] (центров обработки данных), вследствие чего с технической точки зрения эти планы выглядят вполне осуществимыми. В пунктах 3.1.5, 3.1.6 Отчета о результатах выполнения Плана деятельности ФНС России за 2017 год[1242] приводятся сведения о том, как именно осуществляется строительство и ввод ЦОДов в эксплуатацию.

Примечательны и сведения, приведенные в Основных направлениях налоговой политики на 2016 год и плановый период 2017 и 2018 годов: с целью предоставления налогоплательщику возможности получать информацию о налоговых последствиях сделки, которую он только планирует совершить, в рамках мероприятий предварительного налогового контроля, предполагается ввести институт предварительного налогового разъяснения (контроля), который уже успешно функционирует в зарубежных правовых системах.

В ч. 1 ст. 13.1 Федерального закона «О защите прав юридических лиц и индивидуальных предпринимателей при осуществлении государственного контроля (надзора) и муниципального контроля» предусмотрено, что в отношении юридических лиц, индивидуальных предпринимателей, эксплуатирующих объекты повышенной опасности и осуществляющих на этих объектах технологические процессы, представляющие опасность причинения вреда жизни или здоровью людей, окружающей среде, безопасности государства, имуществу физических или юридических лиц, государственному или муниципальному имуществу, возникновения чрезвычайных ситуаций природного и техногенного характера, устанавливается режим постоянного государственного контроля (надзора), предусматривающий возможность постоянного пребывания уполномоченных должностных лиц органов государственного контроля (надзора) на объектах повышенной опасности и проведение указанными лицами мероприятий по контролю за состоянием безопасности и выполнением мероприятий по обеспечению безопасности на таких объектах.

Кроме того, у налогового органа по существу имеется право на оперативный контроль в смежной области правоприменения – а именно в сфере контроля за применением контрольно–кассовой техники (ККТ). При этом очевидно, что сама обязанность по применению ККТ возложена на частных субъектов в первую очередь для контроля за их налогооблагаемой выручкой. В Определении КС РФ от 9 июня 2005 г. № 222О разъяснено, что применение ККТ в предпринимательской деятельности служит ведению учета поступления и выдачи наличных денежных средств при совершении сделок, что отражается на определении налоговой базы и размере налогов, подлежащих уплате. Как указано в п. 19 Постановления Пленума ВС РФ от 24 октября 2006 г. № 18 «О некоторых вопросах, возникающих у судов при применении Особенной части Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях», акт контрольной закупки может служить доказательством, подтверждающим факт реализации товаров, при рассмотрении дел об административной ответственности, предусмотренной ст. 14.5 КоАП РФ. В Обзоре судебной практики ВС РФ № 2 (2015) (утв. Президиумом ВС РФ 26 июня 2015 г.), разъяснено следующее: действия сотрудника налогового органа, выразившиеся в совершении им как покупателем (клиентом) расчетов с продавцом, в рамках проводимой проверки (контрольная закупка) осуществляются в пределах предоставленных законом полномочий и не

[1235] *Хван Л.Б.* Хронометраж в системе налогового контроля: сравнительный анализ и правовой регуляции в странах Центральной Азии // Налоги и финансовое право. – 2011. – № 4, – С. 258.

[1236] *Пушкарева В.М.* Налоговая система Союза ССР (1921 – 1930). – М., 2011. – С. 38.

[1237] URL: https://www.nalog.ru/rn77/news/activities_fts/7057276/; https://www.nalog.ru/rn77/news/activities_fts/7612115/

[1238] *Мишустин М.В.* «Вы вернулись в правовое поле – к вам нет вопросов» // URL: https://www.nalog.ru/rn77/news/smi/7587251/

[1239] *Дуюнов А.Г.* Налоговый мониторинг, как новая форма контроля. // Налоговед. – 2015. – № 2. – С. 33.

[1240] ФНС планирует отменить декларации. // URL: http://izvestia.ru/news/636682

[1241] ФНС завершает строительство многомиллиардных мега–ЦОДов. // URL: http://www.cnews.ru/news/top/2016-11-02_fns_zavershaet_stroitelstvo_mnogomilliardnyh

[1242] URL: https://www.nalog.ru/html/sites/www.new.nalog.ru/docs/analit/otchet2017.pdf

подпадают под регулирование Федерального закона от 12 августа 1995 г. № 144ФЗ «Об оперативно–розыскной деятельности» в части, касающейся оперативно–розыскных мероприятий по проведению проверочной закупки. Следует отметить, что позиция высших судебных органов в плане полномочий налоговых органов по контролю за применением ККТ не была стабильной. В Постановлениях Президиума ВАС РФ от 2 сентября 2008 г. № 3125/08, от 16 июня 2009 г. № 1000/09 и № 1988/09 высказывалось мнение, что проверочная закупка налоговыми органами осуществляться не может.

Однако следует учитывать, что применение ККТ в России традиционно не регламентируется законодательством о налогах и сборах. Текущий контроль за ее применением, осуществляемый налоговыми органами, формой налогового контроля, строго говоря, не является, поскольку формы и методы налогового контроля могут быть урегулированы только в НК РФ (подп. 5 п. 2 ст. 1). Однако в иных странах может иметь место и иной подход. Так, Л.Б. Хван приводит сведения о том, что в законодательстве некоторых стран ближнего зарубежья контроль за применением контрольно–кассовых машин рассматривается как форма налогового контроля[1243]. В частности, Налоговый кодекс Республики Казахстан[1244] предусматривает гл. 19 «Применение контрольно–кассовых машин». С этой точки зрения представляется вполне разумным предложение о дополнении ст. 23 НК РФ нормой, в соответствии с которой налогоплательщики обязаны применять контрольно–кассовую технику в случаях и в порядке, которые установлены федеральным законом[1245].

С 1 января 2012 г. в НК РФ введены положения, касающиеся предшествующего налогового контроля за трансфертным ценообразованием (раздел V.1). ФНС России отмечает[1246], что положения раздела V.1 НК РФ находятся в тесной взаимосвязи с подходами, заложенными в Руководстве ОЭСР (OECD Transfer Pricing guidelines 2010[1247]), которые широко используются в практике работы ведущих зарубежных налоговых администраций. Как следует из п. 1 ст. 105.19 НК РФ, российская организация – налогоплательщик, отнесенный в соответствии со ст. 83 НК РФ к категории крупнейших налогоплательщиков, вправе обратиться в ФНС России, с заявлением о заключении соглашения о ценообразовании для целей налогообложения. С точки зрения налогоплательщика, основной смысл введения данного нового правового института – получение большей правовой определенности при согласовании параметров сделки и освобождение от будущего сложного налогового контроля. В п. 2 ст. 105.23 НК РФ предусмотрено, что в случае, если налогоплательщиком были соблюдены условия соглашения о ценообразовании, федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный по контролю и надзору в области налогов и сборов, не вправе принимать решение о привлечении (об отказе в привлечении) к ответственности за совершение налогового правонарушения, предусматривающее доначисление налогов, пеней и штрафов или уменьшение сумм убытка, в отношении тех контролируемых сделок, цены по которым (методы их определения) были согласованы в соглашении о ценообразовании. В пункте 1.1.14 Отчета о результатах выполнения Плана деятельности ФНС России за 2017 год[1248] приводятся сведения о том, что за указанный период заключено 9 соглашений о ценообразовании.

Вообще говоря, в качестве своеобразных форм предшествующего налогового контроля могут быть охарактеризованы и урегулированные в НК РФ действия налогового органа по проведению специализированной проверки, по итогам которой заинтересованным налогоплательщикам на будущее время могут быть предоставлены определенные права. Так, в соответствии с п. 2, 3 ст. 346.45 НК РФ патент (удостоверяющий право на применение в будущем ПСН) может быть выдан налоговым органом по результатам рассмотрения заявления заинтересованного индивидуального предпринимателя. В ст. 179.2 – 179.6 НК РФ урегулированы основания выдачи (по заявлению налогоплательщиков) свидетельств о регистрации лиц, совершающих операции с особыми видами подакцизных товаров (являющихся одним из условий применения вычетов по акцизам).

Рассматривая основной вид налогового контроля в России – последующий, можно утверждать, что налогоплательщик, имея возможность ознакомится с налоговым законом и практикой его применения (если таковая существует), может планировать свое будущее на предмет своих действий и их налоговых последствий. Но только по истечении определенного времени деятельность налогоплательщика может быть оценена (как правило, по документам) налоговым органом (а также, возможно, и судом) в плане должного исполнения налоговых обязательств. *Lex de future, judex de praeterio* – закон действует на будущее, судья рассматривает прошлое[1249]. В некоторой степени, налоговый орган является первичным «судьей» налоговых последствий деятельности, осуществленной налогоплательщиком. Причем, оценка налоговым органом прошлой деятельности налогоплательщика осуществляется только по инициативе налогового органа, в рамках налоговых проверок. Оценка же судом прошлой деятельности налогоплательщика может быть осуществлена как по инициативе налогового органа (при судебном взыскании налога), так и по инициативе самого налогоплательщика – например, при оспаривании им ненормативных актов (действий, бездействия) налоговых органов; при заявлении требования о возврате излишне уплаченного (взысканного) налога.

Сам по себе последующий налоговый контроль при наличии документов и должном ведении налогоплательщиком учета и представлении отчетности проблем для налоговых органов обычно не представляет. Но поскольку некоторые налогоплательщики могут не обеспечивать сохранность данных бухгалтерского и налогового учета и других документов, необходимых для исчисления и уплаты налогов (в т.ч. целенаправленно, для затруднения налогового контроля), НК РФ устанавливает ряд полномочий налоговых органов, направленных на достижение цели налогового контроля и в отсутствие документов (учета). Так, на основании ст. 93.1 НК РФ документы о взаимоотношениях с проверяемым налогоплательщиком могут быть истребованы у его контрагентов. Кроме того, в подп. 7 п. 1 ст. 31 НК РФ предусмотрено, что налоговые органы имеют право в т.ч. определять суммы налогов, подлежащие уплате налогоплательщиками в бюджетную систему Российской Федерации, расчетным путем на основании имеющейся у них информации о налогоплательщике, а также данных об иных аналогичных налогоплательщиках в случаях отказа налогоплательщика допустить должностных лиц налогового органа к осмотру производственных, складских, торговых и иных помещений и территорий, используемых налогоплательщиком для извлечения дохода либо связанных с содержанием объектов налогообложения, непредставления в течение более двух месяцев налоговому органу необходимых для расчета налогов документов, отсутствия учета доходов и расходов, учета объектов налогообложения, ведения учета с нарушением установленного порядка, приведшего к невозможности исчислить налоги.

Норма подп. 7 п. 1 ст. 31 НК РФ фактически представляет собой презумпцию, которая начинает работать в условиях недостаточности объектов налогового контроля. Как справедливо отмечает Э.Н. Нагорная, если возможно установить размер налогооблагаемой базы аналогичного налогоплательщика, следует прийти к выводу, что у другого налогоплательщика, добросовестно занимающегося тем же видом деятельности в сходных экономических условиях, размер налогооблагаемой базы с большой долей вероятности предполагается таким же[1250]. Исходя из Определения КС РФ от 29 сентября 2015 г. № 1844О, за основу для расчета принимаются сведения не о любых иных налогоплательщиках, а лишь о тех, которые обладают по отношению к проверяемому налогоплательщику аналогичными, т.е. максимально приближенными экономическими характеристиками, влияющими на формирование налогооблагаемой базы.

В отношении данной нормы сформировалась определенная судебная практика (в т.ч. Определения КС РФ от 5 июля 2005 г. № 301О, от 23 апреля 2013 г. № 488О; п. 8 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. № 57; Постановления Президиума ВАС РФ от 25 мая 2004 г. № 668/04, от 22 июня 2010 г. № 5/10, от 9 марта 2011 г. № 14473/10, от 19 июля 2011 г. № 1621/11, от 10 апреля 2012 г.

[1243] *Хван Л.Б.* Хронометраж в системе налогового контроля: сравнительный анализ и правовой регуляции в странах Центральной Азии // Налоги и финансовое право. – 2011. – № 4, – С. 258.

[1244] URL: http://kgd.gov.kz/ru/content/nalogovyy-kodeks-rk

[1245] *Лютова О.И.* Налоговая обязанность как институт налогового права. дисс... канд. юрид. наук. – М., 2014. – С. 10.

[1246] URL: https://www.nalog.ru/rn77/taxation/transfer_pricing/

[1247] URL: http://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/transfer-pricing-guidelines.htm

[1248] URL: https://www.nalog.ru/html/sites/www.new.nalog.ru/docs/analit/otchet2017.pdf

[1249] Латинские юридические изречения. / Сост. проф. Е.И. Темнов. – М., 2003. – С. 233.

[1250] *Нагорная Э.Н.* Бремя доказывания в налоговых спорах. – М., 2006. – С. 148.

№ 16282/11; п. 12 Обзора практики рассмотрения судами дел, связанных с применением главы 23 Налогового кодекса Российской Федерации (утв. Президиумом ВС РФ 21 октября 2015 г.)).

Но из Определения КС РФ от 19 мая 2009 г. № 815ОП и Постановления Президиума ВАС РФ от 25 ноября 2008 г. № 7841/08 следует, что отсутствие аналогичного налогоплательщика будет означать и невозможность доначисления налога расчетным путем. По этой причине подп. 7 п. 1 ст. 31 НК РФ с вариантом доначисления по «аналогичному налогоплательщику» применяется налоговыми органами на практике достаточно редко, по причине сложности поиска аналогичного налогоплательщика и доказывания его аналогичности проверяемому налогоплательщику. Кроме того, данный способ расчета налога применительно к налогам, исчисляемым с учетом доходов и расходов (вычетов, льгот), входит в определенное противоречие с основными правилами распределения бремени доказывания в налоговых спорах: обычно «доходную» часть обосновывает налоговый орган, а «расходную» – налогоплательщик. Здесь же, при исчислении налога расчетным путем, налоговый орган, вменяя налогоплательщику обязанность по уплате налога от «аналогичного налогоплательщика», фактически одновременно должен обосновывать и «доходную», и «расходную» части. Некоторые проблемы в применении расчетного способа исчисления налогов приведены в работе С.А. Сосновского, В.В. Григорьева и Н.И. Кононова[1251].

Кроме того, в соответствии с Постановлениями Президиума ВАС РФ от 30 октября 2007 г. № 8686/07, от 9 ноября 2010 г. № 6961/10, от 9 марта 2011 г. № 14473/10 право на вычеты по НДС налогоплательщик может подтверждать только документами, вследствие чего применение подп. 7 п. 1 ст. 31 НК РФ по НДС, даже при наличии аналогичного налогоплательщика, невозможно. Впоследствии данная позиция закреплена в п. 8 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. № 57: на основании подп. 7 п. 1 ст. 31 НК РФ налогоплательщику не могут быть предоставлены налоговые вычеты по НДС, поскольку положениями п. 1 ст. 169 и п. 1 ст. 172 НК РФ установлены специальные правила приобретения налогоплательщиком права на указанные вычеты.

Соответственно, налогоплательщик, не обеспечивший наличие документов о налоговых вычетах по НДС, определенно рискует лишиться права на вычеты по НДС. Интересно то, что в силу п. 7 ст. 166 НК РФ в случае отсутствия у налогоплательщика бухгалтерского учета или учета объектов налогообложения налоговые органы имеют право исчислять суммы налога, подлежащие уплате, расчетным путем на основании данных по иным аналогичным налогоплательщикам. По изложенной логике, в данном пункте речь идет только о НДС «с реализации», но не о вычетах.

В зарубежных странах установлены сходные правила. Д. Ларо отмечает, что зачастую налогоплательщики не могут представить документальные доказательства в подтверждение торговых или коммерческих расходов (например, счета, оплаченные чеки или выписки с банковских счетов), но могут доказать, что они все–таки понесли некоторые торговые или коммерческие расходы. В таком случае в соответствии с доктриной Коэна суды могут разрешить вычет приблизительной суммы расходов, если это не запрещено какими–либо конкретными законодательными нормами[1252]. Следует, однако, учесть, что в США не установлен НДС – речь здесь идет только о подоходных налогах.

Нормы об условных способах определения суммы налога при невыполнении налогоплательщиком обязанностей по ведению учета и представлению отчетности не являются чем–то новым и для нашей правовой системы. Так, п. 20 Положения о налоге с оборота (утв. Постановлением Совмина СССР от 30 июня 1975 г. № 572 «Об утверждении положения о налоге с оборота», утратило силу) предусматривал, что плательщики налога с оборота, не представившие финансовым органам в установленный срок отчет за соответствующий отчетный период, обязаны впредь до представления отчета уплачивать по 110 % суммы налога, исчисленной за предыдущий отчетный период. Другой пример: в соответствии с п. 7 Указа Президиума Верховного Совета СССР от 1 марта 1979 г. «О подоходном налоге с кооперативных и общественных организаций» (утратил силу) плательщики подоходного налога, не имеющие к установленным срокам уплаты налога бухгалтерских отчетов и балансов за соответствующий отчетный период, уплачивают 110 % суммы налога, исчисленной за предыдущий отчетный период. Кроме того, подп. «б» п. 2 ст. 14 Закона РФ от 27 декабря 1991 г. № 21181 «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» (утратил силу) устанавливал, что в случае отказа физического лица допустить должностных лиц налогового органа к обследованию помещений, используемых для извлечения доходов (прибыли), или непредставления им необходимых для расчета налогов документов облагаемый доход определяется налоговыми органами исходя из дохода по аналогичным видам предпринимательской деятельности. Указ Президента РФ от 23 мая 1994 г. № 1006 «Об осуществлении комплексных мер по своевременному и полному внесению в бюджет налогов и иных обязательных платежей» (утратил силу) в п. 6 предусматривал, что налоговые органы имеют право в случаях отсутствия или запущенности ведения учета объектов налогообложения определять суммы налогов, подлежащих внесению плательщиками в бюджет, расчетным путем на основании данных по иным аналогичным плательщикам.

Относительно современный пример – в ч. 11 ст. 14 Федерального закона от 24 июля 2009 г. № 212ФЗ «О страховых взносах…» (утратил силу), было установлено, что в случае отсутствия сведений о доходах налогоплательщиков в связи с непредставлением ими необходимой отчетности в налоговые органы до окончания расчетного периода страховые взносы на обязательное пенсионное страхование за истекший расчетный период взыскиваются органами контроля за уплатой страховых взносов в фиксированном размере, определяемом как произведение восьмикратного минимального размера оплаты труда, установленного федеральным законом на начало финансового года, за который уплачиваются страховые взносы, и тарифа страховых взносов в ПФ РФ, увеличенное в 12 раз. В Определении КС РФ от 18 июля 2017 г. № 1725О разъяснено, что оспариваемое законоположение предоставляло возможность правоприменительным органам определить фиксированный размер подлежащих уплате обязательных платежей тем плательщиком, который не представлял необходимую отчетность и действительный размер обязательств которого не может быть установлен в общем порядке. Такое законодательное регулирование, согласующееся с конституционной обязанностью каждого платить законно установленные налоги и сборы (ст. 57 Конституции РФ), предполагающей в том числе соблюдение установленного порядка предоставления отчетности плательщиками обязательных платежей, само по себе не может рассматриваться как нарушающее конституционные права заявителя в указанном им аспекте.

На практике в России сейчас существует как минимум еще один «условный» способ исчисления суммы налога, прямо не следующий из НК РФ, но применяемый налоговыми органами – так называемое доначисление «по расчетному счету». Данный способ сводится к тому, что сотрудники налогового органа, не получившие при выездной налоговой проверке от налогоплательщика документы, требуют от банка, обслуживающего расчетный счет плательщика, распечатку операций по счету и анализируют поступления денежных средств. Если формулировка назначения платежа содержит указание на то, что поступление денег связано с расчетами за товары (работы, услуги), проверяющие квалифицируют ее именно так и учитывают при расчете налогов (НДС, налог на прибыль организаций, НДФЛ и т.д.). При этом расходы (вычеты) налогоплательщику обычно не предоставляются по основанию отсутствия документов. В случае оспаривания налогоплательщиком подобных доначислений представляет интерес следующее мнение: налогоплательщик вправе доказывать, что факт получения указанных денежных средств еще не означает, что он действительно реализовывал товары (работы, услуги). Такие обстоятельства, как отсутствие предъявленных к налогоплательщику требований о возврате средств, использование налогоплательщиком средств в своей хозяйственной деятельности, неоднократное поступление подобных сумм на расчетный счет, отсутствие у налогоплательщика учета и непредставление отчетности, в совокупности могут свидетельствовать о том, что налогоплательщик реализовал товары (работы, услуги) без отражения в учете (отчетности)[1253].

Однозначная общая квалификация налогового контроля, как контактного, либо бесконтактного, затруднительна. Зачастую налоговый контроль является комбинированным. Тем не менее, определенные его формы изначально ориентированы на большее взаимодействие с проверяемым субъектом (выездная налоговая проверка по ст. 89 НК РФ по общим правилам проводится на территории налогоплательщика и предполагает истребование у него документов для проверки).

В главе 14 НК РФ «Налоговый контроль» прямо обозначены в т.ч. такие формы налогового контроля, как выездные и камеральные налоговые проверки (ст. 87 – 89), получение объяснений налогоплательщиков, налоговых агентов и плательщиков сбора (п. 1 ст. 82), проверка данных учета и отчетности (п. 1 ст. 82), опрос свидетеля (ст. 90), осмотр (ст. 92), истребование документов (ст. 93),

---

[1251] *Сосновский С.А., Григорьев В.В., Кононов Н.И.* Определение величины расходов расчетным путем (методом): соотношение подходов по налогу на прибыль и НДФЛ. // Налоговед. – 2017. – № 9.

[1252] *Ларо Д.* Актуальные налоговые споры в США // Налоговед. – 2012. – № 6. – С. 79.

[1253] Рекомендации Научно–консультативного совета при ФАС Волго–Вятского округа «О практике применения налогового законодательства» (по итогам заседания 27 октября 2011 г.) // СПС Гарант, СПС КонсультантПлюс, URL: http://www.fasvvo.arbitr.ru

истребование документов (информации) о налогоплательщике, плательщике сборов, плательщике страховых взносов и налоговом агенте или информации о конкретных сделках (ст. 93.1), истребование документов (информации) у аудиторских организаций (индивидуальных аудиторов) (ст. 93.2), выемка документов и предметов (ст. 94), привлечение эксперта, специалиста, переводчика, понятых (ст. 95 – 98), и др. Некоторые формы налогового контроля могут и не иметь специальных обозначений в НК РФ, в т.ч. проверка по п. 2 ст. 100.1, ст. 101.4 НК РФ (иногда на практике обозначается, как документальная). Кроме того, определенные формы налогового контроля могут быть урегулированы и в иных главах НК РФ, в т.ч. проверка полноты исчисления и уплаты налогов в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами (ст. 105.17 НК РФ).

Как следует из Постановления Президиума ВАС РФ от 26 апреля 2011 г. № 18120/10, налоговая инспекция, исходя из необходимости проведения почерковедческой экспертизы ввиду возникшего предположения о фиктивности хозяйственных операций проверяемого налогоплательщика с соответствующими контрагентами, обоснованно провела выемку документов, поскольку согласно п. 8 ст. 94 НК РФ одним из случаев, позволяющих произвести изъятие документов, является недостаточность наличия в распоряжении инспекции копий документов.

Что же касается общих вопросов проведения экспертизы по ст. 95 НК РФ в рамках налогового контроля, то следует иметь ввиду, что данный способ «добывания» доказательств налоговым органом дает результат (п. 8 ст. 95 НК РФ), формально не эквивалентный результату судебной экспертизы (в т.ч. ст. 86 ГПК РФ, ст. 77 КАС РФ, ст. 86 АПК РФ). В п. 13 Постановления Пленума ВАС РФ от 4 апреля 2014 г. № 23 «О некоторых вопросах практики применения арбитражными судами законодательства об экспертизе» разъяснено, что заключение эксперта по результатам проведения судебной экспертизы, назначенной при рассмотрении иного судебного дела, а равно заключение эксперта, полученное по результатам проведения внесудебной экспертизы, не могут признаваться экспертными заключениями по рассматриваемому делу. Такое заключение может быть признано судом иным документом, допускаемым в качестве доказательства в соответствии со ст. 89 АПК РФ. Исходя из п. 12 указанного Постановления Пленума, согласно положениям ч. 4 и 5 ст. 71 АПК РФ заключение эксперта не имеет для суда заранее установленной силы и подлежит оценке наряду с другими доказательствами. В п. 8 Обзора практики рассмотрения судами дел, связанных с применением отдельных положений раздела V.1 и статьи 269 Налогового кодекса Российской Федерации (утв. Президиумом ВС РФ 16 февраля 2017 г.) разъяснено, что заключение эксперта, консультация специалиста, равно как и другие доказательства по делу, не являются исключительными средствами доказывания и должны оцениваться в совокупности со всеми имеющимися в деле доказательствами. Оценка судом заключения, консультации должна быть полно отражена в решении.

Соответственно, поскольку в России нет формальной «градации» доказательств по их «доказательственной силе», и даже наоборот, устанавливается, что никакие доказательства не имеют для суда заранее установленной силы, судебная экспертиза по конкретному вопросу не имеет приоритета перед «налоговой» экспертизой и может не проводиться при наличии последней. В то же время, если результаты «налоговой» экспертизы будут вызывать у суда обоснованные сомнения, дополнительно может быть проведена и судебная экспертиза, что, в частности, подтверждается в Определении КС РФ от 26 октября 2017 г. № 2468О.

При этом, эксперт, вообще говоря, должен соответствовать требованиям ст. 95 НК РФ, то есть действительно иметь достаточные специальные познания в науке, искусстве, технике или ремесле. В противном случае результат работы эксперта может быть поставлен под сомнение, в том числе в суде. Так, в Определении ВС РФ от 1 декабря 2016 г. № 308КГ1610862 одним из оснований для признания недействительным решения налогового органа стало то, что привлеченный налоговым органом эксперт (оценщик) не имел высшего профессионального образования, а указанные в заключении сведения о получении им диплома об образовании являлись недостоверными; указанная в заключении саморегулируемая организация оценщиков на момент подготовки данного заключения отсутствовала в реестре сведений о некоммерческих организациях и решением суда общей юрисдикции признана прекратившей свою деятельность.

Имеет значение следующий аспект назначения экспертизы. В Обзоре судебной практики Верховного Суда Российской Федерации № 3 (2016) (утв. Президиумом ВС РФ 19 октября 2016 г., в соответствующей части сделана ссылка на Определение ВС РФ от 17 июня 2016 г. № 309ЭС151037) разъяснено, что эксперт, осуществивший работы по проведению экспертизы в рамках дела об административном правонарушении в соответствии со ст. 26.4 КоАП РФ, имеет право на оплату своих услуг за счет федерального бюджета независимо от того, заключен ли с ним государственный (муниципальный) контракт на проведение указанных работ. По этой логике не нужно никаких особых государственных контрактов и для привлечения эксперта со стороны налогового органа.

Кроме того, некоторые виды контрольной деятельности налоговых органов в принципе сложно отнести к налоговому контролю; они обычно не имеют специального обозначения в НК РФ. Так, существенный объем деятельности налоговых органов состоит в отслеживании уплаты продекларированных налогоплательщиками налогов (либо в отслеживании уплаты тех налогов, по которым налогоплательщикам направлялись налоговые уведомления). НК РФ регламентирует данный вид деятельности достаточно скромно, указывая, что при выявлении недоимки налоговый орган составляет определенный внутренний документ (п. 1 ст. 70 НК РФ), после чего направляет налогоплательщику требование об уплате налога (ст. 69 НК РФ), в котором кроме суммы самого налога может быть также предложена к уплате пеня (ст. 75 НК РФ). Проверок, специально обозначенных в НК РФ, в данном случае не проводится. Но, несмотря на то, что п. 1 ст. 70 НК РФ не включен в гл. 14 «Налоговый контроль» НК РФ, по своей сути выявление такой недоимки также является формой налогового контроля, хотя и осуществляемой без непосредственного взаимодействия с налогоплательщиком, то есть бесконтактной формой. Незначительный объем норм п. 1 ст. 70 НК РФ о выявлении недоимки связан именно с тем, что взаимодействия с налогоплательщиком не требуется, вследствие чего возможность нарушения его прав при проведении этого контроля незначительна. По этой причине данный вид деятельности налоговых органов вполне может быть урегулирован на уровне внутренних регламентов ФНС России.

Тем не менее, разграничение урегулированной в НК РФ выездной налоговой проверки и контрольной деятельности, направленной на выявление продекларированной, но не уплаченной задолженности, произведено в Постановлении Президиума ВАС РФ от 29 мая 2012 г. № 17259/11. Налоговый орган в решении по результатам выездной налоговой проверки доначислил пени за неперечисление НДФЛ, задолженность по которому самостоятельно декларировалась налоговым агентом. Суд отметил, что неосуществление налоговым органом взыскания пеней, начисленных на сумму недоимки, образовавшуюся в результате неисполнения налогоплательщиком (налоговым агентом) обязанности по уплате в срок суммы налога, самостоятельно им исчисленной и задекларированной, повлекшее истечение срока давности взыскания, не может быть устранено путем начисления пеней в отношения указанной задолженности по результатам выездной налоговой проверки.

Также следует отметить то, что в НК РФ, в т.ч. в п. 10 ст. 89 НК РФ, предусмотрена повторная выездная налоговая проверка, проводимая вышестоящим налоговым органом в порядке контроля за деятельностью налогового органа, проводившего проверку. Таким образом, в соответствии с НК РФ в принципе может иметь место проверка деятельности публичного, а не частного субъекта (хотя при этом одновременно проверяется частный субъект по стандартным правилам). Однако данная проверка фактически опосредует внутренние контрольные взаимоотношения различных налоговых органов, составляющих единую систему, вследствие чего относить ее к налоговому контролю, как представляется, нет оснований. Такой вывод подтверждается тем, что в НК РФ проверка нижестоящего налогового органа вышестоящим практически не регулируется (это производится через внутренние регламенты системы налоговых органов); а формы и методы налогового контроля, по п. 2 ст. 1 НК РФ, регламентируются только в НК РФ.

Особенности налогового контроля по конкретным налогам (специальным налоговым режимам), либо по подконтрольным субъектам могут быть установлены как в части первой, так и в части второй НК РФ. Так, в п. 1 ст. 82 НК РФ отдельно оговорено, что особенности осуществления налогового контроля при выполнении соглашений о разделе продукции определяются гл. 26.4 НК РФ, а особенности осуществления налогового контроля в форме налогового мониторинга устанавливаются разделом V.2 НК РФ. В силу п. 1 ст. 346.42 НК РФ выездной налоговой проверкой может быть охвачен любой период в течение срока действия соглашения о разделе продукции с учетом положений ст. 87 НК РФ, начиная с года вступления соглашения в силу. В ст. 89.1 НК РФ урегулированы особенности проведения выездной налоговой проверки консолидированной группы налогоплательщиков; а в ст. 89.2 НК РФ – особенности проведения выездной налоговой проверки налогоплательщика – участника регионального инвестиционного проекта.

Что касается **учета** организаций и физических лиц в налоговых органах (ст. 83 – 84 НК РФ), то этот вид деятельности налоговых органов скорее способствует последующему налоговому контролю, чем является его формой. Сведения об учтенном налогоплательщике могут быть использованы (и чаще всего используются) налоговым органом вне процедур налогового контроля, как их определяет НК РФ (направление налогового уведомления – ст. 52 НК РФ, истребование продекларированного, но не уплаченного налога через направление требования об уплате налога – ст. 69 НК РФ, взыскание неуплаченного налога – ст. 46 – 48 НК РФ и т.д.). При этом, налоговые органы учитывают как самих налогоплательщиков, так и некоторые сведения, существенные для налогообложения, относящиеся к уже учтенным

налогоплательщикам (о продекларированных налогах – ст. 80 НК РФ и об уплаченных налогах – ст. 40 БК РФ, о регистрируемых видах облагаемого имущества – п. 4 ст. 85 НК РФ, о счетах налогоплательщиков в банках – п. 1.1 ст. 86 НК РФ и т.д.).

Примечательно то, что еще в Египте (во времена Древнего царства, т.е. ок. 2707 – 2150 г.г. до н.э.) было принято, что каждый должен быть в состоянии указать свое «местожительство», т.е. именно общину, к которой он «приписан», и где он может быть в случае надобности привлечен к исполнению государственных натуральных повинностей; в противном случае его имущество и особенно его семья попадает в руки фараона, который, конечно, и им самим может располагать по своему усмотрению[1254].

Следует отметить, что в настоящее время на сайте ФНС России можно, в частности, бесплатно узнать идентификационный номер налогоплательщика (ИНН) физического лица по его паспортным данным[1255]; получить сокращенные (общедоступные) варианты выписок из ЕГРЮЛ (ЕГРИП) по юридическим лицам (индивидуальным предпринимателям)[1256].

В качестве **основных форм** налогового контроля на сегодняшний день следует охарактеризовать **камеральные (ст. 88 НК РФ) и выездные (ст. 89 НК РФ) налоговые проверки**, поскольку прочие формы налогового контроля, как правило, проводятся в рамках этих налоговых проверок. В частности, в п. 24 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. № 57 разъяснено, что осмотр помещений и территорий, используемых налогоплательщиком для извлечения дохода (прибыли), не может рассматриваться в качестве самостоятельной формы налогового контроля и осуществляться вне рамок выездной налоговой проверки.

Как следует из обобщенных данных отчета 2НК за 2017 год[1257], за указанный период налоговыми органами проведено 19,39 тыс. выездных проверок организаций, индивидуальных предпринимателей и других лиц, занимающихся частной практикой, по итогам которых у 19,13 тыс. проверенных субъектов выявлены нарушения и им доначислено 308,3 млрд. руб. налогов (пени, санкций). Таким образом, выездные налоговые проверки практически всегда заканчиваются доначислениями.

С использованием указанных отчетов примечательно сравнение результатов контрольной работы налоговых органов в рамках выездных налоговых проверок за 2017 и за 2011 годы. Соответственно, за 2011 год налоговыми органами было проведено 67,35 тыс. выездных проверок организаций и физических лиц по итогам которых в 66,58 тыс. случаев выявлены нарушения и доначислено 270,56 млрд. руб. налогов (пени, санкций).

Таким образом, число выездных проверок в 2017 году по сравнению с 2011 годом сокращено более чем в 3 раза, при том, что сумма доначислений осталась приблизительно на том же уровне. Соответственно, налоговые органы, пользуясь своим правом усмотрения (дискреции), в настоящее время стремятся «отбирать» на выездные проверки именно тех субъектов, которые, по внешним признакам, потенциально могут нарушать налоговое законодательство, и данный подход проявляет свою эффективность. Некоторые подобные признаки указаны в Приказе ФНС России от 30 мая 2007 г. № ММ306/333@, которым утверждены «Общедоступные критерии самостоятельной оценки рисков для налогоплательщиков, используемые налоговыми органами в процессе отбора объектов для проведения выездных налоговых проверок» (налоговая нагрузка у данного налогоплательщика ниже ее среднего уровня по хозяйствующим субъектам в конкретной отрасли (виду экономической деятельности); отражение в бухгалтерской или налоговой отчетности убытков на протяжении нескольких налоговых периодов; отражение в налоговой отчетности значительных сумм налоговых вычетов за определенный период; опережающий темп роста расходов над темпом роста доходов от реализации товаров (работ, услуг) и т.д.).

М.В. Мишустин сообщает, что налоговые органы за 25 лет прошли большой путь от практики тотальных выездных налоговых проверок до точечного контроля на основе риск–ориентированного подхода[1258]. Аналитическая система ФНС России позволяет проводить большое количество камеральных проверок, которые проходят без контакта с налогоплательщиком, и это мы уже проверками не называем. Для ФНС проверка – это когда налоговая инспекция выходит соответствующим образом на выездную налоговую проверку. Приоритетными для включения в план проверок являются налогоплательщики, которые используют агрессивные схемы уклонения от уплаты налогов. Мы планомерно сокращаем количество выездных проверок уже много лет. Цифры по итогам 2017 года: служба проверила двух налогоплательщиков из каждой тысячи, в процентном соотношении охват выездными проверками – 0,24 % налогоплательщиков[1259]. С.А. Аракелов приводит сведения о том, что сейчас ФНС России практически перестала проверять малый бизнес, проверки других плательщиков стали точечными. Если раньше зачастую у проверяющих не было понимания, кого и что нужно проверять, то теперь мы выходим на проверку только в том случае, если у нас есть данные, свидетельствующие об осуществлении налогоплательщиком рисковых операций[1260].

Число же касается камеральных налоговых проверок, то, исходя из данных указанных отчетов, их число (2011 год – 36,36 млн., 2017 год – 55,86 млн.), а также суммы доначислений по ним (2011 год – 52,88 млрд. руб., 2017 год – 61,11 млрд. руб.) имеют тенденцию к некоторому росту, поскольку предопределены возможностями ФНС России (в т.ч. программно–техническими), количеством поданных налоговых деклараций по различным налогам, и, по большому счету, числом лиц, занимающихся облагаемой деятельностью и владеющих облагаемым имуществом.

Поскольку итоговым результатом доначислений при проверках, очевидно, является их фактическое поступление в бюджетную систему, представляет интерес обобщенная статистика по выездным и камеральным проверкам по проценту взысканных доначислений: – за 2014 год – 53,5 %; за 2015 год – 55,6 %[1261].

Представляет интерес позиция Э.Л. Панеях и В.В. Новикова о том, что любое контрольно–надзорное ведомство выбирает – при участии законодателя – меру собственной подозрительности. От этой меры зависит, насколько дотошно и подробно ведомство отыскивает нарушения в подконтрольной сфере. Наименее подозрительные ведомства позволяют многим нарушителям избежать санкций, наиболее подозрительные – применяют санкции ко многим невиновным[1262]. Представляется, что с этой точки зрения степень «подозрительности» ФНС России в настоящее время существенно ограничена законодателем и судебной практикой.

Контрольные полномочия ряда иных органов власти (в т.ч. прокуратура) ограничены в меньшей степени. Несмотря на то, что действующая редакция ст. 21 Федерального закона «О прокуратуре Российской Федерации» предусматривает определенную регламентацию проверок, проводимых прокуратурой, ранее подобная регламентация фактически отсутствовала, а в Определении КС РФ от 27 января 2011 г. № 90–О–О было достаточно обобщенно указано, что положения Федерального закона «О прокуратуре Российской Федерации», закрепляющие обязательность исполнения требований прокурора, вытекающие из его полномочий (ст. 6) и устанавливающие предмет надзора и полномочия прокурора при осуществлении надзора за исполнением законов (ст. 21 и 22), обеспечивают выполнение прокуратурой Российской Федерации возложенных на нее функций и сами по себе не могут рассматриваться как нарушающие

[1254] *Вебер М.* Аграрная история древнего мира. – М., 2001. – С. 179 – 180.

[1255] URL: https://service.nalog.ru/inn.do

[1256] URL: https://egrul.nalog.ru/

[1257] URL: http://www.nalog.ru/rn77/related_activities/statistics_and_analytics/forms/

[1258] 25 лет налоговой системы России. // Налоговед. – 2017. – № 1. – С. 7.

[1259] *Мишустин М.В.* «Вы вернулись в правовое поле – к вам нет вопросов» // URL: https://www.nalog.ru/rn77/news/smi/7587251/

[1260] За счет точечной работы в отношении недобросовестных налогоплательщиков нам удалось существенно повысить свою эффективность. Интервью Сергея Аракелова. // URL: https://zakon.ru/discussion/2016/11/14/za_schet_tochechnoj_raboty_v_otnoshenii_nedobrosovestnyh_nalogoplatelschikov_nam_udalos_suschestvenn

[1261] Взаимодействие налогоплательщиков и налоговых органов: от споров к диалогу. // Налоговед. – 2017. – № 1 – С. 58.

[1262] *Панеях Э.Л., Новиков В.В.* Излишне подозрительное ведомство: последствия «палочной» системы для работы Федеральной антимонопольной службы (Серия «Аналитические записки по проблемам правоприменения», февраль 2014). – СПб., 2014. – С. 4. // URL: http://www.enforce.spb.ru./images/analit_zapiski/Web_IRL_2014_02_PolicyMemo_EllaPaneyakh_Novikov_FAS_bur_expansion.pdf

конституционные права заявителя. Интересен и анализ современного статуса прокуратуры в России, проведенный в Постановлении ЕСПЧ от 15 января 2009 г. по делу «Менчинская против Российской Федерации».

Законодатель в ст. 87 НК РФ ограничил круг контролируемых через выездные и камеральные налоговые проверки субъектов и прямо перечислил их (налогоплательщики, плательщики сборов, плательщики страховых взносов, налоговые агенты). Исходя из Постановлений Президиума ВАС РФ от 2 октября 2007 г. № 1176/07, от 21 декабря 2010 г. № 11515/10 и от 10 мая 2011 г. № 16535/10 банки не могут контролироваться налоговыми органами путем выездных, либо камеральных налоговых проверок. Те проверки, в рамках которых на основании имеющихся у налогового органа документов проверяется исполнение банками обязанностей, возложенных на них НК РФ, Суд обозначил, как **документальные**, проводимые на основании **ст. 101.4 НК РФ**. Указанная норма регламентирует производство по делу о предусмотренных НК РФ налоговых правонарушениях, как правило, совершенных лицами, не рассматривающихся в соответствующих случаях в качестве налогоплательщиков, плательщиков сборов, плательщиков страховых взносов, или налоговых агентов (т.е., методом исключения – банками; контрагентами налогоплательщика, не представившими документы в нарушение ст. 93.1 НК РФ и т.д.). В частности, в Постановлении Президиума ВАС РФ от 18 июня 2013 г. № 18417/12 рассматривалась ситуация, в рамках которой предприниматель был привлечен к налоговой ответственности по п. 1 ст. 129.1 НК РФ за непредставление документов по ст. 93.1 НК РФ в порядке ст. 101.4 НК РФ.

Как налоговый орган, строго говоря, не может оценивать целесообразность деятельности налогоплательщика, так и частный субъект, в отношении которого проводится какая–либо проверка налоговым органом, может ставить вопрос о законности, но не о целесообразности ее проведения. Налоговый орган инициирует проверки по своему усмотрению, самостоятельно определяя их предмет. Ограничения прав налогового органа по инициированию и проведению проверок предусмотрены непосредственно в НК РФ. Из Определения КС РФ от 16 марта 2006 г. № 70О следует, что несмотря на то, что суды не уполномочены проверять целесообразность решений налоговых органов (их должностных лиц), которые действуют в рамках предоставленных им законом дискреционных полномочий, необходимость обеспечения баланса частных и публичных интересов в налоговой сфере как сфере властной деятельности государства предполагает возможность проверки законности соответствующих решений, принимаемых в ходе налогового контроля.

Сходный подход продемонстрирован в п. 62 Постановления Пленума ВС РФ от 27 сентября 2016 г. № 36: суд не осуществляет проверку целесообразности оспариваемых решений, действий (бездействия) органов государственной власти, органов местного самоуправления, иных органов, организаций, наделенных отдельными государственными или иными публичными полномочиями, должностных лиц, государственных и муниципальных служащих, принимаемых, совершаемых ими в пределах своего усмотрения в соответствии с компетенцией, предоставленной законом или иным нормативным правовым актом.

В этой связи следует учесть позицию С.В. Запольского: чем выше степень дискреции в деятельности финансовых органов по тем или иным вопросам, тем выше должна быть степень судебной защиты интересов «слабой» стороны – юридического или физического лица[1263].

Особый интерес представляет то, что в Постановлении Президиума ВАС РФ от 3 апреля 2012 г. № 15129/11 основания назначения проверки оценены Судом именно с позиции соответствия Приказу ФНС России от 30 мая 2007 г. № ММ306/333@ и «Общедоступным критериям самостоятельной оценки рисков для налогоплательщиков, используемых налоговыми органами в процессе отбора объектов для проведения выездных налоговых проверок». Соответственно, вопрос о степени усмотрения налогового органа при назначении выездной проверки (в случае наличия формального права на ее проведение в соответствии с НК РФ) является в некоторой степени дискуссионным. При этом, обязанность принятия подобного приказа в НК РФ на ФНС России не возложена; он фактически стал для налоговых органов «самоограничением» и способом информирования налогоплательщиков о том, какая деятельность с точки зрения ФНС является «подозрительной».

Общие правила проведения камеральных налоговых проверок состоят в следующем:

1) проверки проводятся по месту нахождения налогового органа уполномоченными должностными лицами налогового органа в соответствии с их служебными обязанностями, без какого–либо специального решения руководителя налогового органа (п. 1 и 2 ст. 88 НК РФ);

2) проверяются налоговые декларации (расчеты) и документы, представленные налогоплательщиком, а также другие документы о деятельности налогоплательщика, имеющиеся у налогового органа (п. 1 ст. 88 НК РФ).

Исходя из Постановления Президиума ВАС РФ от 26 июня 2007 г. № 2662/07, наличие представленной налогоплательщиком декларации является обязательным условием для проведения налоговым органом данной проверки.

Соответственно, поскольку налоговая декларация соответствует одному конкретному налогу, камеральная налоговая проверка обычно касается только одного налога и одного налогового (отчетного) периода (например – НДС за II квартал 2017 г.). Выездная проверка может охватывать сразу несколько налогов и несколько налоговых периодов (например – НДС, налог на прибыль организаций, налог на имущество организаций, земельный налог, страховые взносы за весь 2017 год).

В общем случае проведение камеральной налоговой проверки является правом налогового органа. Однако в некоторых случаях проведение камеральной проверки формально обязательно. Так, в силу п. 1 ст. 176 НК РФ если в налоговой декларации по НДС налог заявлен к возмещению, то налоговый орган проверяет обоснованность суммы налога, заявленной к возмещению, при проведении камеральной налоговой проверки в порядке, установленном ст. 88 НК РФ. Более того, само по себе возмещение НДС, строго говоря, возможно только по результатам камеральной, а не выездной проверки. Решение о возмещении НДС (п. 3 ст. 176 НК РФ) фактически представляет собой дополнение к решению по результатам камеральной проверки (п. 49 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. № 57). По этим причинам бесперспективно требовать в суде обязать налоговый орган возместить НДС, предварительно не представив на камеральную проверку декларацию и документы, обосновывающие право на возмещение (Постановление Президиума ВАС РФ от 29 сентября 2009 г. № 5154/09). Ошибочно же возмещенный НДС, выявленный при последующей выездной проверке, в соответствии с п. 8 ст. 101 НК РФ взыскивается, как недоимка. В Определении ВС РФ от 21 февраля 2017 г. № 305КГ1614941 отмечается, что по результатам выездной налоговой проверки не исключается возможность пересмотра ранее сделанных по результатам камеральной проверки выводов налогового органа относительно обоснованности возмещения НДС.

Другой пример обязательной камеральной проверки косвенно следует из п. 11 Информационного письма Президиума ВАС РФ от 22 декабря 2005 г. № 98, Постановления Президиума ВАС РФ от 11 октября 2011 г. № 2119/11 – она необходима при представлении налогоплательщиком уточненных налоговых деклараций, из которых следует право на возврат излишне уплаченного налога.

Как разъяснено в Определении КС РФ от 23 апреля 2015 г. № 736–О, камеральная налоговая проверка как форма текущего документарного контроля, направленного на своевременное выявление ошибок в налоговой отчетности и оперативное реагирование налоговых органов на обнаруженные нарушения, не предполагает возможности повторной проверки уже подвергавшихся камеральному контролю налоговых деклараций.

Поскольку современное правовое регулирование предполагает, что, по общему правилу, налоговая декларация представляется до наступления срока уплаты налога (либо в тот же срок), в принципе не исключена ситуация, когда налоговый орган должен завершить камеральную налоговую проверку еще до наступления срока уплаты налога и сообщить налогоплательщику об имеющихся претензиях, с тем, чтобы налогоплательщик уплатил налог в срок и в правильной сумме, то есть без применения налоговых санкций. Так, достаточно большой период имеет место от срока представления декларации по НДФЛ (не позднее 30 апреля года, следующего за истекшим налоговым периодом – п. 1 ст. 229 НК РФ) до итогового срока уплаты налога (не позднее 15 июля года, следующего за истекшим налоговым периодом – п. 6 ст. 227, п. 4 ст. 228 НК РФ), то есть два с половиной месяца. Соответственно, если налогоплательщик представит налоговую декларацию заблаговременно (например – 1 февраля года, следующего за истекшим налоговым периодом), то налоговый орган будет обязан закончить ее камеральную проверку не позднее 1 мая, что будет означать и то, что при отрицательном результате проверки оснований для применения налоговых санкций по ст. 122 НК РФ у налогового органа не будет.

В качестве общей идеи можно отметить, что если бы сроки уплаты всех налогов были бы установлены уже после окончания нормативного срока на проведение камеральной налоговой проверки своевременно поданных деклараций, то государство фактически не имело бы права штрафовать за неуплату (недекларирование) налога по ст. 122 НК РФ по итогам таких проверок. Однако рассчитывать на реализацию подобной идеи, по всей видимости, не приходится;

3) при проведении проверок налоговые органы вправе истребовать у налогоплательщиков информацию в виде пояснений и (или) документов (с определенными ограничениями). Среди важнейших полномочий по истребованию можно выделить следующие:

[1263] *Запольский С.В.* Теория финансового права: научные очерки – М., 2010. – С. 163.

– в том случае, если камеральной налоговой проверкой выявлены ошибки в налоговой декларации (расчете) и (или) противоречия между сведениями, содержащимися в представленных документах, либо выявлены несоответствия сведений, представленных налогоплательщиком, сведениям, содержащимся в документах, имеющихся у налогового органа, и полученным им в ходе налогового контроля, об этом сообщается налогоплательщику с требованием представить в течение пяти рабочих дней необходимые пояснения или внести соответствующие исправления в установленный срок (абз. 1 п. 3 ст. 88 НК РФ).

В Определении КС РФ от 12 июля 2006 г. № 267О отмечается, что полномочия налогового органа, предусмотренные ст. 88 и 101 НК РФ, носят публично–правовой характер, что не позволяет налоговому органу произвольно отказаться от необходимости истребования дополнительных сведений, объяснений и документов, подтверждающих правильность исчисления и своевременность уплаты налогов. При осуществлении возложенной на него функции выявления налоговых правонарушений налоговый орган во всех случаях сомнений в правильности уплаты налогов и тем более – обнаружения признаков налогового правонарушения обязан воспользоваться предоставленным ему правомочием истребовать у налогоплательщика необходимую информацию. Соответственно, налогоплательщик вправе предполагать, что если налоговый орган не обращается к нему за объяснениями или документами, подтверждающими декларируемые налоги, то у налогового органа нет сомнений в правильности уплаты налогов. Иное означало бы нарушение принципа правовой определенности и вело бы к произволу налоговых органов. В свою очередь, в Постановлении Президиума ВАС РФ от 11 ноября 2008 г. № 7307/08 разъяснено, что в тех случаях, когда налоговый орган при проведении камеральной налоговой проверки не выявил ошибок и иных противоречий в представленной налоговой декларации, оснований для истребования у налогоплательщика объяснений, а также первичных учетных документов нет.

Пример практического применения рассматриваемой нормы приведен в Постановлении Президиума ВАС РФ от 1 марта 2011 г. № 13995/10. Налогоплательщик ошибочно отразил в налоговой декларации заниженную величину выручки от реализации товаров на экспорт, но ее реальный размер легко определялся путем анализа иных показателей декларации и представленных налогоплательщиком документов. По мнению суда, налоговый орган в данной ситуации был обязан применить п. 3 ст. 88 НК РФ;

– при проведении камеральной налоговой проверки на основе уточненной налоговой декларации (расчета), в которой уменьшена сумма налога, подлежащая уплате в бюджетную систему Российской Федерации, по сравнению с ранее представленной налоговой декларацией (расчетом), налоговый орган вправе требовать у налогоплательщика представить в течение пяти дней необходимые пояснения, обосновывающие изменение соответствующих показателей налоговой декларации (расчета) (абз. 2 п. 3 ст. 88 НК РФ);

– при проведении камеральной налоговой проверки налоговой декларации (расчета), в которой заявлена сумма полученного в соответствующем отчетном (налоговом) периоде убытка, налоговый орган вправе требовать у налогоплательщика представить в течение пяти рабочих дней необходимые пояснения, обосновывающие размер полученного убытка (абз. 3 п. 3 ст. 88 НК РФ).

В данном случае, очевидно, речь идет только о декларациях по тем налогам, при исчислении которых в принципе может получиться убыток (налог на прибыль организаций, НДФЛ, ЕСХН, страховые взносы с дохода, УСН с объектом «доходы минус расходы»…). Данные полномочия предоставлены налоговому органу, по всей видимости, исходя из того, что получение убытка по итогам деятельности, с точки зрения законодателя, является «необычным» явлением, требующим особого, в т.ч. налогового, контроля, особенно для коммерческих организаций и индивидуальных предпринимателей. В Постановлении КС РФ от 18 мая 2015 г. № 10П отмечается, что убыточная деятельность, а равно деятельность, в результате которой коммерческая организация не способна выполнять свои обязательства, а также налоговые обязанности и реально нести имущественную ответственность в случае их невыполнения, не соответствует ее предназначению как коммерческой организации, преследующей в качестве основной цели извлечение прибыли (п. 1 ст. 50 ГК РФ);

– при проведении камеральной налоговой проверки налоговый орган вправе требовать у налогоплательщика–организации или у налогоплательщика – индивидуального предпринимателя представить в течение пяти дней необходимые пояснения об операциях (имуществе), по которым применены налоговые льготы, и (или) истребовать в установленном порядке у этих налогоплательщиков документы, подтверждающие их право на такие налоговые льготы (п. 6 ст. 88 НК РФ).

В Решении ВАС РФ от 6 августа 2008 г. № 7696/08 был рассмотрен вопрос о том, имеет ли право налоговый орган в рамках камеральной налоговой проверки истребовать у налогоплательщика документы, обосновывающие профессиональный налоговый вычет по НДФЛ, установленный в ст. 221 НК РФ. Суд посчитал, что такого права налоговому органу не предоставляет ни подп. 6 п. 1 ст. 23, ни ст. 88, ни ст. 221 НК РФ. Кроме того, в Постановлении Президиума ВАС РФ от 11 ноября 2008 г. № 7307/08 отмечается, что в тех случаях, когда налоговый орган при проведении камеральной налоговой проверки декларации по НДФЛ не выявил ошибок и иных противоречий в представленной налоговой декларации, оснований для истребования у налогоплательщика объяснений, а также первичных учетных документов нет. В Постановлении Президиума ВАС РФ от 18 сентября 2012 г. № 4517/12 отрицается возможность истребования при камеральной проверке у налогоплательщика документов, обосновывающих реализацию имущества, не облагаемую НДС.

Соответственно, термин «налоговые льготы» используется в п. 6 ст. 88 НК РФ в узком значении, определенном в ст. 56 НК РФ. Однако и с этой точки зрения, вопрос анализа норм НК РФ на предмет того, регулирует ли конкретное положение налоговую льготу, является непростым. Так, интересно разъяснение, данное в п. 14 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 мая 2014 г. № 33: действие п. 6 ст. 88 НК РФ распространяется на те из перечисленных в ст. 149 НК РФ основания освобождения от налогообложения, которые по своему характеру отвечают понятию налоговой льготы. Так, например, подп. 5 п. 2 ст. 149 НК РФ устанавливает налоговую льготу в отношении столовых образовательных и медицинских организаций, подп. 1 п. 3 ст. 149 – в отношении религиозных организаций, подп. 2 п. 3 ст. 149 – в отношении общественных организаций инвалидов, подп. 14 п. 3 ст. 149 НК РФ – в отношении коллегий адвокатов, адвокатских бюро и адвокатских палат. Вместе с тем со ссылкой на положения п. 6 ст. 88 НК РФ у налогоплательщиков не могут быть истребованы документы по операциям, не являющимся объектом налогообложения (п. 2 ст. 146 НК РФ) или освобождаемым от налогообложения на основании ст. 149 НК РФ, когда такое освобождение не имеет своей целью предоставление определенной категории лиц преимуществ по сравнению с другими лицами, совершающими такие же операции, а представляет собой специальные правила налогообложения соответствующих операций.

Соответственно, вопрос о том, чем «предоставление определенной категории лиц преимуществ по сравнению с другими лицами» отличается от «специальных правил налогообложения соответствующих операций», в конкретной ситуации, скорее всего, еще потребует своего разрешения не практике;

– в соответствии с п. 8 ст. 88 НК РФ при подаче налоговой декларации по НДС, в которой заявлено право на возмещение налога, камеральная налоговая проверка проводится с учетом особенностей, предусмотренных настоящим пунктом, на основе налоговых деклараций и документов, представленных налогоплательщиком в соответствии с НК РФ. Налоговый орган вправе истребовать у налогоплательщика документы, подтверждающие в соответствии со ст. 172 НК РФ правомерность применения налоговых вычетов. В п. 8.1 ст. 88 НК РФ предусмотрено, что при выявлении противоречий между сведениями об операциях, содержащимися в налоговой декларации по НДС, либо при выявлении несоответствия сведений об операциях, содержащихся в налоговой декларации по НДС, представленной налогоплательщиком, сведениям об указанных операциях, содержащимся в налоговой декларации по НДС, представленной в налоговый орган другим налогоплательщиком (иным лицом, на которое в соответствии с гл. 21 НК РФ возложена обязанность по представлению налоговой декларации по НДС), или в журнале учета полученных и выставленных счетов–фактур, представленном в налоговый орган лицом, на которое в соответствии с гл. 21 НК РФ возложена соответствующая обязанность, в случае, если такие противоречия, несоответствия свидетельствуют о занижении суммы НДС, подлежащей уплате в бюджетную систему Российской Федерации, либо о завышении суммы НДС, заявленной к возмещению, налоговый орган также вправе истребовать у налогоплательщика счета–фактуры, первичные и иные документы, относящиеся к указанным операциям.

Поскольку в п. 8 ст. 88 НК РФ говориться об НДС к возмещению, следует учитывать п. 25 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. № 57: из положений гл. 21 НК РФ, в том числе ст. 176, следует, что заявление в конкретной налоговой декларации по НДС права на возмещение этого налога означает, что в данной декларации сумма предъявленных налогоплательщиком налоговых вычетов превышает общую сумму налога, исчисленную им по операциям, признаваемым объектом налогообложения, и что разница между этими суммами подлежит возврату (зачету) налогоплательщику. Принимая во внимание взаимосвязанное толкование приведенных норм, судам необходимо иметь в виду, что под действие п. 8 ст. 88 НК РФ подпадают не все декларации по НДС, а только те, которые предполагают возврат (зачет) налогоплательщику соответствующих денежных средств. Исходя из Постановления Президиума ВАС РФ от 26 апреля 2011 г. № 17393/10, если затребованные налоговым органом при проведении камеральной налоговой проверки документы о приобретении налогоплательщиком товара не обосновывают право налогоплательщика на налоговые вычеты (товар приобретен у физических лиц без НДС), то истребование таких документов незаконно.

Таким образом, современный вариант камеральной налоговой проверки декларации по НДС по объему полномочий налоговых органов и корреспондирующих обязанностей налогоплательщиков приближается к выездной налоговой проверке. Кроме того, что совершенно нехарактерно для «классических» камеральных проверок, при проверке декларации по НДС налоговые органы имеют право доступа на территорию, помещение лица, в отношении которого проводится камеральная проверка, и могут проводить осмотр (п. 1 ст. 91, п. 1, 2 ст. 92 НК РФ). Эти особенности могут быть объяснены изначальной «настороженностью» государства к вычетам и возмещению НДС, а также относительно массовыми злоупотреблениями налогоплательщиков в этой сфере.

По мнению В.Д. Зорькина, именно по причине большого числа злоупотреблений, НДС, составляющий основу федерального бюджета, является одним из наиболее проблемных[1264];

– при проведении камеральной налоговой проверки на основе уточненной налоговой декларации (расчета), представленной по истечении двух лет со дня, установленного для подачи налоговой декларации (расчета) по соответствующему налогу за соответствующий отчетный (налоговый) период, в которой уменьшена сумма налога, подлежащая уплате в бюджетную систему Российской Федерации, или увеличена сумма полученного убытка по сравнению с ранее представленной налоговой декларацией (расчетом), налоговый орган вправе истребовать у налогоплательщика первичные и иные документы, подтверждающие изменение сведений в соответствующих показателях налоговой декларации (расчета), и аналитические регистры налогового учета, на основании которых сформированы указанные показатели до и после их изменений (п. 8.3 ст. 88 НК РФ).

Столь широкие полномочия налогового органа в данной ситуации (также, как и по НДС, сравнимые с полномочиями при выездной налоговой проверке), очевидно, предусмотрены для того, чтобы иметь возможность максимально полно исследовать причины уменьшения налога (увеличения убытка), которое было объявлено налогоплательщиком по истечении существенного периода времени. Представление такой декларации налогоплательщиком не запрещается законодателем, но фактически рассматривается, как «необычное» действие, с соответствующим увеличением полномочий налоговых органов в рамках камеральной налоговой проверки.

Как справедливо отмечается в Постановлении КС РФ от 14 июля 2005 г. № 9П, с истечением продолжительного времени становится невозможным надлежащий налоговый контроль. Соответственно, некоторые налогоплательщики «на грани» сроков на возврат ранее уплаченных ими налогов, предусмотренных в ст. 78, 79 НК РФ, могут стремиться создать условия для их возврата, рассчитывая на то, что убедительно возразить против такого требования у налоговых органов не получится, в т.ч. вследствие истечения существенного периода времени;

– при проведении камеральной налоговой проверки расчета по страховым взносам налоговый орган вправе истребовать в установленном порядке у плательщика страховых взносов сведения и документы, подтверждающие обоснованность отражения сумм, не подлежащих обложению страховыми взносами, и применения пониженных тарифов страховых взносов (п. 8.6 ст. 88 НК РФ).

В данном случае, с учетом существенной доли страховых взносов в консолидированном бюджете страны, и их, как правило, значительной величиной для плательщика, государство, как и применительно к льготам (п. 6 ст. 88 НК РФ), желает наиболее полно убедиться в том, что плательщик обоснованно использует указанные преимущества.

– при проведении камеральной налоговой проверки налоговой декларации по НДС, в которой заявлены налоговые вычеты, предусмотренные п. 4.1 ст. 171 НК РФ (т.е. по товарам, проданным гражданам иностранных государств по так называемой системе TAXFREE), налоговый орган вправе истребовать у налогоплательщика документы, подтверждающие правомерность применения указанных налоговых вычетов, в случае выявления несоответствия отраженных в налоговой декларации сведений о таких налоговых вычетах сведениям, имеющимся у налогового органа (п. 8.7 ст. 88 НК РФ).

Здесь также просматривается желание государства быть в полной мере уверенным в том, что TAXFREE не будет использована для того, чтобы необоснованного получать возмещение НДС из бюджета.

– если налогоплательщик уплачивает налоги, связанные с использованием природных ресурсов, то могут быть истребованы любые документы, являющиеся основанием для исчисления и уплаты таких налогов (п. 9 ст. 88 НК РФ).

И в этой ситуации полномочия налогового органа по истребованию документов, очевидно, объясняются важнейшей ролью ресурсных налогов (в основном – НДПИ) в формировании консолидированного бюджета России.

– камеральная налоговая проверка расчета по страховым взносам, в котором заявлены расходы на выплату страхового обеспечения на обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством, проводится с учетом положений, установленных гл. 34 НК РФ (п. 13 ст. 88 НК РФ).

Здесь, как и в случае с вычетами по НДС, законодатель с определенным опасением относится к ситуации, в которой налогоплательщик осуществляет выплаты некоторым субъектам, а впоследствии уменьшает на них сумму страховых взносов, подлежащих уплате в бюджетную систему (п. 2 ст. 431 НК РФ).

4) в п. 2 ст. 88 НК РФ для налоговых органов установлено общее ограничение при проведении камеральной налоговой проверки: она проводится в течение **трех месяцев** со дня представления налогоплательщиком налоговой декларации (расчета), по НДС – в общем случае в течение двух месяцев.

Нельзя не отметить, что день, когда декларация (расчет) считается представленной налогоплательщиком, может отличаться от дня поступления документа в налоговый орган, например, если декларация направлена по почте (п. 4 ст. 80 НК РФ). Тем не менее, срок проведения камеральной налоговой проверки будет исчисляться именно от дня, когда декларация (расчет) считается (а не является) представленной.

Сам по себе трехмесячный срок на проведение камеральной налоговой проверки нельзя охарактеризовать, как пресекательный. Исходя из п. 9 Информационного письма Президиума ВАС РФ от 17 марта 2003 г. № 71, нарушение данного срока налоговым органом не означает незаконности проверки, но и не влечет изменения сроков на принудительную реализацию решения, вынесенного по результатам такой проверки.

Кроме того, в Постановлении Президиума ВАС РФ от 17 ноября 2009 г. № 10349/09 фактически разъяснено еще одно правовое последствие нарушения налоговым органом указанного срока – за его пределами налоговый орган вообще не может истребовать у налогоплательщика какие–либо документы. Суд отметил, что в установленный для проведения камеральной налоговой проверки трехмесячный срок налоговый орган обязан осуществлять проверочные мероприятия в отношении принятой им налоговой декларации, в которой заявлена к возмещению сумма НДС. Налогоплательщик вправе предполагать, что у налогового органа нет сомнений в правомерности применения заявленных в декларации налоговых вычетов, если в срок, установленный п. 2 ст. 88 НК РФ для проведения камеральной налоговой проверки, налоговый орган не обращается к нему с требованием представить документы, подтверждающие их обоснованность. Данная позиция впоследствии уточнена в п. 27 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. № 57: из взаимосвязанного толкования положений ст. 88, 89, 93, 93.1 (п. 1 и 1.1) и 101 НК РФ следует, что истребование у налогоплательщика, его контрагентов или иных лиц (в том числе государственных органов) документов, касающихся деятельности налогоплательщика, допускается лишь в период проведения в отношении этого налогоплательщика налоговой проверки либо дополнительных мероприятий налогового контроля. В связи с этим судам следует исходить из того, что требование о представлении необходимых документов может быть направлено налоговым органом указанным лицам только в пределах сроков, предусмотренных соответственно п. 2 ст. 88, п. 6 ст. 89 и п. 6 ст. 101 НК РФ. Поэтому, принимая во внимание положения п. 4 ст. 101 НК РФ, согласно которым при рассмотрении материалов налоговой проверки не допускается использование доказательств, полученных с нарушением НК РФ, доказательства, истребованные налоговым органом после истечения указанных сроков, не могут быть учтены налоговым органом при рассмотрении материалов налоговой проверки;

Кроме описанных особенностей, применительно к отдельным видам камеральных проверок могут быть специально предусмотрены и иные нормы. Так, правила камеральных проверок налоговых деклараций участников договоров инвестиционного товарищества определены в п. 8.2 ст. 88 НК РФ, налоговых деклараций по налогу на прибыль организаций, в которой заявлен инвестиционный налоговый вычет, предусмотренный ст. 286.1 НК РФ – в п. 8.8 ст. 88 НК РФ; консолидированной группы налогоплательщиков – в п. 11 ст. 88 НК РФ; участников регионального инвестиционного проекта – в п. 12 ст. 88 НК РФ.

Таким образом, в рамках камеральной налоговой проверки, как правило, проверяются налоговые декларации (расчеты авансовых платежей, расчеты сборов, расчеты по страховым взносам, иные расчеты), представленные самим налогоплательщиком (плательщиком сбора, налоговым агентом). В п. 10 ст. 88 НК РФ установлено, что правила, предусмотренные данной статьей, распространяются также на плательщиков сборов, плательщиков страховых взносов, налоговых агентов, иных лиц, на которых возложена обязанность по представлению налоговой декларации (расчета), если иное не предусмотрено НК РФ.

[1264] *Зорькин В.Д.* Конституционный Суд России: доктрина и практика: монография. – М., 2017. – С. 272.

При этом налогоплательщик, в соответствии со ст. 81 НК РФ, в любое время потенциально может представить уточненную налоговую декларацию (расчет). Количество уточненных деклараций в НК РФ не регламентируется, на практике могут иметь место и десятая, и двадцатая уточненная налоговая декларация. Подавая уточненную налоговую декларацию, налогоплательщик фактически отказывается от сведений, указанных им в ранее представленной декларации, вследствие чего ее дальнейшая проверка налоговым органом теряет смысл. Соответствующее правило содержится в п. 9.1 ст. 88 НК РФ: в случае, если до окончания камеральной налоговой проверки налогоплательщиком представлена уточненная налоговая декларация (расчет) в порядке, предусмотренном ст. 81 НК РФ, камеральная налоговая проверка ранее поданной декларации (расчета) прекращается и начинается новая камеральная налоговая проверка на основе уточненной налоговой декларации (расчета). Прекращение камеральной налоговой проверки означает прекращение всех действий налогового органа в отношении ранее поданной налоговой декларации (расчета).

Прекращение «актуальности» предшествующей налоговой декларации отражено и, например, в п. 4.1 ст. 46 НК РФ: налоговые органы принимают решение об отзыве не исполненных (полностью или частично) поручений на списание и перечисление денежных средств в случае уменьшения сумм налога, сбора, пени по уточненной налоговой декларации, представленной в соответствии со ст. 81 НК РФ. Однако очевидно, что данное полномочие реализуется налоговыми органами только тогда, когда у них нет сомнений в правильности суммы, продекларированной в уточненной налоговой декларации (в т.ч. и по итогам камеральной налоговой проверки).

Уточненные налоговые декларации обычно представляются налогоплательщиками, самостоятельно выявившими ошибки при заполнении первичных деклараций. В Постановлениях Президиума ВАС РФ от 19 февраля 2013 г. № 13311/12 и № 13366/12 разъяснено, что налогоплательщик, действующий добросовестно и самостоятельно устранивший выявленные ошибки в налоговой декларации путем подачи уточненной налоговой декларации, не может быть поставлен в худшее положение по сравнению с налогоплательщиком, в отношении которого недостоверно заявленные сведения выявлены непосредственно налоговым органом по результатам проверки.

В принципе, уточненные налоговые декларации могут представляться налогоплательщиками и тогда, когда на ошибку им указал, например, налоговый орган при проверке. Так, в соответствии с разъяснениями, данными в Постановлениях Президиума ВАС РФ от 26 апреля 2011 г. № 23/11 и от 25 июня 2013 г. № 1001/13, применение налоговых вычетов по НДС является правом налогоплательщика, носит заявительный характер посредством их декларирования в подаваемых в налоговый орган налоговых декларациях. Иными словами, вычеты по НДС без их декларирования не применяются. Соответственно, если в рамках налоговой проверки налоговый орган укажет налогоплательщику на то, что им не использованы вычеты по НДС, то налогоплательщик, скорее всего, представит уточненную налоговую декларацию, поскольку без этого действия он не сможет использовать налоговые вычеты.

Следует также признать, что налогоплательщик потенциально может использовать право подачи уточненных налоговых деклараций и корреспондирующие положения п. 9.1 ст. 88 НК РФ в не вполне благовидных целях. В частности, многократно (и через определенный промежуток времени, например – каждые 2 месяца) подавая уточненную декларацию по некоторому периоду с незначительными корректировками, налогоплательщик в действительности может желать не уточнения своих продекларированных налогов, а только того, чтобы камеральная налоговая проверка декларации, по существу, никогда не закончилась. Впрочем, для нивелирования последствий подобной деятельности налоговые органы, например, могут воспользоваться правовой позицией, изложенной в Постановлении Президиума ВАС РФ от 19 января 2010 г. № 11822/09. Из данного судебного акта, как представляется, следует, что налоговый орган, получив налоговую декларацию (в т.ч. уточненную) вправе инициировать взыскание продекларированной суммы (если она не была уплачена), одновременно проводя камеральную налоговую проверку. Соответственно, «просто не платить налог», периодически подавая уточненные налоговые декларации по указанной «технологии», скорее всего, будет бесперспективно. Кроме того, налоговые органы могут организовать выездную налоговую проверку, в рамках которой очередная уточненная налоговая декларация уже не будет играть роли.

На практике уточненные налоговые декларации могут представляться налогоплательщиками в налоговый орган и после завершения выездной проверки (в т.ч. и в период судебного спора по этой проверке). Поскольку по итогам полномасштабной выездной налоговой проверки налоговым органам, как правило, в полном объеме известны налоговые обязательства налогоплательщика вследствие исследования первичных документов, камеральная налоговая проверка таких деклараций смысла не имеет и обычно не проводится. Но в таких случаях уточненные декларации могут представлять собой форму возражений налогоплательщика на позицию налогового органа (например – налоговый орган уменьшил вычеты по НДС, исходя из недоказанности факта приобретения товаров (работ, услуг), а налогоплательщик в уточненной декларации уменьшает как вычеты, так и обороты по реализации этих товаров (работ, услуг)).

В Определении ВС РФ от 13 сентября 2016 г. № 310КГ165041 (процитировано в Обзоре судебной практики ВС РФ № 4 (2016) (утв. Президиумом ВС РФ 20 декабря 2016 г.)) разъяснено, что НК РФ не содержит запрета на подачу уточненных налоговых деклараций за соответствующий налоговый период в случае назначения, проведения или окончания выездной налоговой проверки данного периода. Отсутствует запрет на подачу уточненной налоговой декларации и после принятия решения по результатам указанной проверки. Соответственно, данному праву налогоплательщика на предоставление уточненной налоговой декларации должно корреспондировать и полномочие налогового органа на ее проверку. Налоговый орган, завершив выездную налоговую проверку, должен обладать всей полнотой информации о финансово–хозяйственной деятельности налогоплательщика, осуществленной в проверенном периоде (включая сведения о доходах и расходах по соответствующим налогам). Таким образом, уточненная налоговая декларация, представленная после завершения выездной налоговой проверки и до вынесения инспекцией решения, может представлять собой форму информирования налогового органа о возражениях налогоплательщика относительно выводов налогового органа по соответствующему налогу, изложенных в материалах проверки. При предоставлении уточненной налоговой декларации после окончания выездной налоговой проверки, но до принятия решения по ней, налоговый орган с учетом объема и характера уточняемых сведений вправе провести дополнительные мероприятия налогового контроля, руководствуясь п. 6 ст. 101 НК РФ, либо, вынося решение без учета данных уточненной налоговой декларации, назначить проведение повторной выездной проверки в части уточненных данных.

Общие правила проведения выездных налоговых проверок заключаются в следующем:

1) проверки проводится на территории (в помещении) налогоплательщика на основании решения руководителя (заместителя руководителя) налогового органа, теми должностными лицами, которые прямо поименованы в этом решении (п. 1 и 2 ст. 89 НК РФ). В случае если у налогоплательщика отсутствует возможность предоставить помещение для проведения выездной налоговой проверки, выездная налоговая проверка может проводиться по месту нахождения налогового органа.

НК РФ не содержит положений, запрещающих проведение выездной налоговой проверки какой–либо категории налогоплательщиков. Например, в порядке выездной налоговой проверки может быть проверено и физическое лицо, утратившее статус индивидуального предпринимателя, хотя с практической точки зрения такая проверка, скорее всего, будет проводиться по месту нахождения налогового органа. Как следует из вышеуказанного отчета 2НК за 2017 год[1265], за указанный период налоговыми органами было проведено 774 выездные проверки физических лиц (за исключением индивидуальных предпринимателей и лиц, занимающихся частной практикой). Исходя из Определения КС РФ от 25 января 2007 г. № 95ОО, утрата индивидуальным предпринимателем своего статуса не означает, что данное физическое лицо уже не может быть проверено в порядке выездной проверки за период осуществления им предпринимательской деятельности.

Соответственно, бывший индивидуальный предприниматель не освобождается ни от обязанности по хранению документов за свой «предпринимательский» период, ни от обязанности по представлению их на проверку по требованию налогового органа. В целом, прекращение статуса индивидуального предпринимателя никак не влияет на его уже сформированные в «предпринимательском» периоде обязанности по уплате налогов и прочие обязанности. Принципиальное отличие будет состоять только в том, что спор с налоговой инспекцией теперь может быть разрешен только в суде общей юрисдикции, а не в арбитражном суде (п. 13 Постановления Пленумов ВС РФ и ВАС РФ от 1 июля 1996 г. № 6/8 «О некоторых вопросах, связанных с применением части первой Гражданского кодекса Российской Федерации»).

2) проверке подлежат все документы, связанные с исчислением и уплатой налогов, которые должны быть представлены в распоряжение проверяющих самим налогоплательщиком (п. 12 ст. 89 НК РФ).

В Постановлении Президиума ВАС РФ от 22 декабря 2009 г. № 11175/09 были рассмотрены результаты так называемой выборочной проверки, когда проверяющие изучают не все документы, а их часть, выбранную по определенному признаку (например – только документы, свидетельствующие о взаимоотношениях с определенным контрагентом). ВАС РФ отметил, что отказывая в признании недействительным решения инспекции по соответствующему эпизоду, суды исходили также из того, что первичные документы,

[1265] URL: http://www.nalog.ru/rn77/related_activities/statistics_and_analytics/forms/

представленные налогоплательщиком, не подтверждают понесенных им расходов, поскольку имеют дефекты в оформлении. Этот вывод судов основан на результатах выборочной проверки первичных документов ряда контрагентов, что не может повлечь отказа в признании документально неподтвержденными всех расходов налогоплательщика, произведенных по указанному основанию, включая его право на заявление вычетов по НДС.

В то же время, само по себе полномочие налогового органа на проведение выборочной налоговой проверки не было поставлено под сомнение в Решении ВАС РФ от 11 июня 2010 г. № ВАС5180/10. Как отметил Суд, законодательство о налогах и сборах не содержит положений, детализирующих действия должностных лиц налоговых органов, проводящих выездную налоговую проверку. В каждом конкретном случае должностное лицо, проводящее проверку, самостоятельно определяет метод проведения проверки. В случае если налогоплательщик, в отношении которого проводилась проверка, полагает, что вынесенным решением, действиями или бездействием нарушены его права и законные интересы в сфере предпринимательской и иной экономической деятельности, он вправе их обжаловать в порядке, установленном действующем законодательством;

3) при проведении проверок налоговые органы вправе истребовать любые документы, связанные с исчислением и уплатой налогов, как у проверяемого налогоплательщика (п. 12 ст. 89, ст. 93 НК РФ), так и у и иных лиц, в том числе контрагентов налогоплательщика (ст. 93.1 НК РФ), аудиторских организаций (индивидуальных аудиторов) (ст. 93.2); может проводиться инвентаризация имущества и осмотр помещений (п. 13 ст. 89, п. 2 ст. 91, ст. 92 НК РФ). Получение информации проверяющими может производиться и через опрос свидетелей (ст. 90 НК РФ), экспертизу (ст. 95 НК РФ) и в иных формах.

При этом имеют место следующие разъяснения: налоговый орган, проводящий камеральную налоговую проверку, истребовать документы по ст. 93.1 НК РФ не только у непосредственного контрагента налогоплательщика, но и у иных лиц, участвовавших в цепочке сделок (контрагентов второго, третьего и последующего звена)[1266]. Соответственно, аналогичное право есть у налогового органа и в рамках выездной налоговой проверки.

В Постановлении КС РФ от 16 июля 2004 г. № 14П уточнено, что основное содержание выездной налоговой проверки – проверка правильности исчисления и своевременности уплаты (удержания и перечисления) одного или нескольких налогов по месту нахождения налогоплательщика на основе изучения как документальных источников информации, так и фактического состояния объектов налогообложения, для чего осуществляющие ее уполномоченные должностные лица налоговых органов могут проводить инвентаризацию имущества налогоплательщика, а также производить осмотр (обследование) производственных, складских, торговых и иных помещений и территорий, используемых налогоплательщиком для извлечения дохода либо связанных с содержанием объектов налогообложения.

В соответствии с п. 2 ст. 93 НК РФ истребуемые документы могут быть представлены в налоговый орган проверяемым лицом лично или через представителя, направлены по почте заказным письмом либо переданы в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи или через личный кабинет налогоплательщика. Представление документов на бумажном носителе производится в виде заверенных проверяемым лицом копий. Что касается представления документов в электронной форме, то данная процедура урегулирована в Приказе ФНС России от 17 февраля 2011 г. № ММВ72/168@ (предполагается наличие у налогоплательщика электронной (цифровой) подписи, урегулированной Федеральным законом от 6 апреля 2011 г. № 63ФЗ «Об электронной подписи»).

При этом термин «копия документа» в НК РФ не определяется. По этой причине, на основании п. 1 ст. 11 НК РФ, допустимо применение ГОСТ Р 7.0.8–2013. «Национальный стандарт Российской Федерации. Система стандартов по информации, библиотечному и издательскому делу. Делопроизводство и архивное дело. Термины и определения» (утв. Приказом Росстандарта от 17 октября 2013 г. № 1185–ст), в соответствии с которым копия документа – экземпляр документа, полностью воспроизводящий информацию подлинника документа; заверенная копия документа – копия документа, на которой в соответствии с установленным порядком проставлены реквизиты, обеспечивающие ее юридическую значимость. Кроме того, на основании с п. 1 Указа Президиума ВС СССР от 4 августа 1983 г. № 9779–X «О порядке выдачи и свидетельствования предприятиями, учреждениями и организациями копий документов, касающихся прав граждан» верность копии документа свидетельствуется подписью руководителя или уполномоченного на то должностного лица и печатью; на копии указывается дата ее выдачи и делается отметка о том, что подлинный документ находится в данном предприятии, учреждении, организации;

4) для налоговых органов, проводящих выездную налоговую проверку, по сравнению с камеральной проверкой предусмотрен существенно больший объем общих ограничений:

– проверяется период, не превышающий **трех календарных лет**, предшествующих году, в котором вынесено решение о проведении проверки (п. 4 ст. 89 НК РФ). Кроме того, логично, что может быть проверен и уже истекший период года, в котором вынесено решение о проведении проверки (Постановления Президиума ВАС РФ от 29 июня 2004 г. № 2046/04, от 11 октября 2005 г. № 5308/05). Установленная в России трехлетняя (фактически – четырехлетняя) «глубина» проверки и четырехлетний срок хранения налоговых первичных документов (подп. 8 п. 1 ст. 23 НК РФ) обуславливают и «период актуальности» ранее действовавшего налогового законодательства, а также судебной практики его применения.

В Постановлении КС РФ от 14 июля 2005 г. № 9П разъяснено, что поскольку с истечением продолжительного времени становится невозможным надлежащее установление факта неуплаты налога, а также иных необходимых данных, связанных с выявлением налогового правонарушения, при том, что штрафные санкции, определяемые в процентах от объема налоговой недоимки, могут достигать значительных размеров, установление законодателем предельных сроков глубины налоговой проверки и хранения отчетной документации служит прежде всего целям соблюдения конституционного запрета на произвольное ограничение имущественных прав налогоплательщика.

Примечательно то, что в смежной области – в таможенном праве, имеют место сходные сроки контроля (п. 7 ст. 310 ТК ЕАЭС, ч. 2 ст. 164 Федерального закона «О таможенном регулировании в Российской Федерации»). В п. 23 Постановления Пленума ВС РФ от 12 мая 2016 г. № 18 «О некоторых вопросах применения судами таможенного законодательства» разъяснено, что новое решение в сфере таможенного дела может быть принято в отношении декларанта лишь в порядке проведения таможенного контроля и в пределах установленного ч. 2 ст. 164 Закона о таможенном регулировании срока.

Для оценки отечественно правового регулирования «глубины» проверки представляют интерес сведения, приведенные В.А. Мачехиным: в Индии налоговые органы вправе проверять налоговые декларации за последние 15 лет[1267]. С одной стороны, этот срок выглядит, как многократно превышающий российский. С другой стороны, если рассматривать отечественное регулирование сроков на проверку в уголовно–правовом смысле, как предельный срок давности привлечения к уголовной ответственности – ч. 4 ст. 15, п. «в» ч. 1 ст. 78, ч. 2 ст. 199 УК РФ, то в максимальном варианте он составит десять лет, что не так уж сильно отличается от индийского регулирования.

Зачастую предметом выездной налоговой проверкой является период, ранее уже охваченный камеральной налоговой проверкой. Подобная деятельность налоговых органов не исключена, о чем свидетельствуют Постановления Президиума ВАС РФ от 14 июля 2009 г. № 3103/09 и от 31 января 2012 г. № 12207/11. С учетом Определения ВС РФ от 21 февраля 2017 г. № 305КГ1614941, из системного толкования положений ст. 88 и 89 НК РФ следует, что выездная налоговая проверка предусматривает более широкие полномочия налогового органа по контролю, выраженные в порядке проведения, условиях, а также объеме подлежащих проверке документов. Выездная налоговая проверка представляет собой более высокий (углубленный) уровень налогового контроля.

Кроме того, в Определении КС РФ от 10 марта 2016 г. № 571О разъяснено, что предметом камеральной и последующей выездной налоговой проверки может стать полнота и своевременность уплаты одного и того же налога за один и тот же налоговый период, притом что законность и обоснованность выводов налогового органа, сделанных по итогам камеральной налоговой проверки, к моменту проведения выездной налоговой проверки уже может быть проверена судом. Указанное обстоятельство не препятствует налоговому органу прийти к выводу о необходимости корректировки размера налоговой обязанности налогоплательщика за проверяемый в ходе выездной налоговой проверки налоговый период;

– не могут проводиться две и более выездные налоговые проверки по одним и тем же налогам за один и тот же период; по общему правилу не может быть более двух выездных налоговых проверок в течение календарного года (п. 5 ст. 89 НК РФ).

[1266] Рекомендации Научно–консультативного совета при АС Волго–Вятского округа «Вопросы применения налогового законодательства» (по итогам заседания 28 мая 2015 г.) // СПС Гарант, СПС КонсультантПлюс, URL: http://www.fasvvo.arbitr.ru

[1267] Круглый стол «Борьба с налоговыми злоупотреблениями: актуальное состояние, новые формы и методы, ближайшие перспективы». // Налоговое право в решениях Конституционного Суда РФ 2011 г. – М., 2013. – С. 184.

Соответственно, налоговый период по конкретному налогу, однажды проверенный выездной проверкой, как правило, «закрывается» для налогового органа, и уже не может быть повторно проверен выездной проверкой;

– в общем случае срок проведения выездной налоговой проверки – не более **двух месяцев** (п. 6 ст. 89 НК РФ), но при определенных обстоятельствах он может быть продлен до четырех месяцев, а в исключительных случаях – до шести месяцев (п. 6 ст. 89 НК РФ, Приказ ФНС России от 8 мая 2015 г. № ММВ72/189@). Кроме того, проверка может быть приостановлена (п. 9 ст. 89 НК РФ). Срок проведения выездной налоговой проверки исчисляется со дня вынесения решения о назначении проверки и до дня составления справки о проведенной проверке (п. 8 ст. 89 НК РФ).

В Определении КС РФ от 9 ноября 2010 г. № 1434ОО разъяснено следующее: что касается используемого в оспариваемом положении понятия «исключительный случай», то оно, как и всякое оценочное понятие, наполняется содержанием в зависимости от фактических обстоятельств конкретного дела и с учетом толкования этих законодательных терминов в правоприменительной практике, однако не является настолько неопределенным, чтобы препятствовать единообразному пониманию и применению соответствующих законоположений. Однако примечательно мнение А. Шайо: в начинающем формироваться правовом государстве всякая исключительность создает проблему превращения исключения в правило[1268]. Соответственно, для российских условий, в большинстве случаев корректнее говорить не об исключительных основаниях для какого–либо действия государственного органа (если они прямо не прописаны в законодательстве в этом качестве), а о совершении данных действий по усмотрению этого органа.

Исходя из п. 26 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. № 57, согласно п. 9 ст. 89 НК РФ на период действия срока приостановления проведения выездной налоговой проверки приостанавливаются действия налогового органа по истребованию документов у налогоплательщика, которому в этом случае возвращаются все подлинники, истребованные при проведении проверки, за исключением документов, полученных в ходе проведения выемки, а также приостанавливаются действия налогового органа на территории (в помещении) налогоплательщика, связанные с указанной проверкой. При рассмотрении дел, связанных с обжалованием действий налоговых органов, судам необходимо иметь в виду следующее. По смыслу приведенной нормы, в период приостановления выездной налоговой проверки не допускается также получение объяснений налогоплательщика и допрос его сотрудников. В то же время налоговый орган не лишен права осуществлять действия вне территории (помещения) налогоплательщика, если они не связаны с истребованием у налогоплательщика документов. Кроме того, налогоплательщик обязан представить налоговому органу те документы, которые были запрошены до момента приостановления проверки.

Нельзя не отметить, что подобное разъяснение фактически позволяет налоговому органу проводить выездную налоговую проверку значительно больший период времени, чем два календарных месяца, и без ее специального продления. Обычно никакой особой необходимости в нахождении проверяющих инспекторов именно на территории налогоплательщика нет, поскольку проверяются документы. Соответственно, налоговый орган может истребовать у налогоплательщика документы и сразу приостановить проверку, а в случае надобности – возобновить проверку на один день, истребовать новые документы и снова приостановить ее.

Еще одна проблема – не совсем ясно, кто именно подразумевается под «сотрудниками» налогоплательщика, допрос которых (очевидно – в качестве свидетеля по ст. 90 НК РФ) запрещен в период приостановления проверки. В частности, в ТК РФ и в ГК РФ данный термин не определен.

Как разъяснено в п. 27 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. № 57, из взаимосвязанного толкования положений ст. 88, 89, 93, 93.1 (п. 1 и 1.1) и 101 НК РФ следует, что истребование у налогоплательщика, его контрагентов или иных лиц (в том числе государственных органов) документов, касающихся деятельности налогоплательщика, допускается лишь в период проведения в отношении этого налогоплательщика налоговой проверки либо дополнительных мероприятий налогового контроля. В связи с этим судам следует исходить из того, что требование о представлении необходимых документов может быть направлено налоговым органом указанным выше лицам только в пределах сроков, предусмотренных, соответственно, п. 2 ст. 88, п. 6 ст. 89 и п. 6 ст. 101 НК РФ. Поэтому, принимая во внимание положения п. 4 ст. 101 НК РФ, согласно которым при рассмотрении материалов налоговой проверки не допускается использование доказательств, полученных с нарушением НК РФ, доказательства, истребованные налоговым органом после истечения указанных выше сроков, не могут быть учтены налоговым органом при рассмотрении материалов налоговой проверки. Одновременно необходимо учитывать, что налоговый орган, руководствуясь нормой абз. 2 п. 4 ст. 101 НК РФ, при рассмотрении материалов налоговой проверки вправе исследовать также документы, полученные в установленном НК РФ порядке до момента начала соответствующей налоговой проверки.

Смысл ограничения срока выездной налоговой проверки разъяснен, например, в Постановлении Президиума ВАС РФ от 11 октября 2005 г. № 5308/05: чтобы не допустить излишнего обременения налогоплательщика в связи с необходимостью предоставления проверяющим условий для работы и т.п. Однако следует учитывать, что из п. 31 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. № 57 косвенно следует вывод, что предельный срок проведения выездной налоговой проверки пресекательным не является, вследствие чего его нарушение не может быть квалифицировано, как безусловное основание для признания недействительным решения по результатам проверки.

При этом, ограничение срока на проведение выездной налоговой проверки в п. 6 ст. 89 НК РФ сформулировано через запрет: «не может продолжаться более», вследствие чего можно предположить, что данный срок должен быть расценен, как пресекательный, а его нарушение – как безусловное основание для признания решения по результатам такой проверки недействительным. Подтверждение такой позиции можно видеть в позиции судьи А.Л. Кононова, выраженной в особом мнении к Постановлению КС РФ от 16 июля 2004 г. № 14П: срок проведения выездной налоговой проверки квалифицирован им, как пресекательный. Представляет интерес и тот факт, что в соответствии с п. 6 ст. 15, ч. 1, п. 5 ч. 2 ст. 20 Федерального закона от 26 декабря 2008 г. № 294ФЗ «О защите прав юридических лиц и индивидуальных предпринимателей при осуществлении государственного контроля (надзора) и муниципального контроля» превышение установленных сроков проведения проверок влечет недействительность результатов проверки. Соответственно, установленные в данном Федеральном законе сроки проверок фактически являются пресекательными, в отличие от НК РФ.

В плане установления предельного срока проверки представляют интерес данные, которые приводит К. Гюнтер – Президент Финансового суда Федеральной земли Саксония–Ангальт, г. Дессау. Он сообщает, что в немецком праве отсутствует законодательное регулирование максимального срока проведения налоговой проверки. Поэтому в данном случае правовые границы определяются на основе принципа соразмерности[1269]. В.Д. Зорькин также приводит сведения о том, что законодательство большинства стран не содержит строгой законодательной регламентации проверочных мероприятий[1270].

По всей видимости, нормы НК РФ, достаточно жестко регламентирующие сроки и порядок налоговых проверок, введены законодателем в целях исключения возможностей для злоупотреблений со стороны налоговых органов. Пример такого злоупотребления рассмотрен в Постановлении Президиума ВАС РФ от 18 марта 2008 г. № 13084/07. Суд исследовал результаты выездной налоговой проверки, при том, что в период ее проведения, в соответствии с ранее действовавшей редакцией НК РФ, в двухмесячный срок проверки засчитывалось только время фактического нахождения проверяющих на территории налогоплательщика (ст. 89 НК РФ, Постановление КС РФ от 16 июля 2004 г. № 14П), то есть правовое регулирование имело определенное сходство с современным. Суд указал, что выездная налоговая проверка предпринимателя проводилась в течение 11 месяцев, что свидетельствует о нарушении инспекцией принципа недопустимости избыточного или не ограниченного по продолжительности применения мер налогового контроля. Убедительных доказательств обоснованности столь длительного срока проведения проверки инспекция не представила. Длительный срок проведения проверки свидетельствует о нарушении налоговой инспекцией целей налогового администрирования, которые не могут иметь дискриминационного характера, препятствующего предпринимательской деятельности налогоплательщика.

Современный вариант злоупотреблений со сроками со стороны налоговых органов приведен в Определении ВС РФ от 16 февраля 2018 г. № 302КГ1716602. По итогам выездной налоговой проверки инспекция, осуществившая ее, длительное время не

[1268] *Шайо А.* Самоограничение власти (краткий курс конституционализма): Пер. с венг. – М., 2001. – С. 15.

[1269] *Гюнтер К.* Контроль за решениями, принимаемыми в рамках административного усмотрения: германский опыт // Налоговое право в решениях Конституционного Суда РФ 2004 г. – С. 187.

[1270] *Зорькин В.Д.* Конституционная природа налогового права. // Налоговое право в решениях Конституционного Суда РФ 2005 г. – М., 2007. – С. 26.; *Зорькин В.Д.* Конституционный Суд России: доктрина и практика: монография. – М., 2017. – С. 275.

выносила решение по результатам проверки, но в итоге доначислила значительную сумму НДС. Подобное «затягивание» в общем случае не может нарушить прав налогоплательщика, однако в данной ситуации налогоплательщик фактически лишился возможности реализовать свои права на вычеты по НДС (исключившие бы такие доначисления), т.к. в момент вынесения решения по результатам проверки уже прошел трехлетний срок на применение вычетов (п. 4 ст. 172 НК РФ). Ситуация выглядела так, что налоговый орган намеренно затягивал вынесение решения, с целью исключить возможность налогоплательщика на применение вычетов. В данном Определении ВС РФ указано, что принимая во внимание положения п. 2 ст. 22 НК РФ, устанавливающие обязанность налоговых органов обеспечивать права налогоплательщиков, Судебная коллегия отметила, что налоговое администрирование должно осуществляться с учетом принципа добросовестности, предполагающего учет законных интересов плательщиков налогов и недопустимость создания условий для взимания налогов сверх того, что требуется по закону. По мнению С.Г. Пепеляева, впервые в практике ВС РФ прозвучал вывод, что добросовестность поведения – это требование, обращенное и к налоговым органам[1271].

Кроме того, ограниченность по времени любого вида государственного контроля (как элемент требования правовой определенности) следует из Постановления КС РФ от 18 июля 2008 г. № 10П: федеральный законодатель, обладая достаточной свободой усмотрения в определении конкретных видов государственного контроля (надзора), оснований, форм, способов, методов, процедур, сроков его проведения, состава мер государственного принуждения, применяемых по итогам контрольных мероприятий, а также конкретного порядка финансового обеспечения, вместе с тем связан общими конституционными принципами организации системы органов государственной власти, а осуществляемое им регулирование должно соответствовать юридической природе и характеру общественных отношений, складывающихся в сфере государственного контроля (надзора), вводимые же ограничения прав и свобод граждан, занимающихся предпринимательской деятельностью, – быть соразмерными конституционно значимым целям и во всяком случае не создавать препятствий их экономической самостоятельности и инициативе. В Постановлениях КС РФ от 16 июля 2004 г. № 14П, от 17 февраля 2015 г. № 2П изложена следующая правовая позиция: любая налоговая проверка – выездная или камеральная (порядок исчисления срока проведения которых может различаться с учетом характера и уровня воздействия конкретных проверочных мероприятий на деятельность проверяемого) – должна быть во всяком случае лимитирована во времени, поскольку иной, т.е. неограниченный по продолжительности, характер проводимой проверки несовместим с вытекающими из ст. 55 (ч. 3) Конституции РФ требованиями соразмерности осуществления государственного контроля (надзора) конституционно значимым целям.

Можно предположить, что само по себе приостановление выездной налоговой проверки (как, например, и приостановление производства в арбитражном, либо в гражданском процессе) введено законодателем именно по той причине, что установлены нормативные сроки на проведение указанных процедур. В отсутствие жесткого нормативного срока на проведение выездной налоговой проверки необходимости в ее приостановлении, очевидно, не было бы.

5) выездная налоговая проверка завершается составлением справки о проведенной проверке (п. 15 ст. 89 НК РФ), которая должна быть передана проверенному налогоплательщику и содержит информацию о предмете проверки и сроках ее проведения.

В соответствии с п. 1 ст. 36 НК РФ по запросу налоговых органов органы внутренних дел участвуют вместе с налоговыми органами в проводимых налоговыми органами выездных налоговых проверках. Данная норма, как представляется, порождает определенные теоретические и практические проблемы. Так, сотрудник МВД, участвующий в выездной налоговой проверке, должен обладать четко прописанными в налоговом (а не в ином) законодательстве полномочиями по осуществлению налогового контроля. Однако на сотрудников МВД не возлагаются полномочия налоговых органов, а налоговый контроль осуществляется только налоговыми органами (п. 1 ст. 82 НК РФ). По всей видимости, сотрудник МВД, участвующий в налоговой проверке, «на месте» определяет необходимость осуществления мероприятий, урегулированных не в НК РФ, а в ином законодательстве (в т.ч. в УПК РФ, в Федеральных законах от 12 августа 1995 г. № 144–ФЗ «Об оперативно–розыскной деятельности», от 7 февраля 2011 г № 3–ФЗ «О полиции»). Следует отметить, что принят совместный Приказ МВД РФ, ФНС РФ от 30 июня 2009 г. № 495/ММ72347 «Об утверждении порядка взаимодействия органов внутренних дел и налоговых органов по предупреждению, выявлению и пресечению налоговых правонарушений и преступлений».

Кроме того, с учетом отмены Федеральным законом от 22 октября 2014 г. № 308ФЗ положения, ранее закрепленного в ч. 1.1 ст. 140 УПК РФ, существенно изменен порядок возбуждения дел по налоговым преступлениям. Если ранее поводом для возбуждения уголовного дела о преступлениях, предусмотренных ст. 198 – 199.2 УК РФ, служили только те материалы, которые направлены налоговыми органами в соответствии с законодательством о налогах и сборах для решения вопроса о возбуждении уголовного дела, то теперь такое ограничение отсутствует. Соответственно, теперь следственные органы могут самостоятельно, без участия налоговых органов, проводить проверки по законодательству об оперативно–розыскной деятельности и возбуждать соответствующие уголовные дела[1272]. С учетом данных судебной статистики за 2014 и за 2017 годы (форма № 10.3 – Отчет о видах наказания по наиболее тяжкому преступлению (без учета сложения)), размещенной на сайте Судебного департамента при ВС РФ[1273], в России к ответственности по ст. 198 – 199.2 УК РФ привлечено, соответственно, в 2014 году – 452 человека, в 2017 году –546 человек.

Из Определения КС РФ от 27 сентября 2016 г. № 2153О следует, что по смыслу уголовно–процессуальных норм, сообщение налогового органа не является обязательным поводом для возбуждения уголовного дела, а служит одним из видов доказательств, которое хотя и не имеет преимуществ перед другими видами доказательств, но не может игнорироваться должностными лицами, осуществляющими уголовное судопроизводство, и подлежит проверке и оценке по общим правилам доказывания в совокупности с иными доказательствами (ч. 2 ст. 17, ст. 84, 87 и 88 УПК РФ). Изменение же порядка возбуждения уголовных дел о тех или иных преступлениях относится к дискреционным полномочиям законодателя, который вправе с учетом социально–экономических, организационных и других условий избирать ту или иную модель правового регулирования.

В п. 4 Постановления Пленума ВС РФ от 15 ноября 2016 г. № 48 разъяснено, что проверяя законность и обоснованность возбуждения уголовного дела о преступлениях, предусмотренных статьями 198 – 199.1 УК РФ, суд должен выяснить, направил ли следователь в соответствии с требованиями ч. 7 ст. 144 УПК РФ в трехсуточный срок в вышестоящий налоговый орган по отношению к налоговому органу, в котором состоит на налоговом учете налогоплательщик (налоговый агент, плательщик сбора), копию полученного им от органа дознания сообщения о таких преступлениях с приложением соответствующих документов и предварительного расчета предполагаемой суммы недоимки по налогам и (или) сборам, а также получены ли им из налогового органа заключение или информация, предусмотренные ч. 8 ст. 144 УПК РФ. При этом необходимо учитывать, что до получения из налогового органа заключения или информации следователь вправе принять решение о возбуждении уголовного дела только при наличии повода и достаточных данных, указывающих на признаки преступления (ч. 9 ст. 144 УПК РФ), что должно быть проверено судом. Данные, указывающие на признаки налогового преступления, могут содержаться, в частности, в материалах, направленных прокурором в следственный орган для решения вопроса об уголовном преследовании, в заключении эксперта и других документах.

Как и в камеральных проверках, в НК РФ могут быть специально урегулированы особенности отдельных видов выездных проверок (как по налогам, так и по контролируемым субъектам). В частности, в ст. 89.1 НК РФ установлены особенности проведения выездной налоговой проверки консолидированной группы налогоплательщиков; в ст. 89.2 НК РФ – особенности проведения выездной налоговой проверки налогоплательщика – участника регионального инвестиционного проекта; в п. 11 ст. 89 НК РФ – особенности проведения выездной налоговой проверки, осуществляемой в связи с реорганизацией или ликвидацией организации–налогоплательщика. В силу п. 16 ст. 89 НК РФ особенности проведения выездных налоговых проверок при выполнении соглашений о разделе продукции определяются гл. 26.4 НК РФ.

Следует отметить, что в п. 10 ст. 89 НК РФ предусмотрены возможность проведения **повторной выездной налоговой проверки** и основания для ее проведения. Как правило, повторная выездная налоговая проверка налогоплательщика проводится вышестоящим налоговым органом, в порядке контроля за деятельностью налогового органа, проводившего первоначальную проверку. При повторной проверке вышестоящий налоговый орган, в частности, может проверить исполнение налогоплательщиком обязанности по уплате налогов, которое уже контролировалось нижестоящим налоговым органом. Однако, при выявлении налоговых правонарушений, не выявленных при проведении первоначальной выездной налоговой проверки, налоговые санкции, по общему правилу, не применяются.

[1271] *Пепеляев С.Г.* Добрая совесть налоговой инспекции. // Налоговед. – 2018. – № 4. – С. 4.

[1272] *Хаванова И.* Налоговые преступления: новый порядок возбуждения дел // Налоговый вестник. – 2014. – № 12.

[1273] URL: http://www.cdep.ru

Особенности повторных выездных налоговых проверок рассмотрены в Постановлении КС РФ от 17 марта 2009 г. № 5П, в Определениях КС РФ от 28 января 2010 г. № 138О–Р и от 27 февраля 2018 г. № 527О; в Постановлениях Президиума ВАС РФ от 16 марта 2010 г. № 8163/09, от 16 марта 2010 г. № 14585/09, от 20 октября 2010 г. № 7278/10 и от 3 апреля 2012 г. № 15129/11; в Определении ВС РФ от 16 марта 2018 г. № 305КГ1719973. В частности, не исключено назначение повторной выездной налоговой проверки в случае, если вышестоящий налоговый орган усомниться в качестве работы нижестоящего налогового органа, рассматривая жалобу налогоплательщика (Постановление Президиума ВАС РФ от 29 октября 2013 г. № 6778/13).

Следует отметить, что в п. 10 ст. 89 НК РФ установлено еще одно основание для проведения повторной выездной налоговой проверки: она может проводиться налоговым органом, ранее проводившим проверку, на основании решения его руководителя (заместителя руководителя) – в случае представления налогоплательщиком уточненной налоговой декларации (ст. 81 НК РФ), в которой указана сумма налога в размере, меньшем ранее заявленного. Предметом такой повторной выездной налоговой проверки является правильность исчисления налога на основании измененных показателей уточненной налоговой декларации, повлекших уменьшение ранее исчисленной суммы налога (увеличение убытка). Соответственно, в рамках этой повторной выездной налоговой проверки проверяется период, за который представлена уточненная налоговая декларация (п. 4 ст. 89 НК РФ). Таким образом, в данном случае не действует ограничение на трехлетнюю (четырехлетнюю) «глубину» выездной налоговой проверки, что, вообще говоря, соответствует праву налогоплательщика подать уточненную налоговую декларацию за любой период. Другой вопрос, какие именно будут правовые последствия при подаче налогоплательщиком уточненной налоговой декларации за период, имевший место, например, 10 лет назад (их может вообще не быть вследствие отсутствия первичных документов за этот период и истечения сроков на возврат (зачет) излишне уплаченных налогов).

Как следует из Постановления Президиума ВАС РФ от 16 марта 2010 г. № 8163/09, предметом повторной выездной налоговой проверки, назначенной ввиду представления обществом после проведения налоговой проверки уточненной декларации, в которой уменьшена сумма ранее исчисленного налога на прибыль, являются только те сведения уточненной декларации, изменение которых повлекло уменьшение суммы ранее исчисленного налога. При этом в ходе проверки, проводимой на основании абзаца шестого п. 10 ст. 89 НК РФ, не могут быть повторно проверены данные, которые не изменялись налогоплательщиком либо не связаны с указанной корректировкой.

Иными словами, налоговый орган может проверять только те сведения уточненной декларации (показатели конкретных строк налоговой декларации), изменение которых повлекло уменьшение суммы ранее исчисленного налога. При этом налоговый орган вправе проверить все документы, влияющие на измененные показатели соответствующих строк уточненной налоговой декларации[1274].

Кроме того, в Постановлении Президиума ВАС РФ от 15 марта 2012 г. № 14951/11 уточнены правовые последствия представления налогоплательщиком такой уточненной декларации. В этом случае у налогового органа может возникнуть право истребовать у налогоплательщика первичные документы, подтверждающие достоверность данных, внесенных в налоговую декларацию, при выявлении в ходе камеральной проверки несоответствия между этими данными и сведениями, содержащимися в имеющихся у налогового органа документах, полученных им в ходе налогового контроля.

Таким образом, современная редакция НК РФ при представлении налогоплательщиком уточненной налоговой декларации с уменьшенной суммой налога предусматривает альтернативные полномочия налогового органа – провести камеральную проверку (абз. 2 п. 3, п. 8.3 ст. 88 НК РФ), либо выездную проверку, в том числе повторную (подп. 2 п. 10 ст. 89 НК РФ).

Следует, однако, отметить одну проблему. Через подачу уточненной налоговой декларации с уменьшенной суммой налога налогоплательщик, как правило, стремиться вернуть излишне уплаченный налог. Исходя из п. 11 Информационного письма Президиума ВАС РФ от 22 декабря 2005 г. № 98 срок на возврат (зачет) суммы излишне уплаченного налога (авансового платежа) начинает исчисляться со дня подачи заявления о возврате (зачете), но не ранее чем с момента завершения камеральной налоговой проверки по соответствующему налоговому (отчетному) периоду либо с момента, когда такая проверка должна была быть завершена по правилам статьи 88 НК РФ. Таким образом, если налоговый орган, получив такую уточненную налоговую декларацию (и, как правило, заявление о возврате налога), проводит камеральную налоговую проверку, то налогоплательщик, по меньшей мере, информирован о том, что предельный срок на получение излишне уплаченного налога – четыре месяца со дня подачи декларации и заявления о возврате. Если же налоговый орган намерен провести выездную налоговую проверку (в т.ч. повторную), то, как это следует из НК РФ, какого–либо срока для ее начала не установлено. Представляется, что из п. 11 Информационного письма Президиума ВАС РФ от 22 декабря 2005 г. № 98 следует и то, что в течение четырехмесячного срока должны быть проведены все мероприятия налогового контроля, которые сочтет необходимыми налоговый орган, и должен быть окончательно решен вопрос о возврате налога. При ином подходе налогоплательщик будет находиться в состоянии правовой неопределенности, поскольку налоговый орган сможет сколь угодно долго не возвращать излишне уплаченный налог, ссылаясь на планы по проведению выездной налоговой проверки.

Общее разграничение камеральной и выездной налоговых проверок произведено в Определении КС РФ от 8 апреля 2010 г. № 441ОО. Как отметил Суд, п. 1 ст. 89 НК РФ не означает, что при проведении выездной налоговой проверки по месту нахождения налогового органа такая налоговая проверка по своим параметрам и предназначению совпадает с камеральной налоговой проверкой. Из смысла приведенной нормы следует, что выездная налоговая проверка ориентирована на выявление тех нарушений налогового законодательства, которые не всегда можно обнаружить в рамках камеральной налоговой проверки: для их выявления требуется углубленное изучение документов бухгалтерского и налогового учета, а также проведение ряда специальных мероприятий контроля, например осмотра (ст. 92 НК РФ) и выемки документов и предметов (ст. 94 НК РФ). Как правило, именно в рамках выездных налоговых проверок выявляются и нарушения, обусловленные злоупотреблениями налогоплательщика в налоговой сфере, стремлением уклониться от налогообложения. Камеральная же налоговая проверка, по смыслу п. 1 ст. 88 НК РФ, является формой текущего документального контроля за соблюдением налогового законодательства, который проводится на основе налоговых деклараций (расчетов) и документов, представленных налогоплательщиком, а также других документов о деятельности налогоплательщика, имеющихся у налогового органа. В отличие от выездной налоговой проверки, она нацелена на своевременное выявление ошибок в налоговой отчетности и оперативное реагирование налоговых органов на обнаруженные нарушения, что позволяет смягчить для налогоплательщиков последствия от неправильного применения ими налогового закона. Кроме того, в Определении КС РФ от 25 января 2012 г. № 172ОО разъяснено, что не исключена сама возможность проведения выездной налоговой проверки в отношении налогоплательщика по налоговым периодам, которые уже являлись объектом налогового контроля посредством камеральной налоговой проверки.

Критерии отграничения **документальной проверки** (ст. 101.4 НК РФ) от камеральной и выездной проверок в настоящее время имеются, но, к сожалению не полностью ясны из формулировок НК РФ и еще нечетко обозначены на уровне практики высших судебных органов. Как разъяснено в п. 37 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. № 57, согласно п. 1 ст. 100.1 НК РФ дела о выявленных в ходе камеральной или выездной налоговой проверки налоговых правонарушениях рассматриваются в порядке, установленном ст. 101 НК РФ. В соответствии с п. 2 ст. 100.1 НК РФ дела о выявленных в ходе иных мероприятий налогового контроля налоговых правонарушениях (за исключением правонарушений, предусмотренных ст. 120, 122 и 123 НК РФ) рассматриваются в порядке, предусмотренном ст. 101.4 НК РФ. Из взаимосвязанного толкования названных положений следует, что дела о правонарушениях, предусмотренных ст. 120, 122 и 123 НК РФ, могут быть рассмотрены исключительно в порядке, предусмотренном ст. 101 НК РФ. Принимая во внимание, что в силу ст. 88 и 89 НК РФ предметом камеральной или выездной налоговой проверки является правильность исчисления и своевременность уплаты налогов, судам надлежит исходить из того, что дела о нарушениях законодательства о налогах и сборах, не связанные с неправильным исчислением и несвоевременной уплатой налогов, подлежат рассмотрению в порядке, предусмотренном ст. 101.4 НК РФ. Вместе с тем, если такие правонарушения выявлены налоговым органом в период проведения налоговой проверки, они могут быть отражены в материалах этой проверки и, соответственно, в решении, принимаемом по итогам рассмотрения указанных материалов (ст. 101 НК РФ).

Результаты любой налоговой проверки фиксируются проверяющими в документе – **акте проверки** (ст. 100, п. 1 ст. 101.4 НК РФ). При камеральной налоговой проверке акт должен быть составлен в течение 10 рабочих дней после окончания камеральной налоговой проверки; при выездной налоговой проверке – в общем случае в течение двух месяцев со дня составления справки о проведенной выездной налоговой проверке (п. 1 ст. 100 НК РФ), при документальной – в течение 10 дней со дня выявления нарушения (п. 1 ст. 101.4 НК РФ). Содержание акта камеральной (выездной) проверки регламентировано в п. 3 ст. 100 НК РФ, документальной – в п. 2 ст. 101.4 НК РФ.

[1274] Рекомендации Научно–консультативного совета при ФАС Волго–Вятского округа «О практике применения налогового законодательства» (по итогам заседания 14 октября 2010 г.) // СПС Гарант, СПС КонсультантПлюс, URL: http://www.fasvvo.arbitr.ru

Следует отметить, что сам по себе акт проверки не порождает и не может порождать обязанностей налогоплательщика по уплате доначисленных в акте налогов (пеней). Обязанность по уплате любого налога – следствие деятельности самого налогоплательщика, а не налоговых органов. В акте проверки может только фиксироваться мнение проверяющих налоговых инспекторов относительно того, по каким причинам и в каких именно суммах налогоплательщик не уплатил налоги в проверенном периоде и в каком размере подлежат уплате пени за неуплату этих налогов. В принципе, налогоплательщик, не возражающий против позиции проверяющих, может уплатить доначисленные налоги (пени) только на основании информации, содержащейся в акте проверки.

Если в силу особых обстоятельств проводивший проверку налоговый инспектор не может составить и подписать акт проверки (в т.ч. вследствие увольнения), составление акта может быть поручено иному налоговому инспектору (Постановление Президиума ВАС РФ от 24 января 2012 г. № 12181/11).

При этом в силу подп. 13 п. 3 ст. 100 НК РФ в акте налоговой проверки в т.ч. указываются выводы и предложения проверяющих по устранению выявленных нарушений и ссылки на статьи НК РФ, в случае если НК РФ предусмотрена ответственность за данные нарушения законодательства о налогах и сборах.

Соответственно, в акте камеральной (выездной) проверки могут содержаться выводы проверяющих относительно того, какие именно налоговые правонарушения совершило проверенное лицо, какие именно санкции (штрафы), урегулированные в НК РФ подлежат применению, и в какой сумме. Однако конкретизация правонарушений, привлечение к ответственности и применение санкций производятся не в акте проверки, а в последующем правоприменительном акте – в решении о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения (п. 7 ст. 101 НК РФ), которое принимается руководителем (заместителем руководителя) налогового органа, а не проверяющими налоговыми инспекторами. Таким образом, даже если проверенный налогоплательщик согласиться с мнением проверяющих, и уплатит санкции, предложенные к применению в акте проверки, основание для их уплаты возникнет только после принятия и вступления в силу решения по результатам проверки.

В Постановлении Президиума ВАС РФ от 24 января 2012 г. № 12181/11 разъяснено, что право принятия решения о привлечении к налоговой ответственности принадлежит не лицу, подписавшему акт налоговой проверки, а руководителю (заместителю руководителя) налогового органа, уполномоченному принимать решение по вопросу о наличии в действиях налогоплательщика состава налогового правонарушения на основе анализа собранных материалов и предварительных предложений, изложенных в акте налоговой проверки.

Как следует из п. 3.1 ст. 100 НК РФ, к акту налоговой проверки прилагаются документы, подтверждающие факты нарушений законодательства о налогах и сборах, выявленные в ходе проверки. При этом документы, полученные от лица, в отношении которого проводилась проверка, к акту проверки не прилагаются. Документы, содержащие не подлежащие разглашению налоговым органом сведения, составляющие банковскую, налоговую или иную охраняемую законом тайну третьих лиц, а также персональные данные физических лиц, прилагаются в виде заверенных налоговым органом выписок.

В Постановлении КС РФ от 14 июля 2005 г. № 9П отмечается, что акт налоговой проверки является итоговым актом налогового контроля. Несколько иной подход позднее изложен в Определении КС РФ от 27 мая 2010 г. № 766ОО: акт налоговой проверки, как следует из положений ст. 100 НК РФ, предназначен для оформления результатов такой проверки и сам по себе не порождает изменений в правах и обязанностях налогоплательщиков. По итогам рассмотрения данного акта налоговым органом принимается решение (как это имело место в деле заявителя), которое может быть обжаловано налогоплательщиком в вышестоящий налоговый орган или в суд.

В плане анализа правовой природы акта проверки представляет интерес мнение А.Ф. Черданцева. Исходя из позиции данного ученого, юридические документы, как таковые, можно упрощенно подразделить на 1) нормативные документы (нормативно–правовые и интерпретационные общего характера); 2) решения индивидуального характера; 3) документы, фиксирующие юридические факты (в т.ч. договоры, сделки, удостоверения, приходно–расходные документы); 4) деньги и ценные бумаги; 5) документы, фиксирующие факты–доказательства, используемые для обоснования фактов, имеющих юридическое значение (протоколы и т.д.). При этом имеет место проблема отнесения документов последней категории к числу юридических. Здесь возможны два ответа. Первый: если сам по себе документ не имеет юридического значения, то не следует именовать его таковым, хотя бы он и был вовлечен в юридическую сферу в качестве письменного доказательства. Второй: можно именовать его юридическим документом исходя из того, что это документ юридического дела, источник доказательства, подтверждающего или опровергающего факт, имеющий юридическое значение[1275]. Тем не менее, в рамках данной классификации акт налоговой проверки, очевидно, будет относиться к пятой категории (как и протоколы по делам об административных правонарушениях), а решение по результатам проверки – ко второй (как и постановления о привлечении к административной ответственности). Несколько отличающиеся правовые позиции КС РФ относительно акта проверки, изложенные в приведенных выше Постановлении от 14 июля 2005 г. № 9П и в Определении от 27 мая 2010 г. № 766ОО, фактически и подтверждают проблему идентификации данного документа.

В итоге, акт налоговой проверки (аналогично – протокол об административном правонарушении) разумно квалифицировать, как производное письменное доказательство, формулирующие претензии (обвинение) в нарушении закона к частному субъекту от имени уполномоченного публичного субъекта. Такая квалификация, в частности, означает, что подобный документ не может быть самостоятельно обжалован, с признанием его недействительным (незаконным). Но, одновременно, на подобный документ частным субъектом могут быть представлены возражения, которые должны быть учтены при принятии итогового правоприменительного акта уполномоченным публичным лицом. Кроме того, уполномоченное публичное лицо, принимающее итоговый правоприменительный акт, в общем случае связано актом налоговой проверки (протоколом об административном правонарушении), только как доказательством, но не выводами лиц, проводившими проверку и его составившими.

Акт выездной (камеральной) налоговой проверки в общем случае в течение пяти рабочих дней с даты его составления должен быть вручен (направлен по почте заказным письмом) лицу, в отношении которого проводилась проверка, или его представителю (п. 5 ст. 100 НК РФ). В случае направления акта выездной (камеральной) налоговой проверки по почте заказным письмом датой вручения этого акта считается шестой день, считая с даты отправки заказного письма. Высказывается мнение, что согласно указанной норме предусмотрено два самостоятельных и альтернативных способа направления акта – вручение или направление по почте[1276]. Как разъяснено в п. 29 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. № 57, согласно п. 5 ст. 100, п. 9 ст. 101, п. 4 и 11 ст. 101.4 НК РФ в случае невозможности вручения соответствующим лицам акта налоговой проверки, акта об обнаружении фактов, свидетельствующих о нарушениях законодательства о налогах и сборах, решения, вынесенного по результатам рассмотрения материалов налоговой проверки, решения, вынесенного по итогам рассмотрения материалов иных мероприятий налогового контроля, эти акты (решения) направляются по почте заказным письмом. Поскольку указанными положениями специальный срок для направления таких актов (решений) не установлен, данные действия должны быть совершены налоговым органом также в пределах 5 дней со дня составления акта (вынесения решений).

Проверенный частный субъект в общем случае вправе в течение **одного месяца** со дня получения акта выездной (камеральной) налоговой проверки представить в соответствующий налоговый орган письменные **возражения** по указанному акту в целом или по его отдельным положениям. При этом проверенное лицо вправе приложить к письменным возражениям или в согласованный срок передать в налоговый орган документы (их заверенные копии), подтверждающие обоснованность своих возражений (п. 6 ст. 100, п. 5 ст. 101.4 НК РФ). Интересно то, что в Определении КС РФ от 22 марта 2011 г. № 380ОО нарушение налоговым органом данного срока (представление налогоплательщику срока в меньшем размере) не было расценено, как безусловное основание для признания недействительным решения по результатам проверки.

В плане правовой природы представления проверенным субъектом возражений на акт проверки, можно заключить, что данный институт близок к институту объяснений физического лица или законного представителя юридического лица, в отношении которых возбуждено дело, указываемых в протоколе об административном правонарушении (ч. 2, 4 ст. 28.2 КоАП РФ). Очевидная разница состоит в том, что объяснения заносятся непосредственно в протокол при его составлении (что должно быть сделано немедленно после выявления совершения административного правонарушения – ч. 1 ст. 28.5 КоАП РФ); а возражения на акт проверки представляются в виде отдельного документа, в течение месяца со дня составления акта. Тем не менее, данное обстоятельство дополнительно подтверждает близкую

[1275] *Черданцев А.Ф.* Логико–языковые феномены в юриспруденции. – М., 2012. – С. 27 –31.

[1276] Рекомендации Научно–консультативного совета при ФАС Волго–Вятского округа «О практике применения налогового законодательства» (по итогам заседания 14 октября 2010 г.) // СПС Гарант, СПС КонсультантПлюс, URL: http://www.fasvvo.arbitr.ru

правовую природу протокола об административном правонарушении и акта налоговой проверки, как документов, фиксирующих факты–доказательства.

Имеет место следующий практический аспект. Налогоплательщик, представивший возражения на акт проверки, фактически ставит налоговый орган в известность относительно своей позиции по конкретному вопросу, ставшему предметом проверки. В свою очередь, налоговый орган, узнавший позицию налогоплательщика из возражений, может принять меры к усилению своей собственной позиции, и, например, провести дополнительные мероприятия налогового контроля по п. 6 ст. 101 НК РФ (истребование документов у самого налогоплательщика по ст. 93 НК РФ и у его контрагентов в соответствии со ст. 93.1 НК РФ, допрос свидетеля, проведение экспертизы). По этой причине некоторые налогоплательщики намеренно не раскрывают свою реальную позицию и имеющиеся у них доказательства ни при представлении возражений на акт проверки, ни при обжаловании решения налогового органа в административном порядке, а представляют соответствующие доказательства только в суд. В рамках судебного разбирательства возможности налогового органа по обоснованию своей позиции дополнительными доказательствами, как правило, меньше, чем при проведении налогового контроля и оформлении его результатов. Подобная ситуация в определенной степени является следствием судебной практики, исходящей из наличия у налогоплательщика почти неограниченного права представлять в суд документы, которые не представлялись им налоговому органу при проверке (Определение КС РФ от 12 июля 2006 г. № 267О). Исключение составляет только решение по результатам камеральной налоговой проверки декларации по НДС: в Постановлении Президиума ВАС РФ от 29 сентября 2009 г. № 5154/09 разъяснено, что перед обращением в суд с заявлением о признании незаконным бездействия налогового органа, выразившегося в невозмещении НДС из бюджета по результатам камеральной налоговой проверки, налогоплательщик обязан соблюсти досудебную процедуру, предусмотренную в ст. 176 НК РФ, а именно представить налоговому органу декларацию по данному налогу и все документы, обосновывающие право на вычеты.

В итоге, как это следует из п. 1 и 2 ст. 101 НК РФ, акт налоговой проверки, другие материалы налоговой проверки, в ходе которых были выявлены нарушения законодательства о налогах и сборах, а также представленные проверяемым лицом (его представителем) письменные возражения по указанному акту должны быть рассмотрены руководителем (заместителем руководителя) налогового органа, проводившего налоговую проверку. По результатам их рассмотрения руководителем (заместителем руководителя) налогового органа в течение 10 дней со дня истечения срока, указанного в п. 6 ст. 100 НК РФ (т.е. месячного срока на представление проверенным лицом возражений), принимается одно из решений, предусмотренных п. 7 ст. 101 НК РФ (т.е. решение по результатам проверки), или решение о проведении дополнительных мероприятий налогового контроля. Срок рассмотрения материалов налоговой проверки и вынесения соответствующего решения может быть продлен, но не более чем на один месяц.

В Определении КС РФ от 28 февраля 2017 г. № 239О разъяснено ,что оспариваемое законоположение, ограничивающее право налогового органа на продление срока рассмотрения материалов налоговой проверки месячным сроком, направлено на защиту прав налогоплательщика от необоснованно длительного вмешательства налогового органа в его хозяйственную деятельность.

Сходным образом в п. 6 и 7 ст. 101.4 НК РФ урегулированы и процедуры рассмотрения материалов документальной проверки (но без возможности назначения дополнительных мероприятий налогового контроля).

Фактически материалы проверки рассматриваются руководителем (заместителем руководителя) налогового органа по квазисудебной процедуре. Следует отметить, что квазисудебные процедуры рассмотрения соответствующих дел органами исполнительной власти в настоящее время урегулированы не только в НК РФ, но и в иных нормативных актах, в том числе в разд. IV КоАП РФ, в гл. 9 Федерального закона от 26 июля 2006 г. № 135–ФЗ «О защите конкуренции». Как правило, квазисудебные процедуры, как и судебные, предполагают, что нарушение некоторых существенных условий их проведения является безусловным основанием для признания самих процедур и их результатов незаконными.

В НК РФ установлено, что надлежащее извещение лица, в отношении которого проводилась проверка, о времени и месте рассмотрения материалов налоговой проверки является одним из существенных условий процедуры рассмотрения. Необеспечение возможности лица, в отношении которого проводилась проверка, участвовать в процессе рассмотрения материалов налоговой проверки лично и (или) через своего представителя и (или) необеспечение возможности налогоплательщика представить объяснения является основанием для отмены решения налогового органа, вынесенного по результатам проверки, вышестоящим налоговым органом или судом (п. 14 ст. 101 НК РФ). На практике данное положение было применено в Постановлении Президиума ВАС РФ от 12 февраля 2008 г. № 12566/07 и стало безусловным основанием для отмены решения налогового органа.

Опять же, имеет место определенное сходство процедур принятия постановления по делу об административном правонарушении и решения по результатам налоговой проверки. В соответствии с п. 4 ч. 1 ст. 29.7 КоАП РФ при рассмотрении дела об административном правонарушении в т.ч. выясняется, извещены ли участники производства по делу в установленном порядке, выясняются причины неявки участников производства по делу и принимается решение о рассмотрении дела в отсутствие указанных лиц либо об отложении рассмотрения дела.

Важность вопросов надлежащего извещения налогоплательщика предопределяют проблемы «технологии» его извещения.

В настоящее время актуальное разъяснение содержится в п. 40 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. № 57. По мнению Суда, в силу п. 14 ст. 101 и п. 12 ст. 101.4 НК РФ неизвещение либо ненадлежащее извещение лица, в отношении которого проводилась налоговая проверка или иные мероприятия налогового контроля, о месте и времени рассмотрения руководителем (заместителем руководителя) налогового органа соответствующих материалов является нарушением существенных условий процедуры рассмотрения и, следовательно, основанием для отмены вышестоящим налоговым органом или судом решения, вынесенного в отсутствие этого лица по результатам рассмотрения материалов налоговой проверки или материалов иных мероприятий налогового контроля, если только в ходе судебного разбирательства не будет установлено, что указанное лицо фактически приняло участие в рассмотрении соответствующих материалов.

Следует только учитывать, что фактическое принятие участия в рассмотрении соответствующих материалов, вообще говоря, не всегда свидетельствует о надлежащем извещении этого лица о месте и времени рассмотрения этих материалов. В частности, если проверенный индивидуальный предприниматель, не извещенный о месте и времени рассмотрения материалов, прибыл в налоговый орган с иной целью, не исключено, что он будет участвовать в рассмотрении материалов по требованию налогового инспектора, заметившего его в здании налогового органа. Очевидно, что право предпринимателя на заблаговременное извещение и подготовку к защите в этом случае будет ущемлено.

При разрешении вопросов извещения возможно субсидиарно учитывать разъяснение, содержащееся в п. 24 Постановления Пленума ВАС РФ от 2 июня 2004 г. № 10 «О некоторых вопросах, возникших в судебной практике при рассмотрении дел об административных правонарушениях»: суду при рассмотрении дел об административных правонарушениях следует учитывать, что доказательством надлежащего извещения законного представителя юридического лица о составлении протокола может служить выданная им доверенность на участие в конкретном административном деле. Наличие общей доверенности на представление интересов лица без указания на полномочия по участию в конкретном административном деле само по себе доказательством надлежащего извещения не является.

Иными словами, если в рассмотрении материалов проверки участвует представитель налогоплательщика с общей доверенностью на представление интересов в налоговых правоотношениях, то это еще не значит, что налогоплательщик был надлежащим образом извещен – должны быть иные доказательства извещения. Если же налогоплательщик заблаговременно выдал представителю доверенность на участие в рассмотрении конкретных материалов в определенные дату и время, то участие такого представителя как раз и свидетельствует о надлежащем извещении налогоплательщика о дате и времени их рассмотрения.

Высказывается мнение, что лицо, в отношении которого проводилась налоговая проверка, следует считать извещенным по почте о времени и месте рассмотрения материалов налоговой проверки (при условии направления извещения о времени и месте рассмотрения материалов налоговой проверки в составе заказного почтового отправления по адресу, сообщенному самим лицом (указанному в ЕГРЮЛ, ЕГРИП, по месту жительства по сведениям ФМС)), когда:

– адресат отказался от получения почтового отправления, и этот отказ зафиксирован организацией почтовой связи;

– несмотря на почтовое извещение, адресат не явился за получением почтового отправления, направленного налоговым органом в установленном порядке, о чем организация почтовой связи уведомила налоговый орган;

– почтовое отправление не вручено в связи с отсутствием адресата по указанному адресу, о чем организация почтовой связи уведомила налоговый орган[1277].

Вопросы надлежащего извещения также отражены в п. 24.1 Постановления Пленума ВАС РФ от 2 июня 2004 г. № 10 «О некоторых вопросах, возникших в судебной практике при рассмотрении дел об административных правонарушениях», в п. 1 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. № 61 «О некоторых вопросах практики рассмотрения споров, связанных с достоверностью адреса юридического лица».

Формализация надлежащего извещения юридического лица в настоящее время также произведена в п. 2, 3 ст. 54 ГК РФ. Как следует из п. 67 Постановления Пленума ВС РФ от 23 июня 2015 г. № 25 «О применении судами некоторых положений раздела I части первой Гражданского кодекса Российской Федерации», бремя доказывания факта направления (осуществления) сообщения и его доставки адресату лежит на лице, направившем сообщение. Юридически значимое сообщение считается доставленным и в тех случаях, если оно поступило лицу, которому оно направлено, но по обстоятельствам, зависящим от него, не было ему вручено или адресат не ознакомился с ним (п. 1 ст. 165.1 ГК РФ). Например, сообщение считается доставленным, если адресат уклонился от получения корреспонденции в отделении связи, в связи с чем она была возвращена по истечении срока хранения. Риск неполучения поступившей корреспонденции несет адресат.

Дальнейшее разъяснение осуществлено в п. 48, 55 Постановления Пленума ВС РФ от 27 сентября 2016 г. № 36: по смыслу п. 1 ст. 165.1 ГК РФ, извещения, с которыми закон связывает правовые последствия, влекут для соответствующего лица такие последствия с момента доставки извещения ему или его представителю. Извещение считается доставленным и в тех случаях, если оно поступило лицу, которому оно направлено (адресату), но по обстоятельствам, зависящим от него, не было ему вручено или адресат не ознакомился с ним. Изложенные правила подлежат применению в том числе к судебным извещениям и вызовам (гл. 9 КАС РФ), если законодательством об административном судопроизводстве не предусмотрено иное. Бремя доказывания того, что судебное извещение или вызов не доставлены лицу, участвующему в деле, по обстоятельствам, не зависящим от него, возлагается на данное лицо (ч. 4 ст. 2, ч. 1 ст. 62 КАС РФ).

Для целей законодательства о налогах и сборах, как это следует из п. 5 ст. 31 НК РФ, регламентирован выбор налоговым органом адреса направления документов по почте.

Представляют интерес сведения, приведенные С.Л. Будылиным: в правовой системе США признается, что если письмо (уведомление и т.п.) было надлежащим образом отправлено по почте, то действует опровержимая презумпция, что оно было получено адресатом (*mailbox rule*)[1278]. Но не следует, однако, полагать, что сдача документов на почту в последний день срока (как это указано, например, в п. 8 ст. 6.1 НК РФ), является универсальной возможностью и во всех правоотношениях означает надлежащее исполнение обязанности по передаче этих документов адресату. В некоторых правовых институтах обязанность будет считаться исполненной только в дату фактического поступления документов адресату. Например, в Обзоре судебной практики ВС РФ № 3 (2015) (утв. Президиумом ВС РФ 25 ноября 2015 г.) разъяснено, что из системного толкования положений ст. 76 Закона об акционерных обществах, регламентирующих механизм выкупа акций, можно сделать вывод о том, что в рамках установленного в абзаце втором п. 3 этой статьи 45дневного срока требования акционеров о выкупе у них акций должны поступить в акционерное общество. Другой пример: в п. 19 Постановления Пленума ВАС РФ от 28 мая 2009 г. № 36 отмечается, что при применении ст. 263 АПК РФ об оставлении апелляционной жалобы без движения арбитражным судам необходимо иметь в виду, что по смыслу этой статьи обстоятельства, послужившие основанием для оставления жалобы без движения, считаются устраненными с момента поступления в суд апелляционной инстанции необходимых документов или информации.

Исходя из п. 41 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. № 57, при проверке соблюдения налоговым органом обязанности по извещению лица, в отношении которого была проведена налоговая проверка или иные мероприятия налогового контроля, о месте и времени рассмотрения материалов налоговой проверки или материалов иных мероприятий налогового контроля судам следует учитывать, что ст. 101 и 101.4 НК РФ не содержат оговорок о необходимости извещения названного лица исключительно какими–либо определенными способами, в частности путем направления по почте заказного письма с уведомлением о вручении или вручения его адресату непосредственно. Следовательно, извещение о месте и времени рассмотрения указанных материалов не может быть признано ненадлежащим лишь на том основании, что оно было осуществлено каким–либо иным способом (например, путем направления телефонограммы, телеграммы, по факсимильной связи или передано в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи).

Однако нельзя не учитывать, что в данном разъяснении речь идет о ситуации, когда сам факт извещения не отрицается налогоплательщиком. Если же, например, налоговый орган известил его телефонограммой, а налогоплательщик отрицает ее получение, доказательство извещения для налогового органа может быть проблематичным. В связи с этим актуально разъяснение, содержащееся в Постановлении Президиума ВАС РФ от 4 сентября 2012 г. № 5184/12: извещение о месте и времени рассмотрения дела об административном правонарушении было направлено обществу по факсимильной связи в режиме автоматического приема. В материалах дела в подтверждение отправки извещения имеется лишь корешок об отправке факса по номеру общества. Сам по себе отчет об отправке факса, не позволяющий установить, что по факсу в адрес привлекаемого к административной ответственности лица было направлено именно извещение о времени и месте рассмотрения дела об административном правонарушении, а также факт его получения, не свидетельствует о надлежащем извещении этого лица. Вместе с тем представитель общества в суде надзорной инстанции подтвердил факт получения обществом сообщения плохого качества. Таким образом, общество, будучи осведомленным о том, что в отношении него возбуждено дело об административном правонарушении в связи с нарушением Правил пожарной безопасности, не было лишено возможности воспользоваться представленными КоАП РФ правами.

При этом, в настоящее время действует презумпция п. 4 ст. 31 НК РФ: документы, используемые налоговыми органами при реализации своих полномочий в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах, могут быть в том числе направлены по почте заказным письмом. В случаях направления документа налоговым органом по почте заказным письмом датой его получения считается шестой день со дня отправки заказного письма. Соответственно, для налогового органа значительно удобнее извещать налогоплательщика по почте. Исходя из п. 53 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. № 57, соответствующая налоговая процедура признается соблюденной независимо от фактического получения налогоплательщиком (его представителем) документа, направленного заказным письмом.

Однако, например, в КоАП РФ подобной презумпции нет, вследствие чего фактическое извещение лица, привлекаемого к административной ответственности уполномоченным органом (в том числе налоговым органом по статьям 15.3 – 15.9, 15.11 КоАП РФ), остается актуальным. В связи с этим определенный интерес представляет и Постановление Президиума ВАС РФ от 15 октября 2013 г. № 3563/13. По мнению Суда, поскольку заказному письму, отправленному в адрес общества, присвоен идентификационный номер, то управление могло отследить его вручение адресату, воспользовавшись услугой отслеживания почтовых отправлений на официальном сайте предприятия «Почта России». Данная услуга предполагает внесение информации почтового идентификатора на каждом этапе пересылки в единую систему учета и контроля, благодаря чему через Интернет можно отследить прохождение почтового отправления. Само по себе отсутствие в материалах дела на дату вынесения постановления о назначении административного наказания данных о вручении обществу заказного письма при наличии у административного органа иных сведений, в частности, информации, размещенной на официальном сайте предприятия «Почта России», а также документов, позволяющих установить, что имеющийся на сайте почтовый идентификатор присвоен почтовому отправлению, в котором направлялось извещение о времени и месте рассмотрения дела об административном правонарушении, не является нарушением законодательства, влекущим отмену данного постановления.

Кроме того, и в целях НК РФ в ряде случаев также может являться актуальным фактическое извещение. Например, в силу п. 1 ст. 93 НК РФ должностное лицо налогового органа, проводящее налоговую проверку, вправе истребовать у проверяемого лица необходимые для проверки документы. В частности, требование о представлении документов может быть направлено в порядке, установленном п. 4 ст. 31 НК РФ (по почте заказным письмом; датой его получения считается шестой день со дня отправки заказного письма). На основании п. 3 ст. 93 НК РФ документы, которые были истребованы в ходе налоговой проверки, в общем случае

[1277] Рекомендации Научно–консультативного совета при ФАС Волго–Вятского округа «О практике применения налогового законодательства» (по итогам заседания 27 октября 2011 г.) // СПС Гарант, СПС КонсультантПлюс, URL: http://www.fasvvo.arbitr.ru

[1278] *Будылин С.Л.* Внутренне убеждение или баланс вероятностей? Стандарты доказывания в России и за рубежом // Вестник ВАС РФ. – 2014. – № 3. – С. 37.

представляются в течение 10 дней со дня получения соответствующего требования. В силу п. 4 ст. 93 НК РФ отказ проверяемого лица от представления запрашиваемых при проведении налоговой проверки документов или непредставление их в установленные сроки признаются налоговым правонарушением и влекут ответственность, предусмотренную ст. 126 НК РФ.

Таким образом, при отправке требования о представлении документов по почте, для вывода о том, что документы плательщиком не представлены, проверяющему достаточно рассчитать презюмируемые сроки получения требования и его добровольного исполнения. В этом случае налоговый орган, в частности, может воспользоваться условными методами расчета налога (в т.ч. подп. 7 п. 1 ст. 31 НК РФ), истребовать документы у контрагента налогоплательщика (ст. 93.1 НК РФ). Однако для того, чтобы привлечь налогоплательщика к ответственности по ст. 126 НК РФ необходимо фактическое получение им требования и пропуск установленного в нем срока; в противном случае не будет достигнута цель применения штрафных мер – превенция правонарушений (т.к. налогоплательщик фактически не знал о том, что именно и когда он должен представить).

Дополнительные мероприятия налогового контроля (п. 6 ст. 101 НК РФ), если они назначены по итогам первоначального рассмотрения материалов проверки (п. 1 ст. 101 НК РФ), не должны представлять собой продление налоговой проверки. В п. 39 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. № 57 разъяснено, что при оценке законности решения о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения либо решения об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения, принятого налоговым органом на основании ст. 101 НК РФ, судам надлежит исходить из того, что назначаемые руководителем (заместителем руководителя) налогового органа дополнительные мероприятия налогового контроля могут быть направлены только на сбор дополнительных доказательств, касающихся выявленных в ходе проверки правонарушений, но не на выявление новых правонарушений.

Законодатель предусмотрел в п. 2 ст. 101 НК РФ, что лицо, в отношении которого проводилась налоговая проверка (его представитель), вправе до рассмотрения материалов указанной проверки ознакомиться с материалами налоговой проверки и дополнительных мероприятий налогового контроля в течение срока, предусмотренного для представления письменных возражений п. 6 ст. 100 НК РФ и п. 6.2 ст. 101 НК РФ. Налоговый орган обязан обеспечить лицу, в отношении которого проводилась налоговая проверка (его представителю), возможность ознакомиться с материалами налоговой проверки и дополнительных мероприятий налогового контроля на территории налогового органа не позднее двух дней со дня подачи таким лицом соответствующего заявления. Ознакомление с такими материалами осуществляется путем их визуального осмотра, изготовления выписок, снятия копий.

Непредставление проверенному лицу права на ознакомление с материалами дополнительных мероприятий налогового контроля (фиксируются в дополнении к акту налоговой проверки – п. 6.1 ст. 101 НК РФ), в общем случае может быть рассмотрено, как нарушение права на информацию, но вопрос существенности такого нарушения является оценочным (п. 38 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. № 57). В частности, если в рамках дополнительных мероприятий налогового контроля у налогоплательщика были истребованы документы (ст. 93 НК РФ), то очевидно, что неознакомление его с этими документами права на информацию нарушить не может.

Резолюция (77) 31 Комитета Министров Совета Европы «О защите личности в ходе деятельности административных органов»[1279] (принята Комитетом Министров 28 сентября 1977 г.) перечисляет права частных субъектов в процедурах, по итогам которых принимаются административные акты: право быть выслушанным; право на доступ к имеющейся у административного органа информации по делу; право на помощь и представительство; право знать мотивы принятия решения административным органом; право знать способы и сроки обжалования административного акта, которые должны быть указаны в самом акте.

В рекомендации № R (91) 1 Комитета Министров Совета Европы «Об административных санкциях»[1280] (принята Комитетом Министров 13 февраля 1991 г.) предложен следующий подход: помимо принципов административной процедуры, изложенных в Резолюции (77) 31, и общих административных норм, следует иметь в виду при применении административных взысканий следующие принципы:

i) Лицо, в отношении которого ведется производство по делу об административном правонарушении, имеет право на предварительную информацию о правонарушении, которое ему вменяют.

ii) Лицо должно располагать достаточным временем для подготовки защиты, учитывая сложность дела и строгость взысканий.

iii) Само лицо или его представитель должны быть проинформированы о доказательствах, собранных против него.

iv) Лицо имеет право высказывать свои возражения до наложения взыскания.

v) Административный акт, устанавливающий взыскание, должен включать мотивы, на которых он основывается.

В Определении КС РФ от 27 мая 2010 г. № 650ОО разъяснено, что из взаимосвязанных положений ст. 101 НК РФ, рассматриваемых в их последовательном изложении, следует, что рассмотрение акта налоговой проверки и иных полученных по ее итогам материалов начинается после их оформления (п. 1 – 4) и продолжается вплоть до вынесения решения о привлечении либо об отказе в привлечении налогоплательщика к ответственности за совершение налогового правонарушения, представляющего собой результат такого рассмотрения (п. 7).

Как следует из п. 7 ст. 101 НК РФ, по итогам рассмотрения материалов выездной (камеральной) налоговой проверки руководитель (заместитель руководителя) налогового органа выносит **решение**:

1) о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения;

2) об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения.

В п. 43 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. № 57 разъяснено следующее: судам следует учитывать, что ст. 101 и 101.4 НК РФ не содержат положений о том, что решение о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения либо решение об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения должно быть вынесено в день рассмотрения материалов налоговой проверки или материалов иных мероприятий налогового контроля, либо о том, что в случае вынесения такого решения в иной день лицо, в отношении которого проводилась налоговая проверка или иные мероприятия налогового контроля, должно быть извещено о месте и времени вынесения решения.

Толкование рассматриваемых норм также приведено в Определении КС РФ от 20 апреля 2017 г. № 790О: нарушение налоговым органом сроков рассмотрения материалов налоговой проверки не препятствует ему в принятии того или иного итогового решения и не может само по себе предрешать его законность, что не позволяет признать такое процессуальное нарушение в качестве безусловного основания для отмены итогового решения налогового органа.

Кроме того, в п. 42 указанного Постановления Пленума ВАС РФ отмечается, что исходя из системного толкования положений ст. 101 и 101.4 НК РФ вынесение решения по результатам рассмотрения материалов налоговой проверки или иных мероприятий налогового контроля не тем руководителем (заместителем руководителя) налогового органа, который рассматривал указанные материалы, в том числе возражения соответствующего лица, и непосредственно исследовал все имеющиеся доказательства, также является нарушением существенных условий процедуры рассмотрения, поскольку в этом случае лицо, в отношении которого проводилась налоговая проверка или иные мероприятия налогового контроля, лишается возможности дать пояснения относительно содержащихся в акте и иных материалах выводов непосредственно тому должностному лицу налогового органа, которое вынесло решение.

Сходным образом данный вопрос разрешается и в сфере административных правонарушений. В Определении ВС РФ от 4 июля 2018 г. № 305АД1720595 разъяснено, что из положений КоАП РФ не следует, что отложение составления мотивированного постановления на срок, более чем три дня со дня окончания разбирательства дела, является безусловным основанием для признания постановления незаконным. Мотивированное постановление составляется уже после окончания разбирательства дела и объявления резолютивной части постановления, вследствие чего нарушение указанного трехдневного срока, который к тому же не является пресекательным, не может препятствовать всестороннему, полному и объективному рассмотрению дела. Положения КоАП РФ не устанавливают, что лицо, в отношении которого ведется производство по делу об административном правонарушении, вправе присутствовать при составлении мотивированного постановления после объявления его резолютивной части. Кроме того, поскольку день изготовления постановления в полном объеме является днем его вынесения, именно на этот день должно обеспечиваться соблюдение сроков давности привлечения к административной ответственности, установленных в ст. 4.5 КоАП РФ.

[1279] URL: https://wcd.coe.int

[1280] URL: https://wcd.coe.int, перевод: http://www.echr–base.ru/rec91_1.jsp

Высказывается мнение, что если должностное лицо, рассматривавшее материалы проверки, объективно не может вынести решение (например – рассматривавший материалы проверки руководитель налогового органа уволился), то рассмотрение материалов проверки должно быть начато сначала[1281].

Могут иметь место случаи, когда решение по результатам первичной проверки выносит не налоговый орган, проводивший проверку, а вышестоящий налоговый орган. Так, в п. 5 ст. 140 НК РФ предусмотрено, что вышестоящий налоговый орган, установив по результатам рассмотрения жалобы (апелляционной жалобы) на решение, вынесенное в порядке, предусмотренном ст. 101 НК РФ, нарушение существенных условий процедуры рассмотрения материалов налоговой проверки, вправе отменить такое решение, рассмотреть указанные материалы, документы, подтверждающие доводы лица, подавшего жалобу (апелляционную жалобу), дополнительные документы, представленные в ходе рассмотрения жалобы (апелляционной жалобы), и материалы, представленные нижестоящим налоговым органом, в порядке, предусмотренном ст. 101 НК РФ, и вынести в том числе новое решение по делу.

Такое новое решение вышестоящего налогового органа, очевидно, представляет собой самостоятельный объект обжалования (п. 75 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. № 57 «О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации»).

Следует отметить, что в данном случае законодатель фактически реализовал в виде норм НК РФ правовую позицию, изложенную в Постановлении Президиума ВАС РФ от 3 апреля 2012 г. № 15129/11: если вышестоящий налоговый орган по формальным основаниям отменяет решение налоговой инспекции, проводившей проверку, то это дает основание вышестоящему налоговому органу самостоятельно вынести решение по результатам этой проверки, но не право на проведение выездной налоговой проверки, аналогичной уже проведенной.

Поскольку досудебное обжалование решений налоговых органов, в т.ч. по результатам выездных (камеральных) проверок является обязательным условием для последующего обращения в суд, важно учитывать п. 68 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. № 57: если в поданном в суд заявлении о признании недействительным решения о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решения об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения налогоплательщик ссылается на нарушение налоговым органом существенных условий процедуры рассмотрения материалов налоговой проверки (п. 14 ст. 101 НК РФ), судам надлежит исходить из того, что такого рода доводы могут быть приняты ими во внимание только при условии заявления их в жалобе, направлявшейся в вышестоящий налоговый орган.

Очевидно, что это разъяснение корреспондирует праву вышестоящего налогового органа «исправить» процедурные нарушения нижестоящего налогового органа через принятие нового решения.

В соответствии с п. 8 ст. 101 НК РФ:

– в решении о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения излагаются обстоятельства совершенного привлекаемым к ответственности лицом налогового правонарушения так, как они установлены проведенной проверкой, со ссылкой на документы и иные сведения, подтверждающие указанные обстоятельства, доводы, приводимые лицом, в отношении которого проводилась проверка, в свою защиту, и результаты проверки этих доводов, решение о привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности за конкретные налоговые правонарушения с указанием статей настоящего Кодекса, предусматривающих данные правонарушения, и применяемые меры ответственности. В решении о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения указываются размер выявленной недоимки и соответствующих пеней, а также подлежащий уплате штраф.

– в решении об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения излагаются обстоятельства, послужившие основанием для такого отказа. В решении об отказе в привлечении к ответственности за налоговые правонарушения могут быть указаны размер недоимки, если эта недоимка была выявлена в ходе проверки, и сумма соответствующих пеней.

В решении о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения либо в решении об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения указываются срок, в течение которого лицо, в отношении которого вынесено решение, вправе обжаловать указанное решение, порядок обжалования решения в вышестоящий налоговый орган, а также наименование органа, его место нахождения, другие необходимые сведения.

Соответственно, упрощенно говоря, в решении о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения всегда применены штрафы, а в решении об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения их нет. Однако, в решениях обоих типов могут быть доначислены налоги и пени.

Имеет значение один практический аспект, касающийся решения по результатам выездной налоговой проверки. Поскольку в рамках такой формы контроля могут быть проверены несколько последующих налоговых периодов по одному налогу, не исключено, что налоговый орган выявит занижение налога за один проверенный период и его излишнюю уплату – за другой. Например, по итогам выездной налоговой проверки, проведенной по налогу на прибыль организаций за 2016 и 2017 годы, выявлено, что по результатам 2016 г. налогоплательщик не уплатил налог на сумму 1500 руб., а по результатам 2017 г. – уплатил налог в излишней сумме 1000 руб. В решении по результатам проверки должно быть итоговое предложение уплатить налог в сумме 500 руб., а не раздельные предложения уплатить налог в сумме 1500 руб. и вернуть в сумме 1000 руб. Косвенно данный вывод подтверждается в Постановлении Президиума ВАС РФ от 16 ноября 2004 г. № 6045/04. Иными словами, в таких случаях налоговый орган фактически должен произвести некий зачет в пределах одного налога непосредственно в решении по результатам такой проверки, но только потому, что проверенный период является единым.

Взаимосвязанный аспект указанной проблемы – возможное наличие у налогоплательщика переплаты по контролировавшемуся налогу, но не в проверенном периоде, а в ином, предшествующем, либо последующем (например – НДС проверялся за 2016 и 2017 годы, а переплата по НДС имеет место за 2015 год); Второй вариант – имеет место переплата по другому налогу, которая потенциально могла бы быть использована для погашения доначисленной при проверке недоимки в силу п. 1 ст. 78 НК РФ (опять же, например – НДС проверялся за 2016 и 2017 годы, а переплата по не контролировавшемуся налогу на прибыль организаций имеет место за 2016 год). Вопрос состоит в том, должен ли налоговый орган учитывать эту переплату при формулировании итоговой суммы доначислений в решении по результатам проверки. В Постановлении Президиума ВАС РФ от 25 сентября 2012 г. № 4050/12 разъяснено, что принятое налоговым органом в соответствии со ст. 101 НК РФ решение о привлечении (об отказе в привлечении) к ответственности за совершение налогового правонарушения не может включать в себя положения, направленные на осуществление фактического взыскания доначисленной недоимки, что по существу будет иметь место в результате зачета имеющейся у налогоплательщика на момент вынесения решения переплаты в счет исполнения обязанности, вменяемой налоговым органом по результатам проверки, и определения в резолютивной части решения суммы налога к уплате с учетом названного зачета. Указание в решении инспекции на предложение налогоплательщику уплатить недоимку по налогу без учета имеющейся на момент вынесения этого решения по лицевому счету налогоплательщика переплаты по этому или иным налогам не является нарушением прав налогоплательщика и не может служить основанием для признания решения налогового органа недействительным. Названные переплаты подлежат учету налоговым органом на момент принудительного исполнения решения о привлечения к налоговой ответственности путем вынесения налоговым органом решения о зачете имеющейся переплаты в счет исполнения обязанности по уплате доначисленного налога.

В Постановлении Президиума ВАС РФ от 16 апреля 2013 г. № 15638/12 указанная позиция уточнена: принятое инспекцией на основании ст. 101 НК РФ решение о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения не может включать в себя положения, направленные на уменьшение суммы переплат по налогам, что исходя из позиции судов, по существу, будет иметь место в результате зачета имеющейся у банка переплаты в счет погашения недоимки по налогу, задолженности по пеням и штрафу, вменяемым инспекцией по результатам проверки, и определения в резолютивной части этого решения сумм неисполненной обязанности с учетом проведенного зачета, поскольку НК РФ установлен различный порядок исполнения налоговым органом обязанностей по осуществлению контроля за соблюдением законодательства о налогах и сборах, влекущего доначисление налогов, начисление пеней и привлечение к налоговой ответственности, и зачета сумм излишне уплаченных налогов (пеней и штрафов), осуществляемых в порядке, предусмотренном гл. 14 разд. V «Налоговая декларация и налоговый контроль» НК РФ и гл. 12 разд. IV «Общие правила исполнения обязанности по уплате налогов и сборов» НК РФ. Вопрос о зачете сумм излишне уплаченного банком налога на прибыль в счет погашения задолженности по пеням и штрафам разрешается инспекцией самостоятельно применительно к п. 5 ст. 78 НК РФ на этапе исполнения ее решения в соответствии со ст. 101.3 НК РФ. Поэтому для проведения указанного зачета необходимо зафиксировать соответствующие суммы в решении инспекции.

[1281] Рекомендации Научно–консультативного совета при ФАС Волго–Вятского округа «О практике применения налогового законодательства» (по итогам заседания 14 октября 2010 г.) // СПС Гарант, СПС КонсультантПлюс, URL: http://www.fasvvo.arbitr.ru

Принципиально важным обстоятельством является то, что решение по результатам проверки, являясь правоприменительным актом, не вступает в силу и не исполняется немедленно; оно может быть обжаловано до вступления в силу в вышестоящий налоговый орган путем подачи апелляционной жалобы. Как следует из п. 9 ст. 101 НК РФ, решение по результатам выездной (камеральной) проверки в общем случае вступает в силу по истечении **одного месяца** со дня вручения лицу, в отношении которого было вынесено соответствующее решение (его представителю). Указанное решение в течение пяти рабочих дней со дня его вынесения должно быть вручено лицу, в отношении которого оно было вынесено (его представителю), под расписку или передано иным способом, свидетельствующим о дате получения решения этим лицом (его представителем). В случае, если указанное решение невозможно вручить или передать иным способом, свидетельствующим о дате его получения, оно направляется по почте заказным письмом по месту нахождения организации (обособленного подразделения) или месту жительства физического лица. В случае направления решения по почте заказным письмом датой его вручения считается шестой день со дня отправки заказного письма. В случае подачи апелляционной жалобы на решение налогового органа указанное решение вступает в силу в порядке, предусмотренном ст. 101.2 НК РФ.

Соответственно, порядок вступления в силу решения по результатам выездной (камеральной) проверки в варианте его апелляционного обжалования дополнительно регламентирован в ст. 101.2 НК РФ. В случае обжалования решения налогового органа о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решения об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения в апелляционном порядке такое решение вступает в силу в части, не отмененной вышестоящим налоговым органом, и в необжалованной части со дня принятия вышестоящим налоговым органом решения по апелляционной жалобе. В случае, если вышестоящий налоговый орган, рассматривающий апелляционную жалобу, отменит решение нижестоящего налогового органа и примет новое решение, такое решение вышестоящего налогового органа вступает в силу со дня его принятия. В случае, если вышестоящий налоговый орган оставит без рассмотрения апелляционную жалобу, решение нижестоящего налогового органа вступает в силу со дня принятия вышестоящим налоговым органом решения об оставлении апелляционной жалобы без рассмотрения, но не ранее истечения срока подачи апелляционной жалобы.

Соответственно, хотя налогоплательщик потенциально может обжаловать в административном апелляционном порядке не все доначисления по результатам проверки, а только их часть, для целей вступления в силу и последующего принудительного исполнения решение рассматривается, как единый документ. Естественно, для иных целей может иметь место иной подход. Так, для целей обращения в суд налогоплательщик должен обжаловать в административном порядке все положения спорного решения (п. 2 ст. 138 НК РФ).

Исходя из Определения КС РФ от 14 июля 2011 г. № 1032ОО, ненормативный правовой акт государственного органа вступает в законную силу с момента его подписания уполномоченным должностным лицом, если иное не установлено законодательством РФ о налогах и сборах. Применительно решениям по результатам выездных (камеральных) проверок как раз и имеет место «иной» случай – они вступают в силу либо по истечении определенного срока, либо в результате их утверждения вышестоящим налоговым органом при апелляционном обжаловании.

Однако, в том случае, если проверку проводит непосредственно ФНС России, вышестоящего органа для административного рассмотрения жалобы с точки зрения НК РФ не имеется, не может быть и административного обжалования (в т.ч. апелляционного). По этой причине в п. 9 ст. 101 НК РФ установлено, что решение федерального органа исполнительной власти, уполномоченного по контролю и надзору в области налогов и сборов, о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения вступает в силу со дня его вручения лицу, в отношении которого было вынесено соответствующее решение (его представителю). Кроме того, в силу п. 4 ст. 139.1 НК РФ не могут быть обжалованы в апелляционном порядке решение о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения и решение об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения, вынесенные федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов.

В этом плане следует отметить, что Межрегиональные инспекции по крупнейшим налогоплательщикам, в соответствии с Приказом Минфина России от 17 июля 2014 г. № 61н, находятся в непосредственном подчинении ФНС России и ей подконтрольны.

Месячный срок на административное апелляционное обжалование является пресекательным (не может быть продлен или восстановлен), что особенно актуально при обжаловании объемных (многоэпизодных) решений по результатам проверок. Проблемы апелляционного обжалования объемных решений в некоторой степени компенсируются тем, что налогоплательщик, как правило, уже был осведомлен об основных подходах налогового органа к доначислению налогов, изучив акт проверки, а решение не может принципиально противоречить акту.

Следует отметить, что в п. 3 ст. 176 НК РФ предусмотрено особое дополнение к решению по результатам камеральной налоговой проверки декларации по НДС – решение о возмещении полностью суммы налога, заявленной к возмещению (как варианты – решение об отказе в возмещении полностью суммы налога, заявленной к возмещению; решение о возмещении частично суммы налога, заявленной к возмещению, и решение об отказе в возмещении частично суммы налога, заявленной к возмещению). Очевидно, что налогоплательщик может быть не согласен с решением, которым ему полностью, либо частично отказано в возмещении НДС. Поскольку указанный дополнительный ненормативный акт выносится одновременно с решением по результатам проверки и неразрывно с ним связан, он вступает в силу и может обжаловаться по тем же правилам, что и само решение по результатам проверки. В п. 49 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. № 57 разъяснено, что поскольку решение по вопросу о возмещении НДС неразрывно связано с решением о привлечении (об отказе в привлечении) налогоплательщика к ответственности за совершение налогового правонарушения, судам необходимо исходить из того, что названные решения не могут исследоваться и трактоваться в отрыве друг от друга, в том числе при их обжаловании. В связи с этим они вступают в силу одновременно, обжалуются совместно и оплачиваются государственной пошлиной как единое требование. Дополнительно указанная особенность разъяснена в Определении ВС РФ от 21 февраля 2017 г. № 305КГ1614941: по смыслу п. 3 и 6 – 7 ст. 176 НК РФ отдельное решение по вопросу о возмещении НДС оформляется налоговым органом в дополнение к решению, принимаемому в соответствии со ст. 101 НК РФ, и в дальнейшем используется для осуществления зачета (возврата) суммы налога из бюджета.

Если же налоговый орган в порядке п. 3 ст. 176 НК РФ принимает решение о возмещении НДС (полном, либо частичном), то в таком случае актуально Постановление Президиума ВАС РФ от 20 марта 2012 г. № 13678/11. По мнению Суда, исходя из п. 2 ст. 176 НК РФ, если при проведении камеральной налоговой проверки не были выявлены нарушения законодательства о налогах и сборах, то по окончании проверки в течение семи дней налоговый орган обязан принять решение о возмещении соответствующих сумм. Изготовление акта проверки в этом случае НК РФ не требуется.

После вынесения решения по результатам проверки, руководитель (заместитель руководителя) налогового органа вправе принять обеспечительные меры, направленные на обеспечение возможности будущего исполнения указанного решения (п. 10 ст. 101 НК РФ): запрет на отчуждение (передачу в залог) имущества налогоплательщика без согласия налогового органа, а также приостановление операций по счетам в банке в порядке, установленном ст. 76 НК РФ. Интересно то, что вторая мера может быть применена только после первой и только в случае, если совокупная стоимость имущества по данным бухгалтерского учета меньше общей суммы недоимки, пеней и штрафов, подлежащей уплате на основании решения по результатам проверки.

В Постановлении Президиума ВАС РФ от 25 декабря 2012 г. № 10765/12 разъяснено, что обеспечительные меры, предусмотренные п. 10 ст. 101 НК РФ, принимаются до вступления в силу решения о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решения об отказе в привлечении к ответственности, поскольку направлены на оперативную защиту интересов бюджета с целью предотвращения ситуаций, когда вследствие истечения определенного времени может быть затруднено либо невозможно исполнение принятого решения налогового органа по причине отчуждения (вывода) налогоплательщиком своих активов. В отличие от этого приостановление операций по счетам в банке в соответствии со ст. 76 НК РФ может быть применено только после вступления в силу решения о привлечении к ответственности или решения об отказе в привлечении к ответственности, выставления на его основании требования, неисполнения требования и вынесения решения о взыскании налога, пеней, штрафа (ст. 46, 70 НК РФ) – в целях обеспечения исполнения последнего. Из изложенного следует, что приостановление операций по счетам в банке в соответствии со ст. 76 НК РФ в целях обеспечения исполнения решения о взыскании налога, сбора, пеней, штрафа за счет денежных средств не требует соблюдения порядка и очередности, предусмотренных п. 10 ст. 101 НК РФ.

Данная позиция впоследствии была развита: как отмечается в п. 30 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. № 57, п. 10 ст. 101 НК РФ предусматривает возможность принятия налоговым органом после вынесения решения о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решения об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения мер, направленных на обеспечение исполнения названных решений. При этом подп. 2 п. 10 указанной статьи,

называя в качестве одной из таких мер приостановление операций по счетам в банке, отсылает к порядку принятия данной меры, установленному ст. 76 НК РФ. Поэтому при применении подп. 2 п. 10 ст. 101 НК РФ следует учитывать, что специальные правила принятия упомянутой меры, предусмотренные абзацем вторым этого подпункта, применяются только при приостановлении операций по счетам в банке на основании ст. 101 НК РФ и не распространяются на схожую обеспечительную меру, применяемую на основании ст. 76 НК РФ для обеспечения исполнения решения о взыскании налога, пеней, штрафа.

Смысл обеспечительных мер по п. 10 ст. 101 НК РФ, очевидно, состоит в том, чтобы налоговый орган имел возможность «зафиксировать» ситуацию на то время, пока решение по результатам проверки не вступило в силу, но при этом не мог излишне ограничить деятельность проверенного налогоплательщика. Тем не менее, сам факт наличия решения по результатам проверки, в том числе и не вступившего в силу, порождает потенциальную возможность нарушения прав налогоплательщика – право налогового органа принять обеспечительные меры и, соответственно, ограничить возможности налогоплательщика по использованию своего имущества.

В Определении ВС РФ от 14 апреля 2015 г. № 305КГ145758 вышеуказанные меры дополнительно разграничены: обеспечительные меры, предусмотренные подп. 2 п. 10 ст. 101 НК РФ, принимаются до вступления в силу решения о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решения об отказе в привлечении к ответственности, направлены на оперативную защиту интересов бюджета с целью предотвращения ситуаций, когда вследствие истечения определенного времени может быть затруднено либо невозможно исполнение принятого решения налогового органа по причине отчуждения (вывода) налогоплательщиком своих активов. В отличие от этого, приостановление операций по счетам в банке в соответствии со ст. 76 НК РФ, может быть применено только после вступления в силу решения о привлечении к ответственности или решения об отказе в привлечении к ответственности, выставления на его основании требования, неисполнения требования и вынесения решения о взыскании налога, пеней, штрафа (ст. 46, 70 НК РФ) – в целях обеспечения исполнения последнего. Таким образом, предусмотренные п. 1 ст. 76 НК РФ основания применения обеспечительных мер являются самостоятельными, имеют свои особенности, изложенные соответственно в п. 2 ст. 76, п. 3 ст. 76 и подп. 2 п. 10 ст. 101 НК РФ, а, соответственно, и различные основания для отмены таких обеспечительных мер.

Следует отметить сходную правовую природу обеспечительных мер, принимаемых налоговым органом в порядке п. 10 ст. 101 НК РФ, и мер по обеспечению исполнения судебных актов, урегулированных в ст. 100, ч. 7 ст. 182 АПК РФ. Как разъяснено в п. 35 Постановления Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 г. № 55, исполнение решения обеспечивается в т.ч. в случае, когда неприменение обеспечительных мер может затруднить или сделать невозможным исполнение судебного акта. Иными словами, обеспечение исполнения решения суда, предусматривающего взыскание определенных сумм с ответчика, может быть осуществлено, например, в виде наложения ареста на имущество, принадлежащие ответчику (п. 1 ч. 1 ст. 91 АПК РФ) с тем, чтобы до вступления в силу судебного акта ответчик не мог предпринять мер по отчуждению имущества, на которое может быть обращено взыскание.

Порядок составления акта и вынесения решения по ст. 101.4 НК РФ имеет сходство с порядком, установленным в ст. 100 – 101 НК РФ для выездной (камеральной) проверки. Ряд отличий описан, например, в п. 48 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. № 57: решения по ст. 101.4 НК РФ вступают в силу со дня их вручения лицу (его представителю), в отношении которого они были вынесены, либо со дня, когда они считаются полученными; на такие решения не распространяются правила об апелляционном обжаловании.

Особый интерес представляет то, что в соответствии с указанным разъяснением ВАС РФ решения по ст. 101.4 НК РФ не вступают в силу сразу – в момент их вынесения: необходимо их вручение лицу, в отношении которого они были вынесены (либо, с учетом п. 4 ст. 31 НК РФ – истечение шестидневного срока при их отправке по почте заказным письмом).

Как указано в п. 3 ст. 101.3 НК РФ, на основании вступившего в силу решения лицу, в отношении которого вынесено решение о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решение об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения, направляется в установленном ст. 69 НК РФ порядке (в течение 20 рабочих дней с даты вступления в силу решения – п. 2 ст. 70 НК РФ) требование об уплате налога (сбора, страховых взносов), соответствующих пеней, а также штрафа в случае привлечения этого лица к ответственности за налоговое правонарушение.

Лицо, в отношении которого вынесено и вступило в силу решение, очевидно, может исполнить его добровольно и уплатить соответствующие суммы налогов, пени, штрафов. В случае если вступившее в силу решение не исполняется добровольно, а срок на исполнение требования истек, налоговый орган, в общем случае по стандартной процедуре, принудительно взыскивает налоги, пени и штрафы (п. 2 ст. 45, п. 1 ст. 115 НК РФ), т.е. во внесудебном порядке – с организации или с индивидуального предпринимателя; в судебном порядке – с физического лица, не являющегося индивидуальным предпринимателем, а также в иных специально оговоренных случаях.

Действующее законодательство о банкротстве не исключает возможности применения налоговых и иных штрафных санкций к должнику–банкроту и их взыскания (ст. 2 Федерального закона «О несостоятельности (банкротстве)», п. 7 Обзора судебной практики по вопросам, связанным с участием уполномоченных органов в делах о банкротстве и применяемых в этих делах процедурах банкротства (утв. Президиумом ВС РФ 20 декабря 2016 г.), Постановление Президиума ВАС РФ от 28 июня 2005 г. № 3620/05, Определение ВС РФ от 23 марта 2015 г. № 301ЭС144830).

С 1 января 2000 г. по 9 августа 2003 г. действовали статьи 86.1, 86.2 и 86.3 НК РФ, регламентировавшие налоговый контроль за расходами физического лица. За период их действия была выявлена их очевидная неэффективность. Упрощенно говоря – налоговый органы могли получать информацию о приобретении налогоплательщиками некоторых видов имущества (в т.ч. недвижимого имущества, механических транспортных средств, акций…), и сопоставлять расходы с продекларированными доходами этих налогоплательщиков. Однако проблема состояла в том, что однозначных правовых последствий при выявлении превышения расходов над доходами в НК РФ фактически установлено не было. Результат могла дать только презумпция типа «несоответствие, убедительно не опровергнутое налогоплательщиком, признается сокрытым от налогообложения доходом», но как раз ее НК РФ и не предусматривал. Примечательно то, что в пояснительной записке к правительственному законопроекту № 323887–3 (после принятия которого в виде федерального закона и были исключены из НК РФ указанные статьи) признавалось, что механизм налогового контроля за расходами физического лица фактически не действует, но высказывалась надежда на то, что проблема сокрытия доходов будет решена через применение Федерального закона от 7 августа 2001 г. «О противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма». Однако и в этом Федеральном законе подобных презумпций нет, налогообложение он не регламентирует, хотя и предусматривает возможность информирования налоговых органов о «подозрительных» операциях (ст. 8). Иными словами, проблема осталась приблизительно в том же виде: информация о несоответствии доходов расходам может поступить в распоряжение налоговых органов, но на основании только этой информации доначисление налогов, вообще говоря, невозможно, в силу отсутствия прямых норм НК РФ, допускающих (предписывающих) это. По всей видимости, для введения таких презумпций в налоговое законодательство нужна серьезная политическая воля, поскольку подобные нововведения затронут существенное число физических лиц, и, соответственно, вызовут недовольство их значительной части. Данный подход предполагал бы изменение общей направленности современной российской налоговой политики, неявно, но очевидно исходящей из минимального обложения налогами физических лиц, и максимального – бизнеса.

Следует отметить, что имели место акты региональных судов, в которых признавалось допустимым доначисление налогов, если налогоплательщик (физическое лицо) приобретал имущество, не имея официальных доходов. Из судебных актов следовал вывод, что налогоплательщик в действительности получил доход, по меньшей мере равный расходу, и должен заплатить от него 13 %. Такие судебные акты анализировались в целом ряде федеральных публикаций[1282]. Проблема, по существу, была достаточно оперативно «погашена» на федеральном уровне. В Обзоре судебной практики ВС РФ № 2 (2015) (утв. Президиумом ВС РФ 26 июня 2015 г.), разъяснено, что факт расходования денежных средств в налоговом периоде не подтверждает получения в этом же периоде дохода, облагаемого НДФЛ, в сумме, равной израсходованным средствам. Таким образом, сумма израсходованных налогоплательщиком на приобретение имущества денежных средств не может рассматриваться в качестве объекта налогообложения по налогу на доходы физических лиц.

Определением ВС РФ от 10 ноября 2015 г. № 57КГ158 разъяснено, что сумма израсходованных налогоплательщиком в 2013 году на приобретение автомобиля денежных средств не может рассматриваться в качестве объекта налогообложения по НДФЛ. Указанное Определение ВС РФ впоследствии прокомментировано в Обзоре судебной практики ВС РФ № 4 (2015) (утв. Президиумом ВС РФ 23 декабря 2015 г.). Аналогичные выводы сделаны и в Определении ВС РФ от 27 июля 2016 г. № 57КГ166.

[1282] *Пепеляев С.Г.* Не до закона // Налоговед. – 2014. – № 12. – С. 5, 6; *Пепеляев С.Г.* Заплати налоги и трать спокойно! // Налоговед. – 2015. – № 4. – С. 5; *Михайлова О.Р.* Новое слово в налогообложении, или Как белгородский суд догнал и перегнал Америку // Налоговед. – 2015. – № 6. – С. 63; *Зацепин А.В.* Живете не по средствам? ИФНС идет к вам! // Главная книга. – 2014. – № 20; *Баязитова А.* Налоговики начали проверять расходы физлиц. // URL: http://izvestia.ru/news/578806

Нельзя, однако, не заметить, что на примере указанных судебных актов видно, что такой подход (определение доходов по расходам), по существу, «витает в воздухе». Не исключено, что именно такой подход нормативно будет введен в России в обозримом будущем, хотя для этого, очевидно, нужна существенная политическая воля. Во всяком случае, в п. 16 Декрета Президента Республики Беларусь от 2 апреля 2015 г. № 2 «О предупреждении социального иждивенчества»[1283] установлено, что если гражданином не представлены пояснения об источниках доходов в случаях и порядке, предусмотренных в части третьей настоящего пункта, или если представленные пояснения не позволяют установить источник доходов (исключить факт несения расходов), доходы гражданина, исчисленные исходя из сумм превышения расходов над доходами, подлежат налогообложению в соответствии с законодательными актами.

В России в настоящее время действует Федеральный закон от 3 декабря 2012 г. № 230ФЗ «О контроле за соответствием расходов лиц, замещающих государственные должности, и иных лиц их доходам». В соответствии со ст. 17 указанного акта возможно взыскание в доход Российской Федерации земельных участков, других объектов недвижимости, транспортных средств, ценных бумаг, акций (долей участия, паев в уставных (складочных) капиталах организаций), в отношении которых лицом, замещающим (занимающим) определенные должности, не представлено сведений, подтверждающих их приобретение на законные доходы. Как установлено в подп. 8 п. 2 ст. 235 ГК РФ в качестве одного из оснований принудительного прекращения права собственности (изъятия у собственника его имущества) предусматривается обращение по решению суда в доход Российской Федерации имущества, в отношении которого не представлены в соответствии с законодательством Российской Федерации о противодействии коррупции доказательства его приобретения на законные доходы.

Соответственно, здесь имеет место принципиально иной подход – не обложение налогом некоторых презюмируемых доходов, а объявление их незаконными, и полное изъятие имущества, приобретенного на данные доходы. Очевидно, что для государства такой вариант более выгоден. Практическое применение указанных норм продемонстрировано, например, в Постановлении КС РФ от 29 ноября 2016 г. № 26П, в Определении КС РФ от 20 декабря 2016 г. № 2727О. В Обзоре судебной практики по делам по заявлениям прокуроров об обращении в доход Российской Федерации имущества, в отношении которого не представлены в соответствии с законодательством о противодействии коррупции доказательства его приобретения на законные доходы (утв. Президиумом ВС РФ 30 июня 2017 г.) приведены сведения о практике применения данного Федерального закона, но, как представляется, в масштабах всей страны результат является достаточно скромным (с 1 января 2013 г. по 1 января 2017 г. судами окончено производство по 19 делам).

3.3. ОТВЕТСТВЕННОСТЬ ЗА НАРУШЕНИЯ НАЛОГОВОГО ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА

В правовой литературе высказывался и высказывается широкий спектр мнений об отнесении того или иного правового явления к юридической ответственности. Можно встретить позиции, характеризующие юридическую ответственность как: принудительное исполнение обязанности; установленную государством меру принуждения за совершенное правонарушение; состояние принуждения к исполнению обязанности; правовое отношение между государством в лице его специальных органов и правонарушителем; наказание; обязанность правонарушителя отвечать за свое противоправное виновное деяние и т.д. По всей видимости, столь широкий спектр несовпадающих мнений, имевший место и ранее, позволил И.А. Ребане еще в 1989 г. сделать вывод, что теория ответственности в науке права находится в предкризисном состоянии[1284]. Примечательно и то, что, например, при обсуждении в 2015 году проекта нового КоАП РФ, ряд известных ученых, в т.ч. Н.Г. Салищева, предложили не давать нормативное определение административной ответственности в КоАП РФ, поскольку даже у теоретиков нет единого мнения, что это такое[1285].

Отсутствие единого определения юридической ответственности, по всей видимости, предопределяет неоднозначность понимания ответственности и в сфере налогообложения. В литературе по налоговому праву можно встретить мнения о том, что к ответственности относится: взыскание неуплаченного (неперечисленного) налога или сбора; пеня; штрафы; приостановление операций по счету в банке; арест имущества и т.д.

Есть основания полагать, что при определении юридической ответственности в целом и ответственности за правонарушения в сфере налогообложения следует исходить из ограничительного, узкого подхода и не допускать смешения в одном понятии различных по цели своей реализации правовых последствий правонарушений.

При таком подходе можно предложить следующее общее определение: юридическая ответственность – возникшая вследствие совершения правонарушения и существующая в течение нормативно установленных сроков давности обязанность дееспособного правонарушителя перед государством по несению неблагоприятных юридических последствий, сводящихся к государственно–правовому осуждению и наказанию, имеющая основной целью предупреждение правонарушений.

Исходя из предлагаемого определения, ответственность за нарушения налогового законодательства не сводится исключительно к нормам НК РФ, всегда носит штрафной характер и предполагает государственно–правовое осуждение деяния, содержащееся в специальном правоприменительном акте. К ответственности не относятся принудительное взыскание неуплаченного налога, пеня и прочие правовые последствия правонарушений, не предусматривающие превентивной цели в качестве основной.

То, что юридическую ответственность возможно рассматривать, как обязанность правонарушителя перед государством, в определенной степени подтверждается тем, что за неисполнение в установленный срок данной обязанности (в виде штрафа) может быть применена отдельная ответственность (ч. 1 ст. 20.25 КоАП РФ).

Один из известных аспектов штрафной юридической ответственности – требование о повышенной правовой определенности соответствующих норм права. Примеры применения данного требования на практике – Определения ВС РФ от 14 сентября 2016 г. № 305КГ165744, от 17 октября 2016 г. № 305КГ167183, от 31 октября 2016 г. № 305КГ168764 (процитированы в Обзоре судебной практики ВС РФ № 4 (2016), утв. Президиумом ВС РФ 20 декабря 2016 г.). Суд счел необоснованным изъятие таможенным органом у перевозчика допуска к процедуре МДП, определенной Таможенной конвенцией о международной перевозке грузов с применением книжки МДП от 14 ноября 1975 г. По мнению Суда для изъятия допуска к процедуре МДП, необходимо установить не только факты неоднократного нарушения таможенного и налогового законодательства, но и соответствие между применением указанной меры и степенью серьезности совершенных нарушений. Проблема состояла в том, что пункт 1 статьи 38 указанной Конвенции предусматривает, что каждая Договаривающаяся сторона имеет право временно или окончательно лишать права пользования постановлениями данной конвенции всякое лицо, виновное в серьезном нарушении таможенных законов или правил, применяемых при международной перевозке грузов. Однако разъяснений относительно того, что следует считать «серьезным нарушением таможенных законов или правил», данная Конвенция не конкретизирует, в отечественном законодательстве это также в должной степени не определено. Впоследствии сходные проблемы разрешались в т.ч. в Определениях ВС РФ от 19 января 2017 г. № 305КГ1613323, от 8 февраля 2017 г. № 305КГ1613410. Следует отметить, что в силу п. 5 ч. 1 ст. 3.2 КоАП РФ лишение специального права является одним из видов отечественных административных наказаний.

Представляет интерес то, что вопрос о справедливости, применительно к штрафной ответственности, сводится, по меньшей мере, к двум противоположным подходам, существовавшим с незапамятных времен. *Satius esse impunitum reliqui facinus nocentis quam innocentem damnari* – лучше оставить преступление безнаказанным, чем осудить невиновного[1286]. *Receditur a placitis juris potius quam injuriae et delicta maneant impunita* – лучше отойти от установленных законов, чем допустить, чтобы правонарушения и преступления оставались безнаказанными[1287]. Данные парные (и, вообще говоря, взаимоисключающие) подходы учитывают и представители

[1283] URL: http://president.gov.by/uploads/documents/3decree.pdf

[1284] *Ребане И.А*. О методологических и гносеологических аспектах учения об основаниях юридической ответственности // Ученые записки Тартуского государственного университета. Вып. 852. Юридическая ответственность: проблемы и перспективы. – Тарту, 1989.

[1285] Один кодекс хорошо, а два – лучше? В Госдуме обсудили работу над новой редакцией КоАП. // URL: http://zakon.ru/discussion/2015/04/16/odin_kodeks_xorosho_a_dva__luchshe__v_gosdume_obsudili_rabotu_nad_novoj_redakciej_koap

[1286] Латинские юридические изречения. / Сост. проф. Е.И. Темнов. – М., 2003. – С. 344.

[1287] Латинские юридические изречения. / Сост. проф. Е.И. Темнов. – М., 2003. – С. 332.

современной экономической науки. Например, как полагает А. Аузан, суды могут ошибаться, и ошибки могут быть двоякого рода. Первая ошибка, когда происходит наказание невиновных. Когда вся система законодательства устроена так, чтобы виновный ни в коем случае не ушел от наказания. В этом случае может быть казнен невинный. Во втором случае, когда боятся казнить невинного, бывает ошибка второго рода. Ошибка состоит в том, что вы можете не наказать виновного, потому что вы устроили законодательство или судебную систему слишком мягко, чтобы невинный не оказался наказан[1288]. Сходным образом рассуждает А.Г. Карапетов: ошибка суда в оценке фактов может быть двоякой природы. Суд может признать доказанным то, чего не было (ошибочное признание факта доказанным, ложноположительный итог), но суд может признать недоказанным то, что на самом деле было (ошибочное признание факта недоказанным, ложноотрицательный итог). Какая ошибка опаснее? По общему правилу опасны обе, и опасны одинаково!!![1289].

Для понимания российских особенностей значима позиция Дж. Флетчера и А.В. Наумова: немецкое понимание правового государства носит более наступательный характер, чем американский принцип негативной законности. В немецком понимании правовое государство – это карающий меч, для американского гражданина правопорядок – прежде всего щит против произвола государственной власти. Хорошо это или плохо, но менталитет российских граждан ближе к немецкому пониманию законности[1290]. Впрочем, еще А.П. Чехов, устами своего литературного героя, говорил, что не смешно ли помышлять о справедливости, когда всякое насилие встречается обществом, как разумная и целесообразная необходимость, и всякий акт милосердия, например оправдательный приговор, вызывает целый взрыв неудовлетворенного, мстительного чувства[1291]?

В связи с изложенным, заслуживает внимания позиция Г.М. Резника о том, что презумпция невиновности в российских судах не востребована. Презумпция невиновности – это когда недоказанная виновность приравнивается к доказанной невиновности. У нас презумпция невиновности заменяется достоверностью материалов предварительного следствия, и, в сущности, для того, чтобы выиграть дело, адвокату нужно полностью развалить обвинительную конструкцию. Но по большей части это невозможно, потому что отрицательные факты вообще не поддаются, за редким исключением, положительному доказыванию[1292]. Естественно, в российском налоговом праве имеет место соответствующее отражение указанных проблем. По мнению В.А. Донченко, практика разрешения споров с налоговыми органами складывается таким образом, что презумпция невиновности почти не работает. Обязанность налогового органа доказывать вину налогоплательщика трансформировалась в необходимость налогоплательщику самому отстаивать свою невиновность[1293].

С этими подходами соотносится и позиция О.А. Егоровой применительно к судебным процессам о нарушениях ПДД: если в суд представлен только составленный протокол, то мы верим документу. Когда слово милиционера против слова водителя, мы верим милиционеру. Это во всем мире так. Я была в Англии и видела их процессы. Там пришел полицейский, он сказал. И все. Других доказательств не нужно. Потому что такое общество. Они считают, что в полиции кристально честные и порядочные люди[1294]. Интересно и то, что еще русский юрист Н.П. Карабчевский полагал, что несмотря на обладание в теории, по–видимому, всеми совершеннейшими способами открытия истины, судебная истина (как и всякая, впрочем, другая!) дается нелегко и что в уголовном деле недостаточно быть только невинным, надо еще уметь по суду объявить себя таковым[1295]!

Таким образом, вопрос «национальных особенностей» судебных процессов сводится к соотношению презумпции невиновности обвиняемого с презумпцией законности действий (актов) органов власти, а также со стандартом доказывания органом власти факта правонарушения и, возможно, вины обвиняемого в определенных категориях дел. В данном случае в определенной мере проявляется то, что презумпция невиновности обвиняемого соотносится с презумпцией законности действий (актов) органов власти, как «парные», т.е. противоположные по содержанию категории. Подобные категории выделяет, например, А.Ф. Черданцев[1296]. Как именно на практике достигается баланс между ними, по существу и определяет «уклон»[1297] соответствующей правовой системы.

При этом очевидно, что подобный дуализм не может не вызывать прямо противоположных подходов как в теории, так и на практике. С одной стороны, естественно, что для государства удобнее исходить из презумпции законности своих собственных действий («органы не ошибаются»), и, являющейся логическим развитием, презумпции незаконности подозрительных действий частных субъектов, хотя на данный момент такой подход формально невозможен в силу ст. 2 Конституции РФ. С другой стороны, нельзя не отметить, что имеют место и позиции, в соответствии с которыми всегда следует презюмировать незаконными любые акты (действия) власти. Например, с точки зрения А.А. Иванова, пора упорядочить использование в публичном праве категории добросовестности. Презумпции добросовестности властного органа (вопреки мнению Конституционного суда РФ) быть не может. Напротив, презумпция добросовестности подчиненного субъекта – гражданина или организации – должна существовать всегда. В публичном праве не место такой категории как злоупотребление правом применительно к частным лицам: их обязанности расширительному толкованию не подлежат. Властный же субъект может злоупотреблять своими полномочиями. Презумпция вины властного субъекта должна сопровождаться презумпцией невиновности подчиненного лица[1298]. Подобный подход также представляется односторонним, и, в частности, порождающим неизбежный вывод о том, что любые требования (акты) власти всегда можно игнорировать, ссылаясь на необходимость предварительного и убедительного обоснования их законности. Упрощенно говоря, власть, допускающая подобный подход, может быть рассмотрена, как изначально нелегитимная, и, скорее всего, нежизнеспособная.

Впрочем, не следует полагать, что максима «лучше наказать невиновного, чем отпустить виновного» неприменима в иных, в т.ч. в западных юрисдикциях. В частности, Э. Рокфеллер отмечает, что в некоторых аспектах антимонопольного правоприменения в США фактически работает именно этот принцип[1299]. Есть аргументы и для следующего высказывания: выявление и доказывание преступления в любом случае дольше и сложнее, нежели его совершение, каким бы сложным оно не было. Таким образом, если для ведения незаконной деятельности остаются веские экономические причины и достаточные законодательные пробелы, никакая правоохранительная система «не

[1288] *Аузан А.* Экономический анализ права и стратегии государственного регулирования. // URL: http://polit.ru/article/2014/06/20/auzan/

[1289] *Карапетов А.Г.* И вновь о стандартах доказывания... // URL: https://zakon.ru/blog/2018/06/25/i_vnov_o_standartah_dokazyvaniya

[1290] *Флетчер Дж., Наумов А.В.* Основные концепции современного уголовного права. – М., 1998. – С. 499 – 500.

[1291] *Чехов А.П.* Палата № 6. – М., 2011. – С. 8.

[1292] Правила жизни Генри Резника. // URL: http://pravo.ru/story/view/83178/

[1293] Налоговое планирование: учет новых возможностей и возможных рисков. // Налоговед. – 2018. – № 5. – С. 69.

[1294] Свобода по расчету. Интервью с председателем Мосгорсуда О.А. Егоровой. // URL: http://www.rg.ru/2009/08/26/egorova.html

[1295] Правила жизни Николая Карабчевского. // URL: http://pravo.ru/story/view/110584/

[1296] *Черданцев А.Ф.* Логико–языковые феномены в юриспруденции. – М., 2012. – С. 138.

[1297] *Аптекарь П.* 0,22 % оправдания. // URL: https://www.vedomosti.ru/opinion/articles/2018/04/20/767293-022-opravdanii; Из чего состоит обвинительный уклон правосудия. // URL: http://rapsinews.ru/judicial_analyst/20170629/279132380.html; *Котенко К.* Ловкость рук и никакого обвинительного уклона. // URL: https://zakon.ru/discussion/2017/07/01/lovkost_ruk_i_nikakogo_obvinitelnogo_uklona; *Волков В.В.* Обвинительный уклон: о чем говорит статистика. // URL: http://enforce.spb.ru/chronicle/news/6965-obvinitelnyj-uklon-o-chem-govorit-statistika

[1298] *Иванов А.А.* Проблемы публичного права России: взгляд со стороны. Часть четвертая. // URL: https://zakon.ru/blog/2016/11/06/problemy_publichnogo_prava_rossii_vzglyad_so_storony_chast_chetvertaya

[1299] *Рокфеллер Э.* Антимонопольная религия. – Челябинск, 2012. – С. 183.

угонится» за нарушителями[1300]. Разумно задаться и таким вопросом: а что конкретно в вышеприведенном примере о предполагаемых нарушениях ПДД должен представить среднестатистический полицейский для доказательства факта «обычного» правонарушения, кроме собственно протокола, и, при необходимости, личных показаний (пояснений)?

Достаточно непростые вопросы рассматриваемой проблематики иллюстрируются и позицией А. Шайо: в атмосфере всеобщего страха перед преступностью «жесткие меры» приветствуются. И население, и циничные власти рассматривают нарушения прав человека, допускаемые правоохранительными органами, как неизбежные, и как возможную плату за эффективность борьбы с преступностью. Более того, сами права человека воспринимаются в этом контексте как препятствие на пути эффективной борьбы[1301]. Проблема состоит в том, что некоторый гражданин, поддерживая жесткий подход к преступности, обычно имеет ввиду жесткий поход к кому угодно, но не к себе самому, полагая, что к его поведению претензий быть не может.

Здесь же следует упомянуть интересный феномен – современную западную концепцию «нулевой терпимости» *(zero tolerance)*, т.е. практически полной нетерпимости к чему–либо. Данный термин упомянут, например, в Постановлениях ЕСПЧ от 15 октября 2015 г. по делу «Абакарова против Российской Федерации», от 24 апреля 2014 г. по делу «Переведенцевы против Российской Федерации». О необходимости формирования у спортсменов нулевой терпимости к допингу было указано в Государственной программе «Развитие физической культуры и спорта» (утв. Распоряжением Правительства РФ от 20 марта 2013 г. № 402р, утратила силу). Естественно, при декларировании нулевой терпимости к какому–либо деянию, обвиняющая сторона, по существу, предлагает крайне высокий стандарт опровержения обвинений, в котором, вполне возможно, будет иметь место и необходимость доказывания отрицательных фактов. Соответственно, концепция *zero tolerance* может быть рассмотрена, и как упрощенный способ переложения бремени доказывания на некоторых лиц (как правило – на обвиняемых).

Есть основания полагать, что в правовой системе России также имели и имеют место отечественные варианты концепции «нулевой терпимости» (хотя это явление никак не обозначается, а в большинстве случаев даже и не признается). Имеется ввиду, в частности, ситуация, в которой общественное мнение формируется таким образом, что некоторое поведение (в т.ч. уголовно наказуемое) начинает считаться абсолютно нетерпимым, вследствие чего конкретное лицо, только по факту предъявления к нему соответствующих обвинений, вынуждено аргументированно доказывать свою невиновность, вне зависимости от полноты и убедительности оснований обвинения. Относительно недавним очевидным примером подобной «технологии» в России было «навешивание» ярлыка «враг народа».

Примечательно то, что при рассмотрении в Государственной Думе 19 октября 2005 г. законопроекта № 1961614 (впоследствии принятого в виде Федерального закона от 4 ноября 2005 г. № 137ФЗ) зам. председателя Комитета по бюджету и налогам А.М. Макаров справедливо отметил, что презумпция невиновности налогоплательщика не может быть реализована через лозунги, она реализовывается через процедуры[1302]. Сходным образом рассуждает А.И. Ковлер. С его точки зрения, защита прав человека – это на 80 % процедура, а не поиск вселенской справедливости[1303]. По мнению ряда зарубежных авторов, презумпция невиновности является частью общего понятия справедливого разбирательства дела, предусмотренного п. 1 ст. 6 Европейской конвенции по правам человека[1304].

Как полагает А. Аузан, борьба с преступностью требует определенных издержек, а сама преступность есть своего рода экономическая деятельность (что мы очень хорошо понимаем по таким массовым и опасным видам преступной деятельности, как наркотрафик, наркоторговля) – полная победа над преступностью невозможна. До этого криминологи считали, что можно полностью искоренить преступность. Нельзя, сказали экономисты, потому что в какой–то момент возникнет ситуация, когда уничтожение преступности будет дороже, чем альтернативные издержки, связанные с осуществлением какой–то другой общественно–полезной деятельности, например, вложения в образование, здравоохранение, культуру и так далее, и в итоге последний преступник окажется безнаказанным. С точки зрения экономистов борьба с преступлениями в этом смысле носит вечный характер, она не может завершиться, это одно из следствий транзакционных издержек[1305].

В данном аспекте интересно рассмотреть и следующую позицию: существует, грубо говоря, два типа граждан. Они отличаются мотивами своих действий. Гражданин первого типа известен экономистам под псевдонимом «рациональный субъект» *(rational actor)*, он же «гомо экономикус» *(homo economicus)*. Такой субъект преследует исключительно свою собственную выгоду – экономисты называют ее «полезностью» *(utility)*, – абсолютно не заботясь об интересах других субъектов. Гражданин первого типа – идеальный эгоист. Гражданин второго типа известен юристам как «разумный человек» *(reasonable man/person)*. При совершении любых действий он учитывает не только свою выгоду, но и интересы других лиц, затронутых его действиями. Многие избиратели (возможно, большинство) являются гражданами первого типа[1306].

Следует также учесть определенную особенность общественного мнения в отношении некоторых категорий правонарушений и ответственности. Как писал Ч. Беккариа, преступления, которые, по мнению людей, не могут затронуть их лично, не настолько волнуют их, чтобы вызвать общественное негодование против виновных[1307]. П.М. Годме отмечает, что для многих украсть у казны – не значит украсть. И очень много таких, которые, не колеблясь, постараются избежать исполнения своих налоговых обязательств и уклониться от «почетной обязанности участвовать в государственных расходах»[1308]. Ф. Верт с иронией отмечает, что в Германии уклонение от уплаты налогов считается народным спортом[1309]. По справедливому мнению А.В. Демина, взять чужое и не отдавать свое – вещи психологически разные: первая ситуация означает воровство, осуждаемое повсеместно, вторая же воспринимается многими, как защита «честно заработанной собственности» от посягательств государства[1310]. Соответственно, частные лица обычно не видят прямого вреда от неуплаты налогов. Современное общество, по всей видимости, более благосклонно отнесется к человеку, не уплатившему государству определенную сумму налога, чем к человеку, укравшему такую же сумму у конкретного частного лица.

То, что в России налоговое законодательство «настроено» на максимальное налогообложение бизнеса и на минимальное затрагивание физических лиц без статуса индивидуального предпринимателя, не означает, что в соответствующих случаях физические лица не пытаются оптимизировать налоги всеми возможными способами. Наоборот, в России это обычно не считается неприемлемым. Например, в Определении ВС РФ от 29 августа 2017 г. № 18КГ17121 (процитировано в Обзоре судебной практики ВС РФ № 2 (2018), утв. Президиумом ВС РФ 4 июля 2018 г.) рассматривалось требование одного гражданина к другому о признании договора купли–продажи

[1300] *Гаджиев Г.А., Баренбойм П.Д., Лафитский В.И., Мау В.А., Захаров А.В., Мазаев В.Д., Кравченко Д.В., Сырунина Т.М.* Конституционная экономика / Отв. ред. Гаджиев Г.А. – М., 2010. – С. 80.

[1301] *Шайо А.* Универсальные права, миссионеры, обращенные и «местные дикари» // Конституционное право: восточноевропейское обозрение. – 1997. – № 2.

[1302] URL: http://transcript.duma.gov.ru/api_search/?search_mode=number&sessid=0&dt_start=&dt_end=&deputy=&type=any&number=196161-4

[1303] *Ковлер А.И.* Защита прав человека – это процедура, а не поиск вселенской справедливости. // URL: http://echr.in/Y/comment.html; http://nlobooks.ru/node/5036

[1304] *Харрис Д., О'Бойл М., Уорбрик К. и др.* Право Европейской конвенции по правам человека. – М., 2017. – С. 566.

[1305] *Аузан А.* Экономический анализ права и стратегии государственного регулирования. // URL: http://polit.ru/article/2014/06/20/auzan/

[1306] *Будылин С.Л.* Встречаются два гражданина и два законодателя, или В чем разница между реформой ГК и запретом Википедии? // URL: http://zakon.ru/blog/2015/08/29/vstrechayutsya_dva_grazhdanina_i_dva_zakonodatelya_ili_v_chem_raznica_mezhdu_reformoj_gk_i_zapretom_

[1307] *Беккариа Ч.* О преступлениях и наказаниях. – М., 2004. – С. 141.

[1308] *Годме П.М.* Финансовое право. – М., 1978. – С. 399.

[1309] «Круглый стол» с участием иностранных гостей // Налоговое право в решениях Конституционного Суда РФ 2006 г. – М., 2007. – С. 196.

[1310] *Демин А.В.* Нормы налогового права – Красноярск, 2010. – С. 147.

земельного участка заключенным на сумму 3 900 000 руб. и взыскании убытков в названной сумме. В данном судебном акте прямо указано то, что между сторонами 10 апреля 2008 г. в письменной форме заключен договор купли–продажи земельного участка; цена участка в договоре указана в размере 900 000 руб. В судебном заседании ответчик подтвердил факт выдачи расписки о том, что в действительности за земельный участок он получил от истца 3 900 000 руб., указав, что покупная цена в договоре купли–продажи была занижена в целях уменьшения налогообложения при продаже недвижимого имущества.

Основными нормативными актами, регламентирующими в России ответственность за нарушения налогового законодательства, являются НК РФ, КоАП РФ и УК РФ. Урегулированная в НК РФ ответственность за правонарушения в сфере налогообложения имеет специальное обозначение – «налоговая ответственность» и регламентируется в гл. 15 – 16, 18. Ненормативным (правоприменительным) актом, в котором от имени государства осуждается противоправное поведение, а также применяются неблагоприятные юридические последствия (штрафы), является решение налогового органа о привлечении к налоговой ответственности (ст. 101 и 101.4 НК РФ).

Конституционный Суд РФ в Постановлении от 14 июля 2005 г. № 9П дал следующее разъяснение: привлечение к ответственности включает в себя ряд последовательных этапов и представляет собой стадийный процесс возникновения, изменения и прекращения соответствующих правоотношений, субъектами которых являются, с одной стороны, государство в лице властных органов, наделенных правомочием выявлять и доказывать совершение лицом правонарушения, налагать налоговые штрафы и осуществлять их взыскание, а с другой – лицо (физическое либо юридическое), совершившее правонарушение и обязанное претерпевать лишения в виде мер налоговой ответственности.

Нельзя не отметить неоднозначную позицию, выраженную в том же Постановлении КС РФ от 14 июля 2005 г. № 9П: ответственность за совершение налоговых правонарушений, предусмотренных НК РФ, носит имущественный характер, ее введение направлено на восполнение ущерба казны от налогового правонарушения. Впоследствии, в Постановлении КС РФ от 19 января 2016 г. № 2П, данная линия фактически продолжена (в отношении некоторых штрафных санкций, предусмотренных Федеральным законом от 24 июля 2009 г. № 212ФЗ «О страховых взносах…» (утратил силу)). По мнению Суда, исходя из характера нарушений, урегулированных в ст. 47 (фактически – аналог п. 1 ст. 122 НК РФ) и в ч. 1 ст. 46 (фактически – аналог п. 1 ст. 119 НК РФ) данного Федерального закона, законодатель предусмотрел за их совершение санкции, призванные компенсировать причиненный имущественный вред, а также стимулировать плательщика сборов к исполнению возложенных на него обязанностей по представлению соответствующих расчетов, поскольку контроль за полнотой, правильностью и своевременностью уплаты страховых взносов возможен только на основе полной и своевременно представленной информации.

Представляется, что ответственность за совершение налоговых правонарушений никак не может играть такой роли. Для упрощенного восполнения ущерба казны от несвоевременной уплаты налога предусмотрена пеня (ст. 75 НК РФ), которая подлежит применению независимо от наличия вины и мерой ответственности не является. Штраф за неуплату налога (ст. 122 НК РФ), как и иные налоговые санкции, имеет основной целью не восполнение ущерба казны, а предупреждение совершения правонарушений в будущем. Для таких же правонарушений, как непредставление налоговой декларации (ст. 119 НК РФ), непредставление налоговому органу сведений, необходимых для осуществления налогового контроля (ст. 126 НК РФ) и др. практически невозможно корректно обосновать, что в соответствующих случаях есть конкретный ущерб казны.

Впрочем, попытки усмотреть компенсационный характер у очевидно штрафных мер продолжают предприниматься. Так, в Постановлении КС РФ от 24 июня 2009 г. № 11П в отношении такой меры, как взыскание в федеральный бюджет дохода, полученного в результате нарушения антимонопольного законодательства, суд высказался следующим образом: данная мера по основаниям и процедуре применения, а также по своим правовым последствиям является специфической формой принудительного воздействия на участников охраняемых антимонопольным законодательством общественных отношений. Она призвана обеспечивать восстановление баланса публичных и частных интересов путем изъятия доходов, полученных хозяйствующим субъектом в результате злоупотреблений, и компенсировать таким образом не подлежащие исчислению расходы государства, связанные с устранением негативных социально–экономических последствий нарушения антимонопольного законодательства.

Следует, однако, учесть, что взысканию подлежит именно незаконно полученный доход (а не весь). В п. 14 Обзора по вопросам судебной практики, возникающим при рассмотрении дел о защите конкуренции и дел об административных правонарушениях в указанной сфере (утв. Президиумом ВС РФ 16 марта 2016 г.) разъяснено, что под доходом, подлежащим взысканию в федеральный бюджет с лица, чьи действия (бездействия) признаны монополистической деятельностью или недобросовестной конкуренцией и являются недопустимыми в соответствии с антимонопольным законодательством, следует понимать доход, полученный от таких противоправных действий (бездействия).

Есть основания полагать, что через необходимость компенсации не подлежащих исчислению расходов государства можно обосновать компенсационный характер у любых, сколь угодно жестких имущественных мер. Еще в Постановлении КС РФ от 15 июля 1999 г. № 11П, система санкций, установленная в Законе РФ от 27 декабря 1991 г. № 21181 «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» (утратил силу), и включающая взыскание в бюджет всей суммы сокрытого или заниженного дохода (прибыли), как меры ответственности за нарушение налогового законодательства, была признана неконституционной. Отличие состоит только в том, что налоговое законодательство предписывало взыскивать в бюджет законно полученный, но сокрытый от налогообложения доход (вместе с налогом), а антимонопольное законодательство – незаконно полученный доход (теоретически, налогами не облагаемый).

Впрочем, очевидно то, что штраф, как и налог или пеня, представляет собой следующее из закона ограничение права собственности в пользу государства (ч. 3 ст. 55 Конституции РФ, Постановление КС РФ от 17 декабря 1996 г. № 20П). В Постановлении ЕСПЧ от 11 января 2007 г. по делу «Мамидакис против Греции» сделан вывод о том, что оспариваемый штраф составлял вмешательство государства в право, гарантированное первым абзацем ст. 1 Протокола № 1 к Конвенции, поскольку лишал заявителя имущества, а именно суммы, которую он был обязан уплатить.

Как и в иных видах юридической ответственности, в налоговой ответственности возможно выделение такой известной юридической конструкции, как **состав правонарушения** (объект, объективная сторона, субъект, субъективная сторона). Термин «состав налогового правонарушения» в НК РФ используется, например, в п. 5 ст. 101 и в п. 7 ст. 101.4 НК РФ: руководитель (заместитель руководителя) налогового органа, решая вопрос о привлечении к налоговой ответственности, в том числе устанавливает, образуют ли выявленные нарушения состав налогового правонарушения. Кроме того, термин «состав налогового правонарушения» применен в ряде актов КС РФ (Постановления от 27 мая 2003 г. № 9П и от 14 июля 2005 г. № 9П, Определения от 18 января 2001 г. № 6О, от 12 мая 2003 г. № 175О, от 4 июня 2007 г. № 518ОП, от 16 декабря 2008 г. № 1069ОО, от 16 января 2009 г. № 146ОО и др.).

По мнению Ю.А. Денисова, можно структурировать любой человеческий поступок как элемент деятельности (поведения), выделив из него следующие составляющие: субъект поступка, сам поступок с его объективной и субъективной стороны, объект поступка. Эти элементы структуры поступка традиционно вычленяются и правоведением при исследовании феномена правонарушения. Их объединяет понятие «состав правонарушения», которое является не чем иным, как разновидностью человеческих поступков особого качества: общественно опасных (или вредных) поступков[1311]. Сходным образом рассуждает А.Ф. Черданцев: по аналогии с составом правонарушения можно создать состав (модель) правомерного поведения и правового поведения вообще[1312].

Интересно то, что государство, вводя по большинству правонарушений (преступлений) сроки давности привлечения к ответственности, определяет правовые последствия их истечения именно через элементы состава правонарушения. Исходя из Постановления КС РФ от 16 июня 2009 г. № 9П, в силу презумпции невиновности, лицо, в отношении которого дело о правонарушении прекращено ввиду истечения сроков давности, считается невиновным, т.е. государство, отказываясь от преследования лица за правонарушение, не ставит более под сомнение его статус в качестве невиновного и, более того, признает, что не имеет оснований для опровержения его невиновности.

Соответственно, истечение срока давности не делает нарушение вообще не имевшим места; а соответствующее лицо в данной ситуации будет только неопровержимо считаться (но не являться) невиновным (а вовсе не непричастным к нарушению). С точки зрения

[1311] *Денисов Ю.А.* Общая теория правонарушения и ответственности (социологический и юридический аспекты). – М., 1983. – С. 74.

[1312] *Черданцев А.Ф.* Логико–языковые феномены в юриспруденции. – М., 2012. – С. 250.

Дж. Флетчера, законодательную норму о сроке давности можно рассмотреть, как процессуальное ограничение полномочий государства преследовать тех, кто виновен в преступлении (и виновными останутся, даже если их нельзя преследовать по закону)[1313].

Изложенное означает, что сам по себе факт истечения сроков давности привлечения к штрафной ответственности (в т.ч. к налоговой) не означает, что некоторое лицо освобождается от выполнения ранее не исполненных им обязанностей, вина в которых не имеет правового значения (обязанности по уплате налога, пени; по представлению налоговых деклараций и др.). Можно перефразировать п. 5 ст. 108 НК РФ: привлечение лица к ответственности за совершение налогового правонарушения не освобождает его от обязанности уплатить (перечислить) причитающиеся суммы налога (сбора) и пени. В ином варианте он мог бы звучать так: привлечение лица к ответственности за совершение налогового правонарушения не имеет правового значения для исполнения иных обязанностей, установленных законодательством о налогах и сборах.

Применительно к субъективной стороне состава налогового правонарушения необходимо разрешить соответствующие вопросы вины, поскольку, вообще говоря, только наказание совершенных при наличии осознанного выбора правонарушений и позволяет достичь утилитарной цели наказания – превенции правонарушений. Исходя из Постановления КС РФ от 27 апреля 2001 г. № 7П, наличие состава правонарушения является необходимым основанием для всех видов юридической ответственности, при этом признаки состава правонарушения, прежде всего в публично – правовой сфере, как и содержание конкретных составов правонарушений должны согласовываться с конституционными принципами демократического правового государства, включая требование справедливости, в его взаимоотношениях с физическими и юридическими лицами, как субъектами юридической ответственности. К основаниям ответственности, исходя из общего понятия состава правонарушения, относится и вина, если в самом законе прямо и недвусмысленно не установлено иное. Применительно к сфере уголовной ответственности Конституция РФ закрепляет в ст. 49 презумпцию невиновности, то есть возлагает обязанность по доказыванию вины в совершении противоправного деяния на соответствующие государственные органы. В процессе правового регулирования других видов юридической ответственности законодатель вправе решать вопрос о распределении бремени доказывания вины иным образом, учитывая при этом особенности соответствующих отношений и их субъектов (в частности, предприятий, учреждений, организаций и лиц, занимающихся предпринимательской деятельностью без образования юридического лица), а также требования неотвратимости ответственности и интересы защиты основ конституционного строя, нравственности, здоровья, прав и свобод других лиц, обеспечения обороны страны и безопасности государства (ч. 2 ст. 15, ч. 3 ст. 55 Конституции РФ). Решая вопрос о распределении бремени доказывания вины, законодатель вправе – если конкретный состав таможенного правонарушения не требует иного – освободить от него органы государственной власти при обеспечении возможности для самих субъектов правонарушения подтверждать свою невиновность.

Но если в указанном Постановлении КС РФ от 27 апреля 2001 г. № 7П не исключалась возможность установления опровержимой презумпции виновности в неуголовных видах юридической ответственности, то в недавнем прошлом, в периоде действия Закона РФ «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» установленная в нем ответственность рассматривалась ВАС РФ, как применяемая вообще вне зависимости от вины налогоплательщика (п. 3 Информационного письма от 23 ноября 1992 г. № С13/ОП329). Ситуация несколько изменилась после принятия Постановления КС РФ от 17 декабря 1996 г. № 20П, в котором разъяснено, что при производстве по делу о налоговом правонарушении подлежат доказыванию как сам факт совершения такого правонарушения, так и степень вины налогоплательщика.

Следует отметить, что в Постановлении КС РФ от 25 апреля 2011 г. № 6П отмечается следующее: наличие вины как элемента субъективной стороны состава правонарушения – общепризнанный принцип привлечения к юридической ответственности во всех отраслях права, и всякое исключение из него должно быть выражено прямо и недвусмысленно, т.е. закреплено непосредственно в законе. Кроме того, опровержимая презумпция виновности сейчас прямо установлена в законодательстве – в Определениях КС РФ от 7 декабря 2010 г. № 1621ОО, от 22 марта 2011 г. № 391ОО и от 21 июня 2011 г. № 774ОО разъяснено, что применительно к ст. 12.9 «Превышение установленной скорости движения» КоАП РФ, когда правонарушение зафиксировано с применением работающих в автоматическом режиме специальных технических средств, на собственников (владельцев) транспортных средств не распространяется общее правило, согласно которому лицо, привлекаемое к административной ответственности, не обязано доказывать свою невиновность.

Развитие данной позиции можно видеть в ряде актов КС РФ (в т.ч. Постановления от 29 ноября 2016 г. № 26П, от 10 февраля 2017 г. № 2П, от 26 октября 2017 г. № 25П): общепризнанным принципом привлечения к ответственности во всех отраслях права является наличие вины – либо доказанной, либо презюмируемой, но опровержимой – как элемента субъективной стороны состава правонарушения, а всякое исключение из него должно быть выражено прямо и недвусмысленно, т.е. предусмотрено непосредственно в законе.

В силу п. 6 ст. 108 НК РФ лицо считается невиновным в совершении налогового правонарушения, пока его виновность не будет доказана в предусмотренном федеральным законом порядке. Лицо, привлекаемое к ответственности, не обязано доказывать свою невиновность в совершении налогового правонарушения. Обязанность по доказыванию обстоятельств, свидетельствующих о факте налогового правонарушения и виновности лица в его совершении, возлагается на налоговые органы. Неустранимые сомнения в виновности лица, привлекаемого к ответственности, толкуются в пользу этого лица.

Соответственно, современное правовое регулирование формально закрепляет в налоговом праве **презумпцию невиновности** так же, как она предусмотрена в ст. 49 Конституции РФ: каждый обвиняемый в совершении преступления считается невиновным, пока его виновность не будет доказана в предусмотренном федеральным законом порядке и установлена вступившим в законную силу приговором суда; обвиняемый не обязан доказывать свою невиновность; неустранимые сомнения в виновности лица толкуются в пользу обвиняемого.

Рассматривая данное правовое явление, есть основания учитывать позицию Э.И. Клямко: толкование сомнения в пользу обвиняемого означает отбрасывание сомнительного доказательства из общей цепочки. По аналогии с математическим мышлением «сомнительное доказательство» есть недоказанное утверждение независимо от его истинности. Такие утверждения всегда исключаются (отбрасываются) из процесса доказательства на основании самых общих правил логического вывода. Следовательно, принцип «сомнение – в пользу обвиняемого» вытекает из общелогических законов. Для его обоснования не требуется использовать даже общее понятие презумпции как провозглашения достоверности какого–либо факта, если не доказано обратное. Частная презумпция – презумпция невиновности – причинно не обусловливает толкование сомнений в обвинительных доказательствах в пользу обвиняемого[1314].

Представляют интерес сведения, приведенные Г.М. Резником о том, как именно исторически развивалась идея о презумпции невиновности, когда недоказанная виновность приравнивается к доказанной невиновности. В средние века глоссаторы – средневековые юристы – поклонялись истине. Тогда выносилось три вердикта – виновен, невиновен, а также оставлен в подозрении. Последний вердикт был преобладающим, поэтому десятки тысяч людей до конца жизни ходили с клеймом неразоблаченного преступника. Потом додумались, что доказывать позитивно можно только положительный факт, нельзя доказать невиновность позитивно. И стали применять презумпцию невиновности[1315]. Пример современного рудимента этих положений: шотландское прецедентное право сейчас уникально тем, что в нем существует три возможных варианта вердикта присяжных: «виновен», «не виновен», и «не доказано». Два последних являются оправдательными без возможности повторного суда[1316]. Кроме того, применительно к Российским историческим условиям, Г.М. Резник приводит в качестве примера эпоху Петра I, в которую уже хорошо осознавали несовершенство средств процессуального познания и «проблему недоказанной виновности». Были также три вида вердиктов: виновен, не виновен и «оставлен под подозрением». Подозреваемых не казнили и даже могли отпустить под поручительство, но впоследствии могли предъявить обвинение. Это было очень последовательное применение принципа объективной истины, презумпции невиновности в тот период не существовало. Переломным моментом стали реформы 1861 года: требование объективной истины не ставилось уже ни перед судом, ни перед следствием, появились суды присяжных и состязательный процесс[1317].

[1313] *Флетчер Дж., Наумов А.В.* Основные концепции современного уголовного права. – М., 1998. – С. 39.

[1314] *Клямко Э.И.* О правовом содержании презумпции невиновности // Государство и право. – 1994. – № 2. – С. 91.

[1315] *Резник Г.М.* Наш суд не ведает сомнений // Новая газета. – 2013. – 16 дек.

[1316] URL: https://ru.wikipedia.org/wiki/Великобритания

[1317] URL: http://zakon.ru/discussion/2012/04/25/obektivnaya_istina_ne_nashla_advokatskoj_podderzhki__genri_reznik_nazval_ee_utopiej

Формулировка ст. 49 Конституции РФ, казалось бы, не может вызывать разного толкования и соответствует, например, ст. 11 Всеобщей декларации прав человека от 10 декабря 1948 г. Однако, представляется, что вполне можно было бы усовершенствовать ее, например, так: каждый обвиняемый в совершении правонарушения (преступления) считается не совершавшим его, пока этот факт не будет доказан в предусмотренном федеральным законом порядке; и даже если указанный факт доказан, обвиняемый считается невиновным, пока его виновность также не будет доказана в предусмотренном федеральным законом порядке. Действующий же вариант конституционной формулировки презумпции невиновности, отраженный в процессуальных (процедурных) нормах соответствующих федеральных законов, может произвести впечатление, что вопрос о доказанности совершения определенного правонарушения (преступления) обвиняемым уже разрешен, и не в его пользу – осталось только «определиться» с виной.

С этой точки зрения, к сожалению, вполне справедливо замечание А.А. Тилле о том, что в нашей стране простые люди обычно не видят разницы между признанием факта совершения деяния и признанием вины в совершении данного деяния. Прокуроры и судьи, получающие от обвиняемого признание факта совершения им правонарушения, обычно рассматривают это признание и в качестве признания вины[1318]. Можно сказать, что здесь сработало то, что *error communis facit jus* – всеобщее заблуждение творит право[1319]. Как следует из позиции Б.Н. Кардозо, некоторые правовые понятия получили свой нынешний вид почти исключительно благодаря истории. Они не могут быть поняты иначе, нежели как ее произведения[1320]. Примечателен и тот факт, что в известной советской работе В.К. Бабаева сделан вывод о том, что предположение невиновности – искусственное предположение, которое может быть объяснено только через его политическое значение[1321].

Изложенные идеи, казалось бы, предполагают необходимость корректировки ст. 49 Конституции РФ, с закреплением того, что каждый обвиняемый в совершении преступления считается не совершавшим его, пока этот факт не будет доказан в предусмотренном федеральным законом порядке и установлен вступившим в законную силу приговором суда. Однако при таком регулировании возникнет существенное число вполне естественных вопросов, ответить на которые будет значительно сложнее, чем в настоящее время. В частности, любой задержанный правоохранительными органами вполне может поинтересоваться, почему его свобода ограничена, если он пока считается не совершившим никакого преступления. Соответственно, современная формулировка удобнее для государства, поскольку косвенно позволяет уйти от подобных вопросов, переводя проблематику причастности и непричастности к правонарушениям на виновность и невиновность.

Кроме указанных проблем отечественной презумпции невиновности, интересны и взаимосвязанные сведения, приводимые Л.В. Головко, позволяющие осознать некоторые глубинные исторические причины известной проблемы «обвинительного уклона» в современном отечественном уголовном судопроизводстве (которые, следует полагать, не могут не отражаться на сфере административной, в т.ч. налоговой ответственности). Данный автор, исследуя принятый в советское время институт направления уголовного дела судом на дополнительное расследование, урегулированный в УПК РСФСР 1960 г., сообщает, что из 100 % уголовных дел 89 % завершались обвинительными приговорами, 1 % – оправдательными, а в 10 % случаев дело направлялось на доследование, где часто прекращалось. Основной недостаток спорного института сводился к подмене оправдания доследованием. Составители УПК РФ отказались от механизма дополнительного расследования, доследование отменили. Выросло ли число оправдательных приговоров? Нет. Все стало проще: 99 % обвинительных приговоров, 1 % оправдательных[1322].

Следует отметить еще одну проблему, по настоящее время не получившую однозначного разрешения. С одной стороны, как это прямо следует из презумпции невиновности, *nemo tenetur edere instrumenta contra se* – никто не обязан представить документы против себя[1323]. В п. 18 Постановления Пленума ВС РФ от 31 октября 1995 г. № 8 «О некоторых вопросах применения судами Конституции Российской Федерации при осуществлении правосудия» отмечается, что при рассмотрении гражданских и уголовных дел, а также дел об административных правонарушениях судам необходимо исходить из того, что в соответствии со ст. 51 Конституции Российской Федерации никто не обязан свидетельствовать против самого себя, своего супруга и близких родственников, круг которых определяется федеральным законом.

С другой стороны, как отмечает, например, В.П. Тихомиров, налоговое ведомство в США имеет по закону право требовать от граждан представления широкого круга сведений, в том числе об их личной жизни, предпринимательской деятельности, имуществе. Это основывается на специальном изъятии из пятой поправки к Конституции США, запрещающей властям требовать от граждан показаний или представления сведений, которые впоследствии могут быть использованы против них[1324]. По мнению А.В. Брызгалина, положение НК РФ о том, что налогоплательщик не обязан доказывать свою невиновность, значительно ограничено. НК РФ обязывает налогоплательщика представлять необходимые сведения, которые могут в дальнейшем выступить доказательством его виновности[1325]. При этом, В.М. Савицкий отмечает, что может иметь место или презумпция невиновности, или презумпция виновности, ничего третьего быть не может[1326].

Некоторые авторы подчеркивают, что противостояние налогообложения общей системе права выражается, в частности, в неприятии налоговым правом принципа презумпции невиновности. Налоговые законы исходят из того, что налогоплательщик обязан сам собирать и сообщать налоговый «компромат» на себя. Если он этого не делает или делает не в полном соответствии с установленными правилами, то он признается виновным в налоговых правонарушениях и несет соответствующее наказание[1327]. В частности, в силу п. 4 ст. 93 НК РФ отказ проверяемого лица от представления запрашиваемых при проведении налоговой проверки документов или непредставление их в установленные сроки признаются налоговым правонарушением и влекут ответственность, предусмотренную ст. 126 НК РФ. С другой стороны, именно на основе представленных налогоплательщиком документов будет оцениваться его проверяемая деятельность и не исключается привлечение к налоговой ответственности (за неуплату налогов, за непредставление деклараций и т.д.).

Но то, что такой подход (через презумпцию невиновности) не может реализовываться в налоговом праве, в некоторой мере подтверждается в Определении КС РФ от 17 июня 2008 г. № 451ОП: освобождение адвокатов и адвокатских объединений от обязанности предоставлять соответствующие сведения и документы исключало бы всякую возможность налогового контроля и не соответствовало бы целям и смыслу налогообложения.

Сходные рассуждения можно видеть в работе ряда зарубежных авторов: ст. 6 Европейской конвенции по правам человека предполагает свободу от самообвинения, которая следует из автономии личности, необходимости избежать судебных ошибок и того принципа, что обвинение должно доказывать вину обвиняемого без его содействия. Угроза применить уголовную санкцию или ее применение за непредоставление информации является принуждением и может быть нарушением свободы от самообвинения вне зависимости от того, было ли соответствующее лицо впоследствии привлечено к уголовной ответственности или осуждено за совершение

[1318] *Тилле А.А.* Занимательная юриспруденция. – М., 2000. – С 156.

[1319] Латинские юридические изречения. / Сост. проф. Е.И. Темнов. – М., 2003. – С. 100.

[1320] *Кардозо Б.Н.* Природа судейской деятельности. Пер. с англ. – М., 2017. – С. 143.

[1321] *Бабаев В.К.* Презумпции в советском праве. – Горький, 1974. – С. 16, 98.

[1322] Новеллы УПК: назад к доследованию? // Закон. – 2013. № 5. – С. 57, 58.

[1323] Латинские юридические изречения. / Сост. проф. Е.И. Темнов. – М., 2003. – С. 264.

[1324] *Тихомиров В.П.* Предисловие к сборнику «Налоговый портфель». – М., 1993. – С. 10.

[1325] Комментарий к НК РФ, части первой (постатейный). / под ред. А.В. Брызгалина, – М., 1999. – С. 316.

[1326] *Савицкий В.М.* Презумпция невиновности – М., 1997. – С. 3.

[1327] Налоги и налогообложение. Учебное пособие для вузов / под ред. И.Г. Русаковой. – М., 1998. – С. 110.

преступления[1328]. Однако те же авторы приводят примеры, когда значимость общественного интереса превалирует над интересом частного субъекта отказаться от предоставления информации государству. В частности, как указал Европейский Суд в одном из дел, обязанность декларировать доходы и капитал для определения суммы налогообложения – «общая черта налоговых систем Договаривающихся Сторон, и было бы трудно представить их эффективное функционирование без нее». Следовательно, представляется, что даже точная декларация доходов или капитала (что является обязательным для целей налогообложения под угрозой уголовного наказания), которая выявляет прежнее уклонение от уплаты налогов, не будет являться нарушением свободы от самообвинения[1329].

Соответственно, запрет на истребование документов (сведений) которые впоследствии могут быть использованы против частного субъекта, фактически касается только ситуаций, когда уже осуществляются процедуры его привлечения к штрафной ответственности, либо процедуры, неизбежно и в основном направленные на привлечение к штрафной ответственности. Что же касается налогового контроля, то он в большей степени направлен на выявление неисполненных обязанностей по уплате налогов (сборов, страховых взносов), вследствие чего истребование (получение) в его рамках документов (сведений) формально не нарушает презумпцию невиновности. В любом случае, налоговое законодательство, предполагающее обязательное представление налогозначимой информации частными субъектами (в т.ч. и той, которая может быть впоследствии использована против них), предполагает, что общественный (по факту – государственный) интерес к получению этой информации превалирует над интересом частного субъекта отказаться от ее предоставления.

Можно отметить Определение КС РФ от 24 марта 2015 г. № 632О, в котором рассматривался вопрос конституционности ч. 5 ст. 14.13 КоАП РФ. По мнению заявительницы, оспариваемое законоположение, устанавливая ответственность индивидуального предпринимателя за неисполнение обязанности по подаче заявления о признании себя банкротом в установленных законом случаях, фактически понуждает его к даче показаний против себя. КС РФ не усмотрел неконституционности в оспариваемых положениях.

Тем не менее, неоднозначность вопроса о презумпции невиновности в налоговом праве подтверждается, например, оценкой, которая дана И.Н. Соловьевым: из 1957 лиц, осужденных в 2010–2012 гг. за совершение налоговых преступлений, только 73 человека были приговорены к незначительным срокам лишения свободы, и то лишь потому, что не захотели возместить причиненный государству ущерб, и не сотрудничали со следствием, а, напротив, пытались скрыть следы преступления, разрушить доказательственную базу и т.д.[1330]. Возможно, данная фраза неудачно построена, но из нее получается, что сокрытие следов преступления, разрушение доказательственной базы (то есть в налоговых преступлениях – обычно уничтожение документов лицом, привлекаемым к ответственности); как, впрочем, и отсутствие сотрудничества со следствием (непредставление следственному органу сведений и документов, которые могут быть использованы против лица, привлекаемого к ответственности) – это именно то, что на практике является необходимым условием для реального лишения свободы по преступлениям данной группы. Нельзя не отметить, что в закрытом перечне обстоятельств, отягчающих наказание (ст. 63 УК РФ), подобных обстоятельств нет. Что же касается обстоятельств, смягчающих наказание (ст. 61 УК РФ), то таковым является именно активное способствование раскрытию и расследованию преступления (подп. «и» ч. 1).

При этом следует учитывать, что налоговое законодательство – далеко не единственное, обязывающее частных субъектов представлять информацию государственным органам и одновременно допускающее использование этой информации не только для контроля за этими субъектами, но и для привлечения их к ответственности. Например, ст. 25, 25.4 Федерального закона от 26 июля 2006 г. № 135–ФЗ «О защите конкуренции» обязывают частных субъектов представлять информацию (документы) в антимонопольный орган. Неисполнение данной обязанности влечет ответственность, в т.ч. предусмотренную ст. 19.8, 19.8.1 КоАП РФ. Однако по результатам анализа представленной информации антимонопольный орган может, например, сделать вывод о совершении частным субъектом иного административного правонарушения, отнесенного к его подведомственности (ст. 23.48 КоАП РФ), и привлечь данного субъекта к ответственности.

Нельзя не отметить, что современное законодательство о защите конкуренции, в отличие от налогового, предусматривает незначительный объем правоограничений при истребовании информации антимонопольными органами. Как справедливо отмечает В. Гребенников, ст. 25 Федерального закона «О защите конкуренции» не ограничивает антимонопольный орган ни по периоду запрашиваемых сведений, ни по их объему[1331]. Приблизительно в этом ключе сформулирован п. 14 Обзора по вопросам судебной практики, возникающим при рассмотрении дел о защите конкуренции и дел об административных правонарушениях в указанной сфере (утв. Президиумом ВС РФ 16 марта 2016 г.).

Сходная ситуация имеет место и в валютном контроле. Так, И.В. Хаменушко справедливо отмечает, что при соответствующей проверке возникает неустранимый конфликт между презумпцией невиновности, подразумевающей право лица не свидетельствовать против себя, и обязанностью лица представлять органам и агентам все необходимые для проверки документы, связанные с валютными операциями[1332].

Таким образом, в России объем нормативно установленных обязанностей, в которых значимость общественного интереса превалирует над интересом частного субъекта отказаться от предоставления информации государству, продолжает возрастать, эта тенденция характерна не только для России и обычно не критикуется наднациональными судебными органами. Примечательны сведения, приводимые рядом зарубежных авторов, относительно практики ЕСПЧ: данный Суд должен определить, был ли достигнут справедливый баланс между требованиями общего интереса сообщества и требованиями защиты основополагающих прав человека. Применяя тест «справедливого баланса», ЕСПЧ обычно оставляет определение интереса сообщества на усмотрение государства: утверждения государства пересматриваются редко[1333].

Представляется интересным то, что известный средневековый философ и теолог Фома Аквинский полагал, что обвиняемый обязан сообщить судье ту истину, которую последний требует от него в соответствии с правовой формой. Следовательно, если он отказывается сообщить ту истину, которую он обязан сообщить, или если он лживо отрицает ее, то он совершает смертный грех[1334].

Возвращаясь к налоговой ответственности, следует отметить, что в силу п. 1 ст. 110 НК РФ виновным в совершении налогового правонарушения признается лицо, совершившее противоправное деяние умышленно или по неосторожности.

Ответственность в зависимости от формы вины установлена в ряде статей НК РФ, в т.ч. в ст. 122 «Неуплата или неполная уплата сумм налога (сбора, страховых взносов)» умышленно совершенное правонарушение наказывается повышенными (двойными) штрафами.

На основании п. 4 ст. 110 НК РФ вина организации в совершении налогового правонарушения определяется в зависимости от вины ее должностных лиц либо ее представителей, действия (бездействие) которых обусловили совершение данного налогового правонарушения.

Данное определение изначально неудачно, поскольку при скрупулезном его применении в каждом решении налогового органа о привлечении организации к налоговой ответственности было бы необходимо, по меньшей мере, указывать, какие конкретно должностные лица совершили деяния, вследствие которых сама организация совершила налоговое правонарушение, а также в чем именно выражается вина данных должностных лиц. В более «жестком» варианте толкования первоначально необходимо привлечение физических лиц (представителей) к ответственности, и только потом возможно решение вопроса о вине самого налогоплательщика – организации.

[1328] *Харрис Д., О'Бойл М., Уорбрик К. и др.* Право Европейской конвенции по правам человека. – М., 2017. – С. 567, 568.

[1329] *Харрис Д., О'Бойл М., Уорбрик К. и др.* Право Европейской конвенции по правам человека. – М., 2017. – С. 573.

[1330] Интервью с руководителем аппарата Комитета Государственной Думы по безопасности и противодействию коррупции, доктором юридических наук, профессором, заслуженным юристом РФ И.Н. Соловьевым // Законодательство. – 2014. – № 1. – С. 13.

[1331] *Гребенников В.* Непредставление сведений: границы ответственности // Конкуренция и право. – 2012. – № 1. – С. 46.

[1332] *Хаменушко И.В.* Валютное регулирование в Российской Федерации: правила, контроль, ответственность. – М., 2013. – С. 209.

[1333] *Харрис Д., О'Бойл М., Уорбрик К. и др.* Право Европейской конвенции по правам человека. – М., 2017. – С. 1160.

[1334] *Аквинский Ф.* Сумма теологии. В XIII томах. Трактат о правосудии. – Т. VIII. – М., 2013. – С. 265. // URL: https://azbyka.ru/otechnik/konfessii/summa-teologii-tom-8/23

Очевидно, что на практике реализация такого подхода маловероятна. Но интересно то, что именно такая позиция косвенно следует из Постановления Президиума ВАС РФ от 20 мая 2008 г. № 15555/07 со ссылкой на п. 4 ст. 110 НК РФ: приговор в отношении генерального директора общества освобождает инспекцию от обязанности по доказыванию фактов совершения им действий, с которыми связано привлечение общества к налоговой ответственности.

Поскольку налоговый орган далеко не всегда имеет в своем распоряжении приговоры о привлечении к уголовной ответственности должностных лиц организаций, практически не встречаются решения налоговых органов о привлечении организаций к налоговой ответственности, в которых хотя бы упомянуты виновные должностные лица. По существу на практике в отношении налоговой ответственности организаций «работает» объективное вменение, определенное в ч. 2 ст. 2.1 КоАП РФ: юридическое лицо признается виновным в совершении правонарушения, если будет установлено, что у него имелась возможность для соблюдения правил и норм, за нарушение которых предусмотрена ответственность, но данным лицом не были приняты все зависящие от него меры по их соблюдению.

Э.Н. Нагорная обоснованно считает норму п. 4 ст. 110 НК РФ мертворожденной; бремя доказывания отсутствия у организации возможности соблюдения налогового законодательства возложено на саму организацию[1335]. Интересно то, что на практике объективное вменение фактически применяется налоговыми органами и по отношению к физическим лицам. Крайне затруднительно обнаружить решение о привлечении к налоговой ответственности физического лица (в т.ч. индивидуального предпринимателя), в котором имелось бы обоснование его вины. В.Д. Зорькин справедливо замечает, что сегодня налоговые органы к сумме недоимки автоматически добавляют не только пени, но и штрафы, как само собой разумеющийся довесок, не утруждая себя доказыванием вины налогоплательщика[1336].

Интересна правовая позиция, изложенная в Постановлении КС РФ от 17 января 2013 г. № 1П применительно к административной ответственности: виновность юридического лица в совершении административного правонарушения является, как правило, следствием виновности физических лиц – должностных лиц или работников юридического лица.

Однако очевидно, что «как правило» – это только высоковероятная презумпция; вполне могут иметь место административные правонарушения, в которых невозможно установить виновность юридического лица через виновность физических лиц – должностных лиц или работников. Поскольку в качестве наказуемого деяния в НК РФ практически всегда установлено бездействие (несовершение предписываемого законодательством действия), такое правонарушение вполне может быть совершено организаций, в которой вообще нет должностных лиц (например – единственным должностным лицом был директор, но он умер, а новый директор не назначен).

Впрочем, позиция об установлении вины юридического лица исключительно через вину должностных лиц, к сожалению, обосновывается и в настоящее время. Например, с точки зрения А.А. Иванова, нужно перестать использовать комбинированное понятие вины: вины как психического отношения для граждан и вины как объективного масштаба поведения для юридических лиц. Нужно выбрать первый подход! Что же касается трудностей привлечения к ответственности юридических лиц при таком подходе, то они вполне преодолимы, особенно при установлении специальных правил ответственности юридических лиц за действия своих работников[1337].

В плане отраслевой идентификации налоговой ответственности можно заключить, что в целом ее следует охарактеризовать, как вид административной ответственности. Такой вывод подтверждается в Определении КС РФ от 5 июля 2001 г. № 130О: санкции, предусмотренные ст. 119 НК РФ, являются административно–правовыми. Кроме того, «предшественник» части первой НК РФ – Закон РФ «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» (утратил силу) также предусматривал собственные санкции за нарушение налогового законодательства. В письме ВАС РФ от 31 мая 1994 г. № С17/ОП370 отмечалось, что ответственность, предусмотренная ст. 13 Закона РФ «Об основах налоговой системы в Российской Федерации», по своей правовой природе сходна с административной ответственностью. Подобной позиции придерживается, например, К.С. Бельский: так называемая налоговая ответственность за нарушение налогового законодательства, нашедшая отражение в НК РФ, по существу является административной[1338]. По мнению П.П. Серкова, ЕСПЧ рассматривает налоговую ответственность в качестве административной[1339].

В рекомендации № R (91) 1 Комитета Министров Совета Европы «Об административных санкциях» (принята Комитетом Министров 13 февраля 1991 г.) также содержится ограничительный подход: данная Рекомендация касается административных норм, назначающих наказание денежного или иного порядка. Эти санкции названы в дальнейшем административными. Не рассматриваются таковыми: меры, которые административная власть предусматривает для исполнения уголовного осуждения; дисциплинарные взыскания. В соответствии с п. 2 Федерального закона от 4 ноября 2014 г. № 325ФЗ, которым, с оговорками и заявлениями, была ратифицирована Конвенция о взаимной административной помощи по налоговым делам (Заключена в г. Страсбурге 25 января 1988 г.), Российская Федерация оставляет за собой право не оказывать помощи по взысканию любого налогового требования или по взысканию административного штрафа для всех видов налогов, перечисленных в п. 1 ст. 2 Конвенции (т.е. в отношении, в т.ч., налога на прибыль организаций, НДФЛ, НДС, акцизов, страховых взносов, поимущественных наолгов), что фактически означает, что с точки зрения и отечественного законодателя, и данного международного договора, штрафы, связанные с данными налогами, т.е. урегулированные в гл. 16 НК РФ, являются административными.

В то же время налоговая ответственность имеет существенные особенности правового регулирования. В частности, невозможно субсидиарное применение норм КоАП РФ; различаются определения вины организаций в п. 4 ст. 110 НК РФ и в ч. 2 ст. 2.1 КоАП РФ, а также правила исчисления сроков давности привлечения к ответственности по ст. 113 НК РФ и по ст. 4.5 КоАП РФ; сроков, в течение которых лицо считается подвергнутым наказанию по п. 3 ст. 112 и по ст. 4.6 КоАП РФ. Примечательно то, что в НК РФ не дифференцируется размер штрафов для организаций и физических лиц, а в КоАП РФ это зачастую имеет место. Способы индивидуализации наказания также различны. В НК РФ установлены штрафы в точно определенной (определимой) сумме, но в ст. 112, 114 НК РФ предусмотрены обстоятельства, смягчающие (отягчающие) ответственность, в т.ч. позволяющие снизить штрафы без ограничения нижнего предела (не менее, чем в два раза); в положениях КоАП РФ зачастую предполагается верхний и нижний предел штрафов, хотя предусмотрен механизм признания правонарушения малозначительным и полностью исключающим наказание (за исключениями, следующими из судебной практики – п. 21 Постановления Пленума ВС РФ от 24 марта 2005 г. № 5, п. 10 Постановления Пленума ВС РФ от 24 октября 2006 г. № 18, п. 16 Обзора судебной практики разрешения дел по спорам, возникающим в связи с участием граждан в долевом строительстве многоквартирных домов и иных объектов недвижимости (утв. Президиумом ВС РФ 19 июля 2017 г.)).

Кроме того, в НК РФ в качестве наказания предусмотрены только штрафы, а в ст. 3.2 КоАП РФ – целый «арсенал» и иных видов наказаний (в т.ч. предупреждение, конфискация орудия совершения или предмета административного правонарушения, административное приостановление деятельности и др.). Следует также отметить, что в результате принятия ряда актов КС РФ (в т.ч. Постановления от 17 января 2013 г. № 1П, от 14 февраля 2013 г. № 4П, от 8 апреля 2014 г. № 10П, Определение от 4 апреля 2013 г. № 485О), при наложении административного штрафа по КоАП РФ возможно снижение размера штрафа ниже минимального предела, установленного санкцией статьи (что впоследствии было реализовано в ч. 3.2, 3.3 ст. 4.1 КоАП РФ). Такой подход КС РФ, как представляется, связан с существенными размерами некоторых штрафов по КоАП РФ.

Примечательно то, что КС РФ впоследствии несколько изменил свой подход к правовой природе налоговой ответственности. В ряде Определений (от 1 декабря 2009 г. № 1488ОО, от 25 февраля 2016 г. № 236О) уже отмечается, что в правовом механизме исполнения конституционной обязанности по уплате налогов предусмотрено несколько видов нарушений законодательства о налогах и сборах – налоговые правонарушения, административные правонарушения по фактам нарушения законодательства о налогах и сборах и нарушения законодательства о налогах и сборах, являющиеся преступлениями. Впрочем, как справедливо отмечает Э.М. Цыганков, при столь

[1335] *Нагорная Э.Н.* Налоговые споры: оценка доказательств в суде. – М., 2012. – С. 151.

[1336] *Зорькин В.Д.* Конституционный Суд России: доктрина и практика: монография. – М., 2017. – С. 266.

[1337] *Иванов А.А.* Проблемы публичного права России: взгляд со стороны. Часть четвертая. // URL: https://zakon.ru/blog/2016/11/06/problemy_publichnogo_prava_rossii_vzglyad_so_storony_chast_chetvertaya

[1338] *Бельский К.С.* Основы налогового права (Цикл материалов по теории налогового права из пяти частей) // Гражданин и право. – 2006. – №№ 1, 4, 6, 8, 10. // СПС Гарант.

[1339] *Серков П.П.* Административная ответственность в российском праве: современное осмысление и новые подходы: монография. – М., 2012. // СПС «КонсультантПлюс».

предметном подходе к природе юридической ответственности в результате можно сбиться со счета, утонув в многообразии видов юридической ответственности[1340].

Интересен и тот факт, что с момента введения современного КоАП РФ в 2002 году несколько составов налоговых правонарушений, относящихся к физическим лицам, были «перемещены» из НК РФ в КоАП РФ. Исходя из ст. 2 Федерального закона от 30 декабря 2001 г. № 196–ФЗ «О введении в действие Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях», п. 2 Постановления Пленума ВАС РФ от 27 января 2003 г. № 2 «О некоторых вопросах, связанных с введением в действие Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях», с 1 июля 2002 г. признаны утратившими силу п. 4 ст. 91, ст. 124 и п. 3 ст. 126 НК РФ. То, что законодатель периодически «перемещает» в КоАП РФ нормы об административной ответственности из иных федеральных законов, в том числе кодифицированных, признается в Постановлении КС РФ от 17 января 2013 г. № 1П.

Тем не менее, квалификация налоговой ответственности, как разновидности административной, позволяет рассматривать некоторые практические проблемы, связанные с административной ответственностью, через призму подходов, сложившихся в отношении налоговой ответственности (и наоборот). Например, не квалифицируя прямо налоговую ответственность, как разновидность административной, ВАС РФ в Постановлении Президиума от 5 февраля 2013 г. № 11890/12 предлагал для разрешения определенного вопроса, связанного с налоговой ответственностью, применять разъяснения, изложенные в п. 9 Постановления Пленума ВАС РФ от 2 июня 2004 г. № 10 «О некоторых вопросах, возникших в судебной практике при рассмотрении дел об административных правонарушениях».

Представляют интерес сведения, приведенные Л.В. Головко: исторически термин «административная ответственность» возник тогда, когда ряд стран (Германия, Италия и т.д.) вывели мелкие «уголовные правонарушения» из своих УК. При этом бывшие уголовные правонарушения превратились просто в мелкие правонарушения, которые иногда начали обозначать в качестве административных в той мере, в какой санкции за их совершение стали возлагать не суды, а сугубо административные органы[1341]. Соответственно, поскольку в России административные санкции применяют не только административные органы, но и суды, в нашей стране данный термин не вполне адекватен.

Можно отметить, что НК РФ является далеко не единственным нормативным актом, «оснащенным» собственными нормами, регламентирующими публичную штрафную ответственность. Так, штрафные санкции установлены в гл. IV.3 Федерального закона от 24 июля 1998 г. № 125ФЗ «Об обязательном социальном страховании от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний» (при этом имеет место их значительно сходство с санкциями гл. 16 НК РФ). В ст. 112 Федерального закона от 2 октября 2007 г. № 229–ФЗ «Об исполнительном производстве» предусматривает исполнительский сбор, штрафная природа которого подтверждена в Постановлении КС РФ от 30 июля 2001 г. № 13П и в ряде иных судебных актов (Определение КС РФ от 1 апреля 2008 г. № 419ОП, п. 17 Постановления Пленума ВАС РФ от 23 июля 2009 г. № 59, п. 78 Постановления Пленума ВС РФ от 17 ноября 2015 г. № 50).

Другие примеры – в ст. 18 Федерального закона от 29 ноября 2010 г. № 326–ФЗ «Об обязательном медицинском страховании в Российской Федерации» установлены санкции (штрафы) для страхователей. Штрафы урегулированы и в ст. 17 Федерального закона от 1 апреля 1996 г. № 27ФЗ «Об индивидуальном (персонифицированном) учете в системе обязательного пенсионного страхования». Здесь же уместно упомянуть и судебные штрафы по гл. 8 ГПК РФ, ст. 122, 123 КАС РФ, гл. 11 АПК РФ.

Также следует отметить, что в настоящее время в актах высших судебных органов все чаще применяется обобщенный термин «публично–правовая ответственность», «ответственность за совершение публично–правового правонарушения», в объем которого включается уголовная, административная и иные виды публичной штрафной ответственности (в том числе Постановления КС РФ от 17 июня 2014 г. № 18П и от 26 июня 2014 г. № 19П, Определения ВС РФ от 12 августа 2013 г. № 57АД131 и от 19 марта 2014 г. № 5АПГ1357, Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июня 2011 г. № 52 и от 22 июня 2012 г. № 34 и № 37).

В этой связи представляет интерес позиция С.В. Запольского: следует признать, что как правонарушение не имеет отраслевой принадлежности, так и далеко не каждой отрасли права соответствует свой собственный вид юридической ответственности. Видовое разнообразие юридической ответственности строится преимущественно по способам воздействия на правонарушителя, отчасти – по процедуре этого воздействия[1342].

Достаточно интересен вопрос правовых последствий отмены (снижения уровня) публичных обязанностей. В силу ч. 2 ст. 54 Конституции РФ, если после совершения правонарушения ответственность за него устранена или смягчена, применяется новый закон. Соответственно, если отменяется некоторая публично–правовая обязанность (например – отменяется глава НК РФ, регламентирующая уплату некоторого налога), то логично предположить, что это означает только отсутствие обязанности в будущем. Ранее неисполненные обязанности должны исполняться, как и прежде, а за их неисполнение могут быть применены санкции (если законодатель специально не предусмотрит иного). Однако в практике высших судебных органов сложился несколько иной подход. Исходя из ряда Постановлений Президиума (в т.ч. от 29 марта 2005 г. № 11498/04, от 16 сентября 2008 г. № 5378/08, от 1 февраля 2011 г. № 10708/10, от 24 апреля 2012 г. № 15230/11, от 22 мая 2012 г. № 17487/11, от 30 июля 2012 г. № 2265/12), отмена (снижение уровня) некоторых публичных обязанностей (по лицензированию, по обеспечению минимального размера уставного капитала, по сообщению информации и т.д.) с определенного момента времени означает невозможность применения санкций по КоАП РФ за тот период, в котором эти обязанности были установлены, но не исполнялись. Впоследствии данный подход был существенно расширен. В п. 1 Постановления Пленума ВАС РФ от 22 июня 2012 г. № 34 разъяснено, что устранение ответственности за публично–правовое правонарушение имеет место и в случае отмены обязанности, за невыполнение которой такая ответственность была установлена.

Аналогичная позиция следует и из ряда актов КС РФ (в т.ч. Определения от 8 декабря 2015 г. № 2735О, от 27 сентября 2016 г. № 2017О): изменение (пересмотр) правил, несоблюдение которых образует объективную сторону административных правонарушений, предусмотренных бланкетными диспозициями законодательства об административных правонарушениях, не может не оказывать влияния и на оценку противоправности соответствующего деяния, а потому положения ч. 2 ст. 1.7 КоАП РФ должны подлежать учету при внесении изменений не только в данный Кодекс и принимаемые в соответствии с ним законы субъектов Российской Федерации об административных правонарушениях, но и в законы и иные нормативные правовые акты, устанавливающие правила и нормы, за нарушение которых предусмотрено наступление административной ответственности.

Иными словами, по данной логике, санкции за неуплату некоторого налога после его отмены уже не могут быть применены, а примененные, но неуплаченные санкции не подлежат взысканию (хотя сам налог, не уплаченный в периоды действия законодательства, и соответствующие пени, очевидно, можно истребовать и в дальнейшем). С соответствующими корректировками такой подход может применяться и при снижении налога (через уменьшение ставки, увеличение льгот (вычетов, расходов) и т.д.). Непосредственное развитие указанной логики в налоговых правоотношениях произведено в Постановлении Президиума ВАС РФ от 17 июля 2012 г. № 3495/12. Поскольку установленный в п. 5 ст. 76 НК РФ срок представления банком сведений в налоговый орган был увеличен с одного дня до трех, Суд указал, что на момент направления банком соответствующих сведений в инспекцию в его действиях (бездействии) имелся состав налогового правонарушения, предусмотренного ст. 135.1 НК РФ, а на момент принятия инспекцией решения о привлечении банка к ответственности направление соответствующих сведений в налоговый орган в двухдневный срок состава правонарушения, установленного ст. 135.1 НК РФ, не образовывало. ВАС РФ счел, что суды необоснованно не применили п. 3 ст. 5 НК РФ. Сходным образом была разрешена проблема в Определении ВС РФ от 15 мая 2018 г. № 306КГ1722270: изначально обязанность представлять сведения в ПФ РФ должна была исполняться ежемесячно, не позднее 10–го числа месяца, следующего за отчетным периодом – месяцем. Поскольку страхователь просрочил исполнение данной обязанности на 2 дня, ПФ РФ привлек страхователя к ответственности. ВС РФ признал решение ПФ РФ не подлежащим исполнению, т.к. законодательство было изменено, обязанность представлять сведения была установлена – не позднее 15–го числа месяца, следующего за отчетным.

[1340] *Цыганков Э.М.* Проблемы применения и системного развития налогового законодательства в аспекте соотношения публичного и частного права. – М., 2005. – С. 88.

[1341] *Головко Л.* Соотношение уголовных преступлений и административных правонарушений в контексте концепции criminal matter (уголовной сферы) // Международное правосудие. – 2013. № 1. С. 42 – 52. // СПС Гарант, СПС КонсультантПлюс.

[1342] *Запольский С.В.* Теория финансового права: научные очерки – М., 2010. – С. 229.

Поскольку существенный объем норм законодательства о налогах предписывают частному субъекту совершать активные действия в установленные сроки (налогоплательщику – уплатить налог, представить налоговую декларацию и др.), значительное число санкций, установленных в законодательстве о налогах, в качестве противоправного деяния устанавливают **бездействие** частного субъекта.

Нельзя не отметить, что сами по себе вопросы наказания за незаконное бездействие в теории права являются достаточно сложными. В частности, не исключены и такие соображения: при отсутствии действия получается, что человек может как бы наказываться только лишь за помыслы[1343]. При этом, традиционно считается, что *cognitationis poenam nemo patitur* – никто не несет наказания за мысли[1344]. Соответственно, проблемы общего характера при регулировании наказаний за подобные правонарушения не могут не отражаться в санкциях за нарушение налогового законодательства. С другой стороны – при полном отсутствии санкций, получение государством налогов со своих налогоплательщиков, скорее всего, было бы невозможным.

Еще одним примером неоднозначного вопроса общего характера, возникающего на практике, является проблема множественности налоговых правонарушений. В п. 5 ст. 114 НК РФ предусмотрено, что при совершении одним лицом двух и более налоговых правонарушений налоговые санкции взыскиваются за каждое правонарушение в отдельности без поглощения менее строгой санкции более строгой. Указанное регулирование имеет определенное сходство с ч. 1 ст. 4.4 КоАП РФ: при совершении лицом двух и более административных правонарушений административное наказание назначается за каждое совершенное административное правонарушение.

В частности, рассматриваемый вопрос может стать актуальным применительно к размеру штрафа за непредставление документов (сведений), урегулированному в п. 1 ст. 126 НК РФ. По данному положению, в общем случае наказуемо непредставление в установленный срок налогоплательщиком (плательщиком сбора, плательщиком страховых взносов, налоговым агентом) в налоговые органы документов и (или) иных сведений, предусмотренных НК РФ и иными актами законодательства о налогах и сборах – 200 руб. за каждый непредставленный документ. Казалось бы, если речь идет об «одном, но большом» документе, его непредставление влечет штраф в размере 200 руб., раз штраф исчисляется именно от числа непредставленных документов. Именно так вопрос был решен в п. 19 Информационного письма Президиума ВАС РФ от 17 марта 2003 г. № 71 «Обзор практики разрешения арбитражными судами дел, связанных с применением отдельных положений части первой Налогового кодекса Российской Федерации»: непредставленный налогоплательщиком комплект из трех документов был расценен судом, как один документ (с применением однократного штрафа).

Однако, в иных аспектах практика пошла по иному пути. Так, в п. 45 Постановления Пленума ВАС РФ от 28 февраля 2001 г. № 5 «О некоторых вопросах применения части первой Налогового кодекса Российской Федерации» (утратил силу) было разъяснено, что при применении п. 1 ст. 126 НК РФ к налоговым агентам судам необходимо исходить из того, что каждый документ (справка), касающийся конкретного налогоплательщика, является отдельным документом независимо от способа его представления в налоговый орган: на бумажном или магнитном носителе. В данном пункте речь в основном шла о п. 2 ст. 230 НК РФ, в соответствии с которым налоговые агенты представляют в налоговый орган по месту своего учета документ, содержащий сведения о доходах физических лиц истекшего налогового периода и суммах НДФЛ, исчисленного, удержанного и перечисленного в бюджетную систему Российской Федерации за этот налоговый период по каждому физическому лицу, ежегодно не позднее 1 апреля года, следующего за истекшим налоговым периодом. Таким образом, хотя в п. 2 ст. 230 НК РФ установлена обязанность по представлению одного документа, содержащего перечисленные сведения о физических лицах, на практике этот «один большой» документ «распался» на соответствующее число «маленьких»: по числу физических лиц, для целей применения штрафа по в п. 1 ст. 126 НК РФ. Несмотря на отмену Постановления Пленума ВАС РФ от 28 февраля 2001 г. № 5, такой подход сохранен, хотя соответствующий штраф для налоговых агентов теперь «перемещен» законодателем в п. 1 ст. 126.1 НК РФ – 500 руб. за каждый представленный документ, содержащий недостоверные сведения.

Следует, однако, заметить, что рассматриваемый вопрос актуален в налоговых правоотношениях лишь относительно, вследствие не слишком карательного размера штрафа в указанных нормах. Что же касается административных правонарушений, то в поле действия КоАП РФ современные проблемы могут быть существенно сложнее[1345], вследствие значительных размеров некоторых административных штрафов и по причине явно недостаточной разработанности проблем множественности административных правонарушений.

Как пример другого неоднозначного вопроса, представляет интерес рассмотреть налоговые правонарушения на предмет их квалификации в качестве длящихся. В п. 1 Постановления 23 Пленума ВС СССР от 4 марта 1929 г. разъяснено, что преступления, именуемые длящимися, характеризуются непрерывным осуществлением состава определенного преступного деяния. Длящееся преступление начинается с какого–либо преступного действия (например, при самовольной отлучке) или с акта преступного бездействия (при недонесении о преступлении). Следовательно, длящееся преступление можно определить как действие или бездействие, сопряженное с последующим длительным невыполнением обязанностей, возложенных на виновного законом под угрозой уголовного преследования.

С этой точки зрения большинство налоговых правонарушений, обычно представляющих собой невыполнение определенной обязанности к установленному сроку, можно было бы охарактеризовать, как длящиеся, с соответствующим исчислением срока давности привлечения к ответственности с момента их обнаружения. Следует отметить, что в относительно недавней истории налоговые правонарушения фактически и рассматривалась, как длящиеся. Так, Указом Президента РФ от 27 октября 1993 г. № 1773 «О проведении налоговой амнистии в 1993 году» (принятым им в период особых полномочий) налогоплательщикам предлагалось объявить до 30 ноября 1993 г. включительно о своих неуплаченных налогах и налоговых платежах за 1993 год и предшествовавшие годы и внести их в тот же срок в бюджет. В этом случае налогоплательщики освобождались от применения санкций. Те же налогоплательщики, которые продолжали скрывать суммы неуплаченных налогов после 30 ноября 1993 г., потенциально могли быть оштрафованы в 3х кратном размере штрафов, установленных в законодательстве.

Если бы речь шла о таком «классическом» длящемся правонарушении, как незаконное хранение оружия, то лицо, продолжающее хранить оружие после ужесточения санкций, может быть привлечено к ответственности по новым нормам. Это не является обратной силой закона, усилившего ответственность, поскольку после усиления ответственности неправомерное деяние продолжалось. Но основная (утилитарная) цель оценки некоторых правонарушений (преступлений), как длящихся, состоит в том, чтобы не допустить уклонения лиц, продолжающих неправомерное поведение, от штрафной ответственности по основанию истечения срока давности (при его исчислении от начала противоправного деяния). Очевидно, что рассмотрение налоговых правонарушений, как длящихся, дало бы в нашей стране не столько положительный, сколько отрицательный эффект. При подобном подходе можно было бы привлечь к ответственности налогоплательщика, десятки лет назад не уплатившего налог (не представившего налоговую декларацию), исчислив срок давности с момента обнаружения данного факта налоговым органом. Одна из проблем, следующих из такого подхода – сам налог и пени, с современной точки зрения, уже не подлежали бы принудительному взысканию вследствие истечения пресекательных сроков. Тем не менее, позиция о необходимости отнесении налоговых правонарушений (преступлений) к категории длящихся и об исчислении срока давности привлечения к ответственности с момента их обнаружения периодически встречается в юридической литературе[1346].

В связи с изложенным, примечателен тот факт, что попытка поиска (по названию) диссертаций, посвященных длящимся правонарушениям (преступлениям) на сайте Российской государственной библиотеки[1347] в настоящее время результата не дает. По всей видимости, это косвенно свидетельствует о том, что четких критериев для квалификации некоторого правонарушения (сводящегося к неисполнению обязанности), как длящегося, в настоящее время наукой не выработано. Соответственно, на практике подобная квалификация обычно производится «волевым» решением, в силу сложившейся традиции и исходя из реалий современности. Фактически так и сделано в упомянутом п. 1 Постановления 23 Пленума ВС СССР от 4 марта 1929 г. через перечисление примеров длящихся преступлений.

[1343] *Флетчер Дж., Наумов А.В.* Основные концепции современного уголовного права. – М., 1998. – С. 138 – 145.

[1344] Латинские юридические изречения. / Сост. проф. Е.И. Темнов. – М., 2003. – С. 100.

[1345] *Щепалов С.В.* Искусственная множественность административных правонарушений // Российская юстиция. – 2017. – № 5. – С. 37 – 41.

[1346] *Пастухов И., Яни П.* Умышленное невыполнение конституционной обязанности // Бизнес–адвокат, 2002, № 13; Налоговое право России в вопросах и ответах: учебное пособие / под ред. А.А. Ялбулганова. – М., 2007. – С. 379.

[1347] URL: http://aleph.rsl.ru

При этом, с сегодняшних позиций, квалификация недонесения о преступлении (Федеральным законом от 6 июля 2016 г. № 375ФЗ введена ст. 205.6 УК РФ «Несообщение о преступлении»), как длящегося правонарушения (преступления), дискуссионна. В то же время, очевидно, что незаконное хранение оружия и ранее и сейчас следует квалифицировать, как длящееся правонарушение (преступление) – оно представляется общественно опасным (вредным) в любой момент времени после начала хранения. С практической точки зрения, в качестве длящихся следует рассматривать те правонарушения, которые прямо признаны таковыми законодателем, либо современной судебной практикой. Данная проблема, как представляется, вполне описывается позицией А.А. Тилле (высказанной им относительно задачи разграничения однократных и повторных правонарушений): в юридической науке по ряду проблем сначала находят удобное и выгодное решение, а потом занимаются его доказательством[1348].

В настоящее время рассматриваемый вопрос нашел определенное разрешение в п. 14 Постановления Пленума ВС РФ от 24 марта 2005 г. № 5: длящимся является такое административное правонарушение (действие или бездействие), которое выражается в длительном непрекращающемся невыполнении или ненадлежащем выполнении обязанностей, возложенных на нарушителя законом. Невыполнение предусмотренной правовыми актами обязанности к установленному сроку свидетельствует о том, что административное правонарушение не является длящимся. Срок давности привлечения к административной ответственности за правонарушение, в отношении которого предусмотренная правовым актом обязанность не была выполнена к определенному сроку, начинает течь с момента наступления указанного срока. На практике данное разъяснение было применено, например, в Постановлении ВС РФ от 8 февраля 2012 г. № 49–АД121: правонарушение, наказуемое по ст. 15.11 КоАП РФ, выразившееся в искажении сумм начисленных (продекларированных) налогов, не признано длящимся. В Постановлении Президиума ВАС РФ от 4 февраля 2014 г. № 13004/13 рассматриваемая позиция применена и в арбитражном процессе.

Следует только отметить, что достаточно сложно привести пример обязанности, которая должна быть выполнена не к установленному сроку, а как–то иначе. Если срока исполнения обязанности нет, то фактически нет и самой обязанности.

Соответственно, налоговые правонарушения, если рассматривать их как разновидность административных правонарушений, не являются длящимися. Именно в таком ключе и сформулирована ст. 113 НК РФ, в которой урегулированы **сроки давности** привлечения к налоговой ответственности. В Постановлении КС РФ от 14 июля 2005 г. № 9П разъяснено, что установленный данной статьей НК РФ срок давности привлечения лица к ответственности за совершение налогового правонарушения призван исключить возможность неразумно продолжительной неопределенности в вопросах правового положения налогоплательщика (в том числе его имущественных прав) в связи с совершенным им правонарушением и ограждает лицо от применения к нему штрафных санкций за правонарушение, выявленное после окончания периода, в течение которого оно обязано хранить документацию, связанную с исчислением и уплатой налогов. Поэтому налоговый орган не вправе привлекать налогоплательщика к ответственности за совершение налогового правонарушения, если истек указанный срок давности.

Исходя из Постановления Президиума ВАС РФ от 12 ноября 2013 г. № 7473/13, истекший срок давности привлечения к ответственности не подлежит восстановлению.

В силу п. 1 ст. 113 НК РФ лицо не может быть привлечено к ответственности за совершение налогового правонарушения, если со дня его совершения либо со следующего дня после окончания налогового (расчетного) периода, в течение которого было совершено это правонарушение, и до момента вынесения решения о привлечении к ответственности истекли **три года** (срок давности). Исчисление срока давности со дня совершения налогового правонарушения применяется в отношении всех налоговых правонарушений, кроме предусмотренных ст. 120 и 122 НК РФ. Исчисление срока давности со следующего дня после окончания соответствующего налогового периода применяется в отношении налоговых правонарушений, предусмотренных ст. 120 и 122 НК РФ.

Толкование п. 1 ст. 113 НК РФ применительно к ст. 122 НК РФ «Неуплата или неполная уплата сумм налога (сбора, страховых взносов)» дано в Постановлении Президиума ВАС РФ от 27 сентября 2011 г. № 4134/11. По мнению Суда, налоговым периодом при квалификации действий налогоплательщика по ст. 122 НК РФ является период, предоставленный для исполнения соответствующей обязанности по уплате налога. Следовательно, как полагает ВАС РФ, исчисление срока давности по ст. 122 НК РФ начинается с первого дня налогового периода, следующего за тем налоговым периодом, в котором нормативными актами установлен срок уплаты налога. Так, если имеет место неуплата НДФЛ за 2011 год, срок исполнения данной обязанности – 16 июля 2012 г. (п. 7 ст. 6.1, п. 6 ст. 227 НК РФ). Соответственно, трехлетний срок давности начнет исчисляться с 1 января 2013 г., привлечение к ответственности возможно не позднее 31 декабря 2015 г. Аналогичным образом данный вопрос применительно к НДС разрешен, например, в Определении ВС РФ от 10 февраля 2015 г. № 2КГ143: учитывая то, что ответчику необходимо было произвести уплату сумм налога не позднее 20 апреля 2010 г., то есть во втором квартале 2010 года, эта обязанность не была исполнена, срок давности привлечения к ответственности подлежал исчислению со следующего дня после окончания второго квартала, то есть с 1 июля 2010 г., и истекал 1 июля 2013 г.

Разъяснение общего характера сделано в п. 15 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. № 57: при толковании п. 1 ст. 113 НК РФ судам необходимо принимать во внимание, что деяния, ответственность за которые установлена ст. 122 НК РФ, состоят в неуплате или неполной уплате сумм налога в результате занижения налоговой базы, иного неправильного исчисления налога или других неправомерных действий. Поскольку исчисление налоговой базы и суммы налога осуществляется налогоплательщиком после окончания того налогового периода, по итогам которого уплачивается налог, срок давности, определенный п. 1 ст. 113 НК РФ, исчисляется в таком случае со следующего дня после окончания налогового периода, в течение которого было совершено правонарушение в виде неуплаты или неполной уплаты налога.

Вообще говоря, сходный подход имеет место и в п. 14 Постановления Пленума ВС РФ от 24 марта 2005 г. № 5: срок давности привлечения к ответственности исчисляется по общим правилам исчисления сроков – со дня, следующего за днем совершения административного правонарушения (за днем обнаружения правонарушения). В случае совершения административного правонарушения, выразившегося в форме бездействия, срок привлечения к административной ответственности исчисляется со дня, следующего за последним днем периода, предоставленного для исполнения соответствующей обязанности.

Остается только вопрос: что такое «период, предоставленный для исполнения соответствующей обязанности»? Обычно для совершения некоторого действия устанавливается некоторая дата, не позднее которой и должно быть совершено действие. Например, в разовых налогах (которых в настоящее время в НК РФ формально не предусмотрено, хотя они и не исключены) в принципе не будет никакого периода, предоставленного для уплаты налога – будет только срок его уплаты (исчисляемый либо от облагаемого действия, либо от момента истребования налога налоговым органом). То, что предельная дата для уплаты налога может находиться в определенном налоговом периоде, является только очевидным последствием введения для всех современных налогов соответствующих налоговых периодов. При этом налог следует уплатить не до конца такого налогового периода, а именно не позднее соответствующей даты, вследствие чего смысл увязки срока уплаты и налогового периода неочевиден.

Следует отметить, что указанная позиция ВАС РФ относительно момента начала исчисления срока давности по ст. 122 НК РФ является несколько скорректированной. Ранее Суд предлагал исчислять срок давности от момента окончания налогового периода, за который (а не в котором) не был уплачен налог. Так, в Постановлении Президиума ВАС РФ от 1 февраля 2002 г. № 3803/01 была рассмотрена ситуация, в которой предприниматель не уплатил налог за 1996 год, поскольку необоснованно пользовался в данном году льготой. По мнению Суда, срок давности, исчисляемый по правилам ст. 113 НК РФ, начал исчисляться с 1 января 1997 г. и истек 1 января 2000 г.

Что же касается трехлетнего срока давности привлечения к налоговой ответственности, например, по ст. 119 НК РФ «Непредставление налоговой декларации (расчета финансового результата инвестиционного товарищества, расчета по страховым взносам)», то он исчисляется с момента, когда декларация (расчет) должны были быть представлены, т.е. именно с момента, когда обязанность должна была быть исполнена. В Постановлении Президиума ВАС РФ от 22 февраля 2011 г. № 13447/10 разъяснено, что правонарушение, ответственность за которое установлена ст. 119 НК РФ, окончено, когда истек предусмотренный законодательством срок представления налоговой декларации.

Соответственно, не вполне ясно, по какой причине здесь срок давности не установлен по «технологии»: со дня, следующего за последним днем периода, предоставленного для исполнения соответствующей обязанности. Таким образом, по неочевидным причинам имеет место дифференциация подхода к исчислению сроков давности совершения различных правонарушений.

Нельзя не отметить правовую позицию, изложенную в Постановлении КС РФ от 14 июля 2005 г. № 9П: положения ст. 113 НК РФ по своему конституционно–правовому смыслу в системе действующего правового регулирования означают, что течение срока давности

[1348] *Тилле А.А.* Занимательная юриспруденция. – М., 2000. – С 174.

привлечения лица к ответственности за совершение налоговых правонарушений прекращается с момента оформления акта налоговой проверки. Позиция ВАС РФ по указанном вопросу иная: в Постановлении Президиума ВАС РФ от 27 сентября 2011 г. № 4134/11 разъяснено, что ст. 113 НК РФ не связывает момент окончания течения срока давности привлечения к налоговой ответственности с датой выявления правонарушения и составления акта проверки. В п. 36 Постановления Пленума ВАС РФ от 28 февраля 2001 г. № 5 (утратил силу) было обосновано, что при применении указанного срока давности судам надлежит исходить из того, что в контексте ст. 113 НК РФ моментом привлечения лица к налоговой ответственности является дата вынесения руководителем налогового органа (его заместителем) в установленном НК РФ порядке и сроки решения о привлечении лица к налоговой ответственности. Указанное разъяснение было использовано, например, в упомянутом Постановлении Президиума ВАС РФ от 1 февраля 2002 г. № 3803/01.

В этом плане следует отметить одну немаловажную особенность: срок давности по п. 1 ст. 113 НК РФ исчисляется на момент вынесения решения о привлечении к ответственности, а не на момент его вступления в силу. Тот же подход применен в ч. 1 ст. 4.5 КоАП РФ. Иной вариант решения данного вопроса предусмотрен в ч. 2 ст. 78 УК РФ: сроки давности исчисляются со дня совершения преступления и до момента вступления приговора суда в законную силу. По всей видимости, для целей КоАП РФ законодатель исторически не мог «позволить» себе исчислять срок давности до момента вступления в силу постановления по делу, поскольку сроки давности по административным правонарушениям традиционно устанавливались, как значительно более краткие, чем по преступлениям; а постановление в большинстве случаев не вступало в силу немедленно (подлежало исполнению после оставления жалобы или протеста без удовлетворения). Так, в ст. 38 КоАП РСФСР 1984 г. было предусмотрено, что административное взыскание может быть наложено не позднее двух месяцев со дня совершения правонарушения, а при длящемся правонарушении – двух месяцев со дня его обнаружения. Основной срок давности по КоАП РФ – также два месяца (ч. 1 ст. 4.5), хотя и с многочисленными исключениями. В налоговом же законодательстве, несмотря на трехлетний срок давности, подобное регулирование, скорее всего, является историческим следствием формулировок первоначальной редакции НК РФ, в соответствии с которой решение по результатам проверки (ст. 101 НК РФ) вступало в силу немедленно, и по этой причине не было смысла «привязываться» к какой–либо иной дате.

Исходя из п. 1.1 ст. 113 НК РФ течение срока давности привлечения к ответственности приостанавливается, если лицо, привлекаемое к ответственности за налоговое правонарушение, активно противодействовало проведению выездной налоговой проверки, что стало непреодолимым препятствием для ее проведения и определения налоговыми органами сумм налогов (страховых взносов), подлежащих уплате в бюджетную систему Российской Федерации.

Следует отметить, что до 1 января 2007 г. срок привлечения к налоговой ответственности был установлен в НК РФ, как пресекательный, не подлежащий приостановлению (восстановлению). Указанный вывод подтверждается позицией судьи А.Л. Кононова, выраженной им в особом мнении к Постановлению КС РФ от 14 июля 2005 г. № 9П. Новая норма была п. 1.1 введена законодателем в ст. 113 НК РФ во исполнение данного Постановления КС РФ. Представляет интерес то, что в отношении данного акта КС РФ в Постановлении ЕСПЧ от 20 сентября 2011 г по делу «Нефтяная компания «ЮКОС» против России» содержится следующий вывод: Постановление КС РФ изменило нормы, применимые в период, относящийся к обстоятельствам дела, путем создания исключения из правила, которое ранее не имело исключений. Данное исключение представляло собой отмену и отход от сложившихся практических указаний ВАС РФ, тогда как отсутствовали признаки, свидетельствующие о наличии противоречивой практики или предыдущих сложностей в связи с применением относимых положений. Соответственно, несмотря на свободу усмотрения государства, было допущено нарушение требования законности в связи с изменением в толковании применимых правил.

По справедливому замечанию А.И. Султанова, некогда внедренный в закон институт приостановления срока давности так и не нашел своего практического применения. И связано это не столько с расплывчатостью формулировок, сколько с тем, что имеющиеся в распоряжении налоговых органов методы преодоления искусственных препятствий без труда нивелируют злонамеренные усилия налогоплательщиков[1349].

Относительно сроков давности привлечения к штрафной ответственности примечательно то, что государство иногда (по всей видимости, в «целесообразных» случаях) может, по существу, их игнорировать, либо «растягивать». Так, в п. 27 Информационного письма Президиума ВАС РФ от 21 июня 2004 г. № 77 «Обзор практики рассмотрения дел, связанных с исполнением судебными приставами–исполнителями судебных актов арбитражных судов», несмотря на то, что исполнительский сбор в Постановлении КС РФ от 30 июля 2001 г. № 13П был квалифицирован, как административная санкция, Президиум пришел к выводу, что взыскание судебным приставом–исполнителем исполнительского сбора не является наказанием должника в смысле, придаваемом понятию «наказание» КоАП РФ; статьей 4.5 КоАП РФ установлена давность привлечения лица к указанному в нем административному наказанию, к которому взыскание исполнительского сбора не относится.

То, что указанная проблема и после данного разъяснения Президиума осталась дискуссионной, впоследствии было подтверждено в Протоколе заседания секции арбитражного процессуального законодательства Научно–консультативного совета при ВАС РФ от 13 мая 2009 г. № 5. Кроме того, в Постановлении Президиума ВАС РФ от 14 июля 2009 г. № 3057/09 выражена интересная правовая позиция, в соответствии с которой связь между нормами Закона об исполнительном производстве и КоАП РФ все–таки имеется (хотя и не в части сроков давности привлечения к ответственности). По мнению Суда, для обеспечения правовой определенности во взаимоотношениях между должником и взыскателем исполнительского сбора необходимо признать, что применительно к ч. 7 ст. 21 Федерального закона «Об исполнительном производстве», ч. 1, 3 ст. 31.9 КоАП РФ срок, в течение которого может быть возбуждено исполнительное производство с целью исполнения постановления судебного пристава–исполнителя о взыскании исполнительского сбора, не должен превышать одного года со дня, когда окончено основное исполнительное производство.

Впрочем, вопросы сроков данности в целом могут являться достаточно непростыми. Здесь показателен пример, приведенный Дж. Флетчером: вопрос о давности уголовного преследования приобрел особую политическую остроту в Германии после Второй мировой войны. Он состоял в том, как долго правительство Германии может преследовать лиц, обвиняемых в уничтожении людей в концентрационных лагерях, исходя из нормы закона об убийстве, которая имела срок давности (двадцать лет) в отношении данного состава преступления. Первоначально позиция Германии состояла в том, что точкой отсчета двадцатилетнего срока давности должен стать май 1945 г., т.е. дата, когда Третий рейх рухнул, и с политической точки зрения уголовная ответственность стала возможной. Когда предусмотренный законом срок давности стал подходить к концу (в мае 1965 г.), Бундестаг продлил его еще на десять лет. Перед истечением этого срока в 1975 г. законодательная власть отменила норму целиком. А.В. Наумов в связи с этим напоминает, что в СССР был принят Указ Президиума ВС СССР от 4 марта 1965 г. «О наказании лиц, виновных в преступлениях против мира и человечности и военных преступлениях, независимо от времени совершения преступлений», в котором было предусмотрено, что нацистские преступники, виновные в тягчайших злодеяниях против мира и человечности и военных преступлениях, подлежат суду и наказанию независимо от времени, истекшего после совершения преступлений[1350].

Другой пример – в п. 6 ст. 4.5 КоАП РФ предусмотрено, что срок давности привлечения к административной ответственности за «антимонопольные» административные правонарушения, начинает исчисляться со дня вступления в силу решения комиссии антимонопольного органа, которым установлен факт нарушения антимонопольного законодательства Российской Федерации. Соответственно, применение административного наказания в данных случаях зависит не столько от того, как давно имело место соответствующее административное правонарушение, сколько от того, когда его выявит и должным образом зафиксирует антимонопольный орган. Попытка разрешения данной проблемы произведена в Определении КС РФ от 2 декабря 2013 г. № 1909О: специальные сроки давности привлечения к административной ответственности за соответствующие деяния во всяком случае не могут быть больше минимальных сроков давности привлечения к уголовной ответственности и должны иметь не зависящее от каких–либо юридических фактов календарное исчисление.

Впрочем, по некоторым видам правонарушений сроков давности изначально не предусмотрено, о чем прямо указано в законодательстве (в т.ч. ч. 5 ст. 78 УК РФ).

В ряде случаев НК РФ прямо регламентирует ситуации, когда **штрафы за налоговые правонарушения не применяются**. Так, если при проведении повторной выездной налоговой проверки выявлен факт совершения налогоплательщиком налогового правонарушения, которое не было выявлено при проведении первоначальной выездной налоговой проверки, к налогоплательщику не

[1349] *Султанов А.И.* Противодействие налоговому контролю и его последствия. // Налоговед. – 2018. – № 1. – С. 22.

[1350] *Флетчер Дж., Наумов А.В.* Основные концепции современного уголовного права. – М., 1998. – С. 39 – 41.

применяются налоговые санкции, за исключением случаев, когда невыявление факта налогового правонарушения при проведении первоначальной налоговой проверки явилось результатом сговора между налогоплательщиком и должностным лицом налогового органа (п. 10 ст. 89 НК РФ). Еще один пример: если уточненная налоговая декларация представляется в налоговый орган после истечения срока подачи налоговой декларации и срока уплаты налога, то налогоплательщик освобождается от ответственности в случае представления уточненной налоговой декларации после проведения выездной налоговой проверки за соответствующий налоговый период, по результатам которой не были обнаружены неотражение или неполнота отражения сведений в налоговой декларации, а также ошибки, приводящие к занижению подлежащей уплате суммы налога (подп. 2 п. 4 ст. 81 НК РФ).

Кроме того, подп. 3 п. 1 ст. 111 НК РФ предусматривает обстоятельство, **исключающее вину** лица в совершении налогового правонарушения: выполнение налогоплательщиком (плательщиком сбора, плательщиком страховых взносов, налоговым агентом) письменных разъяснений о порядке исчисления, уплаты налога (сбора, страховых взносов) или по иным вопросам применения законодательства о налогах и сборах, данных ему либо неопределенному кругу лиц финансовым, налоговым или другим уполномоченным органом государственной власти (уполномоченным должностным лицом этого органа) в пределах его компетенции (указанные обстоятельства устанавливаются при наличии соответствующего документа этого органа, по смыслу и содержанию относящегося к налоговым (расчетным) периодам, в которых совершено налоговое правонарушение, независимо от даты издания такого документа), и (или) выполнение налогоплательщиком (плательщиком сбора, плательщиком страховых взносов, налоговым агентом) мотивированного мнения налогового органа, направленного ему в ходе проведения налогового мониторинга. *Actus non facit ream, nisi mens sit rea* – действие не делает виновным, если невиновен разум[1351].

Разъяснения уполномоченных органов, как основание для освобождения от налоговой ответственности (а также и от пени – п. 8 ст. 75 НК РФ) активно применяются налогоплательщиками на практике. Например, в Определении КС РФ от 20 октября 2005 г. № 405О было упомянуто письмо Минфина России от 15 сентября 2005 г. № 031102/37 в таком контексте, который не исключал фактического одобрения позиции Минфина России со стороны КС РФ. То, что разъяснения Минфина РФ, размещенные в справочно–правовых системах, могут быть использованы для освобождения налогоплательщиков от налоговой ответственности (пеней), подтверждено в Постановлениях Президиума ВАС РФ от 30 ноября 2010 г. № 4350/10, от 25 сентября 2012 г. № 4050/12, в Определении ВС РФ от 13 мая 2015 г. № 5–КГ15–19.

При этом, налоговые (финансовые) органы не могут уклониться от выдачи разъяснений, которые истребуются у них конкретным частным субъектом: в подп. 4 п. 1 ст. 32, ст. 34.2 НК РФ установлены соответствующие обязанности. Такой подход, в частности, подтвержден в Постановлении КС РФ от 28 ноября 2017 г. № 34П.

В плане определения того, какой же орган (должностное лицо) является уполномоченным на соответствующее разъяснение, следует учесть Постановление Президиума ВАС РФ от 1 ноября 2005 г. № 4382/05. Судом был сделан следующий вывод: применение организацией (военизированной горноспасательной частью) Приказа Министерства энергетики Российской Федерации, в котором было ошибочно предписано не уплачивать налог, свидетельствует об отсутствии вины налогоплательщика в совершении налогового правонарушения, что в силу ст. 109 НК РФ исключает привлечение к налоговой ответственности. Таким образом, в качестве уполномоченного органа может выступать и орган власти, если организация – налогоплательщик находится в его подчинении.

Однако следует учитывать Постановление Президиума ВАС РФ от 21 марта 2006 г. № 13815/05, в котором разъяснено следующее: для вывода, что налогоплательщик выполнял указания налогового органа, разъяснение должно содержать ответ на конкретный вопрос налогоплательщика и предшествовать представлению налоговой и бухгалтерской отчетности, заявлению о предоставлении льготы, уплате налогов и сборов либо проведению налоговой проверки; в связи с этим акт выездной налоговой проверки инспекции и решение по нему, которыми налоговое правонарушение не выявлено, не могут рассматриваться в качестве разъяснения налогового органа по применению льготы.

В связи с этим представляют интерес сведения, приведенные Н.К. Роверсом: в Нидерландах споры, касающиеся разъяснений налоговых органов, основываются на принципе доверия к действиям органов власти. Этот принцип выражается, например, в последовательности позиции налоговой службы. Если в течение нескольких лет она одобряет налоговые расчеты (декларации) налогоплательщика, то налогоплательщик вправе рассчитывать на такое же отношение налоговой службы и в дальнейшем, несмотря на то, что такая практика противоречит буквальному тексту закона. При этом налогоплательщик должен представлять в налоговую службу полную и достоверную информацию[1352].

По всей видимости, подобный подход был применен Постановлении Президиума ВАС РФ от 15 июня 2010 г. № 563/10. В указанном судебном акте была рассмотрена ситуация, в которой налоговый орган длительное время без возражений принимал от налогоплательщика налоговые декларации по ЕСХН, а впоследствии провел выездную налоговую проверку и доначислил налоги по общей системе налогообложения. При этом налоговый орган точно знал, что налогоплательщик не должен применять данный специальный налоговый режим. Суд отметил, что инспекция, по сути, одобрила действия налогоплательщика, и счел доначисления (не только штрафы, но и налоги и пени) незаконными. Сходным образом был разрешен спор в Определении ВС РФ от 3 февраля 2017 г. № 307КГ1614369. В данной ситуации, как следует из судебного акта, инспекция сначала ошибочно сообщила предпринимателю о его постановке на учет в качестве плательщика ЕНВД, но впоследствии приостановила его операции по счетам в банке в связи с непредставлением налоговой декларации по НДС. По мнению Суда, налоговый орган прямо одобрил незаконное применение предпринимателем ЕНВД и приостанавливать операции по счетам предпринимателя в банке в связи с непредставлением налоговой декларации по НДС не имел права. Указанный подход впоследствии был закреплен в п. 1 Обзора практики рассмотрения судами дел, связанных с применением глав 26.2 и 26.5 Налогового кодекса Российской Федерации в отношении субъектов малого и среднего предпринимательства (утв. Президиумом ВС РФ 4 июля 2018 г.): налоговый орган не вправе ссылаться на несвоевременность уведомления вновь созданным субъектом предпринимательства о применении УСН, если ранее им фактически признана обоснованность применения специального налогового режима налогоплательщиком.

Примечателен п. 21 Постановления Пленума ВС РФ от 12 мая 2016 г. № 18 «О некоторых вопросах применения судами таможенного законодательства», в котором применен коррелирующий термин «принцип защиты правомерных ожиданий». Сходные термины были применены, например, в Постановлениях ЕСПЧ от 22 января 2009 г. по делу «Булвес» АД против Болгарии» и от 7 июня 2012 г. по делу «Центро Эуропа 7 С.р.л. против Италии» (правомерные ожидания частного субъекта), в Постановлении КС РФ от 29 января 2004 г. № 2П (законные ожидания граждан).

Как указано в подп. 4 п. 1 ст. 111 НК РФ, судом или налоговым органом, рассматривающим дело, в качестве исключающих вину лица в совершении налогового правонарушения могут быть признаны и иные обстоятельства.

Очевидно и то, что некоторые обстоятельства не могут быть признаны, как исключающие вину. В частности, по аналогии можно учесть в п. 8, 45 Постановления Пленума ВС РФ от 24 марта 2016 г. № 7 «О применении судами некоторых положений Гражданского кодекса Российской Федерации об ответственности за нарушение обязательств»: не могут быть признаны непреодолимой силой обстоятельства, наступление которых зависело от воли или действий стороны обязательства, например, отсутствие у должника необходимых денежных средств, нарушение обязательств его контрагентами, неправомерные действия его представителей. Отсутствие у должника денежных средств не является основанием для освобождения от ответственности за неисполнение денежного обязательства и начисления процентов, установленных ст. 395 ГК РФ (п. 1 ст. 401 ГК РФ).

Кроме обстоятельств, исключающих вину (и, соответственно, исключающих привлечение к налоговой ответственности), в НК РФ предусмотрены нормы, позволяющие **индивидуализировать** размер санкций применительно к конкретному случаю. Как следует из п. 4 ст. 112 и п. 3, 4 ст. 114 НК РФ, при наличии обстоятельств, смягчающих ответственность, сумма штрафа может быть снижена налоговым органом (административное усмотрение) или судом (судебное усмотрение) не менее чем в два раза, а при наличии обстоятельств, отягчающих ответственность, – увеличена налоговым органом в два раза.

Перечень обстоятельств, смягчающих ответственность, приведенный в п. 1 ст. 112 НК РФ, является открытым. В п. 19 Постановления Пленумов ВС РФ и ВАС РФ от 11 июня 1999 г. № 41/9, п. 16 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. № 57

[1351] Латинские юридические изречения. / Сост. проф. Е.И. Темнов. – М., 2003. – С. 73.

[1352] *Роверс Н.К.* Действие судебных актов по вопросам налогообложения во времени: опыт Нидерландов // Налоговое право в решениях Конституционного Суда РФ 2007 г. – М., 2009. – С. 120.

разъяснено следующее: учитывая, что п. 3 ст. 114 НК РФ установлен лишь минимальный предел снижения налоговой санкции, суд по результатам оценки соответствующих обстоятельств (например, характера совершенного правонарушения, количества смягчающих ответственность обстоятельств, личности налогоплательщика, его материального положения) вправе уменьшить размер взыскания более чем в два раза.

Однако, разумеется, из этого не следует, что установление налоговым органом (судом) нескольких смягчающих ответственность обстоятельств приводит к кратному снижению штрафа (т.е. наличие трех обстоятельств вовсе не означает, что штраф должен быть снижен, как минимум, в 8 раз). Во всяком случае, ни из НК РФ, ни из практики его применения такой вывод сделать нельзя. Кроме того, налогоплательщик, добившийся снижения санкций налоговым органом (в т.ч. при административном обжаловании), вообще говоря, может в дальнейшем обратиться в суд, если полагает, что снижение недостаточно и итоговый размер санкций не соответствует требованию об их индивидуализации. В данном случае, с процессуальной точки зрения, будет иметь место разновидность требования о признании частично недействительным решения налогового органа о привлечении к ответственности, что косвенно подтверждается Определением ВС РФ от 11 августа 2017 г. № 302КГ174293 (процитировано в Обзоре судебной практики ВС РФ № 5 (2017), утв. Президиумом ВС РФ 27 декабря 2017 г.) и Определениями ВС РФ от 16 января 2018 г. № 307КГ1713851, от 12 февраля 2018 г. № 304КГ1716452. Не исключено, что суд удовлетворит такое требование, поскольку из законодательства, опять же, не следует, что санкции, сниженные налоговым органом, не могут быть еще в большей степени снижены судом.

Исходя из Постановления Президиума ВАС РФ от 12 октября 2010 г. № 3299/10, поскольку перечень смягчающих ответственность обстоятельств, приведенный в ст. 112 НК РФ, не является исчерпывающим, суд вправе признать иные обстоятельства, не указанные в подп. 1, 2, 2.1 ст. 112 НК РФ, в качестве смягчающих ответственность. Отсутствие ходатайства налогоплательщика о применении судом смягчающих ответственность обстоятельств не исключает обязанности суда дать оценку соразмерности исчисленного штрафа тяжести совершенного правонарушения и применить иные смягчающие ответственность обстоятельства даже в том случае, если налоговый орган частично применил положения ст. 112 НК РФ.

С учетом Постановления Президиума ВАС РФ от 16 июля 2013 г. № 1682/13, при наличии в решении по результатам проверки различных налоговых санкций (например – по ст. 119 и 122 НК РФ), по разным налогам, в общем случае вопрос о снижении санкций должен быть разрешен по отношению ко всем штрафам, а не к каким–то отдельным. Однако, следует учесть, что в ряде случаев данный подход неприменим. Например, проверяемый выездной налоговой проверкой период включал 2016 и 2017 годы; в 2016 году имело место какое–либо обстоятельство, смягчающее ответственность, а в 2017 году – уже нет.

Примечательно то, что в смежной сфере обложения страховыми взносами в ГВБФ, законодатель в Федеральном законе от 24 июля 2009 г. № 212ФЗ «О страховых взносах…» (утратил силу) первоначально по сходной модели предписывал учитывать смягчающие ответственность обстоятельства, но с 1 января 2015 г. отменил соответствующие положения. В Постановлении КС РФ от 19 января 2016 г. № 2П было признано, что в пояснительной записке к соответствующему проекту федерального закона убедительное обоснование необходимости отмены законоположений, касавшихся обстоятельств, смягчающих и отягчающих ответственность за совершение правонарушения в сфере законодательства Российской Федерации о страховых взносах, отсутствует. Суд счел новое правовое регулирование не соответствующим Конституции РФ.

Пункт 2 ст. 112 НК РФ предусматривает, что единственным обстоятельством, отягчающим ответственность, признается совершение налогового правонарушения лицом, ранее привлекаемым к ответственности за аналогичное правонарушение. При этом п. 3 ст. 112 НК РФ устанавливает, что лицо, с которого взыскана налоговая санкция, считается подвергнутым этой санкции в течение 12 месяцев с момента вступления в законную силу решения суда или налогового органа.

В этом плане представляют интерес Постановления Президиума ВАС РФ от 1 апреля 2008 г. № 15557/07 и от 9 декабря 2008 г. № 9141/08. Суд разъяснил, что увеличение размера штрафа за налоговые правонарушения на 100 % в соответствии с п. 4 ст. 114 НК РФ допустимо только в случае, когда лицо, привлекаемое к ответственности с учетом отягчающего ответственность обстоятельства, совершило правонарушение уже после привлечения его к ответственности за аналогичное правонарушение. В Постановлении ЕСПЧ от 20 сентября 2011 г по делу «Нефтяная компания «ЮКОС» против России» содержится следующий вывод: поскольку привлечение к ответственности компании–заявителя в разбирательстве о начислении налогов за 2000 год явилось основой для применения к ней 100 % увеличения суммы штрафов, причитающихся в отношении налоговых начислений за 2001 год, в связи с повторностью правонарушения, удвоение штрафа в отношении указанного года не соответствовало закону.

Кроме того, сходные разъяснения содержатся в Постановлении Президиума ВАС РФ от 25 мая 2010 г. № 1400/10. Исходя из данного судебного акта, применение п. 4 ст. 114 НК РФ возможно только при наличии следующей последовательности: совершение первичного правонарушения (например – непредставление декларации по итогам конкретного периода) – привлечение к налоговой ответственности за первичное правонарушение – совершение повторного правонарушения (непредставление декларации по итогам какого–либо последующего периода) – привлечение к налоговой ответственности за повторное правонарушение с учетом п. 4 ст. 114 НК РФ. Также в указанном судебном акте сделан интересный вывод, следующий из п. 3 ст. 112 НК РФ и уточняющий особенности увеличения штрафов при судебном взыскании санкций: до вступления в силу решения суда о взыскании санкций лицо не считается привлеченным к налоговой ответственности. Возможно, данный вывод применим только в целях увеличения размера санкций, поскольку моментом привлечения к налоговой ответственности, вообще говоря, является дата вынесения решения налогового органа о привлечении к налоговой ответственности (п. 1 ст. 113 НК РФ). Суд, в соответствии с НК РФ, не привлекает частного субъекта к налоговой ответственности. При судебном взыскании санкций роль суда состоит в проверке правильности их применения налоговым органом. При ином подходе к данному разъяснению ВАС РФ, лицо, с которого налоговая санкция может быть взыскана только в судебном порядке, добровольно уплатившее сумму штрафа, вообще не будет считаться привлеченным к налоговой ответственности.

В связи с изложенным следует упомянуть Постановление Президиума ВАС РФ от 5 февраля 2013 г. № 11890/12: неправильная квалификация налогового правонарушения является основанием для признания решения налогового органа в части привлечения к ответственности недействительным. В случае если при рассмотрении заявления об оспаривании решения налогового органа о привлечении к налоговой ответственности суд установит, что оспариваемое решение содержит неправильную квалификацию правонарушения, он в соответствии с ч. 2 ст. 201 АПК РФ принимает решение о признании недействительным решения налогового органа в части привлечения к ответственности.

Тем не менее, представляется, что подобный подход не является универсальным. Так, если налогоплательщик привлечен к ответственности по п. 3 ст. 122 НК РФ за умышленную неуплату налога (40 % от суммы неуплаченного налога), но в суде им убедительно обосновывается, что умысла в неуплате налога не было, то по изложенной логике суд обязан признать решение налогового органа о привлечении к ответственности полностью недействительным. На практике, скорее всего, суд признает решение налогового органа частично недействительным (в части, превышающей штраф, установленный в п. 1 ст. 122 НК РФ – 20 % от суммы неуплаченного налога). Сходным образом подобная проблема была разрешена в смежной области административных правонарушений (Определения ВС РФ от 30 октября 2017 г. № 305АД178889, от 28 марта 2018 г. № 305АД1718495).

Здесь же следует напомнить, что моментом, на который исчисляются сроки давности, является момент вынесения решения о привлечении к ответственности (п. 1 ст. 113 НК РФ), а моментом, с которого исчисляется годичный срок состояния налоговой «наказанности» – момент вступления решения налогового органа в силу (п. 3 ст. 112 НК РФ).

Интересно то, что в отечественном праве допускается то, что сам по себе факт применения к лицу некоторых видов штрафной ответственности может влечь определенные отрицательные правовые последствия, вообще не ограниченные сроками давности (хотя и не обозначенные, как наказания). Так, в ряде федеральных законов предусматривается, что работа в ряде должности (по ряду определенных специальностей) возможна только при полном отсутствии уголовной судимости в прошлой жизни кандидата. В частности, в силу ст. 331 ТК РФ к педагогической деятельности не допускаются лица, имеющие или имевшие судимость. В Постановлении КС РФ от 18 июля 2013 г. № 19П данное правовое регулирование в целом не было признано неконституционным. Суд, в частности, отметил, что указанные положения предусматривают бессрочный и безусловный запрет на занятие профессиональной деятельностью в указанных в этих положениях сферах для лиц, которые имеют судимость; на современном этапе развития общества невозможно гарантировать надлежащее исправление лица, совершившего преступление, таким образом, чтобы исключить возможность рецидива преступлений.

Налоговыми органами чаще всего на практике применяется **ст. 122 НК РФ** «Неуплата или неполная уплата сумм налога (сбора, страховых взносов)». В соответствии с п. 1 ст. 122 НК РФ неуплата или неполная уплата сумм налога (сбора, страховых взносов) в результате занижения налоговой базы (базы для исчисления страховых взносов), иного неправильного исчисления налога (сбора, страховых взносов) или других неправомерных действий (бездействия), если такое деяние не содержит признаков налоговых

правонарушений, предусмотренных ст. 129.3 и 129.5 НК РФ, влечет взыскание штрафа в размере 20 % от неуплаченной суммы налога (сбора, страховых взносов). На основании п. 3 ст. 122 НК РФ деяния, предусмотренные п. 1 данной статьи, совершенные умышленно, влекут взыскание штрафа в размере 40 % от неуплаченной суммы налога (сбора, страховых взносов).

В значительной частоте применения указанной нормы нет ничего удивительного, поскольку на практике наиболее массовые налоговые правоотношения – именно по уплате налогов.

Штраф в размере 40 % применяется достаточно редко (как правило, при обнаружении налоговыми органами налоговых «схем», фальсификации учетных документов). Подобный штраф был применен налоговыми органами в решениях, рассмотренных в Постановлениях Президиума ВАС РФ от 28 октября 2008 г. № 6273/08, от 28 октября 2008 г. № 6272/08, от 20 мая 2008 г. № 15555/07, от 25 февраля 2009 г. № 12418/08, от 22 июня 2010 г. № 1997/10 и от 20 июля 2010 г. № 7654/08 и др. Кроме того, 40 % штраф был применен в отношении ОАО «Нефтяная компания «ЮКОС», что впоследствии описано в Постановлении КС РФ от 14 июля 2005 г. № 9П. Как следует из п. 1 Письма ФНС России от 13 июля 2017 г. № ЕД42/13650@, примером умышленности совершения налогового правонарушения, влекущей применение налоговой ответственности в виде штрафа 40 % от неуплаченных сумм, предусмотренную п. 3 ст. 122 НК РФ, является совокупность действий налогоплательщика, направленных на построение искаженных, искусственных договорных отношений, имитация реальной экономической деятельности подставных лиц (фирмы–однодневки).

Следует напомнить, что в силу п. 3 ст. 58 НК РФ нарушение порядка исчисления и (или) уплаты авансовых платежей не может рассматриваться в качестве основания для привлечения лица к ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах. В частности, при неуплате авансовых платежей не может быть применен штраф по ст. 122 НК РФ – это возможно только по итогам налогового периода. Подобный подход был применен в Определении ВС РФ от 18 апреля 2018 г. № 305КГ1720241 и к страховым взносам, урегулированным в проверяемом периоде в Федеральном законе от 24 июля 2009 г. № 212ФЗ «О страховых взносах…» (утратил силу). По мнению Суда, штраф за неуплату страховых взносов за второй квартал 2016 года неприменим.

Другая особенность ст. 122 НК РФ состоит в том, что наказуема не любая неуплата налога (страхового взноса), а только та, которая является результатом предшествующего неправомерного деяния налогоплательщика. По этой причине сложившаяся практика по данной статье исходит из того, что она применима для случая, когда налогоплательщик должен исчислять налог самостоятельно (п. 1 ст. 52 НК РФ) и декларировать его (ст. 80 НК РФ). Соответственно, если налогоплательщиком представлена налоговая декларация с достоверно исчисленной суммой налога, но сам налог в установленный срок не уплачивается, применение штрафа по ст. 122 НК РФ невозможно (Постановление Президиума ВАС РФ от 8 мая 2007 г. № 15162/06).

По той же причине практически никогда невозможно применить штраф к налогоплательщику при неуплате им налога, который подлежит исчислению налоговым агентом или налоговым органом (п. 2 ст. 52 НК РФ), т.к. не может быть «неуплаты налога вследствие неуплаты налога». В п. 19 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. № 57 разъяснено следующее: при применении ст. 122 НК РФ судам следует исходить из того, что бездействие налогоплательщика, выразившееся исключительно в неперечислении в бюджет указанной в налоговой декларации или налоговом уведомлении суммы налога, не образует состав правонарушения, установленного ст. 122 НК РФ. В этом случае с него подлежат взысканию пени.

Данный вывод подтверждается мнением С.Г. Пепеляева: при наличии необходимого объема информации о налоговых обязательствах налогоплательщика, которую можно получать в ходе выездных и камеральных проверок, финансовые органы имеют в своем распоряжении все необходимые инструменты, чтобы добиться внесения в бюджет недоимки по налогу. Для этого им предоставлено право бесспорного списания требуемых сумм с банковского счета, право ареста имущества и др.[1353].

Пример «стандартного» случая, когда применение штрафа по ст. 122 НК РФ обоснованно – если при налоговой проверке налоговым органом была выявлена сумма налога, подлежавшего уплате, превышающая ту, что продекларировал налогоплательщик. Соответственно, данный штраф установлен не столько за саму неуплату налога, сколько за его недекларирование (неверное декларирование).

Впрочем, представляется, что в некоторых случаях возможно применение ст. 122 НК РФ и к физическим лицам, уплачивающим налог на основании налоговых уведомлений, т.е. когда налог рассчитывает налоговый орган (п. 2 ст. 52 НК РФ). Так, в ст. 361 НК РФ (и в соответствующем региональном налоговом законодательстве) установлено, что размер транспортного налога зависит от мощности двигателя автомобиля. Соответственно, налогоплательщик потенциально может умышленно предпринять меры для того, чтобы в органах ГИБДД была зарегистрирована заниженная мощность двигателя автомобиля (в т.ч. представив на регистрацию недостоверные документы). В случае выявления этого обстоятельства налоговыми органами, как представляется, вполне допустимо применение ст. 122 НК РФ на сумму неуплаченного транспортного налога.

При этом остается вопрос: возможно ли применение штрафа по ст. 122 НК РФ в том случае, если налогоплательщик вообще не представлял налоговую декларацию и не уплачивал налог? На практике в такой ситуации штраф ст. 122 НК РФ, как правило, применяется (т.е. ситуация выглядит так, как будто налогоплательщик представил «нулевую» декларацию, а налоговый орган выявил «правильную» сумму налога). Но проблема состоит в том, что в п. 13 Информационного письма Президиума ВАС РФ от 17 марта 2003 г. № 71 обязанности по уплате налога и по представлению налоговой декларации признаны независимыми. Вообще говоря, налоговая декларация потенциально может быть верно заполнена налогоплательщиком, но не представлена в налоговый орган. Кроме того, правильно исчислить налог налогоплательщик может не только в налоговой декларации, но и любым иным способом (на листе бумаги, с помощью компьютера, «в уме» и т.д.). Соответственно, в таком случае затруднительно определить, что же является предшествующим неправомерным деянием, обусловившим неуплату налога. Во всяком случае, в ст. 122 НК РФ в качестве наказуемого деяния не предусмотрена «неуплата налога в результате непредставления налоговой декларации», хотя подобная формулировка породила бы еще больше проблем в силу независимости указанных обязанностей.

С этой точки зрения формулировка ч. 1 ст. 198 УК РФ является более точной: уклонение физического лица от уплаты налогов, сборов и (или) физического лица – плательщика страховых взносов от уплаты страховых взносов путем непредставления налоговой декларации (расчета) или иных документов, представление которых в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах является обязательным, либо путем включения в налоговую декларацию (расчет) или такие документы заведомо ложных сведений, совершенное в крупном размере. В п. 3 Постановления Пленума ВС РФ от 28 декабря 2006 г. № 64 «О практике применения судами уголовного законодательства об ответственности за налоговые преступления» разъяснено, что способами уклонения от уплаты налогов и (или) сборов могут быть как действия в виде умышленного включения в налоговую декларацию или иные документы, представление которых в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах является обязательным, заведомо ложных сведений, так и бездействие, выражающееся в умышленном непредставлении налоговой декларации или иных указанных документов.

Примечателен тот факт, что вопрос о применении уголовных санкций за неуплату налогов в определенной степени зависит от того, по какому именно пункту ст. 122 НК РФ налоговым органом был применен штраф по результатам контрольной работы. Поскольку налоговые преступления, в соответствии с УК РФ, являются умышленными, «переход» с налоговых санкций на уголовное преследование, строго говоря, возможен только тогда, когда налоговым органом был применен штраф по п. 3 ст. 122 НК РФ, за умышленную неуплату налога. В частности, это следует из п. 2 Письма ФНС России от 13 июля 2017 г. № ЕД42/13650@.

Следует отметить, что в части неуплаты сбора ст. 122 НК РФ на практике применяется к сборам за пользование объектами водных биологических ресурсов (гл. 25.1 НК РФ), поскольку именно в отношении таких сборов в п. 2 ст. 333.5 НК РФ установлен календарный срок их уплаты. То, что налоговые органы применяют штраф к плательщикам такого сбора, следует из Определения КС РФ от 28 мая 2009 г. № 852ОО и Постановления Президиума ВАС РФ от 5 июня 2007 г. № 15753/06.

Тот же вывод можно сделать и в отношении торгового сбора (хотя он по существу и является налогом): в п. 2 ст. 417 НК РФ установлено, что уплата сбора производится не позднее 25–го числа месяца, следующего за периодом обложения.

Что же касается, например, государственной пошлины (гл. 25.3 НК РФ), то в силу п. 1 ст. 333.18 НК РФ данный «классический» сбор практически всегда подлежит уплате до совершения истребуемых плательщиком юридически значимых действий, а неуплата пошлины, соответственно, влечет отказ в их совершении, но не применение штрафа. Даже если по государственной пошлине судом представлена отсрочка (рассрочка) в порядке п. 2 ст. 333.20, п. 2 ст. 333.22, п. 3 ст. 333.23, ст. 333.41 НК РФ, штраф за неуплату государственной пошлины в установленный при отсрочке (рассрочке) срок по ст. 122 НК РФ неприменим, поскольку такой неуплате не предшествует какое–либо неправомерное деяние плательщика (опять же, не может быть «неуплаты сбора вследствие неуплаты сбора»). Тем же образом можно рассуждать и относительно сбора за пользование объектами животного мира, поскольку плательщики уплачивают

[1353] Налоговое право: учебник для вузов / Под. ред. С.Г. Пепеляева. – М., 2015. – С. 576.

его при получении разрешения на добычу объектов животного мира (п. 1 ст. 333.5 НК РФ), т.е. авансом, в отсутствие какого–либо установленного в законе календарного срока уплаты.

В целом, применение штрафа по отношению к сборам, (либо к налогам и (или) к страховым взносам, которые подлежат самостоятельной уплате налогоплательщиками в календарные сроки, но в отсутствие налоговой декларации (расчета), в т.ч. налог по ПСН – п. 2 ст. 346.51 НК РФ, страховые взносы с самозанятых лиц – п. 2 ст. 432 НК РФ), имеет существенную проблему: зачастую сложно ответить на вопрос, что является предшествующим неправомерным деянием плательщика, обусловившим неуплату налога (сбора, страхового взноса)? Тем не менее, с точки зрения, например, Ю.М. Лермонтова[1354], неоплата (неполная уплата) налога при ПСН образовывает состав налогового правонарушения (ответственность за совершение которого предусмотрена ст. 122 НК РФ).

Применение ст. 122 НК РФ имеет и иные особенности. В частности, имеет значение наличие обстоятельств, предусмотренных в подп. 1 п. 4 ст. 81 НК РФ: если уточненная налоговая декларация представляется в налоговый орган после истечения срока подачи налоговой декларации и срока уплаты налога, то налогоплательщик освобождается от ответственности в случаях представления уточненной налоговой декларации до момента, когда налогоплательщик узнал об обнаружении налоговым органом неотражения или неполноты отражения сведений в налоговой декларации, а также ошибок, приводящих к занижению подлежащей уплате суммы налога, либо о назначении выездной налоговой проверки по данному налогу за данный период, при условии, что до представления уточненной налоговой декларации он уплатил недостающую сумму налога и соответствующие ей пени.

Те же правила, в силу п. 7 ст. 81 НК РФ, применяются также в отношении уточненных расчетов сборов, страховых взносов и распространяются на плательщиков сборов, плательщиков страховых взносов.

Следовательно, налогоплательщик, поняв, что налог был продекларирован (уплачен) им в недостаточной сумме, вследствие чего возник состав правонарушения по ст. 122 НК РФ, может прекратить его своими действиями. Для этого необходимо, не дожидаясь налоговой проверки, уплатить дополнительно декларируемый налог и пени за просрочку его уплаты, а потом представить уточненную налоговую декларацию с достоверной суммой налога. В Определении КС РФ от 7 декабря 2010 г. № 1572ОО отмечается, что законодатель может отнести к необходимым условиям освобождения от налоговой ответственности добровольную уплату налогоплательщиком пени как проявление его деятельного раскаяния в совершенном правонарушении.

То, что налогоплательщик должен выполнить все условия, указанные в подп. 1 п. 4 ст. 81 НК РФ, а не какую–то их часть, следует из Постановления Президиума ВАС РФ от 26 апреля 2011 г. № 11185/10: уточненные налоговые декларации поданы после истечения срока подачи налоговых деклараций и срока уплаты налогов, в период проведения выездной налоговой проверки; до подачи уточненных налоговых деклараций суммы пеней, приходящихся на дополнительно исчисленные суммы налогов, уплачены не были. На этом основании Суд пришел к выводу о правомерном применении ответственности налоговым органом и невыполнении предпринимателем установленных НК РФ условий освобождения от ответственности.

Норма подп. 1 п. 4 ст. 81 НК РФ, скорее всего, является развитием положения, ранее закрепленного в п. 13 Указа Президента РФ от 8 мая 1996 г. № 685 «Об основных направлениях налоговой реформы в Российской Федерации и мерах по укреплению налоговой и платежной дисциплины» (утратил силу). Данный пункт Указа устанавливал, что технические ошибки при составлении и расчете налоговых платежей, самостоятельно выявленные налогоплательщиками и своевременно доведенные до сведения налоговых органов об ошибках, не являются налоговыми нарушениями.

Кроме того, исходя из судебной практики, применение штрафа по ст. 122 НК РФ зависит от наличия так называемых переплат (сумм излишне уплаченного или взысканного налога, а также косвенного налога к возмещению), т.е., обобщенно говоря, от прав налогоплательщика на получение из бюджета определенных сумм. Разъяснение содержится в Постановлении Президиума ВАС РФ от 25 декабря 2012 г. № 10734/12: налогоплательщик подлежит освобождению от налоговой ответственности, предусмотренной ст. 122 НК РФ, при соблюдении следующих условий: на дату окончания установленного законодательством срока уплаты налога за налоговый период, за который налоговым органом начисляется недоимка, у него имелась переплата сумм того же налога, что и заниженный налог, в размере, превышающем или равном размеру заниженной суммы налога; на момент вынесения налоговым органом решения по результатам налоговой проверки эти суммы не были зачтены в счет иных задолженностей налогоплательщика. Если же при указанных условиях размер переплаты был менее суммы заниженного налога, налогоплательщик подлежит освобождению от ответственности в соответствующей части.

В п. 20 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. № 57 данное разъяснение уточнено: в силу ст. 122 НК РФ занижение налоговой базы, иное неправильное исчисление налога или другие неправомерные действия (бездействия) налогоплательщика образуют состав предусмотренного данной нормой правонарушения лишь в том случае, если такие действия (бездействия) привели к неуплате или неполной уплате сумм налога, то есть к возникновению задолженности по этому налогу. При применении приведенной нормы необходимо принимать во внимание соответствующие положения ст. 78 и 79 НК РФ, согласно которым задолженность налогоплательщика по уплате налога подлежит погашению посредством ее зачета в счет подлежащих возврату налогоплательщику излишне уплаченных или взысканных сумм налога, пеней, штрафа. Поэтому судам надлежит исходить из того, что, по смыслу взаимосвязанных положений упомянутых норм, занижение суммы конкретного налога по итогам определенного налогового периода не приводит к возникновению у налогоплательщика задолженности по этому налогу, в связи с чем не влечет применения ответственности, предусмотренной ст. 122 НК РФ, в случае одновременного соблюдения следующих условий:

– на дату окончания установленного законодательством срока уплаты налога за налоговый период, за который налоговым органом начисляется недоимка, у налогоплательщика имелась переплата сумм того же налога, что и заниженный налог, в размере, превышающем или равном размеру заниженной суммы налога;

– на момент вынесения налоговым органом решения по результатам налоговой проверки эти суммы не были зачтены в счет иных задолженностей налогоплательщика.

Если при указанных условиях размер переплаты был менее суммы заниженного налога, налогоплательщик подлежит освобождению от ответственности в соответствующей части.

В Определении КС РФ от 24 октября 2013 г. № 1616О данная идея получила дальнейшее развитие: по смыслу законоположений НК РФ, ответственность налогоплательщика за совершение неправомерных действий при исчислении налога (сбора) или других неправомерных действий (бездействия) может наступать только в случае, если такие действия повлекли наступление последствий в виде образования у налогоплательщика задолженности перед публичным субъектом по уплате налога за конкретный налоговый период. В связи с этим при решении вопроса о привлечении налогоплательщика к ответственности по п. 1 ст. 122 НК РФ во внимание должно быть принято наличие у налогоплательщика переплаты по налогу, образовавшейся в период, предшествующий периоду возникновения задолженности по этому же налогу. В силу положений НК РФ (п. 3 ст. 44, п. 3 и 4 ст. 45, п. 4 и 5 ст. 78) соответствующая переплата может рассматриваться как исключающая для публичного субъекта наступление неблагоприятных последствий ненадлежащего исполнения налогоплательщиком своих обязанностей только в случае, если переплата сохранилась в бюджете на момент выявления налоговым органом задолженности по уплате налога за конкретный налоговый период и принятия им решения по данному обстоятельству, поскольку в таком случае налоговый орган имеет возможность произвести зачет переплаты в счет имеющейся задолженности и тем самым прекратить обязанность налогоплательщика перед публичным субъектом. Это не влечет какой–либо неопределенности в правовом положении налогоплательщика, поскольку он не лишен возможности исполнить возложенную на него обязанность по уплате налога в установленном НК РФ порядке, в том числе путем своевременного обращения с заявлением о зачете имеющейся переплаты в счет подлежащего уплате налога.

Таким образом, при наличии недоимки за определенный контролируемый период на момент наступления срока уплаты налога, в случае, если эта недоимка перекрывается ранее возникшей переплатой, то состав правонарушения, предусмотренный ст. 122 НК РФ, вообще не возникает. Как это следует из Постановления Президиума ВАС РФ от 4 сентября 2007 г. № 2808/07, при наличии у налогоплательщика излишне уплаченного налога, подлежащего зачету в счет недоимки и пени, налоговый орган не должен искусственно создавать условий, влекущих необоснованное привлечение налогоплательщика к ответственности.

Представляет интерес позиция О.И. Лютовой о том, что смена правового регулирования с 1 января 2007 г. – а именно введение института уточнения платежа в ст. 45 НК РФ – означает, что ошибочное перечисление налога в ненадлежащий бюджет (внебюджетный фонд) не может служить основанием для применения санкции по ст. 122 НК РФ, если фактически налог поступил в бюджетную

[1354] *Лермонтов Ю.М.* Совершенствование специальных налоговых режимов: государство стимулирует развитие малого бизнеса: Практический комментарий к Федеральному закону от 25 июня 2012 г. № 94ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации» // СПС КонсультантПлюс. – 2012.

систему[1355]. Подобный подход также отражен в Постановлении Президиума ВАС РФ от 23 июля 2013 г. № 784/13: учитывая, что в платежных документах счет Федерального казначейства указан правильно и сумма налога, удержанная предприятием с доходов, выплаченных сотрудникам обособленных подразделений, находящихся на территории поименованных муниципальных образований, поступила в бюджетную систему Российской Федерации, исходя из смысла ст. 45 НК РФ налог считается уплаченным, то есть у предприятия отсутствует задолженность по НДФЛ. Поскольку пени могут быть начислены на неуплаченную сумму налога, судом первой инстанции обоснованно признано недействительным решение инспекции в части начисления сумм пеней за несвоевременную уплату НДФЛ в бюджеты названных муниципальных образований.

Тем не менее, нормы ст. 81 НК РФ и разъяснения высших судебных органов свидетельствуют о том, что правовые последствия представления налогоплательщиком уточненных налоговых деклараций урегулированы в НК РФ неоднозначно.

Так, если налогоплательщик первоначально представил налоговую декларацию с заниженной суммой налога, а впоследствии, после наступления срока уплаты налога, представил уточненную налоговую декларацию с верно исчисленной суммой налога к «доплате», но налог и (или) пени не доплатил, то он может быть привлечен к ответственности по ст. 122 НК РФ. Именно такой подход, по сути, «провоцируется» подп. 1 п. 4 ст. 81 НК РФ. Само по себе представление уточненной налоговой декларации в такой ситуации в законодательстве установлено, как обязанность налогоплательщика (п. 1 ст. 81 НК РФ). В данном случае фактически имеет место получение налоговым органом информации о занижении суммы налога в первоначальной налоговой декларации путем анализа уточненной налоговой декларации, а также сведений об уплате налога, содержащихся в учетных регистрах налогового органа. Налогоплательщик дает возможность налоговому органу провести упрощенную камеральную налоговую проверку, в результате которой налоговым органом устанавливается, выражаясь формулировками п. 1 ст. 122 НК РФ, «занижение налоговой базы (базы для исчисления страховых взносов), иного неправильного исчисления налога (сбора, страховых взносов)» в первоначальной налоговой декларации. Но, коль скоро речь в подп. 1 п. 4 ст. 81 НК РФ идет об освобождении от ответственности при выполнении налогоплательщиком совокупности определенных действий, вполне логично заключить, что в отсутствие этих действий ответственность имеет место.

Положительным для налогоплательщика моментом является только то, что самостоятельное представление уточненной налоговой декларации с налогом «к доплате», но без соблюдения всех условий, установленных в подп. 1 п. 4 ст. 81 НК РФ, в соответствии со сложившейся судебной практикой является основанием для снижения налоговых санкций в порядке ст. 112, 114 НК РФ, т.е. не менее чем в два раза (п. 17 Информационного письма Президиума ВАС РФ от 17 марта 2003 г. № 71). Г.В. Петровой приведен интересный пример еще более радикального подхода: самостоятельное исполнение налогоплательщиком обязанности по представлению уточненной налоговой декларации с суммой налога к «доплате» суд рассмотрел, как общественно полезное действие, в связи с чем, по мнению суда, отсутствует смысл в применении наказания[1356]. Следует, однако, признать, что примеров подобного подхода на уровне высших судебных органов не имеется.

Изложенное позволяет утверждать, что подп. 1 п. 4 ст. 81 НК РФ на практике не столько защищает права налогоплательщиков, сколько «дополняет» состав правонарушения, установленный в ст. 122 НК РФ. В определенной ситуации (например – налогоплательщик не имеет достаточных денежных средств на налог «к доплате» и пени), подп. 1 п. 4 ст. 81 НК РФ скорее провоцирует к непредставлению уточненной налоговой декларации. Вопрос конституционности рассматриваемого положения ст. 81 НК РФ рассматривался в Определении КС РФ от 7 июня 2001 г. № 141О, но как в данном судебном акте, так и в иных актах КС РФ конституционность указанного положения под сомнение не поставлена. Более того, в Определении КС РФ от 7 декабря 2010 г. № 1572ОО прямо указывается, что положения п. 4 ст. 81 и п. 1 ст. 122 НК РФ находятся во взаимосвязи.

Более разумным представлялся бы подход, в соответствии с которым ст. 122 НК РФ при представлении уточненных налоговых деклараций с суммой налога к «доплате» вообще бы не применялась, независимо от уплаты недостающей суммы налога и соответствующей ей пени. Как налог, так и пеню государство взыщет принудительно, основываясь на той самой уточненной налоговой декларации.

Данные рассуждения могут быть подкреплены правовой позицией, изложенной в Постановлениях Президиума ВАС РФ от 19 февраля 2013 г. № 13311/12 и № 13366/12 (в которых, однако, не рассматривались проблемы применения подп. 1 п. 4 ст. 81 НК РФ): налогоплательщик, действующий добросовестно и самостоятельно устранивший выявленные ошибки в налоговой декларации путем подачи уточненной налоговой декларации, не может быть поставлен в худшее положение по сравнению с налогоплательщиком, в отношении которого недостоверно заявленные сведения выявлены непосредственно налоговым органом по результатам проверки.

Указанный подход следует и из Определения ВС РФ от 2 июля 2018 г. № 303КГ1899 (хотя оно и касалось законодательства о страховых взносах). По результатам камеральной проверки дополнительно представленных организацией сведений, предусмотренных п. 2.2 ст. 11 Федерального закона от 1 апреля 1996 г. № 27ФЗ «Об индивидуальном (персонифицированном) учете…», о застрахованных лицах по форме СЗВМ за июнь 2016 года в отношении 6 застрахованных лиц, которые не были отражены в первоначальных сведениях за указанный период, пенсионный фонд пришел к выводу о неполном представлении обществом первоначальных сведений о застрахованных лицах по форме СЗВМ за июнь 2016 года в установленный срок и применил штраф по ст. 17 указанного Федерального закона. По мнению Суда, самостоятельно выявив ошибку до ее обнаружения пенсионным фондом, организация реализовала свое право на уточнение (исправление) представленных сведений за указанный период, откорректировав их путем представления в пенсионный фонд дополнительных сведений за этот период, что допускает не применять к организации финансовые санкции. Такой правоприменительный подход позволяет стимулировать заинтересованность страхователей в самостоятельном и своевременном устранении допущенных ошибок, более оперативной обработке сведений индивидуального (персонифицированного) учета органами ПФР, что в конечном итоге способствует соблюдению прав и интересов застрахованных лиц.

Положение подп. 1 п. 4 ст. 81 НК РФ получило интересное развитие в Постановлении КС РФ от 6 февраля 2018 г. № 6П. Суд признал взаимосвязанные положения п. 4 ст. 81 и ст. 123 НК РФ не противоречащими Конституции РФ в той мере, в какой они не препятствуют освобождению от налоговой ответственности за несвоевременное перечисление в бюджет сумм налога на доходы физических лиц налоговых агентов, не допустивших искажения налоговой отчетности, если они самостоятельно (до момента, когда им стало известно об обнаружении налоговым органом факта несвоевременной уплаты налога или о назначении выездной налоговой проверки) уплатили необходимые суммы налога и пени, а несвоевременное перечисление ими в бюджет соответствующих сумм явилось результатом упущения (технической или иной ошибки) и носило непреднамеренный характер.

Хотя указанное Постановление КС РФ в целом посвящено ст. 123 НК РФ, его правовые позиции имеют, как представляется, универсальную природу. В специализированной литературе высказывается позиция о том, что КС РФ вольно или невольно ввел дополнительное условие для применения п. 4 ст. 81 НК РФ – неумышленность просрочки уплаты налога[1357].

Еще одна проблема применения ст. 122 НК РФ связана с «расширением» понятия «недоимка» в п. 8 ст. 101 НК РФ. Как, в частности, следует из данной нормы, в случае обнаружения в ходе выездной проверки суммы НДС, ранее излишне возмещенной по итогам камеральной проверки, указанная сумма признается недоимкой по НДС. Соответственно, неизбежно возник вопрос о том, можно ли указанную сумму излишне возмещенного НДС считать неуплаченным налогом для целей применения ст. 122 НК РФ? С учетом Определения КС РФ от 25 января 2018 г. № 16О, это возможно.

Статья 120 НК РФ «Грубое нарушение правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения (базы для исчисления страховых взносов)» в настоящее время применяется налоговыми органами на практике достаточно редко, поскольку еще в Определении КС РФ от 18 января 2001 г. № 6О был сделан вывод, что положения п. 1 и 3 ст. 120 и п. 1 ст. 122 НК РФ, определяющие недостаточно разграниченные между собой составы налоговых правонарушений, не могут применяться одновременно в качестве основания привлечения к ответственности за совершение одних и тех же неправомерных действий. При этом, по настоящее время значимых изменений в ст. 120 НК РФ внесено не было. Можно отметить, что состав правонарушения по п. 3 ст. 120 НК РФ производит впечатление квалифицированного

[1355] *Лютова О.И.* Уплата налога «не в тот» бюджет. Возможна ли ответственность? // Налоговед. – 2012. – № 7. – С. 57.

[1356] *Петрова Г.В.* Налоговые споры: практика рассмотрения. – М., 2005. – С. 14.

[1357] *Голева Е.В.* Постановление КС РФ от 06.02.2018 № 6П: выход для налогоплательщиков или новые проблемы? // Налоговед. – 2018. – № 6. – С. 60.

по отношению к п. 1 ст. 122 НК РФ, но санкция по п. 3 ст. 120 НК РФ по не вполне понятной причине практически идентична санкции по п. 1 ст. 122 НК РФ.

Введенный с 1 января 2017 г. **п. 3 ст. 129.1 НК РФ** «Неправомерное несообщение сведений налоговому органу» предусматривает, что неправомерное непредставление (несвоевременное представление) налогоплательщиком – физическим лицом налоговому органу сообщения, предусмотренного п. 2.1 ст. 23 НК РФ, влечет взыскание штрафа в размере 20 % от неуплаченной суммы налога в отношении объекта недвижимого имущества и (или) транспортного средства, по которым не представлено (несвоевременно представлено) сообщение, предусмотренное п. 2.1 ст. 23 НК РФ.

При этом, в п. 2.1 ст. 23 НК РФ предусмотрено, что налогоплательщики – физические лица по налогам, уплачиваемым на основании налоговых уведомлений, обязаны сообщать о наличии у них объектов недвижимого имущества и (или) транспортных средств, признаваемых объектами налогообложения по соответствующим налогам, в налоговый орган по своему выбору в случае неполучения налоговых уведомлений и неуплаты налогов в отношении указанных объектов налогообложения за период владения ими. Указанное сообщение с приложением копий правоустанавливающих (правоудостоверяющих) документов на объекты недвижимого имущества и (или) документов, подтверждающих государственную регистрацию транспортных средств, представляется в налоговый орган в отношении каждого объекта налогообложения однократно в срок до 31 декабря года, следующего за истекшим налоговым периодом.

Соответственно, владение облагаемым имуществом предполагает активность налогоплательщика – физического лица. В случае неполучения от налогового органа налогового уведомления, установлена обязанность по инициативному сообщению налогозначимой информации в налоговый орган, а неисполнение данной обязанности влечет штраф, сходный с п. 1 ст. 122 НК РФ – 20 % от неуплаченной суммы налога. При этом очевидно, что неполучение плательщиком уведомления в подавляющем большинстве случаев будет следствием недостаточной организации работы органов исполнительной власти, регистрирующих облагаемое имущество и обменивающихся информацией. Из Письма ФНС России от 29 марта 2017 г. № БС421/5840 следует, что в соответствии с НК РФ поимущественные налоги исчисляются налоговыми органами не на основании вышеуказанных сообщений, а на основании сведений, которые представляются в налоговые органы органами, осуществляющими государственную регистрацию транспортных средств, органами, осуществляющими государственный кадастровый учет и государственную регистрацию прав на недвижимое имущество. Такие сообщения, полученные налоговыми органами, используются для истребования у органов, указанных в п. 4 ст. 85 НК РФ, сведений, необходимых для исчисления соответствующих налогов.

Кроме того, конструкции п. 3 ст. 129.1 и п. 1 ст. 122 НК РФ позволяют утверждать, что и п. 1 ст. 122 НК РФ – в некотором смысле санкция не за неуплату налога, а за неправомерное несообщение налогоплательщиком сведений налоговому органу (в форме налоговой декларации).

Что же касается **п. 1 ст. 119 НК РФ** «Непредставление налоговой декларации (расчета финансового результата инвестиционного товарищества, расчета по страховым взносам)», то это положение также достаточно часто применяется на практике налоговыми органами. В соответствии с п. 1 ст. 119 НК РФ непредставление в установленный законодательством о налогах и сборах срок налоговой декларации (расчета по страховым взносам) в налоговый орган по месту учета влечет взыскание штрафа в размере 5 % не уплаченной в установленный законодательством о налогах и сборах срок суммы налога (страховых взносов), подлежащей уплате (доплате) на основании этой декларации (расчета по страховым взносам), за каждый полный или неполный месяц со дня, установленного для ее представления, но не более 30 % указанной суммы и не менее 1000 рублей.

Статья производит впечатление, что «ценность» для государства информации о сумме налога (страхового взноса), подлежащей уплате, возрастает с увеличением периода просрочки представления декларации, а после пяти месяцев и одного дня просрочки штраф «стабилизируется». Разумного объяснения такой конструкции штрафа, как представляется, нет.

В Постановлении Президиума ВАС РФ от 8 июня 2010 г. № 418/10 разъяснено следующее: привлечение налогоплательщика к налоговой ответственности за нарушение срока исполнения им обязанности связано с предупреждением правонарушений в области обеспечения необходимых условий для осуществления налоговыми органами контроля за исполнением налогоплательщиками налоговых обязательств. Применение метода исчисления штрафа в процентах от суммы налога, подлежащего уплате в бюджет, не исключает применения низшего предела размера штрафа в случае, когда сумма налога окажется минимальной или же составит ноль рублей.

Пункт 1 ст. 119 НК РФ предполагает исчисление штрафа в зависимости от не уплаченной в установленный законодательством о налогах и сборах срок суммы налога (страхового взноса), подлежащей уплате (доплате) на основании этой декларации. Иными словами, если налогоплательщик в установленный срок уплатил налог, но не представил налоговую декларацию, возможно только применение минимального штрафа в размере 1000 руб. Данная особенность ст. 119 НК РФ делает составы правонарушений по п. 1 ст. 119 и п. 1, 3 ст. 122 НК РФ трудноразличимыми: эти нормы в той или иной степени предусматривают штраф и за недекларирование налога и за неуплату налога.

В п. 18 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. № 57 разъяснено следующее: отсутствие у налогоплательщика недоимки по задекларированному налогу либо суммы налога к уплате по соответствующей декларации не освобождает его от названной ответственности. В таком случае установленный ст. 119 НК РФ штраф подлежит взысканию в минимальном размере – 1000 руб. В случае выявления обстоятельств, смягчающих либо отягчающих ответственность налогоплательщика, суд, определяя конкретную сумму подлежащего взысканию штрафа, применяет нормы ст. 112 и 114 НК РФ, на основании которых возможно снижение штрафа и по сравнению с установленным ст. 119 НК РФ минимальным размером.

В плане сравнения санкций по ст. 119 и 122 НК РФ представляют интерес сведения, приведенные О.А. Болтенко: в Великобритании общим для любого штрафа по налогам (кроме НДС) является то, что он не начисляется, если неуплата налога произошла вследствие ошибки налогоплательщика в расчетах при условии, что он действовал разумно и осмотрительно. При отсутствии должной осмотрительности сумма штрафа составляет 30 % неуплаченной суммы налога, но налоговый орган вправе уменьшить размер штрафа до нуля, если о недоимке ему сообщил сам налогоплательщик. Если это сообщение было вынужденным, размер штрафа может быть снижен до 15 % суммы неуплаченных налогов. Есть штраф за неуведомление налогового органа о неисполненной в полном объеме налоговой обязанности – 30 % суммы неуплаченного налога. За неисполнение налоговой обязанности взимается штраф в размере 70 % суммы налога, сумма штрафа также может быть уменьшена налоговым органом до 35 или даже до 20 %. Если сумма налога скрыта от налогового органа умышленно, штраф составит 100 % неуплаченной суммы налога; она также может быть снижена до 30 %, если налогоплательщик сам заявил о сокрытой недоимке и до 50 % – если об этом налоговому органу стало известно от третьих лиц[1358].

Особенности санкций по законодательству США поясняет Д. Ларо. В частности, если налогоплательщик подаст неточную налоговую декларацию и это приведет к недоплате налога, на налогоплательщика может быть наложен штраф в размере 20 % от суммы занижения налоговых обязательств. Кроме того, отдельно предусмотрены штрафы за неподачу налоговой декларации и за мошенничество: при подаче декларации, в которой обманным или иным мошенническим образом занижена сумма налоговых обязательств, может быть наложен штраф в размере 75 % от суммы недоплаты, связанной с мошенничеством[1359].

В России не по всем налогам и не во всех случаях налогоплательщики обязаны представлять налоговые декларации. Как правило, декларации должны представлять налогоплательщики, исчисляющие и уплачивающие налог самостоятельно (п. 1 ст. 52 НК РФ). Если налог исчисляется (уплачивается) при участии налогового органа или налогового агента (п. 2 ст. 52 НК РФ), то необходимость в налоговой декларации от налогоплательщика отсутствует – государство получает значимую для налогообложения информацию по иным каналам. Другой пример – поскольку размер налога, уплачиваемого в связи с применением ПСН известен заранее и налогоплательщику и государству, в соответствии со ст. 346.52 НК РФ налоговая декларация по данному налогу в налоговые органы не представляется.

Актуальной является правовая позиция, изложенная в Определении КС РФ от 11 июля 2006 г. № 265О. При рассмотрении вопросов применения штрафа по ст. 119 НК РФ за непредставление декларации по НДФЛ, Суд фактически разъяснил, что он может исчисляться только от той части налога, которая подлежит самостоятельному исчислению налогоплательщиком (но не от той части, которая исчислена и удержана налоговым агентом). Указанная позиция соотносится с тем обстоятельством, что налоговые декларации, как правило, должны представлять налогоплательщики, исчисляющие налог самостоятельно.

[1358] *Болтенко О.А.* Досудебная процедура разрешения налоговых споров в Великобритании // Налоговые споры: опыт России и других стран: По материалам II Междунар. научно–практ. конф. 21–22 ноября 2008 г. – С. 96.

[1359] *Ларо Д.* Актуальные налоговые споры в США // Налоговед. – 2012. – № 7. – С. 78, 80.

Кроме того, не любой документ, обязанность по представлению которого установлена в законодательстве о налогах, признается налоговой декларацией (расчетом по страховым взносам). В ст. 80 НК РФ разграничиваются понятия налоговой декларации; расчета авансового платежа; расчета сбора; расчета, представляемого налоговым агентом; расчета сумм НДФЛ, исчисленных и удержанных налоговым агентом, расчета по страховым взносам. Соответственно, п. 1 ст. 119 НК РФ, вообще говоря, может быть применен только за непредставление налоговой декларации или расчета по страховым взносам. В п. 17 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. № 57 разъяснено следующее: из положений п. 3 ст. 58 НК РФ вытекают существенные различия между налогом и авансовым платежом, то есть предварительным платежом по налогу, который в отличие от налога уплачивается не по итогам, а в течение налогового периода. Соответственно, из взаимосвязанного толкования указанной нормы и п. 1 ст. 80 НК РФ следует разграничение двух самостоятельных документов – налоговой декларации, представляемой по итогам налогового периода, и расчета авансового платежа, представляемого по итогам отчетного периода. В связи с этим судам необходимо исходить из того, что установленной ст. 119 НК РФ ответственностью за несвоевременное представление налоговой декларации не охватываются деяния, выразившиеся в непредставлении либо в несвоевременном представлении по итогам отчетного периода расчета авансовых платежей, вне зависимости от того, как поименован этот документ в той или иной главе части второй НК РФ.

Соответственно, теперь изменена правовая позиция, ранее изложенная в п. 20 Информационного письма Президиума ВАС РФ от 17 марта 2003 г. № 71 и в Постановлении Президиума ВАС РФ от 12 октября 2010 г. № 3299/10, сводящаяся к возможности применения штрафа по ст. 119 НК РФ при непредставлении квартальных налоговых деклараций по налогу на прибыль организаций (ст. 289 НК РФ). Как это следует из Определения ВС РФ от 27 марта 2017 г. № 305КГ1616245, в терминологии п. 1 ст. 80 НК РФ, налоговой декларацией по налогу на прибыль организаций является только документ, подлежащий представлению налогоплательщиком по истечении налогового периода. С этой же точки зрения, ст. 119 НК РФ неприменима за непредставление документа, обозначенного в п. 5 ст. 174 НК РФ, как налоговая декларация по НДС для налоговых агентов (т.е. если, например, данные в ней содержатся только в «агентской» части, а представившее ее лицо по своей деятельности применяет ЕНВД или УСН).

Кроме того, аналогичный подход применим и в плане административной ответственности должностных лиц организаций за непредставление налоговых деклараций. В частности, в Постановлениях ВС РФ от 25 ноября 2015 г. № 78АД157 и № 78АД158, от 9 марта 2017 г. № 78АД178 отрицается возможность применения ст. 15.5 КоАП РФ за несвоевременное представление расчета по авансовому платежу по налогу на имущество организаций (который, впрочем, в отличие от налога на прибыль организаций, в тексте НК РФ никогда не был поименован, как налоговая декларация).

Также следует отметить, что сроки представления уточненных налоговых деклараций (уточненных расчетов по страховым взносам) в НК РФ в общем случае не установлены, вследствие чего при их представлении налогоплательщик не может быть привлечен к ответственности по п. 1 ст. 119 НК РФ (Постановление Президиума ВАС РФ от 12 июня 2005 г. № 2769/05).

Иногда налоговые декларации представляются только для реализации какого–либо права, а не в порядке исполнения обязанности. Так, в п. 7 ст. 220 НК РФ установлено, что ряд имущественных налоговых вычетов по НДФЛ в общем случае предоставляется при подаче налогоплательщиком налоговой декларации в налоговые органы по окончании налогового периода. Соответственно, для налоговой декларации, которая подается только с целью реализации права на имущественные вычеты, не установлено ни срока, ни обязанности по ее представлению; основания для применения п. 1 ст. 119 НК РФ по такой декларации отсутствуют.

Для определения того, должен ли налогоплательщик в конкретной ситуации представлять налоговую декларацию, следует учитывать общую позицию, изложенную в п. 7 Информационного письма Президиума ВАС РФ от 17 марта 2003 г. № 71: обязанность налогоплательщика представлять налоговую декларацию по тому или иному виду налога обусловлена не наличием суммы такого налога к уплате, а положениями закона об этом виде налога, которыми соответствующее лицо отнесено к числу плательщиков данного налога (если только в данном законе не содержатся специальные правила представления налоговых деклараций либо особым образом обозначены налогоплательщики). Указанная позиция ВАС РФ впоследствии была фактически воспроизведена, как правовая позиция КС РФ, в Определении от 17 июня 2008 г. № 499ОО: исходя из того, что обязанность представлять налоговую декларацию по тому или иному виду налога обусловлена не наличием суммы такого налога к уплате, а положениями закона об этом виде налога, которыми соответствующее лицо отнесено к числу плательщиков данного налога; налогоплательщик, даже если предпринимательская деятельность им не ведется и, соответственно, прибыль не извлекается, должен представить в налоговый орган соответствующие документы.

Так, индивидуальные предприниматели в общем случае признаются налогоплательщиками НДС (п. 1 ст. 143 НК РФ). Установлено, что налогоплательщики НДС обязаны представить в налоговые органы по месту своего учета соответствующую налоговую декларацию в срок не позднее 25–го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом (п. 5 ст. 174 НК РФ), то есть по итогам квартала (ст. 163 НК РФ). Таким образом, индивидуальный предприниматель в общем случае обязан представлять налоговые декларации по НДС по итогам каждого квартала. Даже если он не осуществлял облагаемую НДС деятельность, то имеет место обязанность по представлению «нулевых» деклараций, а штраф за их непредставление составит 1000 руб.

Применительно к налогу на имущество организаций данный подход имеет место в п. 6 Информационного письма Президиума ВАС РФ от 17 ноября 2011 г. № 148: положения ст. 386 НК РФ обязанность налогоплательщиков представлять в налоговый орган налоговую декларацию и налоговые расчеты по авансовым платежам не связывают с наличием суммы налога на имущество к уплате (если, например, у налогоплательщика есть облагаемое имущество, но он использует льготу). Если же у организации вообще нет облагаемого имущества, то она и не является налогоплательщиком налога на имущество, т.к. таковыми, в силу п. 1 ст. 373 НК РФ, признаются только организации, имеющие имущество, признаваемое объектом налогообложения. В данном случае нет и необходимости в представлении «нулевой» декларации.

Что же касается, например, ЕНВД, то налогоплательщики данного налога – это организации и индивидуальные предприниматели, осуществляющие на территории, где данный налог введен, облагаемую им предпринимательскую деятельность и перешедшие на его уплату (п. 1 ст. 346.28 НК РФ). Как это следует из п. 3 ст. 346.32 НК РФ, налоговые декларации по итогам налогового периода представляются налогоплательщиками в налоговые органы не позднее 20–го числа первого месяца следующего налогового периода (квартал – ст. 346.30 НК РФ). По той же логике, если предположить, что индивидуальный предприниматель, применяющий ЕНВД, не осуществляет во II квартале 2014 г. облагаемую данным налогом деятельность, то налогоплательщиком ЕНВД в данном налоговом периоде он не является и обязанности по представлению «нулевой» декларации по ЕНВД у него нет. Однако следует учитывать принципиально иной подход, содержащийся в п. 7 Информационного письма Президиума ВАС РФ от 5 марта 2013 г. № 157: неосуществление в течение определенного налогового периода предпринимательской деятельности соответствующего вида не является основанием для освобождения плательщика ЕНВД от обязанностей представлять налоговую декларацию и уплачивать этот налог.

Общая норма содержится в п. 2 ст. 80 НК РФ: не подлежат представлению в налоговые органы налоговые декларации (расчеты) по тем налогам, по которым налогоплательщики освобождены от обязанности по их уплате в связи с применением специальных налоговых режимов, в части деятельности, осуществление которой влечет применение специальных налоговых режимов, либо имущества, используемого для осуществления такой деятельности.

При расчете штрафа по п. 1 ст. 119 НК РФ следует учесть разъяснения, содержащиеся в Постановлении Президиума ВАС РФ от 15 мая 2007 г. № 543/07: данные, приведенные налогоплательщиком в налоговых декларациях, должны быть достоверными, а штраф, определенный ст. 119 НК РФ, необходимо исчислять исходя из надлежащей, то есть в действительности подлежащей уплате в бюджет суммы налога, а не из указанной налогоплательщиком ошибочно. Таким образом, если налогоплательщик, например, представил налоговую декларацию несвоевременно и ошибочно продекларировал 100 руб. налога к уплате, а при проверке налоговым органом установлен подлежащий декларированию (уплате) налог в сумме 5000 руб., то штраф по п. 1 ст. 119 НК РФ будет исчисляться от реальной суммы налога – 5000 руб. Другой пример применения такого подхода: просрочка представления может быть рассчитана налоговым органом исходя из даты представления первичной декларации, а сумма штрафа – исходя из суммы налога, продекларированной в уточненной декларации, если она не ставится под сомнение налоговым органом (Постановление Президиума ВАС РФ от 15 ноября 2011 г. № 7265/11).

В некоторых случаях (п. 3 ст. 80 НК РФ), в том числе, если среднесписочная численность работников налогоплательщика (плательщика страховых взносов) за предшествующий календарный год превышает 100 человек, либо если налогоплательщик, в соответствии со ст. 83 НК РФ, отнесен к категории крупнейших, то налоговые декларации (расчеты) должны представляться в налоговый орган по установленным форматам только в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи. В НК РФ предусмотрена ст. 119.1 «Нарушение установленного способа представления налоговой декларации (расчета)»: нарушение установленного способа представления налоговой декларации (расчета) в электронной форме в случаях, предусмотренных НК РФ, влечет взыскание штрафа в размере 200 руб. Впрочем, из данных норм следует, что представленная не по электронной форме декларация, тем не менее, является

декларацией и в общем случае расценивается, как представленная. Из данного вывода могут иметь место исключения: в силу в п. 5 ст. 174 НК РФ предусмотрено, что при представлении налоговой декларации по НДС на бумажном носителе в случае, если предусмотрена обязанность представления налоговой декларации (расчета) в электронной форме, такая декларация не считается представленной.

Примечательно то, что непродолжительное время (с 1 января 1999 г. по 15 августа 1999 г.) действовала ст. 121 НК РФ «Нарушение правил составления налоговой декларации». То, что данная статья признана утратившей силу, подтверждает то, что сами по себе ошибки в налоговой декларации ненаказуемы.

Как уже отмечалось, в п. 20 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. № 57 при применении ответственности по ст. 122 НК РФ предписано учитывать наличие переплат. Применительно к ст. 119 НК РФ определенную проблему составляет то, что она предполагает расчет штрафа от неуплаченной в установленный срок суммы налога, но никаких разъяснений относительно учета переплат при исчислении данного штрафа на уровне высших судебных органов не имеется. Представляется, что в отсутствие таких разъяснений переплаты при расчете штрафа по ст. 119 НК РФ не учитываются.

Очередное «перемещение» законодателем с 1 января 2017 г. основного объема норм о страховых взносах из Федерального закона от 4 июля 2009 г. № 212–ФЗ «О страховых взносах…» (утратил силу) в гл. 34 НК РФ) не могло не повлечь ряд вопросов, связанных с ответственностью за правонарушения в данной сфере, совершенные до указанной даты. Один из очевидных вопросов: в связи с тем, что нормы о санкциях содержались непосредственно в Федеральном законе от 4 июля 2009 г. № 212–ФЗ, который с 1 января 2017 г. признан утратившим силу, означает ли это, что за указанные правонарушения привлечение к ответственности теперь вообще невозможно, а неисполненные решения о привлечении страхователей к ответственности уже не могут быть исполнены? В Постановлении КС РФ от 17 января 2018 г. № 3П разъяснено, что если деяние продолжает оставаться противоправным и наказуемым, правовая норма, закреплявшая конкретный состав соответствующего правонарушения, может применяться и после утраты силы законом, ее содержавшим, к деяниям, совершенным во время действия этого закона, но только если предусмотренная ею ответственность мягче, чем закрепленная положением, устанавливающим в настоящее время ответственность за то же деяние, или равна ей, и во всяком случае только в пределах установленного законом срока давности привлечения к ответственности за соответствующее правонарушение. Ответственность плательщика страховых взносов за непредставление в контролирующий орган в законодательно установленный для этого срок расчета по страховым взносам в виде штрафа, которая была предусмотрена ч. 1 ст. 46 Федерального закона от 4 июля 2009 г. № 212–ФЗ, с 1 января 2017 г., т.е. без временного разрыва, установлена п. 1 ст. 119 НК РФ. На практике данное разъяснение было применено в Определении ВС РФ от 2 июля 2018 г. № 303КГ181094.

Следует отметить еще одну норму – **ст. 123 НК РФ** «Невыполнение налоговым агентом обязанности по удержанию и (или) перечислению налогов», достаточно часто применяемую на практике налоговыми органами. В силу указанной нормы, неправомерное неудержание и (или) неперечисление (неполное удержание и (или) перечисление) в установленный НК РФ срок сумм налога, подлежащего удержанию и перечислению налоговым агентом, влечет взыскание штрафа в размере 20 % от суммы, подлежащей удержанию и (или) перечислению.

Как следует из п. 21 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. № 57, в силу ст. 123 НК РФ с налогового агента взыскивается штраф за неправомерное неудержание и (или) неперечисление (неполное удержание и (или) перечисление) в установленный НК РФ срок сумм налога, подлежащего удержанию с налогоплательщика. При рассмотрении споров судам необходимо учитывать, что такое правонарушение может быть вменено налоговому агенту только в том случае, когда он имел возможность удержать и перечислить соответствующую сумму, имея в виду, что удержание осуществляется из выплачиваемых налогоплательщику денежных средств.

В Постановлении Президиума ВАС РФ от 16 апреля 2013 г. № 15638/12 отмечается, что положения ст. 123 НК РФ предусматривают применение мер налоговой ответственности в виде взыскания штрафа в размере 20 % от суммы, подлежащей удержанию и (или) перечислению, за невыполнение налоговым агентом обязанности как по удержанию, так и (или) перечислению налогов. Состав такого правонарушения характеризуется неправомерным виновным бездействием лица, на которое НК РФ возложены обязанности по своевременному исчислению, удержанию у налогоплательщика и (или) перечислению налогов в бюджетную систему Российской Федерации.

В значительном числе случаев санкции по ст. 123 НК РФ применяются налоговыми органами по отношению к работодателям, выплатившим работникам заработную плату, но не удержавшим (удержавшим, но не перечислившим в бюджет) НДФЛ. Кроме того, данная санкция может быть применена, например, к арендаторам публичного имущества, обязанным в силу п. 3 ст. 161 НК РФ удерживать из сумм арендной платы НДС и перечислять его в бюджет, но не исполняющим данную обязанность.

С учетом того, что урегулированную в НК РФ обязанность налогового агента по перечислению в бюджет налога, удержанного из выплат налогоплательщику, вполне корректно рассмотреть, как действительную обязанность налогового агента уплачивать налог за налогоплательщика, ст. 123 НК РФ регулирует именно санкцию за неуплату налога. Любая (формально – виновная) просрочка в уплате, независимо от ее причин (не удержал; удержал, но не перечислил; а иначе – просто не уплатил в срок) наказуема штрафом. Кроме того, выше приводились рассуждения о том, что применительно к налоговому агенту на практике вообще сложно определить, что значит «удержание» налога. Соответственно, в случае ст. 123 НК РФ по существу мы имеем дело именно со штрафом за неуплату налога, а не за его недекларирование (неверное декларирование), как это сделано в ст. 122 НК РФ.

Представляет интерес то, что исходя из Постановлений Президиума ВАС РФ от 23 августа 2005 г. № 645/05, от 24 марта 2009 г. № 14519/08 и от 23 июля 2013 г. № 784/13. В рассмотренных Судом ситуациях налоговый агент в нарушение норм налогового законодательства перечислил удержанный с работников подоходный налог (НДФЛ) в ненадлежащий местный бюджет (то есть фактически не тому публично–правовому образованию, которое имело на него право, а другому). По мнению высшего судебного органа, учитывая, что в платежных документах счет Федерального казначейства указан правильно и сумма налога, удержанная предприятием с доходов, выплаченных сотрудникам обособленных подразделений, находящихся на территории поименованных муниципальных образований, поступила в бюджетную систему Российской Федерации, исходя из смысла ст. 45 НК РФ налог считается уплаченным, то есть у предприятия отсутствует задолженность по НДФЛ.

Для налоговых агентов предусмотрен своеобразный «аналог» подп. 1 п. 4 ст. 81 НК РФ, позволяющий им освободиться от ответственности по ст. 123 НК РФ В силу п. 6 ст. 81 НК РФ положения, предусмотренные п. 3 и 4 ст. 81 НК РФ, касающиеся освобождения от ответственности, применяются также в отношении налоговых агентов при представлении ими уточненных расчетов.

В Постановлении Президиума ВАС РФ от 18 марта 2014 г. № 18290/13 разъяснено, что то обстоятельство, что общество не исказило налоговую отчетность и до представления первичного расчета уплатило налог в полном размере, свидетельствует о добросовестном поведении участника налоговых правоотношений, что, по мнению Президиума, должно влечь освобождение его от налоговой ответственности по ст. 123 НК РФ.

Последующие разъяснения осуществлены в Постановлении КС РФ от 6 февраля 2018 г. № 6П: положения НК РФ не должны толковаться как лишающие налогового агента, допустившего просрочку в уплате налога на доходы физических лиц, который был правильно исчислен им в представленном налоговому органу расчете, права на освобождение от налоговой ответственности, если он уплатил недостающую сумму налога и соответствующие ей пени до момента, когда ему стало известно об обнаружении налоговым органом факта несвоевременного перечисления удержанного налога или о назначении выездной налоговой проверки, притом что отсутствуют доказательства, указывающие на то, что несвоевременное перечисление налоговым агентом в бюджет сумм налога носило преднамеренный характер, не было результатом его упущения (технической или иной ошибки).

С точки зрения «информационных» обязанностей налоговых агентов, сходным с п. 1 ст. 119 НК РФ образом организован **п. 1.2 ст. 126 НК РФ «**Непредставление налоговому органу сведений, необходимых для осуществления налогового контроля»: непредставление налоговым агентом в установленный срок расчета сумм НДФЛ, исчисленных и удержанных налоговым агентом, в налоговый орган по месту учета, влечет взыскание штрафа с налогового агента в размере 1000 рублей за каждый полный или неполный месяц со дня, установленного для его представления.

При этом, в силу абз. 2 п. 2 ст. 230 НК РФ налоговые агенты представляют в налоговый орган по месту своего учета расчет сумм НДФЛ, исчисленных и удержанных налоговым агентом, за первый квартал, полугодие, девять месяцев – не позднее последнего дня месяца, следующего за соответствующим периодом, за год – не позднее 1 апреля года, следующего за истекшим налоговым периодом, по форме, форматам и в порядке, которые утверждены федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов.

Форма расчета 6НДФЛ утверждена приказом ФНС России от 14 октября 2015 г. № ММВ711/450@.

В соответствии с **п. 1 ст. 126.1 НК РФ** представление налоговым агентом налоговому органу документов, предусмотренных НК РФ, содержащих недостоверные сведения, влечет взыскание штрафа в размере 500 рублей за каждый представленный документ, содержащий недостоверные сведения.

Корреспондирующая норма (в части НДФЛ) содержится в абз. 1 п. 2 ст. 230 НК РФ: налоговые агенты представляют в налоговый орган по месту своего учета документ, содержащий сведения о доходах физических лиц истекшего налогового периода и суммах НДФЛ, исчисленного, удержанного и перечисленного в бюджетную систему Российской Федерации за этот налоговый период по каждому физическому лицу, ежегодно не позднее 1 апреля года, следующего за истекшим налоговым периодом, по форме, форматам и в порядке, которые утверждены федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов, если иное не предусмотрено п. 4 указанной статьи.

Соответствующая форма справки 2НДФЛ утверждена приказом ФНС России от 30 октября 2015 г. № ММВ711/485@.

Рассматриваемая санкция (за непредставление налоговым агентом налоговому органу документов) ранее была урегулирована в п. 1 ст. 126 НК РФ, но впоследствии законодатель для этих целей ввел самостоятельную норму п. 1 ст. 126.1 НК РФ. Примечательно то, что в п. 45 Постановления Пленума ВАС РФ от 28 февраля 2001 г. № 5 «О некоторых вопросах применения части первой Налогового кодекса Российской Федерации» (утратил силу) было разъяснено, что при применении п. 1 ст. 126 НК РФ к налоговым агентам судам необходимо исходить из того, что каждый документ (справка), касающийся конкретного налогоплательщика, является отдельным документом независимо от способа его представления в налоговый орган: на бумажном или магнитном носителе. Следует полагать, что такой подход в настоящее время сохранен, штраф 500 руб. относится к сведениям о конкретном налогоплательщике, независимо от того, о каком их числе представлены сведения и в каком количестве документов.

Сравнение конструкций ст. 123, п. 1.2 ст. 126 и п. 1 ст. 126.1 НК РФ позволяет отметить, что формулировки ст. 123 НК РФ, изначально ориентированные только на неуплату (неперечисление) налога, являются следствием в т.ч. того, что расчет по НДФЛ в первоначальной редакции НК РФ предусмотрен не был. Нормативное определение расчета в п. 1 ст. 80 НК РФ, обязанность по его представлению (по форме 6НДФЛ) в абз. 2 п. 2 ст. 230 НК РФ, и штраф за его непредставление в п. 1.2 ст. 126 НК РФ были введены с 1 января 2016 г. Федеральным законом от 2 мая 2015 г. № 113ФЗ. Некоторым «аналогом» декларации для целей НДФЛ была и остается обязанность по представлению сведений о доходах физических лиц (по форме 2НДФЛ) в соответствии с абз. 1 п. 2 ст. 230 НК РФ, но за неисполнение указанной обязанности всегда существовал самостоятельный штраф (в настоящее время – по п. 1 ст. 126.1 НК РФ).

Кроме того, налоговыми органами периодически применяется общая норма **п. 1 ст. 126 НК РФ «**Непредставление налоговому органу сведений, необходимых для осуществления налогового контроля». В современном варианте он сформулирован следующим образом: непредставление в установленный срок налогоплательщиком (плательщиком сбора, плательщиком страховых взносов, налоговым агентом) в налоговые органы документов и (или) иных сведений, предусмотренных НК РФ и иными актами законодательства о налогах и сборах, если такое деяние не содержит признаков налоговых правонарушений, предусмотренных ст. 119, 129.4, 129.6, 129.9 – 129.11 НК РФ, а также п. 1.1 и 1.2 настоящей статьи, влечет взыскание штрафа в размере 200 рублей за каждый непредставленный документ.

Таким образом, п. 1 ст. 126 НК РФ является общим положением для налогоплательщика (плательщика сбора, плательщика страховых взносов, налогового агента), предусматривающим наказание за непредставление документов налоговому органу. Санкции за особые виды документов, подлежащие представлению указанными лицами, предусмотрены в т.ч. в ст. 119 НК РФ «Непредставление налоговой декларации (расчета финансового результата инвестиционного товарищества, расчета по страховым взносам)», в п. 1.1 и 1.2 ст. 126 НК РФ.

Данная норма п. 1 ст. 126 НК РФ может быть применена:

1) если налогоплательщик (плательщик сбора, плательщик страховых взносов, налоговый агент) не представил по требованию налогового органа при проверке документы, необходимые для исчисления и уплаты налогов (подп. 6 п. 1 ст. 23, ст. 93 НК РФ).

Непосредственно в п. 4 ст. 93 НК РФ предусмотрено, что отказ проверяемого лица от представления запрашиваемых при проведении налоговой проверки документов или непредставление их в установленные сроки признаются налоговым правонарушением и влекут ответственность, предусмотренную ст. 126 НК РФ.

Применяя в данной ситуации санкции по п. 1 ст. 126 НК РФ, налоговый орган должен четко представлять, какие именно документы и в каком количестве есть у проверяемого лица но не представлены им по требованию. Проблема, в частности, состоит в том, что налоговое законодательство не обязывает налогоплательщика информировать налоговые органы о том, какие именно документы, значимые для налогообложения (договоры, накладные, счета, платежные поручения, акты взаимозачетов и т.д.), имеются у него в наличии. Как некоторое исключение, можно привести в качестве примера налоговую декларацию по НДС (п. 5 ст. 174 НК РФ, Приказ ФНС России от 29 октября 2014 г. № ММВ73/558@), предполагающую представление в налоговый орган в качестве приложений к декларации в т.ч. сведений из книги покупок и книги продаж. Соответственно, зачастую не имея информации о конкретных реквизитах и содержании документов, налоговые органы запрашивают их общими фразами (например – накладные на получение товаров, акты выполнения работ (оказания услуг), платежные поручения и т.д.).

В Постановлении Президиума ВАС РФ от 8 апреля 2008 г. № 15333/07 разъяснено, что в силу п. 1 ст. 126 НК РФ ответственность подлежит применению за непредставление каждого истребуемого документа. Следовательно, налогоплательщик не может быть привлечен к ответственности, если число не представленных им документов с достоверностью не определено налоговым органом. Установление размера штрафа исходя из предположительного наличия у налогоплательщика хотя бы одного из числа запрошенных видов документов недопустимо.

Сходным образом вопрос истребования документов разрешен в таможенных правоотношениях: в п. 9 Постановления Пленума ВС РФ от 12 мая 2016 г. № 18 «О некоторых вопросах применения судами таможенного законодательства» разъяснено, что предусмотренная п. 3 ст. 69 ТК ТС обязанность представления по требованию таможенного органа документов для подтверждения заявленной таможенной стоимости может быть возложена на декларанта только в отношении тех документов, которыми тот обладает либо должен располагать в силу закона или обычаев делового оборота;

Тем не менее, вывод о наличии у налогоплательщика истребуемых документов иногда может быть сделан налоговым органом по результатам анализа других документов, уже представленных самим налогоплательщиком или иными лицами.

Так, в Постановлении Президиума ВАС РФ от 23 мая 2006 г. № 14766/05 была рассмотрена ситуация, в которой налоговым органом были затребованы, а налогоплательщиком – не представлены счета–фактуры по НДС. При этом в декларации по НДС налогоплательщик отразил вычет по данному налогу, а из представленных им же налоговому органу книг покупок по НДС следовало, что вычеты обосновывались 17 счетами–фактурами. В соответствии с п. 1 ст. 172 НК РФ налоговые вычеты по НДС производятся на основании счетов–фактур. Соответственно, суд пришел к выводу, что налогоплательщиком не были представлены инспекции документы, предусмотренные ст. 172 НК РФ, вследствие чего инспекция обоснованно привлекла общество к ответственности, установленной п. 1 ст. 126 НК РФ.

2) если налогоплательщик (плательщик сбора, плательщик страховых взносов, налоговый агент) обязан составлять и представлять документы (кроме тех, которые прямо исключены из диспозиции п. 1 ст. 126 НК РФ) в налоговый орган в сроки, прямо установленные в законодательстве о налогах, но не выполняет данную обязанность.

Например, в Постановлении Президиума ВАС РФ от 18 ноября 2008 г. № 8200/08 признано обоснованным применение п. 1 ст. 126 НК РФ за непредставление налогоплательщиком в установленный в законодательстве о налогах срок расчета авансового платежа по налогу.

Кроме того, в соответствии с п. 3 ст. 80 НК РФ сведения о среднесписочной численности работников за предшествующий календарный год представляются организацией (индивидуальным предпринимателем, привлекавшим в указанный период наемных работников) в налоговый орган не позднее 20 января текущего года, а в случае создания (реорганизации) организации – не позднее 20–го числа месяца, следующего за месяцем, в котором организация была создана (реорганизована). Указанные сведения представляются по форме, утвержденной федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов, в налоговый орган по месту нахождения организации (по месту жительства индивидуального предпринимателя). За непредставление указанных сведений (в виде документа, форма которого утверждена Приказом ФНС России от 29 марта 2007 г. № ММ325/174@), возможно применение штрафа по п. 1 ст. 126 НК РФ.

Что касается **п. 2 ст. 126 НК РФ**, то в соответствии с данным положением непредставление в установленный срок налоговому органу сведений о налогоплательщике (плательщике страховых взносов), отказ лица представить имеющиеся у него документы, предусмотренные НК РФ, со сведениями о налогоплательщике (плательщике страховых взносов) по запросу налогового органа либо

представление документов с заведомо недостоверными сведениями, если такое деяние не содержит признаков нарушений законодательства о налогах и сборах, предусмотренных ст. 126.1 и 135.1 НК РФ, влечет взыскание штрафа с организации или индивидуального предпринимателя в размере десяти тысяч рублей, с физического лица, не являющегося индивидуальным предпринимателем, – в размере одной тысячи рублей.

Соответствующие специальные нормы, предусматривающие ответственность за непредставление сведений налоговому органу, содержатся в ст. 126.1 «Представление налоговым агентом налоговому органу документов, содержащих недостоверные сведения» и в ст. 135.1 НК РФ «Непредставление банком справок (выписок) по операциям и счетам (счету инвестиционного товарищества) в налоговый орган».

В п. 6 ст. 93.1 НК РФ установлено, что отказ лица от представления истребуемых при проведении налоговой проверки документов или непредставление их в установленные сроки признаются налоговым правонарушением и влекут ответственность, предусмотренную ст. 126 НК РФ. Неправомерное несообщение (несвоевременное сообщение) истребуемой информации признается налоговым правонарушением и влечет ответственность, предусмотренную ст. 129.1 НК РФ.

Соответственно, для разграничения п. 2 ст. 126 и ст. 129.1 НК РФ необходимо проанализировать **ст. 129.1 НК РФ** «Неправомерное несообщение сведений налоговому органу», в соответствии с п. 1, 2 которой неправомерное несообщение (несвоевременное сообщение) лицом сведений, которые в соответствии с НК РФ это лицо должно сообщить налоговому органу, в том числе непредставление (несвоевременное представление) лицом в налоговый орган предусмотренных п. 3 ст. 88 НК РФ пояснений в случае непредставления в установленный срок уточненной налоговой декларации, при отсутствии признаков налогового правонарушения, предусмотренного ст. 126 НК РФ, влечет взыскание штрафа в размере 5000 рублей. Те же деяния, совершенные повторно в течение календарного года, влекут взыскание штрафа в размере 20 000 руб.

Таким образом, ст. 126 и ст. 129.1 НК РФ можно разграничить следующим образом. Пункт 1 ст. 126 НК РФ применяется при непредставлении документов (сведений) самим налогоплательщиком (плательщиком сбора, плательщиком страховых взносов, налоговым агентом), в частности, при истребовании у него документов в рамках налоговой проверки по ст. 93 НК РФ. Пункт 2 ст. 126 НК РФ применим для случаев непредставления налоговому органу документов (сведений) о налогоплательщике (плательщике страховых взносов), в т.ч. при истребовании у него документов по ст. 93.1 НК РФ. Статья 129.1 НК РФ может быть применена в прочих случаях непредставления документов (сведений), но один случай прямо указан в ней: непредставление (несвоевременное представление) лицом в налоговый орган предусмотренных п. 3 ст. 88 НК РФ пояснений в случае непредставления в установленный срок уточненной налоговой декларации. Соответственно, здесь в качестве обязанного лица также может быть налогоплательщик (плательщик сбора, плательщик страховых взносов, налоговый агентом), которому по п. 3 ст. 88 НК РФ в рамках камеральной налоговой проверки декларации (расчета) предложено представить в течение пяти дней необходимые пояснения.

В п. 7 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. № 57 разъяснено, что при рассмотрении дел, связанных с оспариванием банками действий налоговых органов по истребованию документов (информации), касающихся деятельности проверяемого налогоплательщика, судам необходимо учитывать, что возложение НК РФ на банки специальных обязанностей в связи с их особым статусом в системе безналичных расчетов не освобождает названные организации от выполнения иных обязанностей, которые предусмотрены НК РФ для всех организаций, в том числе обязанностей, вытекающих из положений ст. 93.1 НК РФ.

Определенный интерес представляет и **ст. 116 НК РФ** «Нарушение порядка постановки на учет в налоговом органе». В силу п. 1, 2 указанной статьи нарушение налогоплательщиком установленного НК РФ срока подачи заявления о постановке на учет в налоговом органе по основаниям, предусмотренным НК РФ, влечет взыскание штрафа в размере 10 000 руб.; ведение деятельности организацией или индивидуальным предпринимателем без постановки на учет в налоговом органе по основаниям, предусмотренным НК РФ, влечет взыскание штрафа в размере 10 % от доходов, полученных в течение указанного времени в результате такой деятельности, но не менее 40 000 руб.

Общая обязанность по инициативной постановке на учет предусмотрена в части первой НК РФ в т.ч. для организаций, создающих обособленные подразделения, за исключением филиала, представительства (подп. 3, 3.1 п. 2 ст. 23, п. 4 ст. 83 НК РФ); могут иметь место и обязанности по постановке на учет особых организаций (в т.ч. в п. 4.3 ст. 83 НК РФ – ответственного участника консолидированной группы налогоплательщиков; в п. 4.6 ст. 83 НК РФ – иностранной организации, оказывающей физическим лицам, не являющимся индивидуальными предпринимателями, услуг в электронной форме). Во второй части НК РФ подобные обязанности и соответствующие сроки предусмотрены, например, для налогоплательщиков, уплачивающих НДПИ (ст. 335 НК РФ), для организаций и индивидуальных предпринимателей, изъявивших желание перейти на уплату ЕНВД (п. 3 ст. 346.28 НК РФ), при выполнении соглашений о разделе продукции (п. 1 ст. 346.41 НК РФ), при применении ПСН (п. 1 ст. 346.46 НК РФ), при осуществлении игорного бизнеса (п. 2 ст. 366 НК РФ), для плательщиков торгового сбора (п. 1 ст. 416 НК РФ).

Применительно к последнему случаю (к торговому сбору) следует учитывать, что здесь в принципе применим только п. 2 ст. 116 НК РФ, т.к. п. 1 указанной статьи относится исключительно к налогоплательщикам, а торговый сбор законодатель не позиционирует, как налог. Кроме того, непосредственно в п. 2 ст. 416 НК РФ предусмотрено, что осуществление вида предпринимательской деятельности, в отношении которого установлен сбор, без направления указанного уведомления приравнивается к ведению деятельности организацией или индивидуальным предпринимателем без постановки на учет в налоговом органе (т.е. по п. 2 ст. 116 НК РФ).

Для оценки правомерности применения штрафа по п. 2 ст. 116 НК РФ следует иметь ввиду правовую позицию, изложенную в Постановлении Президиума ВАС РФ от 9 апреля 2013 г. № 16061/12. В данном деле Суд рассматривал ситуацию, в которой предприниматель не исполнила обязанность, установленную в ст. 6 Федерального закона от 24 июля 1998 г. № 125ФЗ «Об обязательном социальном страховании от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний», а именно, заключив первый трудовой договор с работником 1 октября 2006 г. и имея обязанность по регистрации в ФСС РФ не позднее 10 октября 2006 г., зарегистрировалась лишь 30 июля 2011 г. При этом, согласно абз. 4 п. 1 ст. 19 указанного Федерального закона, осуществление физическим лицом, заключившим трудовой договор с работником, деятельности без регистрации в качестве страхователя у страховщика влечет взыскание штрафа в размере 10 % облагаемой базы для начисления страховых взносов, определяемой за весь период осуществления деятельности без указанной регистрации у страховщика, но не менее 20 000 руб. По мнению Суда, трехлетний срок давности, установленный в п. 1 ст. 113 НК РФ, не истек на момент привлечения предпринимателя к ответственности, а именно на 12 января 2012 г. Суд учел, что предприниматель осуществляла деятельность и разъяснил, что названное правонарушение характеризуется длительностью противоправного поведения, которое продолжается в течение всего периода времени с начала его совершения и до прекращения, и связано с тем, что физическое лицо не просто длительное время не исполняет возложенную на него обязанность по регистрации у страховщика, а осуществляет в этот период деятельность с использованием наемного труда работников. Таким образом, с учетом положений п. 1 ст. 113 НК РФ предпринимателя следовало привлечь к ответственности за осуществление деятельности без регистрации в качестве страхователя не более чем за трехлетний период, исчисляемый до даты вынесения фондом решения о привлечении к ответственности. Решение фондом принято 12 января 2012 г., в связи с чем при привлечении к ответственности размер штрафа должен определяться исходя из облагаемой базы для начисления страховых взносов, рассчитываемой за период с 12 января 2009 г. по 30 июля 2011 г. (дату регистрации в фонде).

Таким образом, вполне корректно поставить вопрос о квалификации правонарушения, наказуемого по п. 2 ст. 116 НК РФ, как длящегося (с точки зрения общих подходов к юридической ответственности).

Примечательно и Определение ВС РФ от 26 июня 2017 г. № 303КГ172377 (процитировано в Обзоре судебной практики ВС РФ № 4 (2017), утв. Президиумом ВС РФ 15 ноября 2017 г.), в котором Суд разграничил санкции по п. 2 ст. 116, 122 и ст. 126 НК РФ (и, тем самым, фактически существенно ограничил сферу применения п. 2 ст. 116 НК РФ). По мнению Суда, в том случае, когда допущенное организацией нарушение порядка постановки на налоговый учет выражается в неисполнении обязанности по сообщению налоговому органу сведений о созданных на территории Российской Федерации обособленных подразделениях, такие действия подлежат квалификации по ст. 126 НК РФ. Предусмотренное в п. 2 ст. 116 НК РФ изъятие соответствующей части дохода организации или индивидуального предпринимателя сопряжено с отсутствием у налогового органа возможности идентифицировать налогоплательщика в рамках налогового контроля и, соответственно, определить, какие налоги и в каком размере должен уплатить налогоплательщик в связи с ведением сокрытой от налогообложения деятельности. В том случае, когда у налогового органа имеется возможность определить размер налоговой обязанности организации или индивидуального предпринимателя, соответствующее лицо подлежит привлечению к ответственности, предусмотренной ст. 122 НК РФ за неуплату (неполную уплату) налогов. Впоследствии указанный подход был воспроизведен в Определении ВС РФ от 23 октября 2017 г. № 304КГ178872.

В итоге, нельзя не отметить, что современная система норм гл. 16, 18 НК РФ, регламентирующих различные санкции за непредставление тех или иных видов информации налоговому органу, стала достаточно сложной и даже противоречивой.

В плане общих вопросов налоговой ответственности, не следует полагать, что система норм гл. 16, 18 НК РФ предусматривает штрафы за любые нарушения налогового законодательства. Иногда законодатель сознательно не рассматривает определенные нарушения, как правонарушения (в т.ч. неуплата продекларированного налога не наказуема по ст. 122 НК РФ, в принципе не предусмотрены санкции за неисполнение требования об уплате налога (ст. 69, 70 НК РФ)).

В ряде случаев скорее следует говорить о пробелах в законодательстве. Так, в силу п. 3 ст. 168 НК РФ при реализации товаров (работ, услуг) выставляются соответствующие счета–фактуры не позднее пяти календарных дней, считая со дня отгрузки товара (выполнения работ, оказания услуг). Однако, за неисполнение поставщиком (подрядчиком, исполнителем) данной обязанности санкций в НК РФ не предусмотрено. По всей видимости, государство, никак не страдающее от неисполнения данной обязанности во взаимоотношениях между частными субъектами, не считает необходимым и устанавливать санкции за ее неисполнение. Следует отметить, что в п. 201.10 ст. 201 Налогового кодекса Украины[1360] предусмотрена возможность применения санкций к продавцу товаров (работ, услуг), не составляющему в установленные сроки налоговую накладную (аналог счета–фактуры), не регистрирующему ее в Едином реестре налоговых накладных.

Другой пример – в соответствии с п. 7 ст. 346.26 НК РФ учет имущества, обязательств и хозяйственных операций в отношении видов предпринимательской деятельности, подлежащих налогообложению ЕНВД, осуществляется налогоплательщиками в общеустановленном порядке. Иными словами, налогоплательщик, применяющий ЕНВД (например – осуществляющий розничную торговлю через магазин) обязан вести учет хозяйственных операций в общеустановленном порядке, несмотря на то, что размер налога, подлежащего уплате, не зависит от того, какие именно операции он осуществляет и какой реальный доход извлекает. При этом определить, какая именно санкция по НК РФ может быть применена к такому налогоплательщику, если он не будет вести учет хозяйственных операций в общеустановленном порядке (в т.ч. не будет хранить накладные, счета, иные первичные документы), затруднительно.

В КоАП РФ включена гл. 15 «Административные правонарушения в области финансов, налогов и сборов, страхования, рынка ценных бумаг». Ответственность за правонарушения в сфере налогообложения предусмотрена ст. 15.3 – 15.9, 15.11 КоАП РФ. Основное отличие норм НК РФ и КоАП РФ, устанавливающих ответственность за правонарушения в сфере налогообложения, заключается в том, что в КоАП РФ указаны особые субъекты ответственности – должностные лица организаций (примечание к ст. 15.3), которые по НК РФ к ответственности не привлекаются. Значима и ст. 19.7.6 КоАП РФ «Незаконный отказ в доступе должностного лица налогового органа к осмотру территорий, помещений налогоплательщика, в отношении которого проводится налоговая проверка».

Тем не менее, некоторые составы правонарушений по НК РФ и КоАП РФ имеют определенное сходство. Так, ответственность за непредставление налоговой декларации (расчета по страховым взносам) предусматривается в п. 1 ст. 119 НК РФ (для налогоплательщика) и в ст. 15.5 КоАП РФ (для должностных лиц организаций). Интересно то, что штраф по п. 1 ст. 119 НК РФ зависит от суммы подлежащего декларированию налога и от периода просрочки представления декларации, а наказание по ст. 15.5 КоАП РФ установлено либо как предупреждение, либо как штраф на должностных лиц в размере от 300 руб. до 500 руб., то есть не зависит от подобных параметров. При этом, прямой «аналог» п. 1, 3 ст. 122 НК РФ в КоАП РФ вообще не предусмотрен, хотя в ст. 16.22 КоАП РФ установлена ответственность за нарушение сроков уплаты таможенных платежей для граждан, должностных лиц и юридических лиц.

Следует упомянуть и то, что кроме установленной в законодательстве субсидиарной уплаты налогов руководителем (иным контролирующим лицом) должника, не исполнившим обязанность по подаче заявления должника о банкротстве в арбитражный суд (Обзор судебной практики ВС РФ за четвертый квартал 2013 года, утв. Президиумом ВС РФ 4 июня 2014 г., Обзор судебной практики ВС РФ № 2 (2016), утв. Президиумом ВС РФ 6 июля 2016 г., Определения ВС РФ от 31 марта 2016 г. № 309ЭС1516713; от 21 апреля 2016 г. № 302ЭС141472), в КоАП РФ предусмотрена санкция в ч. 5 ст. 14.13 за неисполнение руководителем юридического лица либо индивидуальным предпринимателем или гражданином обязанности по подаче заявления о признании соответственно юридического лица либо индивидуального предпринимателя, гражданина банкротом в арбитражный суд в случаях, предусмотренных законодательством о несостоятельности (банкротстве). В ряде актов ВС РФ (в т.ч. Определение от 16 декабря 2013 г. № 32АД1314, Постановление от 13 апреля 2017 г. № 5АД1719) рассматривался вопрос применения данной санкции к директору организации в связи с неподачей им такого заявления по причине неуплаты организацией налогов.

Пленум ВС РФ в Постановлении от 24 октября 2006 г. № 18 «О некоторых вопросах, возникающих у судов при применении особенной части Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях» разъяснил (п. 23), что административная ответственность в области налогов и сборов предусмотрена ст. 15.3 – 15.9, 15.11 КоАП РФ. Субъектами данных правонарушений являются должностные лица организаций и граждане. В соответствии с примечанием к ст. 15.3 КоАП РФ индивидуальные предприниматели не могут быть привлечены к установленной названными выше нормами административной ответственности как должностные лица. Это правило относится и к случаям, когда индивидуальный предприниматель, не заключая трудовых договоров для исполнения обязанностей руководителя, главного бухгалтера и иных должностных лиц, сам осуществляет права и обязанности названных должностных лиц.

В пункте 2 Постановления Пленума ВАС РФ от 27 января 2003 г. № 2 «О некоторых вопросах, связанных с введением в действие Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях» Суд уточнил, что поскольку в силу гл. 15, 16 и 18 НК РФ в соответствующих случаях субъектами ответственности являются сами организации, а не их должностные лица, привлечение последних к административной ответственности не исключает привлечения организаций к ответственности, установленной НК РФ.

Вообще говоря, возможности налогового органа по воздействию на частных субъектов через нормы КоАП РФ не ограничиваются только ст. 15.3 – 15.9, 15.11. Например, как следует из ч. 1 ст. 19.4 КоАП РФ, наказуемо неповиновение законному распоряжению или требованию должностного лица органа, осуществляющего государственный надзор (контроль), государственный финансовый контроль, должностного лица организации, уполномоченной в соответствии с федеральными законами на осуществление государственного надзора, должностного лица органа, осуществляющего муниципальный контроль, муниципальный финансовый контроль. В Определении КС РФ от 20 ноября 2014 г. № 2630О рассматривалась ситуация, в рамках которой директор общества с ограниченной ответственностью, вызванная в налоговый орган письменным уведомлением и не явившаяся по вызову, постановлением мирового судьи, оставленным без изменения постановлениями судов вышестоящих инстанций, была привлечена к административной ответственности за неповиновение законному требованию должностного лица налогового органа и ей был назначен административный штраф в размере 2000 руб. КС РФ, не усмотрев неконституционности данного положения, отметил, что в НК РФ предусмотрено право налоговых органов вызывать на основании письменного уведомления в налоговые органы налогоплательщиков, плательщиков сборов или налоговых агентов для дачи пояснений в связи с уплатой (удержанием и перечислением) ими налогов и сборов либо в связи с налоговой проверкой, а также в иных случаях, связанных с исполнением ими законодательства о налогах и сборах (подп. 4 п. 1 ст. 31), а также обязанность налогоплательщиков не препятствовать законной деятельности должностных лиц налоговых органов при исполнении ими своих служебных обязанностей (подп. 7 п. 1 ст. 23).

Представляет интерес позиция, изложенная в п. 16.2 Постановления Пленума ВАС РФ от 2 июня 2004 г. № 10, и демонстрирующая определенную взаимосвязь между налоговой и административной ответственностью: в силу ч. 3 ст. 2.1 КоАП РФ назначение административного наказания юридическому лицу не освобождает от административной ответственности за данное правонарушение виновное физическое лицо, равно как и привлечение к административной или уголовной ответственности физического лица не освобождает от административной ответственности за данное правонарушение юридическое лицо. В случае, если до рассмотрения арбитражным судом дела о привлечении к административной ответственности юридического лица (а равно дела об оспаривании решения административного органа о привлечении к административной ответственности юридического лица) судом общей юрисдикции рассмотрено дело о привлечении к административной или уголовной ответственности за данное нарушение физического лица (а равно дело об оспаривании решения административного органа о привлечении к административной ответственности физического лица), квалификация, данная судом общей юрисдикции совершенному деянию, с учетом ст. 69 АПК РФ не является обязательной для арбитражного суда. При этом оценка, данная судом общей юрисдикции, обстоятельствам, которые установлены в рассмотренном им деле, принимается во внимание арбитражным судом.

Кроме того, в плане взыскания судебных расходов небезынтересно Постановление Президиума ВАС РФ от 23 июля 2013 г. № 1522/13: решениями суда общей юрисдикции постановления административного органа о привлечении директора общества к административной ответственности признаны незаконными и отменены. Директор общества, в пользу которого состоялись решения суда, с

[1360] URL: http://sfs.gov.ua/nk/

заявлением в суд общей юрисдикции о взыскании судебных расходов не обращался. Исходя из условий соглашения с оказавшим юридическую помощь представителем, общество, оплатив услуги и реализуя свое право на взыскание судебных расходов (в виде убытков), обратилось в арбитражный суд с иском об их возмещении. При названных обстоятельствах, с точки зрения Суда, требование общества удовлетворено правомерно. Таким образом, в подобных ситуациях ВАС РФ не исключал оплаты юридических услуг, оказанных директору, за счет самой организации, а также возможности последующего возмещения организацией затрат.

Исходя из анализа норм НК РФ, за определенное правонарушение физическое лицо может быть привлечено либо к налоговой, либо к уголовной ответственности. Так, в силу п. 15.1 ст. 101 НК РФ в случае, если действие (бездействие) налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента) – физического лица, послужившее основанием для привлечения его к ответственности за совершение налогового правонарушения, стало основанием для вынесения обвинительного приговора в отношении данного физического лица, налоговый орган отменяет вынесенное решение в части привлечения налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента) – физического лица к ответственности за совершение налогового правонарушения. В Определении КС РФ от 22 января 2014 г. № 9–О разъяснено, что по смыслу взаимосвязанных положений НК РФ привлечение физического лица к ответственности за налоговое правонарушение возможно только в том случае, если совершенное им деяние не содержит признаков преступления, т.е. исключается привлечение физического лица к ответственности дважды за одно и то же правонарушение.

Следует отметить, что в п. 15.1 ст. 101 НК РФ фактически воспроизведена правовая позиция, ранее изложенная в Постановлении Президиума ВАС РФ от 9 декабря 2008 г. № 8551/08: поскольку приговором районного суда предприниматель привлечена к уголовной ответственности, инспекция была не вправе предпринимать действия по взысканию штрафов, начисленных за совершение налогового правонарушения. Приблизительно тот же подход изложен и в Постановлении Президиума ВАС РФ от 17 ноября 2009 г. № 9664/09: поскольку на момент рассмотрения дела в суде кассационной инстанции предприниматель привлечен к уголовной ответственности приговором суда общей юрисдикции в виде штрафа, у суда не было оснований для отказа в признании недействительным решения инспекции о привлечении предпринимателя к налоговой ответственности.

Обобщенную позицию предлагает В.М. Зарипов: уклонение от уплаты налогов – особый вид мошенничества. Законодательное определение мошенничества (прим. 1 к ст. 158, ст. 159 УК РФ) предполагает безвозмездное изъятие или обращение чужого имущества в пользу виновного. Несмотря на это, с доктринальной точки зрения сохранение своего имущества при наличии законной обязанности его отчуждения другому лицу обманным путем по своей природе сходно с мошенничеством[1361].

В Постановлении Пленума ВС РФ от 28 декабря 2006 г. № 64 «О практике применения судами уголовного законодательства об ответственности за налоговые преступления» прямо указано, что судам в качестве норм, устанавливающих ответственность за налоговые преступления, следует применять ст. 198, 199, 199.1, 199.2 УК РФ. При этом, в п. 3 ст. 32 НК РФ в качестве налоговых преступлений также косвенно упомянуты ст. 198 – 199.2 УК РФ.

Федеральным законом от 29 июля 2017 г. № 250ФЗ введена уголовная ответственность за неуплату страховых взносов в ГВБФ – в УК РФ теперь скорректированы ст. 198 – 199.2, а также предусмотрены ст. 199.3 и 199.4, регламентирующие ответственность за уклонение от уплаты страховых взносов на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний.

Однако, «спектр» преступлений, связанных с налогообложением, в действительности шире. Иногда это прямо следует из норм УК РФ, в т.ч. предусмотрена ст. 183 «Незаконные получение и разглашение сведений, составляющих коммерческую, налоговую или банковскую тайну». В ряде случаев возможность применения соответствующей статьи является неявной. В частности, поскольку незаконное возмещение косвенных налогов, в т.ч. НДС, из бюджета (точнее – хищение денежных средств из бюджета под видом возмещения НДС) не является неуплатой налога, подобные деяния могут быть квалифицированы по ст. 159 «Мошенничество», ст. 174.1 «Легализация (отмывание) денежных средств или иного имущества, приобретенных лицом в результате совершения им преступления» УК РФ. При этом, Постановление Пленума ВС РФ от 30 ноября 2017 г. № 48 «О судебной практике по делам о мошенничестве, присвоении и растрате» специальных разъяснений относительно такого вида мошенничества не предусматривает, но квалификация такого преступления по ст. 159 УК РФ возможна, в т.ч. в соответствии с правовой позицией КС РФ, изложенной в Определении от 27 марта 2018 г. № 839О.

Следует отметить, в настоящее время имеет место определенная несогласованность уголовного и налогового законодательства. В частности, максимальное наказание в виде лишения свободы по ч. 2 ст. 199 УК РФ – шесть лет. Такое преступление в соответствии с ч. 4 ст. 15 УК РФ относится к тяжким преступлениям. Как следует из ч. 1 ст. 78 УК РФ срок давности по тяжким преступлениям – десять лет. При этом, в силу подп. 8 п. 1 ст. 23 НК РФ налогоплательщики обязаны в течение четырех лет обеспечивать сохранность данных бухгалтерского и налогового учета и других документов, необходимых для исчисления и уплаты налогов, в том числе документов, подтверждающих получение доходов, осуществление расходов (для организаций и индивидуальных предпринимателей), а также уплату (удержание) налогов, если иное не предусмотрено НК РФ. Максимальная «глубина» выездной налоговой проверки также фактически установлена, как четыре года (п. 4 ст. 89 НК РФ, Постановления Президиума ВАС РФ от 29 июня 2004 г. № 2046/04, от 11 октября 2005 г. № 5308/05). Соответственно, некоторое лицо формально может быть привлечено к уголовной ответственности по ч. 2 ст. 199 УК РФ за неуплату налогов, допущенную соответствующей организацией пять и более лет назад, но данная организация уже имеет полное право не хранить (уничтожить) большинство документов, необходимых для исчисления и уплаты налогов, и, соответственно, не представлять их к проверке.

Примечательно то, что в Определении КС РФ от 20 ноября 2014 г. № 2553–О, в своей жалобе в КС РФ гражданин, осужденный за совершение особо тяжкого преступления, оспаривал конституционность ч. 1 ст. 29 «Хранение документов бухгалтерского учета» Федерального закона от 6 декабря 2011 г. № 402ФЗ «О бухгалтерском учете» и п. «г» ч. 1 ст. 78 «Освобождение от уголовной ответственности в связи с истечением сроков давности» УК РФ, которые в силу несовпадения установленных ими сроков хранения бухгалтерских документов и сроков давности привлечения к уголовной ответственности препятствуют, как утверждал заявитель, реализации его прав, гарантированных Конституцией РФ. Суд неконституционности в данном правовом регулировании не усмотрел и отметил, что нарушение своих прав заявитель связывает с тем, что вывод суда о его виновности был сделан без исследования уничтоженных в установленный срок документов бухгалтерского учета, т.е., по существу, выражает несогласие с вынесенным в отношении него приговором.

Относительно уголовной ответственности за налоговые преступления, к сожалению, приходится согласиться с позицией Ф.А. Гудкова: налогоплательщик должен понимать, что по самым разным причинам в условиях современного правоприменения грань между правомерным и неправомерным деянием (в смысле уголовно–правовой квалификации) зачастую оказывается размытой[1362]. Даже В.Д. Зорькин признает, что до сих пор, как законодателями, так и судебной практикой не выработано четкого и единообразного понимания отличий законного и незаконного снижения налоговой нагрузки[1363]. Однако, эта проблема характерна не только для России: по сведениям, приведенным Е.А. Имыкшеновой, в Англии в борьбе с уклонением от налогообложения законные средства недостаточно эффективны. Законодатель не в состоянии сформулировать, что такое уклонение, а что – минимизация[1364].

Впрочем, следует обозначить еще один аспект национальных особенностей уголовной ответственности за экономические преступления. В послании Президента РФ Федеральному Собранию от 3 декабря 2015 г. упомянуто, что за 2014 год по так называемым экономическим составам приговором закончились лишь 15 % дел. При этом абсолютное большинство, 83 % предпринимателей, на которых были заведены уголовные дела, полностью или частично потеряли бизнес. То есть их попрессовали, обобрали и отпустили.

[1361] *Зарипов В.М.* Рекомендации ФНС и Следственного комитета России по доказыванию умысла: предложения по доработке. // Налоговед. – 2017. – № 10. – С. 31.

[1362] *Гудков Ф.А.* Вексельные схемы минимизации налогообложения. – М., 2006. – С. 12.

[1363] *Зорькин В.Д.* Налоговое право и практика Конституционного Суда РФ // Налоговое право в решениях Конституционного Суда РФ 2005 г. – М., 2007. – С. 20., *Зорькин В.Д.* Конституционный Суд России: доктрина и практика: монография. – М., 2017. – С. 271.

[1364] Картина месяца // Налоговед. – 2013. – № 3. – С. 7.

Кроме того, не оспаривая того факта, что массовое уклонение от уплаты налогов может в итоге привести к крайне отрицательным последствиям для государства, нельзя не учитывать и другой аспект данной проблемы: в условиях завышенного (не соответствующего возможностям экономики) уровня налогового бремени уклонение от уплаты налогов с экономической точки зрения выступает общественным благом, спасающим экономику от полного развала. Полное законопослушание при выполнении налоговых обязательств или, во всяком случае, не использование приемов оптимизации налоговых платежей, неминуемо привело бы к полному сворачиванию предпринимательской деятельности, что означало бы крах экономики[1365]. Еще Лао–цзы предупреждал, что когда законы сложны и запутанны, а наказания суровы, люди становятся хитрыми и нечестными[1366].

Надлежит учитывать, что проводимое отнесение некоторых норм КоАП РФ и УК РФ к нормам, предусматривающим юридическую ответственность за правонарушения (преступления) в сфере налогообложения, в определенной степени условно. Так, ст. 15.11 КоАП РФ устанавливает ответственность за грубое нарушение требований к бухгалтерскому учету, в том числе к бухгалтерской (финансовой) отчетности. При этом вопрос об отнесении обязанности по ведению бухгалтерского учета и представлению бухгалтерской отчетности к числу обязанностей, установленных законодательством о налогах, является дискуссионным.

Кроме того, нельзя не отметить, что особенности национального права, очевидно, оказывают влияние на систему штрафных санкций (и на их восприятие в обществе, как штрафных). Так, в силу ч. 1 ст. 3.2 КоАП РФ в России нет такого наказания, как принудительная ликвидация юридического лица. Но в соответствии с п. 11 ст. 7 Закона РФ «О налоговых органах Российской Федерации» налоговым органам предоставляется право предъявлять в суде и арбитражном суде иски о ликвидации организации любой организационно–правовой формы по основаниям, установленным законодательством Российской Федерации. Еще пример – в ст. 21.1 Федерального закона «О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей» предусмотрено исключение юридического лица, прекратившего свою деятельность, из единого государственного реестра юридических лиц по решению регистрирующего органа. Соответственно, принудительная ликвидация (исключение из ЕГРЮЛ) юридического лица формально не установлена в России, как вид наказания. При этом в ряде стран, в том числе в Бельгии и во Франции, принудительная ликвидация юридического лица является уголовным наказанием[1367].

Другой пример: в ч. 3 ст. 51 Федерального закона от 26 июля 2006 г. № 135ФЗ «О защите конкуренции» предусмотрена санкция в виде взыскания в федеральный бюджет дохода, полученного от монополистической деятельности или недобросовестной конкуренции. Конституционность данной меры подтверждена в Постановлении КС РФ от 24 июня 2009 г. № 11П; Суд счел, что она имеет компенсаторный характер и может быть примерена параллельно с мерами ответственности, носящими штрафной характер. Кроме того, в ст. 38 указанного Федерального закона урегулирована санкция в виде принудительной реорганизации юридического лица. Однако, как справедливо полагает А. Бикебаев, в обоих случаях речь фактически идет о разновидностях штрафной (административной) ответственности, которая должна быть предусмотрена в КоАП РФ, а не в отраслевом законе[1368]. Данная позиция фактически подтверждена тем, что Федеральным законом от 5 октября 2015 г. № 275ФЗ ч. 3 ст. 51 Федерального закона «О защите конкуренции» дополнена положением: «Лицо, которому выдано предписание о перечислении в федеральный бюджет дохода, полученного от монополистической деятельности или недобросовестной конкуренции, не может быть привлечено к административной ответственности за нарушение антимонопольного законодательства, в отношении которого выдано данное предписание, если данное предписание исполнено».

Кроме того, размер и основания применения некоторых национальных административных штрафов могут породить сомнения в их правовой природе. М. Визентин приводит позицию ЕСПЧ относительно того, что штрафы, которые якобы имеют административный характер, могут быть уголовными по своей сути, поскольку непропорциональны и неопределенны в такой мере, что не позволяют заявителю заранее определить свои риски[1369]. С этой точки зрения показательно то, что в Постановлении КС РФ от 15 июля 1999 г. № 11П некоторые санкции, предусмотренные Законом РФ «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» (утратил силу в данной части в связи с введением НК РФ с 1 января 1999 г.) были признаны неопределенными и чрезмерно завышенными.

В.Д. Зорькин справедливо полагает, что имеет место заметное увлечение отечественного законодателя слишком высокими административными штрафами. Это приводит к тому, что административная ответственность по своей строгости приближается к уголовной, которая предполагает более высокий объем гарантий прав[1370].

Впрочем, данное обстоятельство вполне объяснимо с экономической точки зрения. Так, А. Аузан[1371] разъясняет эмпирическую формулу Г. Беккера[1372] – функцию ожидаемой правонарушителем «полезности» от совершения им правонарушения. В данной формуле предполагается, что преследование противозаконной преступной деятельности представляет собой результат умножения сомножителей, где один сомножитель связан с тем, насколько тяжела санкция за какую–то преступную деятельность, а второй сомножитель связан с вероятностью того, что преступника поймают, и именно к нему будет применена такая санкция. С точки зрения власти, легче увеличить санкцию, чем увеличить вероятность захвата преступника.

В развитие данной теории можно утверждать, что для государства в определенной ситуации предпочтительнее введение новых и увеличение существующих административных штрафов, чем криминализация деяний и ужесточение уголовных наказаний. С экономической точки зрения «содержание» системы органов, привлекающих к административной ответственности, а также обеспечение прав лиц, привлекаемых к такой ответственности, «дешевле» аналогичных затрат в рамках реализации уголовной ответственности.

При этом справедливо замечание С.В. Третьякова о том, что экономическая теория права крайне скептически относится к принципу «соразмерности» наказания». Ведь если явно несоразмерное наказание позволяет успешней решить проблему несовершения деликтов, то факт, что отдельное лицо в конкретном случае пострадает от несоразмерности, не имеет существенного значения, если удастся предотвратить количество правонарушений, большее по сравнению с ситуацией наличия соразмерного наказания. Издержки в отдельном случае меньше, чем выгода, связанная с большим числом предотвращенных правонарушений[1373].

Тем не менее, в плане современных штрафов, урегулированных в НК РФ, как представляется, сложно говорить об их несоразмерности соответствующим правонарушениям. Жесткая система санкций, ранее урегулированных в Законе РФ «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» (утратил силу), благодаря усилиям высших судебных органов и законодателя, ушла в прошлое. Скорее, для конкретного налогоплательщика, сейчас могут быть более существенными такие вопросы, как расходы по подоходным налогам и вычеты по косвенным налогам, которые, в отсутствие возможности их использования, фактически превращают данные налоги в некоторой степени в «штрафные» (в т.ч. вместо налога на прибыль «получается» налог с валового дохода; вместо НДС «получается» налог с продаж, ставки же налогов остаются без изменений, то есть достаточно высокими).

[1365] *Худяков А.И., Бродский М.Н., Бродский Г.М.* Основы налогообложения. – СПб., 2002. – С. 151.

[1366] Вэнь–Цзы: Познание тайн. Дальнейшее развитие учения Лао–цзы. – М., 2004. – С. 94.

[1367] *Додонов В.* Ответственность юридических лиц в современном уголовном праве // Законность, 2006, № 4

[1368] *Бикебаев А.* Асимметрии конкурентного законодательства // Конкуренция и право. – 2012. – № 4. – С. 54, 55.

[1369] *Визентин М.* ЕСПЧ о защите бизнеса в рамках налоговых дел // Налоговед. – 2012. – № 4. – С. 67.

[1370] *Зорькин В.Д.* Конституция живет в законах: резервы повышения качества российского законодательства. // URL: http://www.rg.ru/2014/12/18/zorkin.html

[1371] *Аузан А.* Экономический анализ права и стратегии государственного регулирования. // URL: http://polit.ru/article/2014/06/20/auzan/

[1372] *Беккер Г.С.* Человеческое поведение: экономический подход. – М., 2003. – С. 294.

[1373] *Третьяков С.В.* Формирование исследовательской программы экономической теории права. / Трансграничный торговый оборот и право. – М., 2013. – С. 230.

Глава 4. ЗАЩИТА ПРАВ ЧАСТНЫХ СУБЪЕКТОВ

4.1. СПОСОБЫ ЗАЩИТЫ ПРАВ. БРЕМЯ И СТАНДАРТ ДОКАЗЫВАНИЯ В НАЛОГОВЫХ СПОРАХ

В соответствии со ст. 45 Конституции РФ каждый вправе защищать свои права и свободы всеми способами, не запрещенными законом. *Ubi jus ibi remedium* – когда закон дает право, он дает также и средство его защиты[1374]. Статья 13 Конвенции о защите прав человека и основных свобод от 4 ноября 1950 г. устанавливает, что каждый, чьи права и свободы, признанные в Конвенции, нарушены, имеет право на эффективное средство правовой защиты в государственном органе, даже если это нарушение было совершено лицами, действовавшими в официальном качестве. С.В. Запольский обоснованно полагает, что любая цивилизация строится сама и строит свою правовую систему на признании и защите субъективного права, в том числе в сфере регулирования финансовых отношений[1375].

Однако, как справедливо отмечается в ряде актов ЕСПЧ (в т.ч. Постановления от 26 октября 2004 г. по делу «Пишторова против Чехии», от 6 июля 2006 г. по делу «Жигалев против Российской Федерации»), с правовой точки зрения, лицо, жалующееся на нарушение его имущественного права, должно прежде всего доказать, что такое право существует.

Отечественная же правовая традиция обычно предполагает, что когда речь идет о защите прав, имеется ввиду именно обоснование наличия прав. Представляется, что обоснование одним субъектом наличия у него некоторых прав, и соответствующие возражения другого субъекта, как правило, и являются содержанием большинства судебных споров.

Кроме того, примечательна позиция К.И. Скловского о том, что заинтересованным лицом в принципе может защищаться позиция, а не право, в т.ч. и позиция, вообще не предполагающая наличие права[1376]. На основании данного подхода можно предложить пример подобной ситуации и в налоговом праве. Как уже отмечалось, в ряде актов КС РФ (в том числе Постановления от 17 декабря 1996 г. № 20П и от 14 июля 2005 г. № 9П, Определения от 27 декабря 2005 г. № 503О и от 7 ноября 2008 г. № 1049ОО) разъяснено, что налогоплательщик не вправе распоряжаться по своему усмотрению той частью своего имущества, которая в виде определенной денежной суммы подлежит взносу в казну. Одновременно, для налоговых органов в п. 3 ст. 46 НК РФ и в п. 1 ст. 47 НК РФ установлены пресекательные сроки на внесудебное взыскание налогов (пени, санкций). Налогоплательщик, с которого в нарушение данных сроков во внесудебном порядке были взысканы налоги, в общем случае может относительно легко оспорить законность взыскания и возвратить себе соответствующие суммы в порядке восстановления нарушенных прав (п. 1 ч. 3 ст. 227 КАС РФ, п. 3 ч. 4 ст. 201 АПК РФ). При этом сама по себе обязанность по уплате налогов продолжает иметь место, но налогоплательщик при определенных условиях может получить законную возможность не исполнять ее добровольно и, соответственно, фактически будет защищать свою позицию о возможности владеть, пользоваться и распоряжаться корреспондирующей суммой денежных средств.

Нельзя не отметить справедливое мнение С.Н. Егорова о том, что люди склонны нарушать нормативные границы внешней свободы других людей и своей собственной, а каждый субъект политической власти склонен к выходу за границы внешней свободы, установленной для него законом[1377]. Русский ученый Н.М. Коркунов обоснованно заключил, что всякий имеющий власть стремится ею злоупотреблять; он всегда простирает свою власть так далеко, как может[1378]. Применительно к налоговым правоотношениям Ф.А. Гудков обоснованно заключил, что любую неточность, двусмысленность, некорректность правовых норм ФНС России будет пытаться интерпретировать в свою пользу. Но такое же право есть и у налогоплательщика[1379].

Иными словами, большинство рационально мыслящих субъектов (как публичных, так и частных), добровольно, либо вынужденно вступая в правоотношения с другими субъектами, стремится максимизировать объем своих прав и минимизировать объем своих обязанностей. Само предположение о рациональности поведения среднестатистического субъекта следует, в т.ч., из выводов экономической науки. Так, Р.А. Познер отмечает, что концепция человека как рационального максимизатора своей личной выгоды подразумевает, что люди реагируют на стимулы, т.е. если внешние условия изменяются таким образом, что индивид может более полно удовлетворить свои потребности путем изменения своего поведения, то он это сделает[1380].

Нормы НК РФ регулируют некоторые особенности обоснования (защиты) прав частных субъектов. Так, в силу п. 7 ст. 3 НК РФ все неустранимые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах и сборах толкуются в пользу налогоплательщика (плательщика сбора, плательщика страховых взносов, налогового агента). Но частным субъектам не следует рассматривать данную норму, как универсальное средство противодействия налоговым органам. Вопрос о том, имеют ли место и устранимы ли сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах и сборах, налогоплательщиками и налоговыми органами может решаться с разным результатом. Итоговое решение конкретной проблемы останется за судом, имеющим право конечного усмотрения при толковании нормы[1381].

Право налогоплательщика не выполнять неправомерные акты и требования налоговых органов, иных уполномоченных органов и их должностных лиц, не соответствующие НК РФ или иным федеральным законам, предусмотрено в подп. 11 п. 1 ст. 21 НК РФ. Обычно данное нормативное положение расценивается, как право налогоплательщика на самозащиту[1382]. Следует подчеркнуть, что указанная норма подвергается определенной критике. Так, В.И. Слом обоснованно полагает, что трудно представить механизм реализации данной нормы вне судебного рассмотрения вопроса о соответствии (несоответствии) актов налоговых органов НК РФ или иным федеральным законам[1383]. В силу опровержимой презумпции законности действий (актов) налоговых органов, до их признания незаконными по установленной процедуре они будут считаться законными, соответствующие требования налоговых органов должны исполняться. Законодательство не устанавливает каких–либо правовых последствий, если налогоплательщик всего лишь сочтет действия (акты) налоговых органов незаконными.

Теоретически можно предположить, что в определенной ситуации невыполнение налогоплательщиком некоторого требования налогового органа (с сообщением обоснования, по какой именно причине не исполняется требование) может убедить налоговый орган в незаконности требования и предостеречь от применения к налогоплательщику правовых последствий неисполнения. Однако в данном примере нет исключительно пассивной самозащиты и на практике такая ситуация маловероятна. Смысл нормативного положения подп. 11 п. 1 ст. 21 НК РФ, как представляется, заключен только в том, что налогоплательщик не может нести отрицательных последствий неисполнения им ненормативного акта налогового органа (требований должностных лиц), если впоследствии в надлежащем порядке будет установлена незаконность данного ненормативного акта (требований). *Jus non habende, tute non paretur* – тому, кто не имеет права, можно не повиноваться с безопасностью[1384].

[1374] Латинские юридические изречения. / Сост. проф. Е.И. Темнов. – М., 2003. – С. 368.

[1375] *Запольский С.В.* Дискуссионные вопросы теории финансового права: монография – М., 2008. – С. 97.

[1376] *Скловский К.И.* Повседневная цивилистика. – М., 2017. – С. 35.

[1377] *Егоров С.Н.* Аксиоматические основы теории права – СПб., 2001. – С. 67, 140.

[1378] *Коркунов Н.М.* Лекции по общей теории права. – СПб., 2003. – С. 322.

[1379] *Гудков Ф.А.* Вексельные схемы минимизации налогообложения. – М., 2006. – С. 4, 5.

[1380] *Познер Р.А.* Экономический анализ права. – М., 2004. – Т. 1. – С. 4.

[1381] *Барак А.* Судейское усмотрение. Пер. с англ. – М., 1999. – С. 20, 25.

[1382] *Крохина Ю.А.* Налоговое право: учебник. – М., 2009. – С. 342.

[1383] Налоговый кодекс Российской Федерации, часть первая: постатейный комментарий / под ред. В.И. Слома. – М., 1998. – С. 50.

[1384] Латинские юридические изречения. / Сост. проф. Е.И. Темнов. – М., 2003. – С. 225.

Также следует отметить, что кроме собственно осознания заинтересованным субъектом факта нарушения его права, очевидно, что ему необходимо четкое понимание (и возможность доказывания) того, вследствие деяний какого конкретно субъекта происходит данное нарушение. Соответственно, при предъявлении подобного требования к налоговому органу, налогоплательщик должен иметь достаточный объем доказательств не только наличия и нарушения своего права, но и того, что нарушение произошло именно вследствие незаконных деяний этого налогового органа (за исключением случаев, когда указанные обстоятельства являются очевидными). В частности, в силу п. 1 ст. 200 ГК РФ, если законом не установлено иное, течение срока исковой давности начинается со дня, когда лицо узнало или должно было узнать о нарушении своего права и о том, кто является надлежащим ответчиком по иску о защите этого права.

Однако не следует исходить из того, что реальное значение в настоящее время имеют исключительно следующие из закона (правовые) способы защиты прав. Вполне возможны ситуации, в которых никак не урегулированные законом действия заинтересованных лиц по защите прав (или по имитации, соответственно, их наличия, нарушения и необходимости защиты) будут значительно более эффективны, чем правовые способы защиты. Например, следует признать, что в условиях современной российской (да и не только российской) действительности через публичные скандалы, придание проблеме «резонансности», привлечение СМИ (зачастую возмездное) не исключено разрешение «нужного» вопроса.

На практике, из числа правовых способов, наиболее эффективным является инициативный способ защиты прав и свобод путем обращений заинтересованных лиц к органам власти. В соответствии с ч. 1 ст. 45 Конституции РФ государственная защита прав и свобод человека и гражданина в Российской Федерации гарантируется. В ст. 33 Конституции РФ установлено, что граждане Российской Федерации имеют право обращаться лично, а также направлять индивидуальные и коллективные обращения в государственные органы и органы местного самоуправления. Как справедливо полагает Д.Н. Бахрах, обращения граждан к органам власти – главное средство реализации защиты прав[1385].

Право налогоплательщика на пассивную самозащиту может дать эффект в сочетании с активными способами защиты прав. Так, если налоговый орган будет истребовать (ст. 93 НК РФ) документы при проведении налоговой проверки незаконно, в т.ч. если документы не относятся к проверяемым периоду или налогам, то налогоплательщик, не представляющий документы, тем самым не «вооружает» против себя налоговый орган. Однако непредставление документов само по себе является наказуемым деянием (п. 1 ст. 126 НК РФ) и может повлечь применение налоговым органом, например, условных методов расчета налога (подп. 7 п. 1 ст. 31 НК РФ). Соответственно, для налогоплательщика, не представившего документы на проверку, имеет смысл и активно защищать свои права через обращение к уполномоченному органу власти: например, требовать признания незаконным требования о представлении документов и (или) решения по результатам проверки.

Пример эффективной защиты прав при сочетании активного и пассивного способов приведен в Постановлении Президиума ВАС РФ от 17 ноября 2009 г. № 10349/09. Суд согласился с доводами налогоплательщика о незаконности требования о представлении документов и на этом основании признал недействительными решения по результатам проверки, в том числе и в части применения штрафов за непредставление документов. Другой пример – Постановление Президиума ВАС РФ от 18 октября 2011 г. № 5355/11. В данном судебном акте выражена правовая позиция о том, что отказ банка от представления документов, истребованных по ст. 93.1 НК РФ, является законным в силу подп 11 п. 1 ст. 21 НК РФ, поскольку затребованные налоговым органом документы о налогоплательщике не соответствовали нормам ст. 93.1 НК РФ. Соответственно, такой отказ не наказуем по НК РФ.

Современное правовое регулирование предполагает, что в ряде случаев частный субъект может активно защищать свои права, влияя на процесс принятия ненормативного акта налоговым органом (то есть еще до его принятия). Например, лицо, в отношении которого проводилась проверка, вправе представлять возражения и участвовать в процессе рассмотрения материалов проверки и тем самым влиять на возможный результат – решение по результатам проверки (подп. 15 п. 1 ст. 21, п. 6 ст. 100, п. 2 ст. 101, п. 7 ст. 101.4 НК РФ).

В этой связи следует отметить, что осуществление защиты прав путем обращений заинтересованных лиц к органу власти одновременно означает, что могут быть использованы не все способы защиты, не запрещенные законом, а только те, которые прямо следуют из закона и соответствуют компетенции данного органа власти. Публичные органы формально не могут совершать какие–либо действия (в том числе и в сфере защиты прав заинтересованных лиц), которые не входят в объем их полномочий, установленный нормативными правовыми актами. Так, в силу п. 2 ст. 11 ГК РФ защита гражданских прав в административном порядке осуществляется лишь в случаях, предусмотренных законом. В Постановлении КС РСФСР от 14 января 1992 г. № 1ПУ разъяснено, что один из основополагающих принципов конституционного строя заключается в том, что любой государственный орган может принимать только такие решения и осуществлять такие действия, которые входят в его компетенцию, установленную в соответствии с Конституцией РФ. В Постановлении Президиума ВАС РФ от 14 декабря 2010 г. № 3809/07 отмечается, что лицо, чьи права нарушены, вправе требовать их защиты любыми способами, установленными законом. Применительно к судебному способу защиты прав соответствующее разъяснение дано в ряде актов КС РФ (в т.ч. в Постановлении от 11 июля 2017 г. № 20П): право на судебную защиту не предполагает возможности выбора гражданином по своему усмотрению способов и процедур судебной защиты, которые определяются, исходя из Конституции РФ, федеральными законами с учетом особенностей отдельных категорий дел.

Изложенное, в частности, означает, что для налогоплательщика не будет иметь перспектив попытка защитить свои права путем обращения к органу власти, не имеющему соответствующей компетенции. В Постановлении Президиума ВАС РФ от 16 апреля 2013 г. № 16929/12 разъяснено, что по смыслу гл. 24 АПК РФ к бездействию относится неисполнение органом, осуществляющим публичные полномочия, обязанности, возложенной на него нормативными правовыми и иными актами, определяющими полномочия этих лиц; отсутствие прямо определенной в нормативных правовых актах обязанности у публичного органа означает, что нет и основания для признания бездействия незаконным.

Также следует отметить, что довод о том, что все способы защиты прав, сводящиеся к обращению в органы власти, прямо следуют из закона и соответствующей компетенции органов власти, означает, что все без исключения такие способы защиты прав **могут быть описаны и классифицированы**.

Но не следует полагать, что наличие у некоторого органа публичной власти определенной компетенции по защите прав частных субъектов, безусловно, означает и эффективность соответствующего способа защиты прав. В п. 157 Постановления ЕСПЧ от 9 октября 2014 г. по делу «Лисейцева и Маслов против Российской Федерации» разъяснено, что «эффективность» «средства правовой защиты» в значении статьи 13 Конвенции не зависит от определенности благоприятного исхода для заявителя. В то же время средство правовой защиты, предусмотренное статьей 13 Конвенции, должно быть эффективным как на практике, так и в законодательстве в смысле воспрепятствования предполагаемому нарушению или сохранению оспариваемого положения дел или предоставления адекватного возмещения за любое нарушение, которое уже случилось.

Конкретно, в п. 60, 61 Постановления ЕСПЧ от 4 июля 2013 г. по делу «Анчугов и Гладков против Российской Федерации» отмечается, что в настоящем деле власти Российской Федерации утверждали, что для соблюдения требования об исчерпании в соответствии с п. 1 ст. 35 Конвенции первому заявителю следовало обратиться на основании ст. 33 Конституции РФ к Президенту России или в Государственную Думу, чтобы попытаться изменить «существующий правопорядок в стране», поскольку ст. 134 Конституции РФ наделяет эти два государственных органа правом подачи предложений об изменении и/или пересмотре Конституции РФ. Иными словами, по мнению властей Российской Федерации, до обращения с жалобой на лишение избирательных прав в Европейский Суд первому заявителю следовало попытаться изменить Конституцию РФ на уровне страны. Европейский Суд не может при таких обстоятельствах считать предлагаемое средство правовой защиты «эффективным» в значении п. 1 ст. 35 Конвенции. Во–первых, его доступность более чем сомнительна, поскольку ясно, что подобная жалоба не могла бы обусловить рассмотрение конкретной ситуации первого заявителя для целей ст. 3 Протокола № 1 к Конвенции. Кроме того, любое рассмотрение такого обращения полностью зависело бы от дискреционных полномочий государственных органов, упомянутых властями Российской Федерации, и в любом случае согласно ст. 134 Конституции РФ ни Президент России, ни Государственная Дума не имели полномочий для изменений или пересмотра российской Конституции, а могли только вносить предложения об этом. Также, как следует из ст. 135 Конституции РФ, пересмотр ч. 3 ст. 32 Конституции РФ, относящейся к гл. 2, требует особо сложной процедуры.

Другие примеры. В Постановлении ЕСПЧ от 4 декабря 2015 г. по делу «Роман Захаров против Российской Федерации» отмечается, что надзор за законностью проведения негласных оперативно–разыскных мероприятий осуществляет Генеральный Прокурор и уполномоченные им прокуроры. Власти Российской Федерации не представили ни одного прокурорского решения, постановившего пресечь нарушение прав или принять меры к их восстановлению и привлечению виновных должностных лиц к ответственности, не

[1385] *Бахрах Д.Н.* Административное право России. – М., 2000. – С. 140.

доказав, таким образом, эффективность прокурорского надзора на практике. В Постановлении ЕСПЧ от 22 января 2009 г. по делу «Булвес» АД против Болгарии» указано, что власти Болгарии утверждали, что компания–заявитель могла бы предъявить иск к своему поставщику в соответствии с общими нормами о возмещении вреда с целью взыскания возмещения за входящий НДС, в вычете которого ей было отказано из–за несоблюдения поставщиком своих обязанностей по представлению отчетности по НДС. Власти Болгарии не представили примеров из национальной судебной практики в поддержку своих утверждений о том, что это была приемлемая альтернатива, которая позволила бы компании–заявителю получить возмещение ущерба. Европейский суд в связи с этим принял во внимание доводы компании–заявителя и ее утверждение о том, что такой иск был невозможен по национальному законодательству.

Кроме того, эффективность конкретного способа защиты прав может существенно изменяться с течением времени (как вследствие изменения законодательства, так и вследствие коррекции практики его применения). В частности, в Решении ЕСПЧ от 25 июня 2009 г. по вопросу приемлемости жалобы № 6025/09 «Галина Васильевна Ковалева и другие против Российской Федерации», Суд, с одной стороны, учел, что заявление о пересмотре судебных актов в порядке надзора на основании прежнего АПК РФ, который действовал до 1 января 2003 г., не считалось эффективным средством правовой защиты для целей п. 1 ст. 35 Конвенции. С дугой стороны, Суд пришел к выводу, что в соответствии с новым АПК РФ, заявление о пересмотре судебных актов в порядке надзора в ВАС РФ должно рассматриваться как эффективное внутреннее средство правовой защиты, обеспечивающее предотвращение и исправление возможных нарушений Конвенции на уровне страны.

Согласно п. 1 ст. 22 НК РФ налогоплательщикам (плательщикам сборов, плательщикам страховых взносов) гарантируется административная и судебная защита их прав и законных интересов. Порядок защиты прав и законных интересов налогоплательщиков (плательщиков сборов, плательщиков страховых взносов) определяется НК РФ и иными федеральными законами.

В Определениях КС РФ от 15 января 2009 г. № 365ОО, от 4 июня 2009 г. № 1032ОО отмечается, что наделение такого органа публичной власти, как налоговый, полномочиями действовать властно–обязывающим образом при бесспорном взыскании обязательных платежей правомерно лишь в той степени, в какой такие действия, во–первых, остаются именно в рамках налоговых имущественных отношений, а не приобретают характер гражданско–правовых, административно–правовых или уголовно–правовых санкций и, во–вторых, не отменяют и не умаляют права и свободы человека и гражданина. При этом налогоплательщику, во всяком случае, должно быть гарантировано вытекающее из ст. 46 Конституции РФ право на судебное обжалование решений и действий (бездействия) налоговых органов и их должностных лиц.

Примечательно то, что в отечественных процессуальных кодексах при регламентации споров с государственными органами, частный субъект зачастую обозначается, не как истец, а как заявитель (в т.ч. гл. 22 – 25, 27.1 АПК РФ, ранее – подраздел III ГПК РФ); противостоящий ему в процессе орган власти, соответственно, не как ответчик, а как заинтересованное лицо. Иногда данная особенность поясняется в научных публикациях. В частности, по мнению О.А. Рузаковой, производство по делам, возникающим из публичных правоотношений, имеет существенные отличия от искового производства. Так, участники публичных правоотношений не обладают равенством в материальных правоотношениях: одной из сторон всегда выступает представитель публичного образования, обладающий властными полномочиями; основная цель суда при рассмотрении дел, возникающих из публичных правоотношений, – не разрешить спор о праве, а осуществить судебный контроль за законностью действий государственных и муниципальных органов и их представителей[1386]. Подобные обоснования представляются сомнительными, в т.ч. и по той причине, что фактически презюмируется невозможность спора о праве между частным субъектом и государством. Но представляется, что спор о законности действий органов власти, предположительно нарушивших права частного субъекта – это именно спор о праве. Скорее здесь можно говорить о некоторой традиции, идущей еще со времен советского права: обозначать истца в спорах с государством, как заявителя. Так, А.Б. Зеленцов приводит сведения о том, что господствующая модель судебно–административного процесса, который в ГПК РФ регулировался в рамках небольшого подраздела, по своей идеологии вообще отрицала возможность спора о праве между частным лицом и органом публичной власти. Если лицо обжаловало те или иные решения и действия (бездействие), то по ГПК оно имело права заявителя, а не истца, а орган власти рассматривался как заинтересованное лицо и не считался ответчиком по делу. *A priori* доминировала установка на то, что государство в лице своих органов власти и должностных лиц не может ошибаться[1387]. При этом, в последнее время такой подход, как представляется, начал изменяться: в соответствии с ч. 1 ст. 38 КАС РФ сторонами в административном деле являются административный истец и административный ответчик.

Можно подразделить современные способы защиты прав частных субъектов на те, которые:

1) предполагают обязательную активность частного субъекта (инициируются только по его воле путем обращения к соответствующему органу власти) – **безусловно–активные:**

– обжалование нормативных и ненормативных правовых актов, действий (бездействия) должностных лиц налоговых органов;

– предъявление требований о возврате (зачете) излишне уплаченного (взысканного) налога, о возмещении косвенного налога;

– предъявление требований о возмещении убытков (вреда), причиненных незаконными актами (действиями, бездействием) налоговых органов или их должностных лиц;

– предъявление требований о признании не подлежащими исполнению постановлений налогового органа о взыскании налога за счет иного имущества и инкассовых поручений налогового органа;

– предъявление налогоплательщиком требований о признании обязанности по уплате налога исполненной;

– предъявление арбитражным управляющим требований о признании недействительными «сделок» должника по уплате налогов;

– оспаривание учетной стоимости облагаемого имущества;

– требования, направленные на признание задолженности безнадежной к взысканию и списанию;

– требования о присуждении компенсации за нарушение права на исполнение в разумный срок судебного акта и др.

2) предполагают возможную активность частного субъекта в рамках процедур, уже инициированных органами власти – **условно–активные**:

– возражения частного субъекта на акт проверки;

– возражения частного субъекта в процедуре рассмотрения материалов проверки;

– возражения частного субъекта при судебном взыскании с него обязательных платежей и др.

Сходный вариант классификации предлагается в специализированной литературе по критерию инициатора процесса: одна группа споров инициируется налогоплательщиками, другая – налоговыми органами[1388].

Не следует, однако, полагать, что безусловно–активные способы защиты прав имеют приоритет перед условно–активными способами. Для каждого случая может быть более эффективен тот, либо иной способ (или даже их комбинация). В частности, вполне вероятна ситуация, в которой налогоплательщик, представляющий, например, аргументированные возражения на акт проверки, обеспечит незначительную судебную перспективу налоговому органу в случае, если выводы акта проверки и соответствующие доначисления будут закреплены в решении по ее результатам. Впрочем, и выводы проверяющих о нарушениях законодательства, закрепленные в акте проверки, могут быть столь убедительны для проверенного налогоплательщика, что какой–либо перспективы защиты своих прав он не усмотрит. Еще Сунь–цзы полагал, что тот, кто умеет вести войну, покоряет чужую армию, не сражаясь[1389].

Как писал Е.В. Васьковский, доказывание в процессуальном смысле представляет собой установление истинности утверждений сторон пред компетентным судом в предписанных законом формах. Цель доказывания – установить, что утверждение тяжущегося истинно, т.е. что приведенные им в свою пользу обстоятельства существуют в действительности и в таком именно виде, как он утверждает, или, наоборот, что отрицаемых им обстоятельств на самом деле нет. Доказывание происходит перед судом, разрешающим дело, так как имеет

[1386] Постатейный комментарий к Гражданскому процессуальному кодексу Российской Федерации. / под ред. П.А. Крашенинникова. – М., 2012. – комментарий к ст. 245 ГПК РФ. // СПС Гарант, СПС КонсультантПлюс.

[1387] *Зеленцов А.Б.* Кодекс административного судопроизводства Российской Федерации как предпосылка смены парадигмы в теории административного права // Административное право и процесс. – 2015. – № 11. – С. 22 – 37.

[1388] *Ведерников А.В.* Особенности доказывания в судебном процессе по налоговому праву // Налоги и финансовое право. – 2015. – № 5. – С. 20.

[1389] *Сунь–цзы.* Искусство войны. – М., 2011. – С. 35.

задачей убедить этот суд[1390]. С.В. Курылев справедливо отмечал, что взаимосвязь, взаимообусловленность предметов и явлений как один из наиболее общих законов объективной действительности и является той основой, которая дает возможность осуществлять опосредствованное познание неизвестных и недоступных для восприятия фактов при помощи связанных с ними известных фактов–доказательств. Наличие связи факта–доказательства с искомым фактом и является первым и главным существенным признаком доказательства; признаком, благодаря которому доказательство и может служить средством установления неизвестных фактов[1391].

При этом практика применения положений современного процессуального (процедурного) законодательства не позволяет усмотреть каких–либо особых правил доказывания фактов (бремени доказывания) по налоговым спорам, в зависимости от того, какой именно способ защиты прав использован налогоплательщиком. Применительно к рассматриваемой проблематике может иметь место и досудебное (внесудебное) доказывание фактов (налогоплательщик может обосновывать факты налоговому органу, а налоговый орган – налогоплательщику). Поскольку и налоговый контроль в большинстве случаев является последующим, суд в рамках налоговых споров, как правило, рассматривает имевшие в прошлом и значимые для налогообложения факты в деятельности налогоплательщика, судебные доказательства в таких спорах обычно направлены именно на доказывание фактов прошлого. Так, составленная продавцом накладная на отпуск товара (документ) может доказывать факт реализации им товара (ст. 39 НК РФ).

Рассматривая различные способы защиты прав частных субъектов налоговых правоотношений, следует учесть, что государственный орган (должностное лицо) и частный субъект зачастую действительно находятся в отношениях власти и подчинения; обязанное лицо должно исполнять требования публичного субъекта, а законность требований (актов, действий, бездействия) органа власти презюмируются. Как справедливо отмечает Э.Н. Нагорная, арбитражный суд считает оформленный государственными органами документ действующим, пока он не будет признан недействительным в установленном законом порядке[1392]. Д. Ларо приводит сведения о том, что в США в налоговых спорах также существует подобный принцип: решение налогового органа верно, пока налогоплательщик не докажет иного[1393]. В Постановлениях КС РФ от 2 апреля 2002 г. № 7П и от 20 декабря 2010 г. № 22П упомянута презумпция добросовестности законодателя. Как следует из Постановления Президиума ВАС РФ от 8 апреля 2008 г. № 10405/07, анализ ст. 11, 46, 69 и 70 НК РФ, ст. 213 АПК РФ свидетельствует о том, что сведения о недоимке могут содержаться в решении налогового органа, принятом по результатам налоговой проверки. До признания этого решения незаконным в установленном порядке указанные в нем сведения признаются достоверными.

Обычно считается, что существующее в налоговых правоотношениях неравенство сторон в некоторой степени «уравновешивается» правом налогоплательщика обжаловать акты налоговых органов, действия (бездействие) их должностных лиц в административном или судебном порядке и требовать их признания незаконными. При этом процессуальные кодексы предусматривают, что в случае судебного спора обязанность по доказыванию законности и обоснованности оспариваемого акта, действий (бездействия) возлагается на орган или лицо, которые приняли акт или совершили действия (бездействие) – ч. 2 ст. 62, ч. 4 ст. 289 КАС РФ, ч. 1 ст. 65, ч. 3 ст. 189, ч. 5 ст. 200 АПК РФ.

Однако, данные положения процессуального законодательства вовсе не означают, что частный субъект в любом налоговом споре (процедуре) может проявлять полную пассивность. Как показывает практика, это не так. Кроме того, подобный подход не поддерживается и рядом ученых. Например, по мнению А.И. Бабкина, нередко налогоплательщик, обращаясь в суд с иском о признании недействительным решения налогового органа, ошибочно полагает, что автоматически все бремя доказывания в силу АПК РФ возлагается на ответчика[1394]. С точки зрения В.В. Бациева, в АПК РФ дана неудачная формулировка нормы, согласно которой на государственный орган возлагается бремя доказывания законности принятого им решения. Эта формулировка неточна, что приводит к неправильному пониманию налогоплательщиками своей роли в процессе. Они часто считают, что могут безучастно наблюдать, как налоговый орган доказывает законность принятого им решения. Но это неверно. Ясно, что суд сам оценит, превышены ли полномочия при принятии решения, соответствует ли акт налогового органа, совершенное действие (бездействие) закону. Однако обязанность доказать или опровергнуть обстоятельства, приведшие налоговую службу к принятию этого решения, лежит и на налогоплательщике тоже, если он против них возражает[1395].

Кроме того, положение об обязанности по доказыванию законности оспариваемого акта (решения, действия) – в целом не вполне удачная формулировка. Доказываются, строго говоря, имеющие правовое значение факты, а уже из фактов следует вывод о законности (незаконности) оспариваемого акта (решения, действия). Соответственно, более точным представлялось бы положение о том, что в случае судебного спора обязанность по доказыванию фактов, свидетельствующих о законности и обоснованности оспариваемого акта, действий (бездействия) возлагается на орган или лицо, которые приняли акт или совершили действия (бездействие).

В Постановлении Президиума ВАС РФ от 17 ноября 1998 г. № 3501/98 отмечается, что в силу норм АПК РФ бремя доказывания обстоятельств, послуживших основанием для принятия акта налоговым органом, возлагается на него, что, однако, не исключает обязанности истца доказать те обстоятельства, на которые он ссылается в обоснование своих возражений. Более жесткий по отношению к налогоплательщику подход к указанной проблеме изложен в п. 5 Информационного письма Президиума ВАС РФ от 31 мая 2011 г. № 145: требуя возмещения вреда, истец обязан представить доказательства, обосновывающие противоправность акта, решения или действий (бездействия) органа (должностного лица), которыми истцу причинен вред. При этом бремя доказывания обстоятельств, послуживших основанием для принятия такого акта или решения либо для совершения таких действий (бездействия), лежит на ответчике.

Соответственно, представляется достаточно неоднозначной правовая позиция, изложенная в Постановлении Президиума ВАС РФ от 15 ноября 2011 г. № 5641/11. Завод обратился в арбитражный суд с заявлением о признании незаконным бездействия таможни, выразившегося в неперечислении ему спорных денежных средств, и обязании ее устранить допущенные нарушения прав и законных интересов завода. ВАС РФ отметил, что ссылаясь на отсутствие доказательств, свидетельствующих о признании незаконным отказа таможни в возврате денежных средств, суды, вопреки требованиям ч. 1 ст. 65 АПК РФ, по существу, возложили бремя доказывания незаконности бездействия таможни на завод, в то время как она презюмируется и именно таможня была обязана доказывать законность своего бездействия.

Представляется, что анализ рассматриваемых положений КАС РФ и АПК РФ может быть осуществлен через известный с древних времен **универсальный принцип распределения бремени доказывания**: *ei incumbit probatio, qui dicit, non qui negat; cum per rerum naturam factum, negantis probatio nulla sint* – доказательство должен представить тот, кто утверждает, а не тот, кто отрицает, ибо по природе вещей не может быть доказательств отрицательного[1396]. Указанное правило отражает не столько правовую проблему, сколько элементарную логику. Частный случай данного правила – презумпция невиновности, сформулированная в ст. 49 Конституции РФ: обвиняемый не обязан доказывать свою невиновность. В доведенном до абсурда варианте рассматриваемое правило выражено в современной русской поговорке: «Докажи, что ты не верблюд!».

До Революции, в решениях Гражданского кассационного департамента Правительствующего Сената неоднократно указывалось, что нельзя требовать от истца или ответчика представления доказательств в подтверждение факта отрицательного. Требование от тяжущейся стороны доказательств, законами не установленных, или же возложение на истца или ответчика обязанности доказать такое

[1390] *Васьковский Е.В.* Учебник гражданского процесса – М., 1917. – С. 229.

[1391] *Курылев С.В.* Избранные труды – Минск, 2012. – С. 242. // URL: http://www.pravo.by/upload/pdf/izbrannye-trudy/kurilev_izbrannie_trudi.pdf

[1392] *Нагорная Э.Н.* Бремя доказывания в налоговых спорах. – М., 2006. – С. 437.

[1393] *Ларо Д.* Контроль за трансфертным ценообразованием в США // Налоговые споры: опыт России и других стран: По материалам Междунар. научно–практ. конф. 12–13 ноября 2007 г. – С. 185.

[1394] Применение налогового законодательства арбитражными судами: Сборник постановлений и материалов Президиума Высшего Арбитражного суда Российской Федерации – М., 1998. – С. 11.

[1395] *Бациев В.В.* Чувство права // Налоговед. – 2015. – № 1. – С. 23, 24.

[1396] Латинские юридические изречения. / Сост. проф. Е.И. Темнов. – М., 2003. – С. 140.

обстоятельство, доказать которое должна противная сторона, а также требование от тяжущегося доказательств в подтверждение отрицательных фактов, составляешь существенное нарушение Устава Гражданского Судопроизводства. Требующий признания за ним какого–либо права обязан доказать только порождающие оное по закону обстоятельства, а не отсутствие тех или других фактов, наличность которых исключила бы действие означенных обстоятельств, какое они должны иметь по закону сами по себе[1397].

Русский юрист Т.М. Яблочков писал: если поднимается вопрос: кто несет неблагоприятные последствия отсутствующего утверждения, то мы должны настаивать на том, что утверждать должна сторона все те факты, которые необходимы для обоснования ей правового требования (иска или возражения). Но это – как раз те же самые факты, по которым она несет тяжесть доказывания. Повсюду и везде утверждение ставится, как первичная форма деятельности сторон в гражданском процессе. Это «утверждение» – оспаривается, доказуется, признается. Это «утверждение» есть та форма, путем коей вносятся сторонами в процесс фактические обстоятельства, кладущаяся судьею в основу судебного решения. Утверждения сторон дают главный материал для судейской деятельности. Суд принимает в соображение утверждения сторон, их он ожидает от тяжущихся. Сторона, ссылающаяся на свое право, должна его утверждать и доказать[1398].

Несмотря на отсутствие подобного положения (об отсутствии необходимости доказывать отрицание, если иное не следует из закона) в ГПК РФ (КАС РФ, АПК РФ) иногда оно прямо закрепляется в национальном законодательстве. Так, в Постановлении ЕСПЧ от 3 апреля 2012 г. по делу «Николета Георге против Румынии» указано, что в соответствии с Гражданским процессуальным кодексом данной страны бремя доказывания возлагается на лицо, выдвигающее утверждение. Применительно к гражданским правоотношениям представляет интерес Постановление Президиума ВАС РФ от 29 января 2013 г. № 11524/12: исходя из объективной невозможности доказывания факта отсутствия правоотношений между сторонами, суду на основании ст. 65 АПК РФ необходимо делать вывод о возложении бремени доказывания обратного (наличие какого–либо правового основания) на ответчика. Как следует из особого мнения судьи Н.В. Павловой к указанному Постановлению Президиума ВАС РФ, в определенных случаях объективно невозможно доказать отрицательный факт.

Соответственно, первоначально можно заключить, что в рамках рассмотрения вопроса о законности ненормативного правового акта налогового органа, соответствующий налоговый орган, принявший акт, должен доказать то, что в нем утверждается (устанавливается), т.е. налогозначимые положительные факты, имевшие место в деятельности налогоплательщика, и их правовые последствия. В частности, если оспаривается акт, на основании которого подлежит взысканию налог, то налоговый орган обязан доказать наличие обязанности по уплате налога, относящейся к определенному налоговому (отчетному) периоду, через доказывание объекта налога (ст. 38 НК РФ) в прошлой деятельности налогоплательщика. Если налогоплательщик утверждает, что налог им уже уплачен, либо что он имеет право на льготы (вычеты, расходы), доказать это – его обязанность. То же правило касается доказывания налогоплательщиком положительных фактов представления им налоговых деклараций и иных расчетов (ст. 80 НК РФ), представления истребованных налоговым органом документов (ст. 93 НК РФ) и т.д. В отношении льгот (вычетов, расходов), которые являются исключением из правил и не презюмируются, следует также учесть, что *judictis est pronuntiando sequi regulam, exceptione non probata* – если основания для исключения не доказаны, судья обязан следовать правилу[1399]. О.В. Бойков по данной проблеме приводит следующие доводы: налоговый орган на должен доказывать отрицательные факты; бремя доказывания наличия льготы лежит на налогоплательщике[1400].

Хотя указанный подход и не существует в виде общей нормы, его различные аспекты многократно отражены в актах высших судебных органов. Так, в Определении КС РФ от 18 декабря 2003 г. № 472О выражена правовая позиция, в соответствии с которой положения ст. 23 НК РФ во взаимосвязи с нормами, закрепленными в подп. 3 п. 1 ст. 21 НК РФ, предоставляют налогоплательщику возможность реализовать свое право на налоговую льготу при условии, что он представит доказательства, подтверждающие, что основания, с появлением которых законодательство о налогах и сборах связывает наличие у налогоплательщика права на налоговую льготу, действительно возникли. Как следует из Определения КС РФ от 5 марта 2009 г. № 468ОО налогоплательщик, не обеспечивший документальное подтверждение достоверности сведений и обоснованности требований, изложенных в документах, на основании которых он претендует на получение налоговых вычетов, несет риск неблагоприятных последствий своего бездействия в виде невозможности принятия к вычету соответствующих сумм налога. В Постановлении Президиума ВАС РФ от 25 ноября 2008 г. № 7841/08 отмечается, что налогоплательщик обязан доказать соблюдение условий, установленных ст. 275.1 НК РФ, путем представления документов, подтверждающих обстоятельства, на которые он ссылается как на основание своего права по признанию полученного убытка.

В пункте 2 Информационного письма Президиума ВАС РФ от 21 июня 1999 г. № 42 «Обзор практики рассмотрения споров, связанных с взиманием подоходного налога», в Постановлениях Президиума ВАС РФ от 6 сентября 2005 г. № 2746/05 и № 2749/05, от 17 июля 2012 г. № 1098/12, в п. 12 Обзора практики рассмотрения судами дел, связанных с применением главы 23 Налогового кодекса Российской Федерации (утв. Президиумом ВС РФ 21 октября 2015 г.) разъяснено, что на инспекции лежит бремя доказывания факта и размера вмененных предпринимателю доходов, объектов налогообложения, а на предпринимателе – бремя доказывания факта и размера понесенных расходов и налоговых вычетов по НДС. Как указано в Обзоре судебной практики ВС РФ № 2 (2015) (утв. Президиумом ВС РФ 26 июня 2015 г.), получение физическим лицом доходов, облагаемых НДФЛ, должен доказать налоговый орган в силу принципа добросовестности налогоплательщика, презумпции его невиновности (п. 6 ст. 108 НК РФ).

Как следует из Постановления Президиума ВАС РФ от 21 июля 2009 г. № 2518/09, что в рассматриваемом деле речь идет о льготе по налогу и обязанность обосновать право на ее применение лежала на налогоплательщике. Исходя из Постановления Президиума ВАС РФ от 30 января 2007 г. № 10963/06, поскольку обязанность подтверждения обоснованности налогового вычета лежала на обществе и оно эту обоснованность не доказало, инспекция вправе была не принять заявленный обществом налоговый вычет и, как следствие этого, доначислить к уплате налог, уменьшенный обществом в результате упомянутого вычета. В Постановлении Президиума ВАС РФ от 5 июня 2012 г. № 16720/11 указано, что судами в нарушение ч. 1 ст. 65 АПК РФ необоснованно переложено на инспекцию бремя доказывания тех фактов и обстоятельств, на которые ссылалось партнерство в обоснование своей позиции о наличии у него правовых оснований для признания спорного земельного участка изъятым из объектов обложения земельным налогом.

В Постановлении Президиума ВАС РФ от 8 июня 2010 г. № 1650/10 сделан вывод, что суды в нарушение ст. 65 и 71 АПК РФ возложили бремя доказывания обстоятельств, служащих основанием для подтверждения налогоплательщиком права на освобождение от обложения НДС, на инспекцию. Соответствующий подход можно обнаружить и в Постановлении Президиума ВАС РФ от 24 апреля 2012 г. № 17331/11. По мнению Суда, в нарушение ч. 1 ст. 65 и ч. 4, 5 ст. 200 АПК РФ суды освободили инспекцию от доказывания обстоятельств, свидетельствующих о наличии установленных законом оснований для начисления и взыскания спорной суммы пеней, возложив на налогоплательщика обязанность доказывания отсутствия этих обстоятельств.

Следует, однако, учитывать, что существенные для дела обстоятельства, которые обычно не оспариваются лицами, участвующими в деле, в некоторых случаях «неожиданно» могут ими отрицаться, что принципиально повлияет на распределение бремени и последовательности доказывания. Так, если налоговый орган в рамках проверки сделал вывод, что налогоплательщик необоснованно учел некоторые расходы при исчислении налога, налогоплательщик вполне может заявить в суде, что выбранные инспекцией расходы он вообще не учитывал при расчете данного налога. В этом случае уже налоговый орган изначально будет обязан доказать, что налогоплательщик в действительности учел спорные расходы при исчислении налога, и только в случае, если это будет сделано, бремя доказывания обоснованности расходов перейдет к налогоплательщику. Применительно к случаю, когда налоговым органом была проведена так называемая «выборочная» проверка (например – проверялись только некоторые элементы расходов по налогу на прибыль организаций),

---

[1397] *Ротенберг Л.М.* Предметный алфавитный указатель к полному своду решений Гражданского кассационного департамента Правительствующего Сената за 1866-1910 гг. (часть II). Екатеринослав, типография Исаака Когана, 1913 г. – С. 457 // СПС Гарант.

[1398] *Яблочков Т.М.* Бремя утверждения (onus proferendi) в гражданском процессе. – Петроград, 1916. – С. 7, 9, 38. // URL: http://zakon.ru/Blogs/One/14573?entryName=yablochkov_tm_bremya_utverzhdeniya_onus_proferendi_v_grazhdanskom_processe_pg_1916

[1399] Латинские юридические изречения. / Сост. проф. Е.И. Темнов. – М., 2003. – С. 218.

[1400] *Бойков О.В.* Рассмотрение налоговых споров арбитражным судом // Защита прав налогоплательщиков в арбитражных судах. – М., 1998. – С. 36.

необходимость доказывания в суде не только факта расходов, но и их учета при расчете налога, может составить для налогового органа определенную проблему.

Подобная ситуация была описана в правовой науке достаточно давно: как полагал русский ученый Т.М. Яблочков, если самостоятельное значение утверждений иногда игнорируется, это обязано тому, что не всегда эти утверждения выставляются в положительной форме. Многое утверждается молчаливо. Например, притязание из какой–либо сделки всегда хранит в себе утверждение, что на лицо все ее предположения. Но если противник (например, ответчик) положительно поднимает вопрос по этим пунктам, тем самым он вызывает истца к выставлению положительных утверждений. Конечно, фактически сторона должна доказывать не все, что она утверждает, а лишь то, что оспаривается противником[1401].

Кроме того, не всегда и не во всех видах споров будет верным утверждение о том, что доход некоторого частного субъекта должен доказываться не этим субъектом, а противоположной стороной спора. Все зависит от вида спора и, соответственно, от того, чего в итоге хотят достичь участники спора. В частности, если предприниматель намерен получить в банке кредит, вполне возможно, что банк предложит предпринимателю обосновать размер своего дохода и (или) наличного имущества, с точки зрения подтверждения платежеспособности. Рационально мыслящий предприниматель, желающий получить кредит, скорее всего, будет обосновывать (доказывать) банку значительные размеры своего дохода и имущества. Сходным образом, предприниматель может обосновывать свои доходы (имущество) при заключении иной сделки, в которой его контрагент также будет обеспокоен вопросом платежеспособности. С точки зрения возможных целей «завышения» дохода интересны сведения, приведенные М.Ю. Костенко: в Швеции публикация налоговых сведений давно привычное явление и некоторые налогоплательщики используют ее в своих целях. Известны случаи, когда для того, чтобы получить голоса избирателей, некоторые кандидаты намеренно декларировали большую сумму дохода, чтобы показать свой личный вклад в увеличение благосостояния общества[1402]. Следует полагать, что в России такой «избирательный ход», скорее всего, существенных положительных результатов не даст. При этом очевидно, что частный субъект, обосновавший свой «большой» доход перед некоторым лицом, рискует тем, что данные сведения попадут в распоряжение налогового органа, и, соответственно, могут стать поводом для сомнений в правильности декларирования (учета) облагаемого «небольшого» дохода.

Впрочем, хотя это и может на первый взгляд показаться удивительным, иногда и налоговый орган может обосновывать то, что некоторая экономическая операция налогом не облагается; что применению подлежит меньшая налоговая ставка и т.д. Однако, при внимательном исследовании ситуации, обычно выясняется, что в итоге налоговым органом фактически обосновывается большее налоговое бремя для рассматриваемого налогоплательщика, хотя и через нетипичную стратегию доказывания. Так, в ряде Постановлений Президиума ВАС РФ (в т.ч. от 20 декабря 2005 г. № 9252/05, от 19 июня 2006 г. № 16305/05, от 25 ноября 2008 г. № 9515/08) были изучены случаи, когда некое лицо при реализации налогоплательщику товара (работы, услуги), ошибочно применило по НДС вместо ставки 0 % ставку 18 %. По мнению Суда, контрагент не вправе произвольно по своему усмотрению изменять установленную налоговым законодательством ставку налога. Соответственно, «в фокусе» здесь находился не столько контрагент, сколько сам налогоплательщик НДС, претендующий на вычет. Если контрагент использует стандартную 18 % ставку НДС, то у рассматриваемого налогоплательщика будет право на вычет по НДС, а при применении им ставки 0 %, права на вычет у налогоплательщика фактически нет.

Следует отметить, что сейчас подход в определенной степени изменен – в Определении ВС РФ от 25 апреля 2018 г. № 308КГ1720263 сделан акцент на то, что контрагент общества – перевозчик, участвовавший в перевозке на территории России экспортируемых обществом товаров, не был осведомлен о дальнейшей поставке перевозимого груза на экспорт. Кроме того, налоговый орган не представил доказательств, свидетельствующих о том, что перевозчик не уплатил в бюджет НДС. Соответственно, по мнению ВС РФ, общество имеет право на вычеты по НДС, уплаченному перевозчику по ставке 18 %.

Еще один пример, казалось бы, «нелогичной» позиции. Положения НК РФ, регламентирующие исчисление налога на прибыль организаций, различным образом предписывают учитывать расходы на ремонт и на реконструкцию основных средств (п. 2 ст. 257, ст. 260 НК РФ, Постановление Президиума ВАС РФ от 1 февраля 2011 г. № 11495/10). Упрощенно говоря, расходы на ремонт можно учесть тогда, когда они произведены, а расходы на реконструкцию – в соответствии с параметрами реконструированного основного средства, частями, в течение нескольких лет, через механизм амортизации. Соответственно, если подобные расходы произведены организацией, например, 5 лет назад, то, если они были учтены ей, как расходы на реконструкцию, то налоговому органу в настоящее время будет «выгоднее» доказывать, что в действительности имел место ремонт. Фактически это будет означать, что все расходы одномоментно нужно было учесть именно 5 лет назад, а не частично – в текущем периоде. Если такая позиция налогового органа будет принята, то налог, излишне уплаченный 5 лет назад, организация вернуть уже не сможет в силу истечения срока по ст. 78 НК РФ, а в текущем периоде налог будет занижен (и, соответственно, подлежать уплате или взысканию). Другой вариант развития событий – если подобные расходы произведены организацией в пределах трехлетней «глубины» выездной налоговой проверки (п. 3 ст. 89 НК РФ), то, вполне вероятно, налоговый орган будет настаивать на том, что имела место именно реконструкция, а не ремонт, вследствие чего расходы нужно было не учитывать одномоментно (и, соответственно, уменьшать тем самым налог), а «растягивать» через амортизацию на несколько лет.

Рассматриваемое распределение бремени доказывания, как правило, применяется и в случае спора о праве налогоплательщика на применение некоторого специального налогового режима, который обычно презюмируется, как более выгодный (так как налогоплательщик, в соответствии с современным регулированием, переходит на него добровольно). В Постановлении Президиума ВАС РФ от 23 марта 2010 г. № 16377/09 разъяснено, что право на применение специального налогового режима в виде ЕСХН должен обосновать налогоплательщик.

В связи с тем, что налогообложение предпринимательской деятельности зачастую более обременительно, чем деятельности, не являющейся таковой, актуально разъяснение, сделанное в Определении ВС РФ от 8 марта 2018 г. № 308КГ1714457: бремя доказывания обстоятельств, указывающих на фактическое вступление гражданина в оборот в качестве субъекта предпринимательства и дающих основания для квалификации полученного физическим лицом дохода как связанного с предпринимательской деятельностью, лежит на налоговом органе.

Еще один пример применения общего правила распределения бремени доказывания: как следует из Постановления Президиума ВАС РФ от 25 февраля 2009 г. № 12882/08, именно налогоплательщик обязан доказать, что им соблюден срок исковой давности на обращение в суд с требованием о возврате излишне уплаченного налога (Определение КС РФ от 21 июня 2001 г. № 173О). Примечательна несколько иная формулировка п. 10 Постановления Пленума ВС РФ от 29 сентября 2015 г. № 43 «О некоторых вопросах, связанных с применением норм Гражданского кодекса Российской Федерации об исковой давности»: согласно п. 2 ст. 199 ГК РФ исковая давность применяется только по заявлению стороны в споре, которая в силу положений ст. 56 ГПК РФ, ст. 65 АПК РФ несет бремя доказывания обстоятельств, свидетельствующих об истечении срока исковой давности. В то же время, в п. 12 указанного Постановления Пленума ВС РФ разъяснено, что бремя доказывания наличия обстоятельств, свидетельствующих о перерыве, приостановлении течения срока исковой давности, возлагается на лицо, предъявившее иск.

Соответственно, в итоге, остается актуальным утверждение о том, что именно налогоплательщик обязан доказать, что им соблюден срок исковой давности на обращение в суд с требованием о возврате излишне уплаченного налога (разумеется, если только его соблюдение неочевидно и если налоговый орган будет отрицать его соблюдение).

В целом, доказательство соблюдения соответствующей процедуры должно возлагаться на то лицо, которое обязано соблюсти эту процедуру. В Постановлении Президиума ВАС РФ от 25 февраля 2010 г. № 14458/09 отмечается, что суд кассационной инстанции счел недоказанным обществом неполучение им извещения о времени и месте рассмотрения материалов налоговой проверки. Тем самым суд освободил инспекцию от обязанности доказывания соблюдения ею процедуры рассмотрения материалов налоговой проверки и вынесения решений в нарушение положений, содержащихся в ч. 5 ст. 200 АПК РФ. В Определении ВС РФ от 16 марта 2018 г. № 305КГ1719973 рассматривалась проблема назначения налоговым органом повторной выездной налоговой проверки. По мнению Суда, правовое регулирование не означает, что в случае подачи налогоплательщиком уточненной налоговой декларации повторная выездная проверка может быть инициирована налоговым органом в любое время – без учета разумности срока, прошедшего с момента подачи уточненной

[1401] *Яблочков Т.М.* Бремя утверждения (onus proferendi) в гражданском процессе. – Петроград, 1916. – С. 6, 7. // URL: http://zakon.ru/Blogs/One/14573?entryName=yablochkov_tm_bremya_utverzhdeniya_onus_proferendi_v_grazhdanskom_processe_pg_1916

[1402] *Костенко М.Ю.* Налоговая тайна. – М., 2003. – С. 25, 26.

налоговой декларации. Бремя доказывания обстоятельств, позволяющих сделать вывод о разумности срока назначения повторной выездной проверки, при этом в силу ч. 1 ст. 65, ч. 5 ст. 200 АПК РФ лежит на налоговом органе.

Следует отметить, что самого по себе обоснования налогоплательщиком права на льготы (вычеты, расходы) может быть недостаточно. Иногда налогоплательщику необходимо доказать, в каком конкретно налоговом (отчетном) периоде (ст. 55 НК РФ) льготы (вычеты, расходы) подлежат применению. Так, в Постановлении Президиума ВАС РФ от 16 ноября 2004 г. № 6045/04 рассматривался вопрос определения периода, в котором должны быть применены спорные расходы по налогу на прибыль. Впрочем, с этой же точки зрения бремя доказывания налогового (отчетного) периода, к которому относится выявленный налоговым органом неучтенный налогоплательщиком объект налога, лежит на налоговом органе.

Кроме того, очевидно, что налоговому органу недостаточно доказать само по себе возникновение объекта налогообложения в деятельности налогоплательщика, как юридического факта – ему необходимо также доказывать взаимосвязанную сумму налога, подлежавшую уплате (без льгот, вычетов и расходов – это уже обязанность налогоплательщика). Так, в Определении ВС РФ от 20 мая 2014 г. № 34–КГ14–3 рассматривался вопрос обложения НДФЛ дохода в виде подаренной налогоплательщику квартиры. Суд не согласился с позиций о том, что обязанность по доказыванию стоимости 1 кв.м. жилья на момент заключения договора дарения должна быть возложена на налогоплательщика. С этой же точки зрения налогоплательщик доказывает не только сам факт наличия у него права на льготы (вычеты, расходы) – ему следует также обосновывать их величину (если это требуется для расчета налога).

В итоге, можно заключить, что **на налоговый орган,** как на орган контроля, имеющий право в установленных формах получать информацию о подконтрольных лицах, возлагается обязанность доказывать определенные обстоятельства, относящиеся к контролируемому налогоплательщику. Так, налоговый орган обязан доказать соответствующий определенному налоговому периоду объект налогообложения и взаимосвязанную сумму налога, подлежавшую уплате; факт налогового правонарушения (в т.ч. вину налогоплательщика в его совершении). Кроме того, налоговый орган обязан доказывать определенные обстоятельства и в своей собственной деятельности. В частности, на нем лежит бремя доказывания выполнения (соблюдения) установленных в законодательстве для налоговых органов действий, сроков и процедур; а также других обстоятельств, которые налогоплательщик потенциально может отрицать. **На налогоплательщика,** соответственно, возлагается бремя доказывания относящихся к определенному налоговому периоду прав на льготы (вычеты, расходы, более выгодные специальные налоговые режимы); фактов уплаты налога; представления налоговых деклараций; соблюдения установленных в законодательстве для налогоплательщиков прочих действий, сроков и процедур; а также других обстоятельств, которые налоговый орган потенциально может отрицать.

Ubi emolumentum ibi onus – где выгода, там и бремя[1403]. Данное правило, являющееся следствием универсального принципа распределения бремени доказывания, позволяет упрощенно, но в то же время эффективно понять, кто несет бремя доказывания некоторого обстоятельства в конкретном налоговом споре – достаточно определить, кому выгодно отрицать некоторое значимое для дела обстоятельство, чтобы сделать вывод о том, что противоположная сторона по делу в случае необходимости обязана данное обстоятельство доказывать. Подобный подход можно видеть в п. 7 Постановления Пленума ВС РФ от 21 декабря 2017 г. № 53 «О некоторых вопросах, связанных с привлечением контролирующих должника лиц к ответственности при банкротстве»: предполагается, что лицо, которое извлекло выгоду из незаконного, в том числе недобросовестного, поведения руководителя должника, является контролирующим.

При этом обозначенная здесь «выгода» должна пониматься расширительно. Так, поскольку налогоплательщику «невыгодно» признание наличия у него объекта налогообложения, он потенциально его может отрицать, вследствие чего бремя доказывания наличия у налогоплательщика объекта налогообложения несет налоговый орган. Соответственно, налоговому органу «невыгодно» признание наличия у налогоплательщика права на льготы (вычеты, расходы, более выгодные специальные налоговые режимы), он потенциально его может отрицать, вследствие чего бремя доказывания наличия у налогоплательщика права на льготы (вычеты, расходы, более выгодные специальные налоговые режимы), несет сам налогоплательщик.

Именно по этой причине существенный объем решений налоговых органов по результатам проверок предусматривают доначисления налогов (пени, санкций) по основаниям отсутствия у проверенного налогоплательщика прав на льготы (вычеты, расходы) – такое решение налоговому органу проще защитить в суде. Соответственно, на практике, значительный объем налоговых споров предполагает именно активную, с представлением доказательств, а не пассивную позицию налогоплательщика – в противном случае он имеет меньше шансов на положительный результат такого спора.

С учетом формулировок Постановления Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 г. № 53, именно налогоплательщик обязан (первоначально – документами, должностному лицу налогового органа) доказать реальность осуществленных им хозяйственных операций, существенных для налогообложения и порождающих право на налоговую выгоду. При этом очевидно, что само по себе доказывание налогоплательщиком указанного права в большинстве случаев происходит во внесудебном порядке, а именно в рамках контрольной деятельности налогового органа. Не исключено, что доказательства налоговым органом не будут оценены, как достаточно убедительные, вследствие чего спор может «переместиться» в суд, который и будет оценивать доказательства, представленные налогоплательщиком в обоснование законности налоговой выгоды, а также доказательства, представленные налоговым органом в ее опровержение. Впрочем, не следует полагать, что концепция налоговой выгоды сводится к возложению обязанности по доказыванию прав на нее только на налогоплательщика. В п. 1 указанного Постановления разъяснено, что под налоговой выгодой понимается уменьшение размера налоговой обязанности вследствие, в частности, уменьшения налоговой базы. Данное обстоятельство может иметь место, и, в том числе, вследствие целенаправленного занижения налоговой базы налогоплательщиком. Такой подход, очевидно предполагающий обязанность доказывания надлежащего (т.е. большего) размера налоговой базы заинтересованным лицом – налоговым органом, редко, но имеет место (в т.ч. в Определении ВС РФ от 22 июля 2016 г. № 305КГ164920).

Представляет интерес и интегральная позиция А.Ф. Черданцева: различие в способах регулирования в определенной мере связано с распределением обязанностей по обоснованию, доказыванию наличия обязанностей, их нарушений, субъективных прав и свобод и их нарушений в отношениях между личностью и государством:

а) если имеет место невыполнение обязанности (правонарушение), то обоснование наличия обязанности и ее нарушения возлагается на государство;

б) в случае спора о праве обязанность указать на юридическое правомочие лежит на заинтересованном субъекте;

в) если государственный орган ограничивает свободу конкретного гражданина (граждан), он обязан указать правовую основу своих действий[1404].

Кроме того, применительно к рассматриваемым проблемам иногда имеет смысл разграничивать такие явления, как субъективное право и условия реализации (доказательства наличия) этого субъективного права. Так, достижение физическим лицом совершеннолетия порождает право приобрести табачные изделия, но для реализации данного права может потребоваться предъявить продавцу документ, удостоверяющий личность (ч. 2 ст. 20 Федерального закона от 23 февраля 2013 г. № 15ФЗ «Об охране здоровья граждан от воздействия окружающего табачного дыма и последствий потребления табака»).

Применительно к налоговым правоотношениям наличие счета–фактуры (ст. 169 НК РФ) скорее следует отнести к условиям реализации права на вычет по НДС, чем собственно к праву на вычет – оно объективно должно существовать и без данного документа, в силу закона и правовой конструкции НДС. Так, в Определении КС РФ от 2 октября 2003 г. № 384–О отсутствие счета–фактуры в определенной ситуации не признано непреодолимым препятствием для реализации права на вычет по НДС: оно, с точки зрения Суда, могло быть обосновано и иными документами. С другой стороны, если субъективное право на вычет по НДС у налогоплательщика в принципе отсутствует, то наличие счета–фактуры не порождает данного права. Например, в п. 5 Постановления Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 г. № 53 разъяснено, что о необоснованности налоговой выгоды (как вариант – об отсутствии права на вычет по НДС) может свидетельствовать, в том числе, совершение операций с товаром, который не производился или не мог быть произведен в объеме, указанном налогоплательщиком в документах бухгалтерского учета.

Следует учитывать, что рассмотренное распределение бремени доказывания по налоговым спорам «работает» практически всегда. Но оно не должно восприниматься, как единственно возможное во все времена и во всех ситуациях.

[1403] Латинские юридические изречения. / Сост. проф. Е.И. Темнов. – М., 2003. – С. 367.

[1404] *Черданцев А.Ф.* Логико–языковые феномены в юриспруденции. – М., 2012. – С. 117.

Например, примечателен тот факт, что в еврейском праве, в ситуации общинного налогообложения, при споре между общиной и частным лицом относительно назначенной данному частному лицу сумме налога, в качестве общего правила было принято, что именно община должна приводить доказательства обоснованности суммы налога. Однако община могла принять постановление, отменяющее это правило: тогда частное лицо должно было доказывать, что оно не обязано платить налог в назначенной ему сумме[1405].

В некоторых случаях распределение бремени доказывания (опровержения презумпций) следует из положений НК РФ и представляет собой усложненный вариант универсального принципа распределения бремени доказывания.

Так, до 1 января 2012 г. был актуален п. 1 ст. 40 НК РФ, в силу которого для целей налогообложения принимается цена товаров, работ или услуг, указанная сторонами сделки. Пока не доказано обратное, предполагается, что эта цена соответствует уровню рыночных цен. Соответственно, в п. 3 Постановления Пленумов ВС РФ и ВАС РФ от 11 июня 1999 г. № 41/9 отмечалось, что ст. 40 НК РФ закреплены принципы определения цены товаров, работ, услуг для целей налогообложения. Данной статьей установлена презумпция соответствия договорной цены уровню рыночных цен и предусмотрены основания и порядок опровержения налоговым органом этой презумпции. Как справедливо полагает И.В. Решетникова, обязанность доказывания может быть «сдвинута» в связи с наличием правовых презумпций[1406]. Представляют интерес и сведения, приведенные С.Л. Будылиным: в правовой системе США презумпции, как правило, устанавливаются таким образом, чтобы возложить бремя представления доказательств на ту сторону, которой это сделать проще всего[1407].

В сфере таможенного регулирования имеет место сходная презумпция: в п. 6 Постановления Пленума ВС РФ от 12 мая 2016 г. № 18 «О некоторых вопросах применения судами таможенного законодательства» разъяснено, что в соответствии с п. 4 ст. 65 ТК ТС и п. 3 ст. 2 Соглашения лицо, декларирующее таможенную стоимость ввозимых товаров, обязано подтвердить соответствие заявленных им сведений действительности (достоверность), представив в таможенный орган количественно определяемую и документально подтвержденную информацию. Принимая во внимание публичный характер таможенных правоотношений, при оценке соблюдения декларантом данных требований ТК ТС и Соглашения судам следует исходить из презумпции достоверности представленной информации, бремя опровержения которой лежит на таможенном органе.

Соответственно, проблема спора по «рыночности» цены сделки сводится к тому, что если налогоплательщик обычно заинтересован в «рыночности» цены своих сделок (и в соответствующих налоговых последствиях), то логично предположить, что именно он должен был бы доказывать это. С другой стороны, налоговый орган, утверждающий об ином рыночном уровне цен, обязан это обосновывать, но, в то же время, он тем самым фактически опровергает «рыночность» цен по сделкам налогоплательщика. Таким образом, в спорах об уровне цен по сделкам доказывают и отрицают одновременно обе стороны (доказывают «рыночность» своего уровня цен и отрицают «рыночность» цен оппонента).

Частным случаем являются споры, в рамках которых налоговым органом доначисляются налоги по безвозмездным сделкам (при этом используется условная цена сделки, обычно рыночная). В данной ситуации, очевидно, что рыночный уровень цен обосновывает налоговый орган, налогоплательщик же вправе опровергать доводы налогового органа.

При необходимости, суд может убедиться в правильности расчета рыночного уровня цен, обоснованного стороной спора. В частности, исходя из п. 2 Информационного письма Президиума ВАС РФ от 30 мая 2005 г. № 92 «О рассмотрении арбитражными судами дел об оспаривании оценки имущества, произведенной независимым оценщиком», возможно назначение судебной экспертизы в виде независимой оценки.

Возможности судов по оценке доказательств рыночности цен в рамках налоговых споров разъяснены в Определении КС РФ от 18 сентября 2014 г. № 1822–О: корректировка цены сделки для целей налогообложения должна осуществляться налоговыми органами с использованием только тех сведений, средств доказывания, методов установления соответствующих цен и последовательности их применения, которые прямо предусматривает налоговый закон, а также с учетом открытого перечня юридически значимых факторов и обстоятельств обоснованного отклонения от рыночных цен, позволяющих индивидуально учитывать основания, подтверждающие правомерность применяемой им в целях налогообложения цены сделки. Обязывая налоговые органы определять правильность применения налогоплательщиком цены сделки лишь в сопоставлении с перечисленными в них обстоятельствами, оспариваемые законоположения не ограничивают суды в праве учесть любые обстоятельства, имеющие значение для определения результатов сделки, что позволяет налогоплательщику оспаривать решения и действия налогового органа, повлекшие доначисление налогов, используя любые доказательства правомерности своих действий.

С 1 января 2012 г. законодателем в НК РФ введен объемный блок норм, регламентирующих исчисление налогов при трансфертном ценообразовании (раздел V.1 НК РФ). В силу п. 1 ст. 105.3 НК РФ для целей НК РФ цены, применяемые в сделках, сторонами которых являются лица, не признаваемые взаимозависимыми, а также доходы (прибыль, выручка), получаемые лицами, являющимися сторонами таких сделок, признаются рыночными. Примечательно разъяснение, данное в Определении ВС РФ от 11 апреля 2016 г. № 308КГ1516651 (и в Обзоре судебной практики ВС РФ № 2 (2016) (утв. Президиумом ВС РФ 6 июля 2016 г.)): по сравнению с ранее действовавшим правовым регулированием контроля цен (ст. 40 НК РФ), положения раздела V.1 НК РФ сузили круг контролирующих органов, наделенных полномочиями по контролю цен, применяемых в сделках между взаимозависимыми лицами на соответствие цен рыночным ценам, предоставив такие полномочия исключительно ФНС России.

При этом, указанные положения НК РФ не оцениваются единообразно в юридической литературе. Например, В.Г. Акимова полагает, что теперь доказательство «рыночности» цены по контролируемой сделке лежит на налогоплательщике[1408], а Д. Вольвач считает, что бремя доказывания лежит налоговом органе[1409]. В п. 1 Обзора практики рассмотрения судами дел, связанных с применением отдельных положений раздела V.1 и статьи 269 Налогового кодекса Российской Федерации (утв. Президиумом ВС РФ 16 февраля 2017 г.) разъяснено, что в соответствии с положениями раздела V.1 НК РФ на ФНС России возложено бремя доказывания того, что примененная сторонами цена сделки не является рыночной.

В плане распределения бремени доказывания «рыночности» или «нерыночности» цены сделок представляют интерес сведения, приведенные Й. Хонко–ахо: в целом для данного вопроса характерна неопределенность практики: в некоторых европейских странах бремя доказывания лежит на налоговом органе, в некоторых – на налогоплательщике; в определенных ситуациях не исключено и реверсирование бремени доказывания[1410].

Примеры по–сути реверсирования бремени доказывания можно обнаружить и в отечественной практике. Так, в Постановлении Президиума ВАС РФ от 3 июля 2012 г. № 2341/12 разъяснено, что в случае, когда налоговый орган установил непроявление налогоплательщиком необходимой степени осмотрительности при выборе контрагента, именно на налогоплательщика в силу требований п. 1 ст. 65 АПК РФ возлагается обязанность доказать рыночность цен, примененных по оспариваемым сделкам. По данной логике, итоговая оценка того, проявил или не проявил налогоплательщик должную степень осмотрительности, является прерогативой суда. Следовательно, если суд придет к выводу, что должной осмотрительности не проявлено, то, как следствие, налогоплательщик становится субъектом доказывания рыночности цен по сделкам. В смежной сфере таможенных правоотношений также можно видеть подобные подходы. Так, в Определении ВС РФ от 9 февраля 2017 г. № 306КГ1613324 (процитировано в Обзоре судебной практики ВС РФ № 2 (2017), утв. Президиумом ВС РФ 26 апреля 2017 г.) отмечается, что установленные на стадии таможенного контроля обстоятельства, касающиеся взаимосвязанности сторон контракта, признаков искажения стоимости сделки с ввозимыми товарами под влиянием взаимосвязанности, не

[1405] *Элон М.* Еврейское право. – СПб., 2002. – С. 496 – 500.

[1406] Справочник по доказыванию в гражданском судопроизводстве / под ред. И.В. Решетниковой – М., 2002. – С. 12.

[1407] *Будылин С.Л.* Внутренне убеждение или баланс вероятностей? Стандарты доказывания в России и за рубежом // Вестник ВАС РФ. – 2014. – № 3. – С. 37.

[1408] Цены под контролем // Налоговед. – 2011. – № 11. – С. 17.

[1409] Налоговая конференция: «Опыт СНГ: общие проблемы – разные решения» // Налоговед. – 2013. – № 11. – С. 14.

[1410] *Хонко–ахо Й.* О некоторых аспектах практики трансфертного ценообразования в европейских странах // Налоговед. – 2012. – № 2. – С. 73, 74.

были мотивированно оспорены обществом, которое отказалось от представления таможенному органу каких–либо дополнительных документов и сведений.

Реверсирование бремени доказывания возможно и в гражданско–правовых спорах: в п. 1 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. № 62 «О некоторых вопросах возмещения убытков лицами, входящими в состав органов юридического лица» разъяснено, что в случае отказа директора от дачи пояснений или их явной неполноты, если суд сочтет такое поведение директора недобросовестным (ст. 1 ГК РФ), бремя доказывания отсутствия нарушения обязанности действовать в интересах юридического лица добросовестно и разумно может быть возложено судом на директора. Подобная правовая позиция изложена и в Обзоре судебной практики ВС РФ № 2 (2016) (утв. Президиумом ВС РФ 6 июля 2016 г.): при наличии доказательств, свидетельствующих о существовании причинно–следственной связи между действиями контролирующего лица и банкротством подконтрольной организации, контролирующее лицо несет бремя доказывания обоснованности и разумности своих действий и их совершения без цели причинения вреда кредиторам подконтрольной организации.

В Постановлении Президиума ВАС РФ от 20 марта 2012 г. № 14989/11 отмечается, что установленные судами первой и апелляционной инстанций обстоятельства совершения единой группой недобросовестных лиц в рамках одной общей схемы взаимосвязанных сделок по передаче прав на акции истца переносят на ответчиков бремя опровержения упомянутого довода: именно ответчикам надлежало доказать, что акции истца в составе смешанных и впоследствии раздробленных пакетов отчуждались иначе. С точки зрения С.Л. Будылина, правило, сформулированное в данном судебном акте, означает, что установленная судом недобросовестность ответчика может повлечь переход на последнего бремени доказывания (или опровержения) некоторых фактических обстоятельств дела[1411]. Подобные рассуждения есть и в Определении ВС РФ от 15 декабря 2014 г. № 309ЭС14923: в ситуации, когда лицо, оспаривающее совершенную со злоупотреблением правом сделку купли–продажи, представило достаточно серьезные доказательства и привело убедительные аргументы в пользу того, что продавец и покупатель при ее заключении действовали недобросовестно, с намерением причинения вреда истцу, на ответчиков переходит бремя доказывания того, что сделка совершена в интересах контрагентов, по справедливой цене, а не для причинения вреда кредитору путем воспрепятствования обращению взыскания на имущество и имущественные права по долгам.

Кроме того, следует отметить, что сама по себе следующая из закона взаимозависимость участников сделки еще не означает, что сделка совершена на нерыночных условиях (если иное не презюмируется законом). Так, в Постановлении Президиума ВАС РФ от 6 апреля 2010 г. № 17036/09 разъяснено, что взаимозависимость общества и его поставщика сама по себе не свидетельствует о получении необоснованной налоговой выгоды; из судебных актов не усматривается, каким образом взаимозависимость повлекла необоснованную налоговую выгоду и за счет чего конкретно такая выгода образовалась. В Определении ВС РФ от 11 апреля 2016 г. № 308КГ1516651 (и в Обзоре судебной практики ВС РФ № 2 (2016) (утв. Президиумом ВС РФ 6 июля 2016 г.)) отмечается, что взаимозависимость участников сделок сама по себе не является доказательством получения налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды, а может иметь юридическое значение в целях налогового контроля, только если установлено, что такая взаимозависимость используется участниками сделки как возможность для осуществления согласованных действий, не обусловленными разумными экономическими или иными причинами. Из п. 4 Обзора практики рассмотрения судами дел, связанных с применением глав 26.2 и 26.5 Налогового кодекса Российской Федерации в отношении субъектов малого и среднего предпринимательства (утв. Президиумом ВС РФ 4 июля 2018 г.) следует, что сам по себе факт взаимозависимости налогоплательщика и его контрагентов не является основанием для консолидации их доходов и для вывода об утрате права на применение УСН данными лицами, если каждый из налогоплательщиков осуществляет самостоятельную хозяйственную деятельность.

Отсутствие же следующей из закона (презюмируемой) взаимозависимости сторон сделки не позволяет применять правовые последствия, установленные для случаев такой взаимозависимости (Определение ВС РФ от 1 декабря 2016 г. № 308КГ1610862). Впрочем, и отсутствие подобной взаимозависимости само по себе не исключает того, что сделка была совершена на нерыночных условиях (стороны сделки, либо группы сделок формально могут и не подпадать под перечень критериев взаимозависимости, следующий из закона).

Тем не менее, иногда взаимозависимость участников сделки прямо установлена в законе, как основание для лишения налогоплательщика конкретных преимуществ. Так, в силу п. 5 ст. 220 НК РФ, установлены ограничения в применении имущественного вычета по НДФЛ для случаев, если сделка купли–продажи жилого дома, квартиры, комнаты или доли (долей) в них совершается между физическими лицами, являющимися взаимозависимыми в соответствии со ст. 105.1 НК РФ. В Определении КС РФ от 27 октября 2015 г. № 2538О разъяснено, что данное ограничение обусловлено сложностью установления реального характера сделок купли–продажи недвижимости, заключенных между взаимозависимыми лицами.

Вопросы оценки рыночного уровня цен (как и границ рынка) в целом являются достаточно непростыми и актуальны не только в налоговом, но и, например, в антимонопольном праве. В частности, представляет интерес разъяснение, данное в п. 2 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. № 62 «О некоторых вопросах возмещения убытков лицами, входящими в состав органов юридического лица»: под сделкой на невыгодных условиях понимается сделка, цена и (или) иные условия которой существенно в худшую для юридического лица сторону отличаются от цены и (или) иных условий, на которых в сравнимых обстоятельствах совершаются аналогичные сделки (например, если предоставление, полученное по сделке юридическим лицом, в два или более раза ниже стоимости предоставления, совершенного юридическим лицом в пользу контрагента). Сходный подход можно видеть и в п. 93 Постановления Пленума ВС РФ от 23 июня 2015 г. № 25 «О применении судами некоторых положений раздела I части первой Гражданского кодекса Российской Федерации»: о наличии явного ущерба свидетельствует совершение сделки на заведомо и значительно невыгодных условиях, например, если предоставление, полученное по сделке, в несколько раз ниже стоимости предоставления, совершенного в пользу контрагента.

Достаточно сложным является и вопрос о том, принадлежит ли полномочие по проверке рыночного уровня цен для целей налогообложения исключительно МИ ФНС России по ценообразованию (на что указано в п. 1 ст. 105.17 НК РФ), либо же его, в определенных случаях и целях, может реализовывать и территориальный налоговый орган.

Изначально следует отметить, что, как отмечается в специализированной литературе, новый блок норм НК РФ способствовал созданию у налогоплательщиков ряда ошибочных стереотипов. Во–первых, некоторые налогоплательщики считают, что если между взаимозависимыми лицами совершается не достаточно крупная операция (например, в отдельных случаях эта сумма должна составлять менее 1 млрд. рублей), то эти лица могут устанавливать в сделках, заключаемых между собой любые «до абсурда» заниженные или завышенные цены. Во–вторых, также неправильной является позиция, согласно которой сделки, совершаемые не между взаимозависимыми лицами, вообще не подлежат налоговому контролю в части ценообразования. В–третьих, многие налогоплательщики также считают, что местная налоговая инспекция, в которой они состоят на налоговом учете, вообще не будет контролировать цены для целей налогообложения[1412].

В Решении ВС РФ от 1 февраля 2016 г. № АКПИ151383 рассматривалось письмо Минфина России от 18 октября 2012 г. № 030118/8145, в котором, в частности, территориальным налоговым органам разъяснено, что в случаях установления фактов уклонения от налогообложения в результате манипулирования налогоплательщиком ценами в сделках необходимо доказывание получения налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды в рамках выездных и камеральных проверок, в том числе с применением методов, установленных гл. 14.3 НК РФ. Из указанного судебного акта не следует, что данное полномочие у территориальных налоговых органов вообще отсутствует. По мнению Суда, анализируемое письмо не выходит за рамки адекватной интерпретации положений налогового законодательства. В апелляционном Определении ВС РФ от 12 мая 2016 г. № АПЛ16124 дополнительно разъяснено, что НК РФ не предусматривает закрытый перечень способов оценки размера необоснованной налоговой выгоды в целях доначисления налогов и сборов по результатам выездных и камеральных налоговых проверок и не содержит запрета на использование методов, установленных гл. 14.3 НК РФ, в целях определения ее размера.

Кроме того, приняты Определение ВС РФ от 11 апреля 2016 г. № 308КГ1516651 и Обзор судебной практики ВС РФ № 2 (2016) (утв. Президиумом ВС РФ 6 июля 2016 г.), в которых однозначно отрицательного ответа на вопрос о праве территориального налогового

[1411] *Будылин С.Л.* Внутренне убеждение или баланс вероятностей? Стандарты доказывания в России и за рубежом // Вестник ВАС РФ. – 2014. – № 4. – С. 50.

[1412] *Головкин А.Н.* Налоговый контроль за ценами. – М., 2015. – С. 6, 7.

органа контролировать цены по сделкам также не содержится. Наличие такого права фактически молчаливо подтверждено, но результатом его реализации является не исчисление налогов по рыночным ценам, а получение доказательств необоснованной налоговой выгоды (очевидно, с основной целью полного лишения налогоплательщика прав на вычеты по НДС и на расходы по налогу на прибыль организаций).

Но наиболее знаковым является уже упоминавшееся Определение ВС РФ от 22 июля 2016 г. № 305КГ164920, в котором рассматривалась ситуация продажи организацией трех объектов недвижимости по крайне низким ценам взаимозависимым лицам. Налоговый орган при проверке исчислил налоги, исходя из рыночной цены по аналогичным сделкам (представив соответствующие заключения и расчеты). Соответственно, речь шла не о лишении налогоплательщика прав на вычеты (расходы), а о прямом расчете налогов через концепцию налоговой выгоды по основанию занижения налоговой базы. Суд указал, что существенность и выраженность отклонения примененной налогоплательщиком цены от рыночного уровня в совокупности с иными обстоятельствами совершения спорных операций, может иметь юридическое значение, если при проведении камеральной или выездной налоговой проверки установлены признаки получения необоснованной налоговой выгоды, в частности, указанные в п. 3 Постановления № 53. Многократное отклонение указанной в договорах купли–продажи зданий цены от рыночного уровня цен (почти в 30, в 230 и в 116 раз) ставит под сомнение саму возможность совершения операций по реализации дорогостоящего имущества на таких условиях, что с учетом взаимозависимости участников сделок и отсутствия разумных экономических причин к установлению цены в столь заниженном размере, позволяет сделать вывод о том, что поведение налогоплательщика при определении условий сделок было продиктовано, прежде всего, целью получения налоговой экономии. Совершение действий в обход закона влечет применение к налогоплательщику тех положений законодательства о налогах и сборах, которые он стремился избежать.

Ряд разъяснений содержится в Обзоре практики рассмотрения судами дел, связанных с применением отдельных положений раздела V.1 и статьи 269 Налогового кодекса Российской Федерации (утв. Президиумом ВС РФ 16 февраля 2017 г.). В частности, в п. 2 данного Обзора отмечается, что возможность использования рыночных цен, определенных с учетом ст. 105.3 НК РФ, в качестве основы для определения налоговой базы предусмотрена гл. 21 НК РФ «Налог на добавленную стоимость» – в целях исчисления этого налога при совершении товарообменных операций, реализации товаров (работ, услуг) на безвозмездной основе, передаче права собственности на предмет залога залогодержателю, оплате труда в натуральной форме (п. 2 ст. 154 НК РФ), гл. 25 НК РФ «Налог на прибыль организаций» – в целях исчисления этого налога при безвозмездном получении имущества, работ или услуг, при получении налогоплательщиком доходов в натуральной форме (п. 8 ст. 250 и п. 4 – 6 ст. 274 НК РФ). Содержащаяся в данных нормах отсылка к ст. 105.3 НК РФ восполняет отсутствие в части второй НК РФ методов, позволяющих определить налоговую базу, что не связано с предусмотренным гл. 14.5 НК РФ налоговым контролем в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами. Поскольку правильность применения положений части второй НК РФ при исчислении налогов является предметом камеральных и выездных проверок, то в указанных случаях налоговые инспекции вправе использовать методы определения доходов, предусмотренные гл. 14.3 НК РФ для целей определения рыночной цены товаров (работ, услуг).

В плане признания лиц взаимозависимыми следует отметить Определение КС РФ от 4 декабря 2003 г. № 441–О: право признать лица взаимозависимыми по иным основаниям, не предусмотренным п. 1 ст. 20 НК РФ, может быть использовано судом лишь при условии, что эти основания указаны в других правовых актах, а отношения между этими лицами объективно могут повлиять на результаты сделок по реализации товаров (работ, услуг), в том числе в случаях совершения хозяйственным обществом сделок с заинтересованными лицами, признаваемыми таковыми законом. Как следует из Определения КС РФ от 4 декабря 2003 г. № 442–О суд определяет рыночную цену товаров и услуг не произвольно, а в соответствии с требованиями НК РФ и учитывая любые обстоятельства, имеющие значение для определения результатов сделки. Кроме того, в Определении КС РФ от 19 октября 2010 г. № 1422–О–О отмечается, что механизм признания лиц взаимозависимыми, как он установлен НК РФ, препятствует – в целях обеспечения баланса частных и публичных интересов – уклонению от налогообложения путем использования преимуществ статуса взаимозависимости.

Одновременно можно заключить, что вопрос актуальности в настоящее время указанных правовых позиций КС РФ является дискуссионным, поскольку ст. 20 НК РФ, проанализированная Судом, сейчас не применяется, а критерии взаимозависимости определены в ст. 105.1 НК РФ. В п. 4 Обзора практики рассмотрения судами дел, связанных с применением отдельных положений раздела V.1 и статьи 269 Налогового кодекса Российской Федерации (утв. Президиумом ВС РФ 16 февраля 2017 г.) указано, что установление факта взаимозависимости лиц по обстоятельствам иным, чем перечислены в п. 2 ст. 105.1 НК РФ, осуществляется судом с участием налогового органа и налогоплательщика в ходе рассмотрения дела, касающегося обоснованности вынесения решения о доначислении налога, либо при разрешении требований налогового органа о взыскании доначисленной задолженности (подп. 4 п. 2 ст. 45 НК РФ).

В гл. 3.4 НК РФ в настоящее время определены контролируемые иностранные компании и контролирующие лица. Как следует из п. 2 ст. 25.15 НК РФ, прибыль контролируемой иностранной компании, определяемая в соответствии с НК РФ, приравнивается к прибыли организации (доходу физических лиц), полученной налогоплательщиком, признаваемым контролирующим лицом этой контролируемой иностранной компании, и учитывается при определении налоговой базы по налогам у налогоплательщиков, признаваемых контролирующими лицами этой контролируемой иностранной компании в соответствии с главами части второй НК РФ с учетом особенностей, установленных данной статьей.

Особые виды взаимозависимости, прямо, либо косвенно могут определяться применительно к отдельным налогам. Так, в п. 2 ст. 269 НК РФ для целей налога на прибыль организаций введено понятие контролируемой задолженности налогоплательщика – российской организации (перед взаимозависимыми иностранными лицами, с различными вариациями). Смысл введения в НК РФ указанного регулирования разъяснен в т.ч. в Определениях КС РФ от 17 июля 2014 г. №№ 1578–О, 1579–О и от 24 марта 2015 г. № 695–О: наряду с указанием на наличие иностранного элемента в виде прямого и/или косвенного участия иностранного капитала, федеральный законодатель, как следует из указанных законоположений, исходит из того, что между сторонами долгового обязательства существует особая взаимосвязь, характеризующаяся свойством зависимости. Именно наличие этой особой взаимосвязи, позволяет законодателю в полном соответствии с конституционным принципом равенства налогового бремени устанавливать для налогоплательщиков, имеющих контролируемую задолженность, особые условия отнесения процентов по долговым обязательствам к расходам по налогу на прибыль организаций. В Постановлении Президиума ВАС РФ от 15 ноября 2011 г. № 8654/11 применительно к данной норме разъяснено, что она вводит ограничения для налогоплательщиков – российских организаций – при учете ими процентов по долговым обязательствам перед компаниями, доминирующими в различных формах в деятельности налогоплательщика – российской организации. Указанное ограничение по учету процентов вводится при таком построении бизнеса российской компании, когда имеет место высокая доля долга, аффилированность заемщика и кредитора, в лице которого выступает не только иностранная компания, но и российская компания, аффилированная с иностранной компанией, отсутствие факта погашения долгового обязательства.

Впоследствии, в Определении ВС РФ от 18 марта 2016 г. № 305КГ1514263 (и в Обзоре судебной практики ВС РФ № 2 (2016) (утв. Президиумом ВС РФ 6 июля 2016 г.)) было отмечено, что п. 4 ст. 269 НК РФ применяется в целях пресечения ухода иностранных организаций от налогообложения в Российской Федерации в тех случаях, когда под видом процентов им выплачиваются дивиденды и, как следствие, налог у источника выплаты не удерживается (в силу установленных международными соглашениями об избежании двойного налогообложения пониженных ставок налога при выплате процентов или полного освобождения данных выплат от налогообложения). В п. 12 Обзора практики рассмотрения судами дел, связанных с применением отдельных положений раздела V.1 и статьи 269 Налогового кодекса Российской Федерации (утв. Президиумом ВС РФ 16 февраля 2017 г.) разъяснено, что применение п. 2 ст. 269 НК РФ возможно не только в случае прямой, но и при косвенной связи между российским налогоплательщиком – получателем займа и иностранной компанией, которая или через которую ему предоставляются денежные средства, где косвенная зависимость российского налогоплательщика от иностранной компании, выдавшей заем, может выражаться в подконтрольности обеих компаний единому центру – материнской компании.

Конкретные дела, связанные с подобной взаимозависимостью, были рассмотрены, в том числе, в Определениях ВС РФ от 6 марта 2018 г. № 304КГ178961, от 5 апреля 2018 г. № 305КГ1720231. Интересный вариант подобной взаимозависимости и ее налоговые последствия продемонстрированы, например, в Определении КС РФ от 29 мая 2018 г. № 1125О.

Другой пример особой взаимозависимости – в п. 5 ст. 208 НК РФ для целей НДФЛ установлено, что доходами не признаются доходы от операций, связанных с имущественными и неимущественными отношениями физических лиц, признаваемых членами семьи и (или) близкими родственниками в соответствии с СК РФ, за исключением доходов, полученных указанными физическими лицами в результате заключения между этими лицами договоров гражданско–правового характера или трудовых соглашений. Очевидно, что законодатель сознательно исключил из понятия дохода для целей налогообложения данные перемещения имущества между

родственниками – у государства просто нет возможностей их полноценно контролировать (за исключением регистрируемого имущества), а попытки налогообложения подобных операций были бы весьма спорны и вызвали бы серьезное недовольство граждан.

В иных нормативных правовых актах с соответствующими целями также могут быть определены специфические виды взаимозависимости. Например, в ст. 9 Федерального закона «О защите конкуренции» определены критерии признания «группой лиц» совокупности физических лиц и (или) юридических лиц. В п. 2 указанной статьи предусмотрено, что установленные антимонопольным законодательством запреты на действия (бездействие) на товарном рынке хозяйствующего субъекта распространяются на действия (бездействие) группы лиц, если федеральным законом не установлено иное.

Еще одним примером усложненного варианта применения универсального принципа распределения бремени доказывания является распределение данного бремени в сфере оспаривания учетной стоимости облагаемого имущества (в т.ч. кадастровой стоимости земельных участков и иных облагаемых объектов недвижимости). Казалось бы, государство, которое установило для целей налогообложения некоторую учетную цену облагаемого имущества, от которой подлежит исчислению налог (т.е., в вышеприведенной терминологии – осуществило утверждение), в случае спора должно достаточно убедительно доказать правомерность установления такой цены (как правило – ее рыночный уровень), а налогоплательщику достаточно только инициировать такой спор. Однако, из ряда актов высших судебных органов (в т.ч. Постановление КС РФ от 5 июля 2016 г. № 15П, Определения КС РФ от 3 июля 2014 г. № 1555О, от 25 сентября 2014 г. № 2016О, от 23 октября 2014 г. №№ 2341–О и 2342–О, Постановление Пленума ВС РФ от 30 июня 2015 г. № 28 «О некоторых вопросах, возникающих при рассмотрении судами дел об оспаривании результатов определения кадастровой стоимости объектов недвижимости») следует, что бремя доказывания распределено в данных спорах иначе. Налогоплательщик, инициировавший спор, обязан сам доказывать иной уровень учетной цены (а заинтересованный орган власти, соответственно, подтверждать правомерность «своего» уровня учетной цены).

В Постановлении КС РФ от 11 июля 2017 г. № 20П разъяснено, что принимая во внимание, что государственная кадастровая оценка объектов недвижимости характеризуется коллизионным соотношением фискально–имущественных интересов, связанных с формированием доходной части бюджета соответствующего публично-правового образования, и экономических интересов налогоплательщиков - организаций и физических лиц, федеральный законодатель последовательно исходит из того, что решение вопросов, касающихся пересмотра кадастровой стоимости, в целом охватывается категорией правового спора (ст. 24.18 Федерального закона «Об оценочной деятельности в Российской Федерации» и ст. 22 Федерального закона «О государственной кадастровой оценке»). Спорным характером лежащих в основе пересмотра кадастровой стоимости отношений (что обусловлено как неочевидностью размера стоимости соответствующего имущества, который нуждается в экономическом обосновании, в том числе при отсутствии возражений со стороны ответчика, административного ответчика, так и необходимостью проверки соблюдения установленных законодательством требований к формированию методики кадастровой оценки и ее применению к конкретному объекту недвижимости) предопределяются и установленные КАС РФ особенности распределения бремени доказывания по делам об оспаривании результатов определения кадастровой стоимости, применительно к которым общее правило, возлагающее обязанность доказывания законности решений, действий (бездействия) органов, организаций и должностных лиц, наделенных государственными или иными публичными полномочиями, на соответствующие орган, организацию и должностное лицо (ч. 2 ст. 62), корректируется обращенным к административному истцу требованием доказать основания для пересмотра результатов определения кадастровой стоимости, включая, соответственно, установление в отношении объекта недвижимости его рыночной стоимости на дату, по состоянию на которую установлена его кадастровая стоимость (ч. 5 ст. 247 и п. 2 ч. 1 ст. 248).

Тем не менее, продолжая исследование распределения бремени доказывания, следует признать, что абсолютизирование идеи о том, что утверждение необходимо доказывать, может привести на практике к последствиям, не согласующимися с основными целями судопроизводства. Так, М. Визентин приводит в качестве примера одно из дел ЕСПЧ (Metalco BT. v. Hungary): от истца в данных обстоятельствах фактически требовалось доказать невозможное. Суд отметил, что обычно справедливо потребовать от стороны гражданского процесса доказать факт, на который полагается эта сторона. Но в данном случае бездумное применение этого принципа привело к нарушению равенства сторон, без которого справедливый суд невозможен[1413]. С.А. Сосновский и В.В. Григорьев приводят практику Суда ЕС, в соответствии с которой нормы о доказательствах не должны влечь практическую невозможность или чрезмерную затруднительность возврата налога[1414].

Также следует отметить, что определенные проблемы с необходимостью доказывания отрицательных фактов рассматривали и дореволюционные исследователи[1415]. Впрочем, в ряде случаев современное отечественное законодательство (судебная практика) предполагают необходимость доказывания заинтересованным лицом отрицательного факта, но обычно приводят перечень доказательств, которые следует представить в его обоснование. Так, судебные органы по ходатайству заинтересованного лица, исходя из его имущественного положения, могут освободить заинтересованное лицо от уплаты государственной пошлины, либо уменьшить ее размер, а также отсрочить (рассрочить) ее уплату (ст. 333.41, п. 2 ст. 333.20, п. 2 ст. 333.22, п. 3 ст. 333.23 НК РФ). Тяжелое имущественное положение (по сути – отсутствие достаточного количества денежных средств) можно рассмотреть, и как отрицательный факт, подлежащий доказыванию заинтересованным истцом (заявителем). В п. 4 Постановления Пленума ВАС РФ от 20 марта 1997 г. № 6 «О некоторых вопросах применения арбитражными судами законодательства Российской Федерации о государственной пошлине» разъяснено, что в ходатайстве должны быть приведены соответствующие обоснования с приложением документов, свидетельствующих о том, что имущественное положение заинтересованной стороны не позволяет ей уплатить государственную пошлину в установленном размере при подаче искового заявления (заявления), апелляционной или кассационной жалобы. Кроме того, в данном разъяснении приведен закрытый список документов, устанавливающих имущественное положение заинтересованной стороны (перечень расчетных и иных счетов, данные об отсутствии на соответствующем счете (счетах) денежных средств в размере, необходимом для уплаты государственной пошлины и т.д.).

Соответственно, иногда доказательство отрицательного факта весьма желательно для стороны спора, а доказать его в ряде случаев можно через доказательство положительного факта (совокупности положительных фактов). Эти случаи либо следуют из закона (практики его применения), либо из правил элементарной логики, что имеет место, например, при доказывании так называемого алиби (от лат. *alibi* – в другом месте[1416]) в уголовном (административном) процессе. П. Сергеич (П.С. Пороховщиков) справедливо отмечал, что то, чего не было, также может быть доказательством, и доказательством неотразимым[1417]. С.Л. Будылин приводит сведения из судебной практики США: бремя доказывания того или иного факта представляет собой правило, указывающее суду на то, какая сторона судебного процесса должна представить доказательства для установления этого факта в соответствии с применимым стандартом доказывания. Бремя доказывания в уголовном деле всегда остается на обвинении. Именно сторона обвинения должна доказать виновность обвиняемого «за пределами разумных сомнений». Обвиняемый не обязан доказывать свою невиновность (хотя, разумеется, может это делать). Вместе с тем,

---

[1413] *Визентин М.* Борьба с уклонением от уплаты налогов и соблюдение прав налогоплательщиков: европейский опыт достижения баланса // Налоговед. – 2012. – № 8. – С. 81.

[1414] *Сосновский С.А., Григорьев В.В.* Возврат излишне уплаченных косвенных налогов: взгляд высших судов России и ЕС // Налоговед. – 2015. – № 4. – С. 32.

[1415] *Волков И.М.* Доказывание отрицательных фактов: толкование 81 и 366 статей Устава гражданского судопроизводства // Юридический вестник. – 1889. – № 3. – С. 538 – 543, *Анненков К.Н.* По поводу статьи И.М. Волкова «Доказывание отрицательных фактов: толкование 81 и 366 статей Устава гражданского судопроизводства» // Юридический вестник. – 1889. – № 5. – С. 156 – 160. // URL: http:// www.fasvvo.arbitr.ru

[1416] *Дыдынский Ф.М.* Латинско–русский словарь к источникам римского права. – Варшава, 1896. // СПС Гарант.

[1417] *Пороховщиков П.С.* Искусство речи на суде. – Тула, 2000. (по изданию 1910 г.). – С. 64.

если защита заявляет об обстоятельствах, исключающих уголовную ответственность, на нее может в той или иной степени возлагаться бремя их доказывания[1418].

Нельзя не отметить, что в отечественной правовой системе имеет место несколько иной подход к бремени доказывания. Если в США это правило, только указывающее суду на то, какая сторона судебного процесса должна представить доказательства для установления искомого факта, то в соответствии с п. 5 Постановления Пленума ВС РФ от 24 июня 2008 г. № 11 «О подготовке гражданских дел к судебному разбирательству» в случае заблуждения сторон относительно фактов, имеющих юридическое значение, судья на основании норм материального права, подлежащих применению, разъясняет им, какие факты имеют значение для дела и на ком лежит обязанность их доказывания (ст. 56 ГПК РФ). Таким образом, отечественный суд в гражданском процессе, по меньшей мере, должен не просто осознавать, какая именно сторона должна доказывать искомый факт, но еще и обязан разъяснять это обстоятельство сторонам.

Э.Н. Нагорная приводит примеры судебно–арбитражной практики, когда документация налогоплательщика изымалась органами налоговой полиции, в связи с чем налогоплательщик лишался возможности ее представления в суд. Конечно, в этих случаях, независимо от того, на ком лежит обязанность по доказыванию, обязанность по представлению этих документов переходит на налоговый орган, по запросу которого налоговая полиция могла представить ему копии изъятых документов. Одновременно суд в силу обязанности по доказыванию в налоговом споре должен был, со своей стороны, принять меры к получению необходимых сведений у органов налоговой полиции[1419]. В Определении КС РФ от 5 июля 2005 г. № 301О отмечается, что сам по себе факт непредставления налогоплательщиком документов в связи с их изъятием следственными органами не может служить безусловным основанием для применения расчетного пути исчисления налогов.

Следует, однако, учитывать важное обстоятельство. Иногда через убедительное доказывание положительного факта (например – как в случае с алиби) по правилам логики, безусловно доказывается соответствующий отрицательный факт (в приведенном примере – отсутствие обвиняемого в месте совершения преступления, и, соответственно, непричастность его к преступлению). Однако бывает, что положительный факт (совокупность положительных фактов) лишь косвенно свидетельствует об искомом факте (в т.ч. отрицательном). В ряде случаев законодатель, либо высший судебный орган могут указать, какую именно совокупность положительных фактов, косвенно подтверждающих искомый факт, следует считать достаточной для его доказывания. В частности, в вышеприведенном примере, при решении вопроса о снижении бремени государственной пошлины, представленные заявителем (истцом) перечень счетов в банках, а также сведения об отсутствии на них денежных средств, очевидно, сами по себе его тяжелое имущественное положение не доказывают. Но разъяснение ВАС РФ предписывает судам считать достаточным доказательством данную совокупность документов (доказательств). В оставшихся случаях вопрос, скорее всего, сведется исключительно к судебной оценке: обосновывает ли представленная стороной совокупность доказательств положительных фактов искомый факт (в т.ч. отрицательный).

Как отмечает М.К. Треушников, деление доказательств на прямые и косвенные основано на том, дает ли доказательство возможность достигнуть одного определенного вывода о существовании факта либо его отсутствии или несколько вероятных выводов. В теории и практике доказывания вопрос о достаточности косвенных доказательств для обоснования истинного вывода является сложным[1420]. Русский юрист Н.П. Карабчевский полагал, что косвенные улики, в отличие от прямых, могут быть очень тонкие, очень легковесные сами по себе, но одно внутреннее качество им обязательно должно быть присуще: они математически должны быть точны. Точны в смысле своей собственной достоверности, качества и размера. Другое непременное условие: чтобы эти и малые сами по себе величины давали все–таки некоторый реальный итог, чтобы они составляли собой одну непрерывную цепь отдельных звеньев[1421].

Впрочем, еще Аристотель в проблеме доказательства различал знание достоверное и лишь вероятное («правдоподобное»)[1422]. Основываясь на позиции В.А. Успенского, обычно применяемые в исторической науке доказательства допускают, каждое в отдельности, ощутимую вероятность того, что доказанное утверждение не соответствует действительности; а посему, для уменьшения этой вероятности, требуется несколько доказательств. В редких случаях может иметь место доказательство, уже в единственном числе делающее указанную вероятность пренебрежимо малой[1423]. С этой точки зрения, косвенные доказательства допускают, каждое в отдельности, ощутимую вероятность того, что доказываемое утверждение не соответствует действительности; вследствие чего, для уменьшения этой вероятности, требуется несколько косвенных доказательств одного факта. Прямое же доказательство уже в единственном числе делает указанную вероятность пренебрежимо малой (хотя и ненулевой). Сходным образом рассуждает С.В. Курылев: прямое доказательство – это такой известный факт, который в силу его однозначной связи с неизвестным фактом дает возможность сделать лишь один вывод о неизвестном факте – о наличии его или отсутствии; косвенное доказательство – это, наоборот, факт, дающий в силу многозначности его связей возможность для различных вероятных выводов. Поэтому заключение от него к искомому факту носит не характер единственной возможности, а лишь характер большей или меньшей вероятности. Отсюда и следует вывод об отмечаемой в литературе характерной черте косвенного доказательства – недостаточности его одного без других доказательств для установления искомого факта[1424].

Соответственно, сложность разграничения доказательств на прямые и косвенные, по всей видимости, сводится к тому, что математически точно (в виде цифры, процента) измерить (оценить) данную вероятность в юриспруденции затруднительно. Во всяком случае, затруднительно даже обозначить величину вероятности (например – 90 %), после превышения которой доказательство можно назвать прямым. Впрочем, в качестве редкого примера можно привести генетическую экспертизу – в Определении КС РФ от 25 мая 2017 г. № 1099О описано заключение генетической экспертизы, согласно которому вероятность отцовства определенного гражданина в отношении несовершеннолетнего ребенка составляет 99,99 %.

Применительно к проблеме косвенных доказательств, в п. 6 Постановления Пленума от 12 октября 2006 г. № 53 разъяснено следующее: судам необходимо иметь в виду, что следующие обстоятельства сами по себе не могут служить основанием для признания налоговой выгоды необоснованной:

– создание организации незадолго до совершения хозяйственной операции;
– взаимозависимость участников сделок;
– неритмичный характер хозяйственных операций;
– нарушение налогового законодательства в прошлом;
– разовый характер операции;
– осуществление операции не по месту нахождения налогоплательщика;
– осуществление расчетов с использованием одного банка;
– осуществление транзитных платежей между участниками взаимосвязанных хозяйственных операций;
– использование посредников при осуществлении хозяйственных операций.

Однако эти обстоятельства в совокупности и взаимосвязи с иными обстоятельствами, в частности, указанными в п. 5 настоящего Постановления, могут быть признаны обстоятельствами, свидетельствующими о получении налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды.

Соответственно, налоговый орган, учитывая ряд разъяснений ВАС РФ (в т.ч. п. 5 Постановления Пленума от 12 октября 2006 г. № 53, п. 8 Постановления Пленума от 30 июля 2013 г. № 57), и рассчитывая в итоге лишить налогоплательщика права на вычеты по НДС

[1418] *Будылин С.Л.* Внутренне убеждение или баланс вероятностей? Стандарты доказывания в России и за рубежом // Вестник ВАС РФ. – 2014. – № 3. – С. 35.

[1419] *Нагорная Э.Н.* Налоговые споры: оценка доказательств в суде. – М., 2012. – С. 439.

[1420] *Треушников М.К.* Судебные доказательства. – М., 2004. – С. 99.

[1421] Правила жизни Николая Карабчевского. // URL: http://pravo.ru/story/view/110584/

[1422] *Асмус В.Ф.* Античная философия. – М., 1976. – С. 324.

[1423] *Успенский В.А.* Простейшие примеры математических доказательств. – М., 2012. – С. 5.

[1424] *Курылев С.В.* Избранные труды – Минск, 2012. – С. 250. // URL: http://www.pravo.by/upload/pdf/izbrannye-trudy/kurilev_izbrannie_trudi.pdf

(Постановления Президиума ВАС РФ от 1 февраля 2011 г. № 10230/10, от 20 октября 2011 г. № 10095/11 и № 10096/11), может доказывать отрицательный факт – то, что товар (работа, услуга) вообще отсутствовал, либо был приобретен налогоплательщиком, но не у того поставщика, который указан в документах, представленных налогоплательщиком к проверке. Скорее всего, в этих целях налоговым органом будет представлена совокупность доказательств положительных и отрицательных фактов, которые, по его мнению, доказывают искомый отрицательный факт, хотя и косвенно, в совокупности. В т.ч. могут быть приведены доводы о том, что указанный в документах поставщик – организация, в соответствии с ответом территориального налогового органа, не представляет отчетность и не уплачивает налоги, персонала не имеет и заработную плату работникам не выплачивает; транспорта, механизмов и помещений не имеет и не арендует; документы о перевозке товара оформлены с существенными противоречиями; директором поставщика является лицо без определенного места жительства; управление расчетным счетом поставщика производится исключительно удаленно (по системе «клиент–банк»); все поступающие на расчетный счет поставщика денежные средства немедленно переводятся или снимаются со счета (обналичиваются) и т.д. Подобные «наборы» фактов, представленных налоговым органом, приведены в многочисленных актах высших судебных органов, например, в Постановлениях Президиума ВАС РФ от 6 июля 2004 г. № 2860/04, от 25 мая 2010 г. № 15658/09, от 3 июля 2012 г. № 2341/12, в Определениях ВС РФ от 3 февраля 2015 г. № 309КГ142191, от 20 июля 2016 г. № 305КГ164155.

Каждое в отдельности косвенное доказательство (в т.ч. из числа приведенных и упомянутых в п. 6 Постановления Пленума от 12 октября 2006 г. № 53), в принципе, может быть подвергнуто вполне обоснованному сомнению с точки зрения предположения о том, что рассматриваемый поставщик в действительности ничего не поставлял. Соответственно, могут быть приведены доводы о том, что, что тот факт, что поставщик – организация не представляет отчетность и не уплачивает налоги, никак не связано с вопросом поставки товара; персонал поставщика мог быть нанят по условиях «аутсорсинга», а не трудового договора, вследствие чего нет сведений о заработной плате в отчетности; о наличии (отсутствии) арендованного транспорта и помещений налоговому органу достоверно известно быть не может, поскольку такие сведения не публикуются и не размещаются в информационных базах; противоречия в документах о перевозке товара никак не влияют на сам факт поставки товара; сведения о личных качествах директора на факт поставки также не влияют; удаленное управление расчетным счетом по системе «клиент–банк» является нормой сегодняшнего времени; что именно делать с поступающими на расчетный счет поставщика денежными средствами – частное дело самого поставщика и не может контролироваться покупателем и т.д. Однако совокупность подобных косвенных доказательств может быть и расценена судом, как свидетельствующая об имитации реальной поставки товара (работы, услуги) через анализируемую организацию. Впрочем, налоговым органом иногда может быть представлено и одно прямое доказательство искомого отрицательного факта (например – поставщик, как юридическое лицо, зарегистрирован позднее указанной в документах даты поставки (Постановление Президиума ВАС РФ от 27 июля 2010 г. № 505/10); либо вообще не существует и никогда не существовал (Постановление Президиума ВАС РФ от 18 ноября 2008 г. № 7588/08)).

Следует признать, что иногда налогоплательщики, выстраивая так называемые «налоговые схемы», сознательно вовлекают в них несколько субъектов (зачастую формально независимых), придавая каждому из них свою роль (в зависимости от вида «схемы»), организуя их согласованную деятельность и соответствующий «белый» документооборот для представления контролирующим органам. В п. 10 Постановления Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 г. № 53 разъяснено, что налоговая выгода может быть признана необоснованной, если налоговым органом будет доказано, что налогоплательщик действовал без должной осмотрительности и осторожности и ему должно было быть известно о нарушениях, допущенных контрагентом, в частности, в силу отношений взаимозависимости или аффилированности налогоплательщика с контрагентом. Налоговая выгода может быть также признана необоснованной, если налоговым органом будет доказано, что деятельность налогоплательщика, его взаимозависимых или аффилированных лиц направлена на совершение операций, связанных с налоговой выгодой, преимущественно с контрагентами, не исполняющими своих налоговых обязанностей.

Согласованность действий участников «схемы» обычно в данном качестве обычно документально не фиксируется, а сама «схема» ее организаторами не раскрывается сторонним лицам (особенно – контролирующим органам). Как правило, документооборот, опосредующий соответствующие сделки, формально не противоречит законодательству, но зачастую сделки выглядят «необычно» с точки зрения сложившегося гражданского оборота. Справедлива позиция К.Н. Чекмышева: в большинстве случаев только косвенные признаки могут свидетельствовать о наличии подконтрольности. Успешные судебные прецеденты в отношении реальных бенефициаров, как правило, появляются благодаря деятельности правоохранительных органов[1425].

Однако, решение вопроса о «налоговой» согласованности действий может, как представляется, доказываться налоговым органом и без прямого документального подтверждения. Так, в п. 2 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июня 2008 г. № 30 «О некоторых вопросах, возникающих в связи с применением арбитражными судами антимонопольного законодательства» разъяснено, что согласованность действий может быть установлена и при отсутствии документального подтверждения наличия договоренности об их совершении. Вывод о наличии одного из условий, подлежащих установлению для признания действий согласованными, а именно: о совершении таких действий было заранее известно каждому из хозяйствующих субъектов, – может быть сделан исходя из фактических обстоятельств их совершения. Например, о согласованности действий, в числе прочих обстоятельств, может свидетельствовать тот факт, что они совершены различными участниками рынка относительно единообразно и синхронно при отсутствии на то объективных причин. В п. 9 Обзора по вопросам судебной практики, возникающим при рассмотрении дел о защите конкуренции и дел об административных правонарушениях в указанной сфере (утв. Президиумом ВС РФ 16 марта 2016 г.) отмечается, что факт наличия антиконкурентного соглашения не ставится в зависимость от его заключения в виде договора по правилам, установленным гражданским законодательством, включая требования к форме и содержанию сделок, и может быть доказан в том числе с использованием совокупности иных доказательств, в частности фактического поведения хозяйствующих субъектов. В п. 5 Постановления Пленума от 12 октября 2006 г. № 53 разъяснено, что в случае наличия особых форм расчетов и сроков платежей, свидетельствующих о групповой согласованности операций, суду необходимо исследовать, обусловлены ли они разумными экономическими или иными причинами (деловыми целями).

Сходным образом проблема разрешена и в п. 3 Постановления Пленума ВС РФ от 21 декабря 2017 г. № 53 «О некоторых вопросах, связанных с привлечением контролирующих должника лиц к ответственности при банкротстве»: осуществление фактического контроля над должником возможно вне зависимости от наличия (отсутствия) формально–юридических признаков аффилированности (через родство или свойство с лицами, входящими в состав органов должника, прямое или опосредованное участие в капитале либо в управлении и т.п.). Суд устанавливает степень вовлеченности лица, привлекаемого к субсидиарной ответственности, в процесс управления должником, проверяя, насколько значительным было его влияние на принятие существенных деловых решений относительно деятельности должника. Если сделки, изменившие экономическую и (или) юридическую судьбу должника, заключены под влиянием лица, определившего существенные условия этих сделок, такое лицо подлежит признанию контролирующим должника.

Подобный подход неудивителен: решение вопроса о связанных с некоторым деянием и имеющих правовое значение внутренних психологических процессах индивида (вина и ее форма, действительная воля, беспристрастность и т.д.) в силу того, что их непосредственное познание пока технически крайне сложно, обычно решается через анализ поведения данного индивида (как предшествовавшего рассматриваемому деянию, так и последующего). С точки зрения С.Л. Рубинштейна, через посредство деятельности субъекта его психика становится познаваема для других[1426]. Иногда подобный подход закрепляется нормативно. Например, в силу ст. 431 ГК РФ для толкования условий договора и определения действительной общей воли сторон во внимание может быть принято в т.ч. предшествующее (переписка; практика, установившаяся во взаимных отношениях) и последующее поведение сторон.

Одновременно следует отметить, что анализ поведения ряда субъектов для вывода о согласованности их действий в порядке реализации налоговой «схемы» зачастую является единственно возможным способом осуществления такого вывода. Однако необходимо иметь ввиду, что подобный анализ не может не иметь проблем, соответствующих его особенностям. В частности, действия ряда субъектов в действительности могут и не быть согласованными, хотя некоторые внешние признаки согласованности будут иметь место. Кроме того, даже явно согласованные действия субъектов могут осуществляться ими преимущественно не в налоговых, а в иных целях (как законных, так и незаконных).

Вопросы о неналоговой согласованности определенных действий с точки зрения ГК РФ рассмотрены в Определении ВС РФ от 25 июля 2016 г. № 305ЭС162411. По мнению Суда, норма п. 1 ст. 170 ГК РФ направлена на защиту от недобросовестности участников

[1425] *Чекмышев К.Н.* Добросовестный бизнес нуждается в эффективном институте ответственности недобросовестного. // Налоговед. – 2017. – № 5. – С. 9.

[1426] *Рубинштейн С.Л.* Основы общей психологии. – СПб., 2009. – С. 30.

гражданского оборота. Фиктивность мнимой сделки заключается в том, что у ее сторон нет цели достижения заявленных результатов. Волеизъявление сторон мнимой сделки не совпадает с их внутренней волей. Реальной целью мнимой сделки может быть, например, искусственное создание задолженности стороны сделки перед другой стороной для последующего инициирования процедуры банкротства и участия в распределении имущества должника. В то же время для этой категории ничтожных сделок определения точной цели не требуется. Установление факта того, что стороны на самом деле не имели намерения на возникновение, изменение, прекращение гражданских прав и обязанностей, обычно порождаемых такой сделкой, является достаточным для квалификации сделки как ничтожной. Сокрытие действительного смысла сделки находится в интересах обеих ее сторон. Совершая сделку лишь для вида, стороны правильно оформляют все документы, но создать реальные правовые последствия не стремятся. Поэтому факт расхождения волеизъявления с волей устанавливается судом путем анализа фактических обстоятельств, подтверждающих реальность намерений сторон. Обстоятельства устанавливаются на основе оценки совокупности согласующихся между собой доказательств. Доказательства, обосновывающие требования и возражения, представляются в суд лицами, участвующими в деле, и суд не вправе уклониться от их оценки (ст. 65, 168, 170 АПК РФ). Следует учитывать, что стороны мнимой сделки могут также осуществить для вида ее формальное исполнение (п. 86 Постановления Пленума ВС РФ от 23 июня 2015 г. № 25 «О применении судами некоторых положений раздела I части первой Гражданского кодекса Российской Федерации»).

Нельзя не учитывать, что зачастую заинтересованные лица стараются снизить возможности для защиты прав потенциальных оппонентов, всячески ограничивая их в получении информации, которая может быть ими использована при доказывании своей позиции. Для достижения баланса интересов в АПК РФ, в частности, предусмотрен институт истребования доказательств. В силу ч. 4 ст. 66 АПК РФ лицо, участвующее в деле и не имеющее возможности самостоятельно получить необходимое доказательство от лица, у которого оно находится, вправе обратиться в арбитражный суд с ходатайством об истребовании данного доказательства.

Но очевидно и то, что доказательство, даже истребованное судом, в итоге может быть не представлено в дело, в том числе и под благовидным объяснением (вопрос может просто состоять в оценке возможных отрицательных последствий непредставления доказательства).

Однако, в настоящее время имеет место определенное правовое последствие непредставления доказательств, выведенное ВАС РФ: в Постановлении Президиума от 6 марта 2012 г. № 12505/11 разъяснено, что нежелание представить доказательства должно квалифицироваться исключительно как отказ от опровержения того факта, на наличие которого аргументированно со ссылкой на конкретные документы указывает процессуальный оппонент. Участвующее в деле лицо, не совершившее процессуальное действие, несет риск наступления последствий такого своего поведения. Поэтому в настоящем случае с не опровергнутыми ответчиком доводами истца судам надлежало согласиться.

Данный подход ВАС РФ, по своей сути, представляет собой определенную рецепцию идеи, изложенной, например, в ч. 3 ст. 79 ГПК РФ: при уклонении стороны от участия в экспертизе, непредставлении экспертам необходимых материалов и документов для исследования и в иных случаях, если по обстоятельствам дела и без участия этой стороны экспертизу провести невозможно, суд в зависимости от того, какая сторона уклоняется от экспертизы, а также какое для нее она имеет значение, вправе признать факт, для выяснения которого экспертиза была назначена, установленным или опровергнутым.

Сходная норма предусмотрена в ч. 5 ст. 77 КАС РФ: в случае уклонения стороны от участия в экспертизе, непредставления экспертам необходимых документов и материалов для исследования и в иных случаях, если по обстоятельствам административного дела без участия этой стороны экспертизу провести невозможно, суд в зависимости от того, какая сторона уклоняется от экспертизы, а также какое для данной стороны экспертиза имеет значение, вправе признать факт, для выяснения которого экспертиза была назначена, установленным или опровергнутым.

При этом, в настоящее время (с 11 июля 2015 г.), в силу ч. 5 ст. 3 АПК РФ, в случае отсутствия нормы процессуального права, регулирующей отношения, возникшие в ходе судопроизводства в арбитражных судах, арбитражные суды применяют норму, регулирующую сходные отношения (аналогия закона), а при отсутствии такой нормы действуют исходя из принципов осуществления правосудия в Российской Федерации (аналогия права). Соответственно, поскольку АПК РФ допускает аналогию процессуального права, принципиальных препятствий для применения в арбитражном процессе указанных положений ГПК РФ и КАС РФ, как представляется, не имеется.

Сходным образом рассуждает А.Г. Карапетов: если сторона, на которой лежит бремя доказывания, заявляет в суд ходатайства об истребовании определенных доказательств у противоположной стороны, а та их не предоставляет без уважительных причин, суду логично предположить, что данное доказательство существует и устанавливает то, о чем подозревает ходатай[1427].

Таким образом, сейчас и в арбитражном процессе вполне можно считать сформировавшимся правило: при уклонении стороны от представления доказательств, для нее, в частности, может наступить такое правовое последствие, как признание судом того факта, который, с точки зрения лица, заявившего ходатайство об истребовании, следовал из непредставленных доказательств. Вопрос, однако, будет состоять в том, четко ли обосновано то, что истребуемые доказательства в действительности есть у той стороны, у которой они истребуются, и, соответственно, можно ли утверждать то, что она именно уклоняется от их представления.

Кроме того, в России, с точки зрения ВАС РФ, предъявление лицом, участвующим в деле, в суд заведомо недостоверных сведений, в определенных случаях может влечь за собой наложение штрафа за неуважение к суду (ч. 5 ст. 119 АПК РФ) – п. 5 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июня 2011 г. № 51 «О рассмотрении дел о банкротстве индивидуальных предпринимателей».

Представляют интерес сведения, приведенные С.Л. Будылиным: в правовой системе США возможен отказ истцу в иске в связи с его ненадлежащим процессуальным поведением в части представления доказательств. В Англии отказ от раскрытия документов или предоставления информации также может привести к проигрышу дела. Уничтожение документов, подлежащих раскрытию, в том числе электронных, уголовно наказуемо. Однако в Германии возможности сторон гражданского процесса по принудительному получению информации друг от друга весьма ограничены, что характерно и для других стран континентальной Европы[1428].

Непредставление возражений на доводы процессуального противника в арбитражном процессе России также влечет определенные правовые последствия. В силу ч. 3.1 ст. 70 АПК РФ обстоятельства, на которые ссылается сторона в обоснование своих требований или возражений, считаются признанными другой стороной, если они ею прямо не оспорены или несогласие с такими обстоятельствами не вытекает из иных доказательств, обосновывающих представленные возражения относительно существа заявленных требований. На практике данное положение было применено, например, в Постановлениях Президиума ВАС РФ от 19 июня 2012 г. № 2665/12, от 17 сентября 2013 г. № 5793/13, от 15 октября 2013 г. № 8127/13. В дореволюционной правовой системе было принято сходное правило: по каждому существенному обстоятельству, приводимому противною стороною, тяжущийся обязан положительно объяснить, признает ли он его, или отвергает; если же тяжущийся не дает положительного отзыва о приведенных противною стороною обстоятельствах, то суд может счесть эти обстоятельства неоспоренными и потому не требующими доказательств[1429]. Соответственно, в России имеет место некоторая «замена» обязательному раскрытию доказательств через возложение на соответствующую сторону отрицательных последствий их нераскрытия, а именно трактовка непредставления доказательств против лица, их не раскрывшего.

При всем изложенном следует признать, что законодатель иногда сознательно уходит от универсального принципа распределения бремени доказывания. Примечателен перечень, приведенный в п. 3 Постановления Пленума ВАС РФ от 14 марта 2014 г. № 16 «О свободе договора и ее пределах»: особо значимыми охраняемыми законом интересами в т.ч. являются интересы слабой стороны договора, третьих лиц, публичные интересы. Небезынтересным будет сопоставление данной позиции со ст. 2 Конституции РФ: человек, его права и свободы являются высшей ценностью.

[1427] *Карапетов А.Г.* И вновь о стандартах доказывания... // URL: https://zakon.ru/blog/2018/06/25/i_vnov_o_standartah_dokazyvaniya

[1428] *Будылин С.Л.* Рентгеновский луч права. Раскрытие доказательств в России и за рубежом // Вестник ВАС РФ. – 2014. – № 7. – С. 63, 71, 81.

[1429] Алфавитный указатель вопросов гражданского права и судопроизводства, разрешенных Гражданским Кассационным Департаментом Правительствующего Сената в решениях 1876–1884 годов. / Сост. П.П. Москальский. – СПб., 1885. – С. 162, 163. // URL: http://dlib.rsl.ru/rsl01003000000/rsl01003545000/rsl01003545198/rsl01003545198.pdf

Принципиально и то, что обеспечение государством защиты интересов «слабой» стороны договора, как правило, напрямую не затрагивает публичных интересов. Соответственно, из указанного разъяснения не следует, что некоторый частный интерес признается, как особо значимый. Во всяком случае, в вышеприведенном примере публичный интерес в данном качестве выделен, а частный – нет (и не может быть выделен в силу обычного противопоставления публичного и частного интересов).

Тем не менее, «классическим» примером сферы, где бремя доказывания обычно перераспределено в пользу защиты интересов «слабой» стороны договора, является законодательство о защите прав потребителей. Так, в Определении ВС РФ от 20 сентября 2016 г. № 26КГ1612 (процитировано в Обзоре судебной практики ВС РФ № 1 (2017), утв. Президиумом ВС РФ 16 февраля 2017 г.), разъяснено, что в случае причинения вреда имуществу потребителя, произошедшего в результате перепада напряжения в электросети, бремя представления доказательств, подтверждающих надлежащее исполнение обязанностей по договору энергоснабжения, возлагается на энергоснабжающую организацию.

Даже в такой сфере, как публичная штрафная ответственность, бремя доказывания вины лица, привлекаемого к ответственности, при определенных условиях может быть снято с государственного органа. Как указал КС РФ в Постановлении от 27 апреля 2001 г. № 7П, решая вопрос о распределении бремени доказывания вины, законодатель вправе – если конкретный состав таможенного правонарушения не требует иного – освободить от него органы государственной власти при обеспечении возможности для самих субъектов правонарушения подтверждать свою невиновность. В Постановлении КС РФ от 24 июня 2009 г. № 11П дана более развернутая аргументация: поскольку специфика предпринимательской деятельности, в связи с которой предусматривается возложение на хозяйствующие субъекты неблагоприятных последствий совершения ими определенных злоупотреблений, заключается в том, что такие деяния совершаются в условиях неочевидности, обеспечение необходимого баланса публичных и частных интересов не исключает возможность возложения бремени доказывания невиновности на осуществляющие предпринимательскую деятельность субъекты, что требует, однако, прямого указания в федеральном законе.

Развитие данной позиции можно видеть в ряде актов КС РФ (в т.ч. Постановления от 29 ноября 2016 г. № 26П, от 10 февраля 2017 г. № 2П, от 26 октября 2017 г. № 25П): общепризнанным принципом привлечения к ответственности во всех отраслях права является наличие вины – либо доказанной, либо презюмируемой, но опровержимой – как элемента субъективной стороны состава правонарушения, а всякое исключение из него должно быть выражено прямо и недвусмысленно, т.е. предусмотрено непосредственно в законе.

В настоящее время российский законодатель активно реализует идеи о возможности исключения презумпции невиновности при применении неуголовных видов публичной (штрафной) ответственности. Так, в силу ч. 3 ст. 1.5 КоАП РФ лицо, привлекаемое к административной ответственности, не обязано доказывать свою невиновность, за исключением случаев, предусмотренных примечанием к данной статье. Соответственно, в упомянутом примечании предусмотрено, что положение ч. 3 ст. 1.5 КоАП РФ не распространяется, в частности, на административные правонарушения, предусмотренные гл. 12 КоАП РФ «Административные правонарушения в области дорожного движения», совершенные с использованием транспортных средств, в случае фиксации этих административных правонарушений работающими в автоматическом режиме специальными техническими средствами, имеющими функции фото – и киносъемки, видеозаписи, или средствами фото – и киносъемки, видеозаписи. Как разъяснено в п. 1.3 Постановления Пленума ВС РФ от 24 октября 2006 г. № 18 «О некоторых вопросах, возникающих у судов при применении Особенной части Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях» собственник (владелец) транспортного средства в случае несогласия с вынесенным в отношении него постановлением о привлечении к административной ответственности обязан представить доказательства своей невиновности. Аналогичные разъяснения сделаны в Определении КС РФ от 25 января 2012 г. № 177ОО: собственник (владелец) транспортного средства, реализуя право на обжалование вынесенного в отношении него постановления по делу об административном правонарушении, фактически обязан представить доказательства своей невиновности.

В Особом мнении С.Д. Князева, Судьи КС РФ, к Определению КС РФ от 17 июля 2012 г. № 1286О, отмечается, что возложение на собственника (владельца) транспортного средства бремени доказывания своей невиновности (если нарушение правил дорожного движения зафиксировано специальными техническими средствами) означает, что при привлечении данных субъектов к административной ответственности действует презумпция их виновности.

То, что в отечественном налоговом праве пока отсутствуют подобные положения, во многом является следствием наличия правовых позиций КС РФ, выраженных в Постановлении КС РФ от 17 декабря 1996 г. № 20П (при производстве по делу о налоговом правонарушении подлежат доказыванию как сам факт совершения такого правонарушения, так и степень вины налогоплательщика). В периоде вынесения данного судебного акта идеи о возможности исключения презумпции невиновности при применении неуголовных видов публичной ответственности не были так популярны, как сейчас.

В этом плане интересен опыт других стран. Так, Д. Ларо отмечает, что в США бремя доказывания переходит к налоговой службе, если будет установлено, что налогоплательщик надлежащим образом ведет налоговую отчетность и сотрудничает с налоговым органом в течение всей налоговой проверки. Сотрудничество означает не просто предоставление в налоговый орган требуемых документов, например, в коробках. Документы должны быть подготовлены – пронумерованы, разнесены по видам расходов и т.п., для того, чтобы налоговый орган не тратил время и бюджетные средства на их сортировку и отбор[1430]. Указанные особенности дополняет А.Е. Егоров: отказ налогоплательщика от использования административного порядка разрешения налогового спора может толковаться, как отказ от сотрудничества с налоговым органом. В таком случае в суде на налогоплательщика будет возложена обязанность по доказыванию своей невиновности[1431]. Р.Р. Вахитов и Н.К. Роверс приводят сведения о том, что в Нидерландах отказ налогоплательщика от представления налоговому органу определенных сведений влечет такое правовое последствие, как переложение бремени доказывания на налогоплательщика[1432]. И.Н. Соловьев высказывается более радикально и отмечает, что в налоговом законодательстве ряда зарубежных стран не действует принцип презумпции невиновности, бремя доказывания при рассмотрении судебных исков всегда лежит на налогоплательщике. Обвиняемый (подозреваемый) лишен при этом права на отказ в представлении сведений, могущих быть использованными в ходе судебного разбирательства[1433]. По всей видимости, государство может снижать уровень защиты прав частных лиц (в том числе путем перераспределения бремени доказывания) в тех сферах деятельности, в которых оно считает соблюдение регулятивных норм особо важным, напрямую определяющим само существование государства.

Кроме того, в некоторых случаях уровень защиты прав определенных категорий частных субъектов может быть снижен государством, как результат относительно массовых злоупотреблений. Так, доктрина «добросовестного налогоплательщика» (обозначенная, например, в Определении КС РФ от 25 июля 2001 г. № 138О), и фактически снизившая уровень защиты прав налогоплательщиков через перевод неопровержимой презумпции о моменте уплаты налога (Постановление КС РФ от 12 октября 1998 г. № 24П) в разряд опровержимых, как представляется, стала реакцией государства на относительно массовые попытки осуществления бизнеса на «проблемных банках», который возник после августовского кризиса 1998 года. Примеры имитации исполнения обязанности по уплате налога с использованием «проблемных банков» приведены в Постановлениях Президиума ВАС РФ от 9 января 2002 г. № 2635/01 и от 5 апреля 2002 г. № 6917/00.

Как представляется, современный вариант ужесточения требований к частным субъектам – активно развивающаяся судебная практика по прямому, либо опосредованному истребованию налогов с руководителей (главных бухгалтеров и т.д.) за контролируемые ими организации в рамках уголовных дел по ст. 199 УК РФ – п. 2 примечания к ст. 199 УК РФ, ст. 28.1 УПК РФ, подп. 7 п. 3 ст. 45, п. 13.1 ст. 78 НК РФ, Определение КС РФ от 19 ноября 2015 г. № 2731О, п. 7 Постановления Пленума ВС РФ от 28 декабря 2006 г. № 64, Определения

[1430] Интервью с Д. Ларо, судьей Налогового суда США, профессором // Налоговые споры: опыт России и других стран: По материалам II Междунар. научно–практ. конф. 21–22 ноября 2008 г. – С. 307.

[1431] *Егоров А.Е.* К вопросу об административном порядке разрешения налоговых споров в Соединенных Штатах Америки. // Налоговые споры: опыт России и других стран: По материалам Междунар. научно–практ. конф. 12–13 ноября 2007 г. – С. 70.

[1432] *Вахитов Р.Р., Роверс Н.К.* Цена чистосердечного раскаяния, или «Вы НЕ имеете права хранить молчание. Все, что Вы скажете, может быть использовано против Вас» // Налоговые споры: опыт России и других стран: По материалам II Междунар. научно–практ. конф. 21–22 ноября 2008 г. – С. 133.

[1433] *Соловьев И.Н.* Налоговая амнистия – М., 2009. – С. 52.

ВС РФ от 30 июля 2014 г. № 3УДп142; от 27 января 2015 г. № 81КГ1419. При этом, соответствующие требования могут быть заявлены и в виде возмещения ущерба, причиненного преступлением. Кроме того, в рамках уголовных дел по ст. 159, 174.1 УК РФ требование может включать НДС, излишне возмещенный организацией (в т.ч. Определения КС РФ от 22 апреля 2014 г. № 767–О, от 27 марта 2018 г. № 839О). Одна из причин такого ужесточения – относительно массовое использование некоторыми субъектами конструкции юридического лица для уклонения от уплаты налогов.

Интересный подход относительно бремени доказывания изложен в Постановлении Президиума ВАС РФ от 11 сентября 2012 г. № 3378/12. Исходя из данного судебного акта, смещение баланса прав в пользу приоритета процессуальных прав предпринимателя над нарушенными им материальными правами неограниченного круга лиц является формой злоупотребления процессуальными правами. Соответственно, если речь идет о предполагаемом нарушении прав неограниченного круга лиц, либо стороны, которая презюмируется, как более «слабая», то в общем случае обоснованно возложение большего бремени доказывания на противостоящего им субъекта. Например, в Постановлении ЕСПЧ от 30 июля 2009 г. по делу «Даниленков и другие против Российской Федерации»: национальное законодательство должно предусматривать распределение бремени доказывания в пользу истца в делах о дискриминации. В Постановлении КС РФ от 23 февраля 1999 г. № 4П признается, что в договоре срочного банковского вклада с гражданами именно гражданин является экономически слабой стороной и в этих правоотношениях нуждается в особой защите своих прав.

Сходная позиция изложена в п. 1 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. № 62 «О некоторых вопросах возмещения убытков лицами, входящими в состав органов юридического лица»: если истец утверждает, что директор действовал недобросовестно и (или) неразумно, и представил доказательства, свидетельствующие о наличии убытков юридического лица, вызванных действиями (бездействием) директора, такой директор может дать пояснения относительно своих действий (бездействия) и указать на причины возникновения убытков (например, неблагоприятная рыночная конъюнктура, недобросовестность выбранного им контрагента, работника или представителя юридического лица, неправомерные действия третьих лиц, аварии, стихийные бедствия и иные события и т.п.) и представить соответствующие доказательства. В случае отказа директора от дачи пояснений или их явной неполноты, если суд сочтет такое поведение директора недобросовестным (ст. 1 ГК РФ), бремя доказывания отсутствия нарушения обязанности действовать в интересах юридического лица добросовестно и разумно может быть возложено судом на директора.

По итогам изложенного, кроме разрешения вопроса относительно бремени доказывания, необходимо определить, при каких условиях соответствующее лицо, участвующее в деле, будет считаться исполнившим свою обязанность по доказыванию (либо другое лицо – опровергнувшим представленные доказательства). Так, для налогоплательщика должны быть очевидны способы и разумные пределы для доказывания им прав на льготы (вычеты, расходы), а для налогового органа – способы и разумные пределы для опровержения таких доказательств налогоплательщика. Пленум ВАС РФ в п. 1 Постановления от 12 октября 2006 г. № 53 разъяснил: представление налогоплательщиком в налоговый орган всех надлежащим образом оформленных документов, предусмотренных законодательством о налогах и сборах, в целях получения налоговой выгоды является основанием для ее получения, если налоговым органом не доказано, что сведения, содержащиеся в этих документах, неполны, недостоверны и (или) противоречивы. Исходя из Определений КС РФ от 4 июня 2007 г. № 320ОП и № 366ОП, бремя доказывания необоснованности расходов налогоплательщика возлагается на налоговые органы. В Определении КС РФ от 1 октября 2009 г. № 1270ОО отмечается, что налоговые органы при рассмотрении налоговых споров в суде имеют возможность доказывать при наличии достаточных к тому оснований, что деятельность налогоплательщика не имеет реального экономического характера и осуществляется исключительно в целях искусственного увеличения расходов, уменьшающих налоговую базу по соответствующему налогу.

Распределение бремени доказывания по спорам, связанным с налогообложением, по некоторым неочевидным вопросам может изменяться со временем (в т.ч. только в силу изменений в судебной практике). Так, в п. 8 Информационного письма Президиума ВАС РФ от 10 декабря 1996 г. № 9 сделан вывод, что в случае неуказания отдельной строкой суммы НДС в расчетных документах на оплату товаров (работ, услуг) налогоплательщики (продавец и покупатель) вправе доказывать, что по соответствующей сделке сумма НДС уплачена покупателем продавцу в составе цены за товары (работы, услуги). Впоследствии, в п. 17 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 мая 2014 г. № 33 в практику фактически была введена опровержимая презумпция того, что цена товара (работы, услуги) включает в себя НДС: если в договоре нет прямого указания на то, что установленная в нем цена не включает в себя сумму НДС и иное не следует из обстоятельств, предшествующих заключению договора, или прочих условий договора, судам надлежит исходить из того, что предъявляемая покупателю продавцом сумма НДС выделяется последним из указанной в договоре цены, для чего определяется расчетным методом (п. 4 ст. 164 НК РФ). В некотором смысле такой подход поддержан в Постановлении КС РФ от 28 ноября 2017 г. № 34П: по мнению Суда, НДС имеет косвенный характер и учитывается, по общему правилу, в цене сделки с покупателем товара (работ, услуг).

В этой связи представляет интерес позиция о выделении в отечественных налоговых спорах так называемого **стандарта доказывания.** В частности, данный подход предлагает И.В. Цветков, по мнению которого стандарты (критерии) доказывания устанавливают пороговые требования к доказательствам, которые должна представить сторона, на которую закон возлагает первичное бремя доказывания соответствующих юридических фактов, прежде чем обязанность доказывания перейдет к другой спорящей стороне[1434]. С.Л. Будылин, рассматривая правовую систему США, приводит сходные сведения: в результате представления истцом первичных доказательств бремя предъявления преодолевается и инициатива в части доказывания переходит к ответчику[1435].

Интересно то, что в Постановлении ВС РСФСР от 24 октября 1991 г. № 18011 «О Концепции судебной реформы в РСФСР» был применен термин «стандарты доказывания и решения дел в суде». Однако нельзя не учитывать, что в отечественных процессуальных кодексах такой термин впоследствии воспроизведен не был, а в современной российской процессуальной науке зачастую выражаются сомнения по отношению к зарубежной теории стандартов доказывания[1436]. Тем не менее, в трудах ряда ведущих отечественных процессуалистов выделяются сходные явления, хотя и обозначаемые иными терминами. Так с точки зрения И.В. Решетниковой, важными признаками доказательств являются их относимость, допустимость, достоверность и достаточность. Первые три признака фактически отделяют доказательства от любых иных сведений о фактах. Последний признак (достаточность доказательств) свидетельствует о том, что собрано и исследовано все, чтобы считать факт, входящий в предмет доказывания по делу, установленным или опровергнутым. По каждому делу достаточность доказательств оценивается индивидуально. По общему правилу доказательств достаточно тогда, когда суд в состоянии с их помощью разрешить дело. При этом достаточность является не количественным, а качественным показателем, она не требует представления как можно большего количества доказательств[1437].

По мнению А.В. Ильина, у нас уже существуют и всегда существовали стандарты доказывания. Привычный термин «стандарт доказывания» – это, действительно, идея англосаксонской правовой системы. Но это понятие характеризует объективную сторону самого познания[1438]. С.В. Курылев применял иной термин – «необходимый минимум доказательств». С его точки зрения, для установления искомого факта при помощи косвенных доказательств многозначность их связей должна быть сведена к единственной связи с искомым фактом путем исключения наличия связей косвенного доказательства со всеми иными фактами, кроме искомого; и лишь полное исключение всех возможных связей, кроме единственной, гарантирует установление истины при помощи косвенных доказательств. Такое исключение осуществляется путем привлечения иных доказательств, необходимый минимум которых определяется в зависимости от

[1434] *Цветков И.В.* Налогоплательщик в судебном процессе: практич. пособ. по судебной защите. – М., 2004. – С. 27.

[1435] *Будылин С.Л.* Внутренне убеждение или баланс вероятностей? Стандарты доказывания в России и за рубежом // Вестник ВАС РФ. – 2014. – № 3. – С. 38.

[1436] *Баулин О.* Изменение бремени доказывания и фактической ситуации в доказывании при разбирательстве гражданских дел // Арбитражный и гражданский процесс. – 2009. – № 8, *Зубович М.М.* Правомерны ли «юридические качели» в механизме процессуального взаимодействия? (приглашение к дискуссии) // Российская юстиция. – 2008. – № 9.

[1437] *Решетникова И.В., Куликова М.А., Царегородцева Е.А.* Справочник по доказыванию в административном судопроизводстве. – М., 2016. – С. 11, 15.

[1438] *Ильин А.В.* Принцип добросовестности призван разрушать правила. // Закон. – 2018. – № 4. – С. 10.

характера связей данного конкретного случая[1439]. С точки зрения А.Т. Боннера, употреблявшийся С.В. Курылевым термин «необходимый минимум доказательств», в сущности, равен или по крайней мере весьма близок к ныне достаточно широко применяемому термину «стандарт доказывания»[1440].

При этом фактическое наличие и в современном российском судебном процессе стандартов доказывания подтверждается, например, в Постановлении Президиума ВАС РФ от 6 марта 2012 г. № 12505/11: истец представил достаточно серьезные доказательства и привел убедительные аргументы в пользу своих доводов; при названных обстоятельствах в силу ст. 65 АПК РФ именно на ответчика перешло бремя доказывания обратного. С точки зрения иногда имеющейся возможности доказывания отрицательных фактов (через совокупность положительных), данный подход проиллюстрирован и в Постановлении Президиума ВАС РФ от 18 октября 2012 г. № 7204/12: при наличии убедительных доказательств невозможности поставки бремя доказывания обратного возлагается на ответчика. Сходные рассуждения можно видеть и в Определении ВС РФ от 15 февраля 2018 г. № 302ЭС141472(4,5,7): учитывая объективную сложность получения арбитражным управляющим, кредиторами отсутствующих у них прямых доказательств дачи указаний, судами должна приниматься во внимание совокупность согласующихся между собой косвенных доказательств, сформированная на основании анализа поведения упомянутых субъектов. Если заинтересованные лица привели достаточно серьезные доводы и представили существенные косвенные доказательства, которые во взаимосвязи позволяют признать убедительными их аргументы о возникновении отношений фактического контроля и подчиненности, в силу ст. 65 АПК РФ бремя доказывания обратного переходит на привлекаемое к ответственности лицо.

Р. Леже приводит сведения о том, что на языке английских юристов о «стандарте» доказывания говорят для того, чтобы определить, до какой степени достоверности должна доказывать та сторона, на которой лежит бремя доказывания[1441]. В соответствии с позицией А.Г. Карапетова, под стандартом доказывания следует понимать требуемую степень достоверности доказательств, при которой суду следует признавать факт доказанным. Бремя доказывания, вытекающее из общих принципов процесса или установленных в материальном праве опровержимых презумпций, считается реализованным, если сторона предъявила доказательства, достаточные с точки зрения применимого стандарта доказывания. В ситуации, когда сторона, на которой лежит бремя доказывания, представляет доказательства, достаточные с точки зрения релевантного стандарта доказывания, суд должен признать факт доказанным, если другая сторона не представит доказательства обратного, которые достаточны, чтобы посеять такие сомнения в данном факте, что его вероятность снизится ниже релевантного стандарта доказывания[1442]. *Argumenta ponderantur, non numerantur* – сила аргументов не в числе, а в весомости[1443].

Рассматриваемый термин достаточно часто применяется в актах ЕСПЧ и в иных международных правовых актах, и не только по отношению к судебным процедурам. В частности, в Постановлении ЕСПЧ от 23 августа 2016 г. по делу «J.K. и другие против Швеции» упоминается Пояснительная записка Управления Верховного комиссара ООН по делам беженцев о бремени и стандарте доказывания по ходатайствам о предоставлении статуса беженца 1998 года, в соответствии с которой согласно общим юридическим принципам доказательственного права доказывать утверждение должен тот, кто его выдвигает; в контексте обязанности заявителя доказывать факты, приведенные в поддержку своего ходатайства, термин «стандарт доказывания» означает планку доказывания, которой должен соответствовать заявитель, чтобы убедить должностное лицо, принимающее решение, в правдивости своих утверждений об обстоятельствах дела.

Обобщенные разновидности стандартов доказывания следуют из сведений, представленных С.Л. Будылиным: стандарт доказывания – это (объективный) критерий, на основании которого суд или присяжные оценивают доказательства для установления фактов дела. В англосаксонских юрисдикциях для разрешения гражданско–правовых споров по общему правилу применяется стандарт «перевес доказательств» («баланс вероятностей»), в отличие от уголовных дел, где используется стандарт «за пределами разумных сомнений». Стандарт «перевес доказательств» означает, что суд принимает решение в пользу стороны, которая представила хоть немного более весомые (не обязательно абсолютно убедительные) доказательства своей правоты. Именно он обеспечивает наиболее эффективное разрешение гражданско–правовых споров, так как гарантирует процессуальное равенство истца и ответчика и минимизирует суммарные негативные последствия вероятных судебных ошибок. В континентально–европейских юрисдикциях, включая Россию, используются не объективные стандарты доказывания, а субъективный критерий «внутреннего убеждения» судьи[1444]. Как полагает Р.А. Познер, стандарт перевеса доказательств, который применяется в гражданских делах, предписывает лицу, решающему вопрос факта, принимать решение в пользу стороны (обычно истца, хотя и не всегда), которая несет бремя доказательства, если излагаемая этой стороной версия спорных фактов с большей вероятностью соответствует истине, чем версия другой стороны. В уголовных же делах имеет место требование доказанности при полном отсутствии оснований для сомнения в ней[1445]. Впрочем, американский стандарт «вне разумных сомнений» является не абсолютным: он, по одной из оценок, предполагает, что возможность ошибки при доказывании факта не превышает 10 %[1446]. Кроме того, показательно уточнение: в уголовных делах, когда бремя доказывания возложено на обвинение, стандартом доказывания является доказывание вне всяких обоснованных сомнений. Если же бремя доказывания возложено на защиту, то стандартом, как правило, является доказывание путем преобладающих доказательств[1447].

Само по себе описание стандартов доказывания через приблизительную возможность ошибки при доказывании искомого факта («перевес доказательств» или «баланс вероятностей» – не более 50 %; «за пределами разумных сомнений» – не более 10 %), имеет в большей степени наглядный, чем практический характер. В частности, нет сведений о том, что такая цифровая оценка отражается в судебных актах и сложно предложить точную методику такой оценки. Сложно даже предположить, что какой–либо судья рискнет в мотивировочной части своего судебного акта отметить, например, что «истец доказал свою позицию на 54 %». Однако подобный способ рассуждений позволяет лучше уяснить саму необходимость в стандартах доказывания. Например, как говорил известный русский адвокат Ф.Н. Плевако: не преувеличивайте силу человеческих способностей в изыскании разгадки, если таинственные условия дела не поддаются спокойной и ясной оценке, но оставляют сомнения, неустранимые никакими выкладками»[1448]. Соответственно, предположить судебный процесс, в котором вероятность ошибки при доказывании факта совершения определенного преступления обвиняемым будет составлять 0 % (т.е. совокупность доказательств будет абсолютной, 100 %), можно только абстрактно. Некоторая доля неустранимых сомнений будет иметь место всегда, хотя бы по той причине, что судебные доказательства практически всегда дают сведения о неизвестных суду фактах прошлого. Но при абсолютном толковании всех сомнений в пользу обвиняемого, никого и никогда привлечь к штрафной ответственности

[1439] *Курылев С.В.* Избранные труды – Минск, 2012. – С. 250. // URL: http://www.pravo.by/upload/pdf/izbrannye-trudy/kurilev_izbrannie_trudi.pdf

[1440] *Боннер А.Т.* Косвенные доказательства в гражданском и арбитражном процессе: проблемы теории и практики. // Закон. – 2018. – № 4. – С. 53.

[1441] *Леже Р.* Великие правовые системы современности: сравнительно–правовой подход. – М., 2010. – С. 448.

[1442] *Карапетов А.Г.* Проблемы доказательственного права: итоги круглого стола от 24 февраля 2014 г. // URL: http://zakon.ru/Blogs/problemy_dokazatelstvennogo_prava_itogi_kruglogo_stola_ot_24_fevralya_2014/10881

[1443] Латинские юридические изречения. / Сост. проф. Е.И. Темнов. – М., 2003. – С. 85.

[1444] *Будылин С.Л.* Внутренне убеждение или баланс вероятностей? Стандарты доказывания в России и за рубежом // Вестник ВАС РФ. – 2014. – № 4. – С. 65.

[1445] *Познер Р.А.* Экономический анализ права. – М., 2004. – Т. 2. – С. 738, 739.

[1446] *Новиков В.* Кто и когда выигрывает в антимонопольных процессах? // Конкуренция и право. – 2014. – № 3. – С. 34.

[1447] *Флетчер Дж., Наумов А.В.* Основные концепции современного уголовного права. – М., 1998. – С. 56.

[1448] *Плевако Ф.Н.* Речи. Т. 1. Третье издание. / М., – 1912. – С. 220. // URL: http://civil.consultant.ru/reprint/books/139/220.html

будет невозможно. Если же использовать приведенные математические (вероятностные) подходы, то, например, при доказанной вероятности совершения преступления данным лицом в 95 % его определенно могут привлечь к ответственности, при доказанной вероятности в 80 % – нет.

По мнению А.Г. Карапетова, термин «стандарт доказывания» (англо–саксонского происхождения) лучше нашего традиционного «по внутреннему убеждению» тем, что подчеркивает важный нюанс: на самом деле для того, чтобы признать факты доказанными, не нужно иметь стопроцентную, абсолютную убежденность в том, что факты именно таковы. Каждый суд с учетом конкретной культуры, категорий споров и иных обстоятельств устанавливает чисто интуитивно допустимую степень сомнений, которые можно игнорировать[1449].

Кроме того, вышеупомянутая западная концепция «нулевой терпимости» (*zero tolerance*), т.е. практически полной нетерпимости к чему–либо, также может быть рассмотрена в качестве своеобразного стандарта доказывания в случае спора. Если к какому–либо деянию в обществе декларируется (культивируется) нулевая терпимость, то это фактически означает, что на обвиняющую сторону возлагается крайне низкий стандарт доказывания обвинения (достаточно минимального подозрения); а на обвиняемого – соответственно, крайне высокий стандарт опровержения обвинения, не исключая необходимости исключительно убедительного доказывания отрицательных фактов. Можно сказать, что в таких ситуациях имеет место «нулевой» стандарт доказывания, что в приведенных цифровых показателях явно означает цифру менее 10 % вероятности вменяемого деяния для обвиняющей стороны. Разумеется, изложенное не означает, что фактическое наличие в обществе крайне низких стандартов доказывания по определенным категориям дел свидетельствует о том, что в таких делах речь идет о *zero tolerance* – причины низких стандартов доказывания могут быть совершенно иными.

Также очевидно, что применение судом стандарта доказывания, неоправданно высокого (либо низкого) для дел соответствующей группы, в частности, ставит стороны процесса в положение, которого они не могли ожидать, начиная судебный спор. Так, в Постановлении ЕСПЧ от 21 декабря 2010 г. по делу «Новая газета в Воронеже против Российской Федерации» констатируется, что районный суд применил необычно высокий стандарт доказывания. В Постановлении Президиума ВАС РФ от 4 февраля 2014 г. № 16291/10 применен термин «минимальный стандарт распределения бремени доказывания при разрешении споров о взыскании судебных расходов».

Вопрос о том, какой именно стандарт доказывания из выделенных в западных правовых системах («перевес доказательств», либо «за пределами разумных сомнений») в большей степени применим в отечественных судебных (неуголовных) налоговых спорах, на практике разрешается скорее в пользу стандарта «перевес доказательств» (как для налогоплательщика, так и для налогового органа). Кроме того, сложно согласиться с тем, что стандарты доказывания являются объективными, а критерий внутреннего убеждения судьи – субъективным. Более приемлемой представляется такая точка зрения: и стандарты доказывания, и критерий внутреннего убеждения судьи являются в меньшей, либо в большей степени субъективными. В частности, вопрос о том, выполнены ли стандарты «перевес доказательств», либо «за пределами разумных сомнений», не может не иметь субъективной составляющей, поскольку предполагает оценку, осуществляемую конкретным человеком (например – судьей), либо группой людей (в т.ч. присяжными заседателями, коллегией судей).

Тем не менее, на налогоплательщика возлагается именно первичное бремя доказывания прав на льготы (вычеты, расходы и пр.), которое, в случае его обоснования надлежащим образом оформленными документами, считается исполненным. В этом случае стандарт доказывания налогоплательщиком соблюден, обязанность по опровержению документально подтвержденных прав переходит к налоговому органу. И.В. Цветков, оперируя терминами Постановления Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 г. № 53, отмечает, что с точки зрения налогового и процессуального законодательства первичное бремя доказывания порождающих налоговую выгоду фактов лежит на налогоплательщике[1450]. Очевидно и то, что в конкретной ситуации позиции налогоплательщика и налогового органа относительно того, исполнен ли ими стандарт доказывания, могут и не совпадать. Окончательный ответ на данный вопрос остается за судом.

Подобные подходы имеют место и в актах ЕСПЧ. Так, в Постановлении ЕСПЧ от 10 января 2012 г. по делу «Ананьев и другие против Российской Федерации» подчеркивается, что бремя доказывания, возлагаемое на заявителя в судебном разбирательстве по поводу компенсации, не должно быть чрезмерным. От него может потребоваться доказуемое изложение случая жестокого обращения и представление таких доказательств, какие являются легко доступными, например, подробное описание условий содержания под стражей, показания свидетелей или ответы со стороны надзирающих органов. После этого бремя доказывания переходит к властям, чтобы они могли опровергнуть утверждения о жестоком обращении посредством документальных доказательств, способных продемонстрировать, что условия содержания заявителя под стражей не нарушали ст. 3 Конвенции.

Необходимо определить, что именно в стандартах доказывания подразумевается под переходом бремя доказывания к другой спорящей стороне (при исполнении первой спорящей стороной первичного бремени доказывания через достижение стандарта доказывания). Представляется, что здесь имеется ввиду то, что другая спорящая сторона может действовать, по меньшей мере, двумя путями:

1) опровергать (порочить) доказательства, представленные первой спорящей стороной для достижения стандарта доказывания, обосновывая, что в действительности он не был достигнут;

2) не оспаривая достижение первой спорящей стороной стандарта доказывания, приводить иные доказательства, исключающие удовлетворение заявленных ей требований.

Так, если налогоплательщик представил документы по ст. 171, 172 НК РФ в обоснование права на вычеты по НДС (например – счет–фактуру и накладную на приобретенный товар), то налоговый орган, действуя первым путем, может привести доказательства того, что указанный в документах поставщик в действительности не поставлял данный товар, документы являются ненадлежащими, вследствие чего право на вычеты налогоплательщиком в действительности не доказано. В том же случае, если налоговый орган будет действовать вторым путем, то он не будет оспаривать самого по себе факта выполнения налогоплательщиком первичного бремени доказывания права на вычеты по НДС, но, например, обоснует то, что вычет в принципе не мог быть применен налогоплательщиком в контролируемом периоде, т.к. относится к совсем иному периоду, а возможности «перемещения» вычета в желаемый налогоплательщиком период НК РФ не предоставляет. Данное разграничение возможных «технологий» современной судебной работы по налоговым спорам в определенной степени условно, и, в частности, соотносится с рассмотренными Т.М. Яблочковым, соответственно, «теорией отрицания» и «теорией возражения»[1451]. Тем не менее, на практике, в основной массе налоговых споров (по поводу прав на расходы и вычеты), налоговый орган действует первым путем – опровергает достижение налогоплательщиком стандарта доказывания данных прав.

Следует отметить, что стандарты доказывания по налоговым спорам могут изменяться с течением времени. Это может произойти и вследствие изменения законодательства, но в ряде случаев они могут перемениться и при стабильном правовом регулировании, в том числе по причинам инициирования заинтересованными лицами ранее отсутствовавших категорий дел, появления новых правовых позиций судов. Хороший практический специалист по налоговому праву, как правило, владеет сведениями о современных стандартах доказывания по соответствующей категории дел.

В связи с изложенным представляет интерес позиция Э.Л. Панеях и В.В. Новикова, исходя из которой степень «подозрительности» любого контрольно–надзорного ведомства в первую очередь зависит от законодателя. В то же время уровень стандартов доказывания, которые предъявляются к ведомству в судах, обратно пропорционален степени «подозрительности»[1452]. Иными словами, некоторое контрольно–надзорное ведомство может позволить себе быть крайне «подозрительным» при невысоких стандартах доказывания, установленных для него законодателем и судебной практикой. Излишне высокий уровень «подозрительности» и контрольной активности ведомства способен сделать осуществление контролируемой (либо взаимосвязанной с ней) деятельности в целом не представляющим интереса для частных субъектов. Заниженный уровень «подозрительности» такого ведомства, с одной стороны, может

[1449] *Карапетов А.Г.* И вновь о стандартах доказывания... // URL: https://zakon.ru/blog/2018/06/25/i_vnov_o_standartah_dokazyvaniya

[1450] *Цветков И.В.* Рассмотрение в арбитражных судах дел о налоговой выгоде // Налоговые споры: опыт России и других стран: По материалам III Междунар. научно–практ. конф. 13–14 ноября 2009 г. – С. 39.

[1451] *Яблочков Т.М.* Суспензивное условие и бремя доказывания // Юридический вестник. – 1916. – книга XV (III) – С. 87 – 126. // URL: http://zakon.ru/Blogs/One/16157?entryName=yablochkov_tm_suspenzivnoe_uslovie_i_bremya_dokazyvaniya_yuridicheskij_vestnik_1916

[1452] *Панеях Э.Л., Новиков В.В.* Излишне подозрительное ведомство: последствия «палочной» системы для работы Федеральной антимонопольной службы (Серия «Аналитические записки по проблемам правоприменения», февраль 2014). – СПб., 2014. – С. 4, 5. // URL: http://www.enforce.spb.ru./images/analit_zapiski/Web_IRL_2014_02_PolicyMemo_EllaPaneyakh_Novikov_FAS_bur_expansion.pdf

повлечь пренебрежение нормами права в соответствующей области со стороны подконтрольных субъектов; с другой стороны, может поставить вопрос об эффективности деятельности ведомства или даже вообще о необходимости его существования. Разумеется, все эти соображения применимы только в ситуации, когда некоторую деятельность частных субъектов в принципе следует регулировать и контролировать.

Из позиции С.В. Овсянникова можно сделать вывод, что стандарты доказывания по конкретным категориям налоговых споров могут быть основаны как на **неформальном**, так и на **формальном** подходе судов[1453].

Иногда формальный подход следует из законодательства и практически не модифицируется судами. Так, в соответствии с п. 1 ст. 169, п. 1 ст. 172 НК РФ применение налогоплательщиком вычета по НДС в общем случае возможно при наличии у него счета–фактуры, выданного продавцом товара (работы, услуги). Соответственно, отсутствие у налогоплательщика счета–фактуры практически всегда будет означать и отсутствие у него права на вычет по НДС. С другой стороны, непосредственно в налоговом законодательстве может быть предусмотрен и менее формальный подход. Например, в силу п. 1 ст. 252 НК РФ для целей налога на прибыль организаций (а также субсидиарно – для целей НДФЛ, ЕСХН, УСН с объектом «доходы минус расходы») произведенные расходы могут быть обоснованы документами, подтверждающими их косвенно.

Впрочем, жесткой границы между формальным и неформальным подходом нет – любой практический вариант является либо в большей степени формальным, либо в большей степени неформальным. Соответственно, не исключены и «пограничные» случаи.

Постановление Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 г. № 53 в основном ориентирует суды на неформальный подход, предполагающий возможность установления действительно имевших место отношений между частными субъектами, а не определение налоговых последствий деятельности исключительно по ее документальному оформлению. Кроме того, неформальный подход в большей степени предполагает учет экономической сущности налога (его элементов), как правового последствия облагаемой деятельности налогоплательщика, т.е. обычно позволяет в большей степени достичь справедливости в налогообложении. Как отмечает А.А. Иванов, фактически и налоговые органы, и налогоплательщики отказались от формального подхода и перестроили свою работу с учетом положений указанного Постановления Пленума ВАС РФ[1454].

Пример неформального подхода, учитывающего экономическую сущность расходов по налогу на прибыль (в виде амортизации), продемонстрирован в Постановлении Президиума ВАС РФ от 25 сентября 2007 г. № 829/07. Суд указал, что право на начисление амортизации по объектам капитального строительства возникает у налогоплательщика с момента введения объекта в эксплуатацию, а не с подачей документов на государственную регистрацию прав на объект.

Но не следует полагать, что неформальный подход всегда должен являться определяющим при разрешении налоговых споров. Формальный подход означает повышенную степень правой определенности и обычно предполагает наличие четкого перечня документов (доказательств), обосновывающих права (обязанности). При этом у лица, заинтересованного в использовании прав, должна быть реальная возможность для получения этих документов (доказательств). В п. 1 Постановления Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 г. № 53 отражен и формальный подход: представление налогоплательщиком в налоговый орган всех надлежащим образом оформленных документов, предусмотренных законодательством о налогах и сборах, в целях получения налоговой выгоды является основанием для ее получения.

Но в то же время, в рамках формального подхода должно быть исключено и уклонение от обязанностей путем непрохождения соответствующих процедур, несоставления документов (их уничтожения) и т.д. Кроме того, формальный подход не позволяет учесть реальные особенности конкретных случаев, имеющие существенное значение с точки зрения справедливости, вследствие чего, иногда предпочтительнее неформальный подход.

Можно привести примеры изменения подходов судов и при стабильном законодательстве. В частности, в Постановлении КС РФ от 21 января 2010 г. № 1П признается, что практика высшего судебного органа (в рассмотренном случае – ВАС РФ) может быть не только сформирована (в терминологии п. 5 ч. 3 ст. 311 АПК РФ – определена), но и изменена. Конкретный пример изменения практики ВАС РФ констатирован в Постановлении КС РФ от 5 марта 2013 г. № 5П: позиция о субъекте платы за загрязнение окружающей природной среды (за размещение отходов) отличается в Постановлениях Президиума ВАС РФ от 9 декабря 2008 г. № 8672/08 и от 17 марта 2009 г. № 14561/08. Еще один пример: в Постановлении КС РФ от 28 ноября 2017 г. № 34П продемонстрировано изменение судебной практики арбитражных судов по вопросу исчисления НДС с определенного вида необлагаемых услуг (от «отказного» определения ВАС РФ от 16 августа 2010 г. № ВАС10859/10 к «отказному» Определению ВС РФ от 30 марта 2015 г. № 308КГ151222).

В связи со сменой подхода с неформального на формальный, земельный налог в настоящее время может быть истребован у определенного лица, только если право на соответствующий земельный участок зарегистрировано за ним в ЕГРП (п. 1 Постановления Пленума ВАС РФ от 23 июля 2009 г. № 54). Ранее имела место неформальная позиция – исходя из Постановления Президиума ВАС РФ от 14 октября 2003 г. № 7644/03 отсутствие документа о праве пользования землей, получение которого зависит исключительно от волеизъявления самого пользователя, не может служить основанием для освобождения его от уплаты налога на землю.

Сходная «формализация» некоторое время имела место в практике ВАС РФ в части налога на имущество организаций в отношении недвижимого имущества. Первоначально, исходя из Постановления Президиума ВАС РФ от 8 апреля 2008 г. № 16078/07, была актуальной правовая позиция, в соответствии с которой ни НК РФ, ни законодательство о бухгалтерском учете не содержат такого условия для налогообложения имущества организации и его постановки на учет в качестве основного средства, как наличие у организации права собственности на объекты недвижимости, зарегистрированного в установленном порядке. Факт принятия объектов основных средств на учет по счету 01 и использования их в производственной деятельности с начислением амортизации свидетельствует о наличии объекта обложения налогом на имущество, поэтому порождает обязанность общества исчислять и уплачивать названный налог в порядке, установленном гл. 30 НК РФ.

Впоследствии, в соответствии с Постановлением Президиума ВАС РФ от 29 марта 2011 г. № 16400/10, плательщиком налога на имущество организаций было предложено считать только такое лицо, которое в ЕГРП указано как обладающее правом собственности (правом оперативного управления, правом хозяйственного ведения) на объект недвижимого имущества.

Теперь же, как это следует из п. 2 Информационного письма Президиума ВАС РФ от 17 ноября 2011 г. № 148 «Обзор практики разрешения арбитражными судами дел, связанных с применением отдельных положений главы 30 Налогового кодекса Российской Федерации», фактически возвращена предшествующая позиция: в случае приобретения в собственность объектов недвижимости приобретатель становится плательщиком налога на имущество организаций независимо от наличия государственной регистрации перехода права собственности, поскольку в силу законодательства о бухгалтерском учете такая регистрация не указана среди обязательных условий учета соответствующих объектов на балансе в качестве основных средств. Вообще говоря, данная правовая позиция требует симметрии: вне зависимости от государственной регистрации права собственности у налогоплательщика должно быть право на учет расходов, связанных с созданием и (или) приобретением этого объекта, в т.ч. через амортизацию. Именно это и было подтверждено в Постановлении Президиума ВАС РФ от 30 октября 2012 г. № 6909/12, впоследствии данный подход был закреплен в п. 4 ст. 259 НК РФ.

Интересно то, что в плане другого поимущественного налога – транспортного, сейчас, как и в земельном налоге, имеет место достаточно формальный подход: исходя из Постановления Президиума ВАС РФ от 15 декабря 2011 г. № 12223/10, факт регистрации транспортного средства является принципиальным (и, соответственно, определяющим) для вывода о том, что у владельца имеется обязанность по уплате транспортного налога. Такая позиция, вообще говоря, предполагает возможность истребования транспортного налога и в том случае, если транспортное средство вообще отсутствует (хотя и продолжает быть зарегистрированным на владельца).

Некоторая коррекция данной позиции приведена в Определении ВС РФ от 17 февраля 2015 г. № 306–КГ14–5609. С точки зрения Суда, применительно к обложению транспортным налогом потерпевшего аварию самолета, до момента завершения расследования уголовного дела по факту данного авиационного происшествия органом СКР, проведение налогоплательщиком действий по снятию самолета с учета не представлялось возможным. Президиумом ВАС РФ в Постановлении от 15 декабря 2011 г. № 12223/10 действительно сформирована правовая позиция, согласно которой списание транспортного средства с баланса организации без снятия его с учета в регистрирующем государственном органе не освобождает налогоплательщика, на которого зарегистрировано транспортное средство, от

[1453] *Овсянников С.В.* К вопросу о соотношении материального и формального в налоговых спорах // Налоговые споры: опыт России и других стран: По материалам II Междунар. научно–практ. конф. 21–22 ноября 2008 г. – С. 226.

[1454] *Иванов А.А.* Вопросы международно–правового регулирования и национальной позиции России в сфере налогообложения. Специфика роли арбитражных судов в построении национальной налоговой политики // Закон. – 2013. № 10. – С. 42.

обязанности по исчислению и уплате транспортного налога. Данный вывод сделан с учетом того, что при утилизации (списании) транспортного средства юридическое лицо, за которым оно зарегистрировано, обязано снять его с учета по указанному основанию в подразделениях ГИБДД по месту его регистрации, представив в указанный уполномоченный орган регистрационные документы, регистрационные знаки и паспорт транспортного средства. Судебная коллегия отмечает, что в случае, когда действующее налоговое законодательство связывает момент возникновения обязанности по уплате налога либо прекращения такой обязанности с действиями налогоплательщика, и на последнего возлагается обязанность, в том числе по обращению в компетентные органы с заявлением о постановке или снятии с регистрационного учета соответствующего объекта налогообложения, то есть регистрация носит заявительный характер, риски наступления неблагоприятных последствий несовершения таких действий лежат именно на налогоплательщике. Доказательств, подтверждающих уклонение налогоплательщика от снятия транспортного средства с учета, налоговый орган в ходе рассмотрения данного спора не представил и не опроверг доводы налогоплательщика о наличии объективных причин, препятствующих совершению указанных действий.

Соответственно, резюмируя, можно утверждать, что для тех поимущественных налогов, предметы которых подлежат той или иной государственной регистрации (земельный, транспортный, на имущество физических лиц), судебная практика в настоящее время в основном склоняется к формальному подходу – факт регистрации предмета налога на налогоплательщика влечет обязанность по его уплате. Если же предмет налога не всегда подлежит государственной регистрации (налог на имущество организаций – основные средства, которые могут и не быть недвижимым имуществом), то подход скорее является неформальным – для налогообложения достаточно факта использования имущества, как основного средства.

Необычна крайняя формализация объекта ЕНВД в п. 7 Информационного письма Президиума ВАС РФ от 5 марта 2013 г. № 157 «Обзор практики рассмотрения арбитражными судами дел, связанных с применением положений главы 26.3 Налогового кодекса Российской Федерации»: неосуществление в течение определенного налогового периода предпринимательской деятельности соответствующего вида не является основанием для освобождения плательщика ЕНВД от обязанностей представлять налоговую декларацию и уплачивать этот налог. По мнению Суда, статус плательщика ЕНВД прекращается только в случае снятия с учета в налоговом органе в качестве плательщика ЕНВД (п. 3 ст. 346.28 НК РФ). Представляется, что данный подход не следует из НК РФ и, в частности, не может быть объяснен ни через экономическое основание налога (п. 3 ст. 3 НК РФ), ни через какую–либо высоковероятную презумпцию. Например, весьма сомнительным (недостаточно высоковероятным) было бы такое утверждение: состоишь на учете, как налогоплательщик ЕНВД – значит, осуществляешь облагаемую деятельность. Гораздо логичнее представляется менее «жесткая» презумпция: осуществляешь облагаемую ЕНВД деятельность – значит должен уплачивать ЕНВД (даже если реальный доход меньше вмененного).

Тем не менее, рассматриваемая правовая позиция ВАС РФ вполне соотносится с мнением Н.В. Романенко: в качестве юридического факта для ЕНВД выступает не размер полученного дохода и даже не факт его получения, а заявленное намерение заниматься определенной деятельностью, которая характеризуется физическими показателями, указанными в ст. 346.29 НК РФ[1455]. Однако, если частный субъект обязывается уплатить деньги в бюджет, не исходя из результата его деятельности (пусть даже презюмируемого), а только в связи с заявлением намерения ее осуществлять, то такой платеж в большей степени является сбором, чем налогом, поскольку речь фактически идет о «покупке» права осуществлять деятельность.

В плане вычетов (расходов) по НДС (налогу на прибыль организаций), формальный подход в свое время был продемонстрирован в Постановлении Президиума ВАС РФ от 11 ноября 2008 г. № 9299/08 на основании объяснений физического лица, числящегося учредителем и генеральным директором организации (поставщика) и отрицавшего свое фактическое отношение к данной организации (при отсутствии спора о фактическом приобретении налогоплательщиком товара и его использовании), был сделан вывод об отсутствии у налогоплательщика права на использование вычетов по НДС и на учет расходов по налогу на прибыль.

Впоследствии, в Постановлении Президиума ВАС РФ от 9 марта 2010 г. № 15574/09 фактически имела место определенная коррекция подхода. Суд признал право налогоплательщика на учет расходов по налогу на прибыль. ВАС РФ отметил, что инспекция не опровергла представленных налогоплательщиком доказательств, свидетельствующих о реальности совершенных хозяйственных операций по возмездному приобретению оборудования, и не доказала того обстоятельства, что упомянутые операции в действительности не совершались. Дальнейшее развитие неформального подхода (применительно к НДС) было осуществлено в Постановлении Президиума ВАС РФ от 20 апреля 2010 г. № 18162/09. Суд указал, что вывод о недостоверности счетов–фактур, подписанных не лицами, значащимися в учредительных документах поставщиков в качестве руководителей этих обществ, не может самостоятельно, в отсутствие иных фактов и обстоятельств, рассматриваться в качестве основания для признания налоговой выгоды необоснованной. Следует отметить, что в данном Постановлении Президиума ВАС РФ сделан вывод о пределах должной осмотрительности налогоплательщика по отношению к контрагенту – суд указал, что при заключении договоров поставки общество, проявляя должную осмотрительность, удостоверилось в правоспособности поставщиков и их надлежащей государственной регистрации в качестве юридических лиц, получив соответствующие выписки из ЕГРЮЛ. Таким образом, в указанном Постановлении Президиума ВАС РФ фактически обозначен некий «средний», «разумный», «осмотрительный» налогоплательщик, который без несоизмеримых временных и финансовых затрат, с помощью общедоступных средств может осуществить упрощенную проверку «благонадежности» своего контрагента по «обычным» сделкам и тем самым обеспечить себе право на вычеты по НДС.

Однако уровень должной осмотрительности налогоплательщика в описанном случае является минимальным, то есть в иных ситуациях он вполне может быть и выше, в зависимости и от того, какой именно товар (работа, услуга) и в каких условиях приобретается налогоплательщиком. Так, в Постановлении Президиума ВАС РФ от 25 мая 2010 г. № 15658/09 обращено внимание на то, что налогоплательщик, приобретающий подрядные работы и обладая знаниями о характере и специфике выполняемых работ, заключил договоры с организациями, не имеющими деловой репутации и необходимого профессионального опыта, а также лицензий на выполнение соответствующих работ. При заключении спорных субподрядных договоров с такими организациями указывались лишь вид и общая стоимость выполняемых работ без конкретизации и определения их объема и без согласования технических заданий и проектно–сметной документации. Кроме того, с точки зрения ВАС РФ, суды, отклоняя каждый из доводов инспекции в отдельности (об указании в качестве учредителей и руководителей у спорных организаций–контрагентов лиц, не являвшихся таковыми; о неосуществлении этими обществами реальной предпринимательской деятельности; о невозможности выполнения спорных субподрядных работ ввиду отсутствия у них материально–технической базы, трудовых ресурсов и лицензий на выполнение соответствующих видов работ; об отсутствии согласованных с налогоплательщиком технических заданий и смет; о наличии противоречий в показателях, характеризующих объем работ, принятых заказчиком, и суммарный объем работ, выполненный совместно налогоплательщиком и субподрядчиками), не оценили все имеющиеся доказательства по делу в их совокупности и взаимосвязи.

При применении указанных позиций следует иметь ввиду, что исходя из Постановлений Президиума ВАС РФ от 18 ноября 2008 г. № 7588/08, от 1 февраля 2011 г. № 10230/10, от 19 апреля 2011 г. № 17648/10 и от 31 мая 2011 г. № 17649/10 сам по себе факт несения расходов на приобретение товаров (работ, услуг) не имеет значения для их учета в целях исчисления НДС, если указанный в документах контрагент – юридическое лицо в действительности не существует (отсутствует в ЕГРЮЛ). Данная позиция ВАС РФ подтверждает требование правовой определенности – в том случае, когда контрагент налогоплательщика зарегистрирован надлежащим образом в ЕГРЮЛ (ЕГРИП), эти сведения доступны для налогоплательщика (в том числе в части ЕГРЮЛ – на сайте ФНС России) и иные основания для того, чтобы усомниться в законности сделки отсутствуют, налогоплательщик вправе рассчитывать на вычеты и расходы. В частности, в рамках таких споров может быть поставлен вопрос об ИНН контрагента. В Постановлениях Президиума ВАС РФ от 1 февраля 2011 г. № 10230/10, от 20 октября 2011 г. № 10095/11 и № 10096/11 отмечается, что в ЕГРЮЛ юридические лица, которые были указаны в представленных предпринимателем документах, отсутствуют. Их ИНН ввиду несоответствия содержащихся в них контрольных чисел числам, определяемым с помощью специального алгоритма расчета, в принципе не могли быть присвоены какому–либо юридическому лицу. Из изложенных обстоятельств следует, что в документах, представленных налогоплательщиком в подтверждение спорных хозяйственных операций, содержались сведения о несуществующих юридических лицах (контрагентах).

В плане расходов по налогу на прибыль (НДФЛ) представляет интерес Постановление Президиума ВАС РФ от 3 июля 2012 г. № 2341/12, в рамках которого налоговым органом фактически было обосновано то, что налогоплательщик приобретал спорные товары, но не у того поставщика, который проходил по документам, а у иного (неизвестного). По этим основаниям налоговый орган сделал вывод об отсутствии у налогоплательщика права на учет расходов по налогу на прибыль организаций. По мнению ВАС РФ, при принятии инспекцией оспариваемого решения, в котором была установлена недостоверность представленных заводом документов и содержались

[1455] *Романенко Н.В.* О понятии дохода в разных отраслях права. // Налоговед. – 2014. – № 4. – С. 32.

предположения о наличии в его действиях умысла на получение необоснованной налоговой выгоды либо непроявлении должной осмотрительности при выборе контрагента, реальный размер предполагаемой налоговой выгоды и понесенных налогоплательщиком затрат при исчислении налога на прибыль подлежит определению исходя из рыночных цен, применяемых по аналогичных сделкам. Иной правовой подход влечет искажение реального размера налоговых обязательств по налогу на прибыль. При этом в случае, когда налоговый орган установил непроявление налогоплательщиком необходимой степени осмотрительности при выборе контрагента, именно на налогоплательщика в силу требований ч. 1 ст. 65 АПК РФ возлагается обязанность доказать рыночность цен, примененных по оспариваемым сделкам. В свою очередь налоговый орган, не соглашаясь с размером расходов, учтенных налогоплательщиком при исчислении налога на прибыль по рассматриваемым хозяйственным операциям, не лишен возможности опровергнуть представленный налогоплательщиком расчет, обосновав несоответствие таких цен рыночным и, как следствие, завышение соответствующих расходов.

По мнению Е.Г. Васильевой, Президиум ВАС РФ вынес беспрецедентное Постановление от 3 июля 2012 г. № 2341/12, которое в очередной раз изменило судебную практику рассмотрения налоговых споров по получению необоснованной налоговой выгоды. Необходимо отметить, что последний раз судебная практика по данной тематике изменилась в связи с вынесением Президиумом ВАС РФ Постановления от 20 апреля 2010 г. № 18162/09[1456]. Указанная тенденция иллюстрирует позицию Д.М. Щекина: налоговое право не только в нашей стране, но и во всем мире постепенно деформализуется. Девальвируются правовые основы самой сделки, оболочки юридических лиц, усиливается доминирование экономической сущности в налогообложении[1457].

Однако, применительно к указанному Постановлению Президиума ВАС РФ от 3 июля 2012 г. № 2341/12, следует отметить, что сам по себе факт перечисления денежных средств на счет фиктивного поставщика, вообще говоря, еще не означает, что имели место расходы на спорные товары (сырье, работы, услуги), подлежащие учету в периоде перечисления (фактическое приобретение могло иметь место в ином периоде). Соответственно, правовая позиция Постановления Президиума ВАС РФ от 3 июля 2012 г. № 2341/12 не исключает судебной оценки, и не означает, что расходы по налогу на прибыль организаций должны безусловно предоставляться. По мнению ряда специалистов, предложенное в Постановлении Президиума ВАС РФ от 3 июля 2012 г. № 2341/12 решение проблемы привело к безнаказанности злоупотреблений по налогу на прибыль с использованием «фирм–однодневок» и к бюджетным потерям[1458].

Следует признать, что правовая позиция, изложенная в Постановлении Президиума ВАС РФ от 3 июля 2012 г. № 2341/12, теперь (с 19 августа 2017 г.) нивелирована законодателем через п. 2 ст. 54.1 НК РФ: одним из условий для того, чтобы налогоплательщик уменьшил налоговую базу и (или) сумму подлежащего уплате налога в соответствии с правилами соответствующей главы части второй НК РФ, является то, что обязательство по сделке (операции) исполнено лицом, являющимся стороной договора, заключенного с налогоплательщиком, и (или) лицом, которому обязательство по исполнению сделки (операции) передано по договору или закону.

Поскольку значительный объем доказательств по налоговым спорам представляет собой документы о хозяйственной деятельности налогоплательщика, вопрос о том, подписывало ли конкретное лицо определенный документ (например – налоговую декларацию, договор, накладную, доверенность) может иметь существенное юридическое значение. В частности, если налоговая декларация не подписывалась самим налогоплательщиком (его представителем), то этот документ не является налоговой декларацией в смысле ст. 80 НК РФ и не свидетельствует о том, какую именно сумму налога должен уплатить налогоплательщик по итогам соответствующего периода. Если индивидуальным предпринимателем (его представителем) не подписывались документы о продаже некоторого товара и иных доказательств продажи данного товара нет, то отсутствует реализация в терминологии ст. 39 НК РФ и соответствующие ей налоговые последствия. В этой связи актуальна позиция, изложенная в Постановлении Президиума ВАС РФ от 28 июля 2011 г. № 1719/11. По мнению Суда, лицо, не заключавшее договор, ограничено в своих возможностях доказать данный факт. Поэтому без удовлетворения ходатайства об истребовании оригиналов документов невозможно оценить обоснованность доводов лица о поддельности его подписи на этих документах.

Рассматривая вопросы доказывания в налоговых спорах, нельзя не отметить позицию А.Ф. Черданцева. По мнению данного ученого, новое процессуальное законодательство не избежало использования термина «доказательство» в двух смыслах (как факт и как источник доказательства). Когда речь идет об оценке доказательств, то имеются ввиду как доказательства–факты, так и доказательства–источники, поскольку нельзя оценить доказательства, определить их доказательственное значение, не оценивая самих источников доказательств[1459]. С учетом того, что в налоговых спорах налоговые органы и суды, как правило, оценивают прошлую деятельность налогоплательщика по первичным документам, существенное значение может иметь первоначальная оценка документов, как источников доказательств о юридических фактах прошлого. Если представленный налогоплательщиком документ, как источник доказательств, не вызывает сомнений, то последующая оценка уже предполагает анализ налоговых последствий имевшего место юридического факта.

Как отмечает М.К. Треушников, под доказыванием (доказательством) в логике понимают установление истинности одного суждения с помощью других, уже известных положений, суждений, принимаемых за истинные. При этом понятия доказывание и доказательство употребляются как тождественные. Судебными доказательствами являются сведения о фактах, обладающие свойством относимости, способные прямо или косвенно подтвердить имеющие значение для правильного разрешения судебного дела факты, выраженные в предусмотренной законом процессуальной форме, полученные и исследованные в строго установленном процессуальным законом порядке[1460]. Поскольку *lex de future, judex de praeterio* – закон действует на будущее, судья рассматривает прошлое[1461], судебные доказательства практически всегда представляют собой сведения о фактах прошлого. Здесь уместна и позиция В.А. Успенского: доказательство – это рассуждение, которое убеждает того, кто его воспринял, настолько, что он делается готовым убеждать других с помощью этого же рассуждения[1462]. Соответственно, суд, убедившийся в достаточности и достоверности доказательств, представленных одной из сторон спора, в итоге сам, основываясь на этих доказательствах, должен убедительно изложить мотивировочную часть своего судебного акта, принятого в пользу данной стороны.

Представляют интерес сведения, приведенные С.Л. Будылиным: в правовой системе США бремя доказывания (*burden of proof*) разделяется на два отдельных бремени: бремя предъявления (*burden of production*) и бремя убеждения (*burden of persuasion*)[1463]. В отечественной правовой науке имел место сходный подход: как полагал русский ученый Т.М. Яблочков, фактические обстоятельства путем утверждений должны быть вносимы в процесс сторонами (бремя утверждения, *onus proferendi*). Кроме того, доказательства должны быть представляемы сторонами (бремя доказывания, *onus probandi*)[1464]. С точки зрения И.В. Решетниковой, доказывание – это как процесс обоснования какого–то положения, так и выведение на основе исследованного нового знания. Суд и участвующие в деле лица обосновывают обстоятельства предмета доказывания, его элементы с помощью доказательств, что приводит к формированию нового

[1456] *Васильева Е.Г.* Налоговая выгода: понятие, критерии, последствия злоупотребления. // Налоги и финансовое право. – 2014. – № 5. – С. 180.

[1457] *Щекин Д.М.* Налоговое право не только в нашей стране, но и во всем мире постепенно деформализуется // Закон. – 2013. № 10. – С. 20.

[1458] *Зарипов В.М., Селиванов А.С., Фадеев Д.Е.* Налоговая выгода: кодификация и перезагрузка. – М.: ТПП, 2016. – С. 22.

[1459] *Черданцев А.Ф.* Логико–языковые феномены в юриспруденции. – М., 2012. – С. 179 – 181.

[1460] *Треушников М.К.* Судебные доказательства. – М., 2004. – С. 72, 73.

[1461] Латинские юридические изречения. / Сост. проф. Е.И. Темнов. – М., 2003. – С. 233.

[1462] *Успенский В.А.* Простейшие примеры математических доказательств. – М., 2012. – С. 6.

[1463] *Будылин С.Л.* Внутренне убеждение или баланс вероятностей? Стандарты доказывания в России и за рубежом // Вестник ВАС РФ. – 2014. – № 3. – С. 36.

[1464] *Яблочков Т.М.* Бремя утверждения (onus proferendi) в гражданском процессе. – Петроград, 1916. – С. 3. // URL: http://zakon.ru/Blogs/One/14573?entryName=yablochkov_tm_bremya_utverzhdeniya_onus_proferendi_v_grazhdanskom_processe_pg_1916

знания[1465]. Следует полагать, что новое знание в данном контексте – это зачастую то знание, которое усматривают из представленных в дело доказательств лица, участвующие в деле, и в котором они убеждают суд через процессуальные документы (в т.ч. заявления, отзывы, пояснения). Суд, как это бывает в большинстве случаев, избирает тот или иной вариант интерпретации доказательств, как более убедительный, но может и извлечь из доказательств по делу собственный вариант их интерпретации.

То, что бремя убеждения является весьма значимой составляющей бремени доказывания, хорошо заметно в делах, доказательственная база в которых строится в основном на значительном количестве косвенных доказательств (в отечественном правоприменении – как правило, дела о «налоговой выгоде»). Без пояснений со стороны представителя налогоплательщика (налогового органа) о том, что конкретно, с его точки зрения, следует из представленных документов, правовая позиция лица, участвующего в деле, может быть для суда неочевидна. В американском судебном акте по делу «US v. James C. Dunkel» 1991 года[1466] достаточно жестко пояснено, что судьи не должны искать доказательства, зарытые в материалах дела.

Рассмотрение вопросов бремени (стандартов) и оценки доказательств вполне может производиться с учетом шуточного английского *duck–test* – если нечто выглядит как утка, плавает как утка и крякает как утка, то это, вероятно, утка и есть[1467]. Понятно, что, например, накладная на отпуск товара, исходя из указанной на ней даты, составленная год назад, не с абсолютной точностью свидетельствует о том, что год назад действительно имел место отпуск товара (всегда есть некоторая вероятность того, что накладная могла быть составлена ошибочно, в ней умышленно могли быть искажены сведения и т.д.). Однако, в отсутствие значимых оснований для сомнений в достоверности накладной, суд, скорее всего, воспримет ее именно как достаточное доказательство отраженной в ней поставки товара.

Особенности (и соответствующие проблемы) юридического учения о косвенных доказательствах также хорошо иллюстрируются высказыванием великого немецкого математика К.Ф. Гаусса (1777 – 1855): я понимаю слово «доказательство» не том смысле, какой ему придают юристы, для которых два полудоказательства составляют целое доказательство, в том смысле, в каком его понимает математик, для которого 1/2 доказательства = 0, и для доказательства требуется исключение всех сомнений[1468]. Соответственно, для судьи, исследующего вопрос о наличии или отсутствии фактов в прошлом по их следам, доступным в настоящем (например – тот же факт поставки товара по накладной о поставке), очевидно, что полное исключение всех сомнений обычно невозможно, вследствие чего предполагается необходимость судебной оценки доказательств и принятия решения по ее результатам.

Не следует полагать, что юриспруденция является единственной областью знаний, в которой зачастую существенное значение имеет совокупность косвенных доказательств. Факты прошлого традиционно изучаются и систематизируются, например, историей. Так, приводятся сведения о том, что первые шаги в науке великого российского математика А.Н. Колмогорова (1903 – 1987) были сделаны не в математике, а в истории и относились к истории Новгородской земли XV века. Колмогоровские разыскания содержали, в числе других достижений, ответ на вопрос, как брался налог с селений Новгородской земли – с селения в целом или же с каждого его двора. Опровергая господствующее мнение, Колмогоров математическими методами доказал, что налог брался с селения в целом. Когда работа была доложена на семинаре, руководитель семинара, известный историк, одобрив результаты, заметил, однако, что выводы молодого исследователя не могут претендовать на окончательность, так как в исторической науке каждый вывод должен быть обоснован несколькими доказательствами. Впоследствии, рассказывая об этом, Колмогоров добавлял, что после этого он решил уйти в науку, в которой для окончательного вывода достаточно одного доказательства. История потеряла гениального исследователя, математика навсегда приобрела его[1469].

В плане общих подходов к бремени (стандартам) доказывания следует отметить и универсальный подход, сложившийся в практике Верховного Суда США: больше доказательств требуется для получения вывода, что случилось нечто нерациональное или необычное, чем в случае, когда речь идет о чем–то обыденном и рациональном[1470]. С точки зрения А.Г. Карапетова, чем более невероятно доказываемое обстоятельство, тем более весомые доказательства должны быть приведены в его подтверждение для целей соблюдения релевантного стандарта доказывания. В этой связи огромное значение при оценке соблюдения стандарта доказывания имеет адекватная оценка судом реальной картины мира и распространенности тех или иных явлений[1471]. Соответственно, чем более сомнителен доказываемый факт, тем больше требуется убедительных доказательств для его доказывания, чем более очевиден доказываемый факт – тем меньше требуется доказательств. Предельный случай такого подхода закреплен в ч. 1 ст. 61 ГПК РФ, в ч. 1 ст. 64 КАС РФ, в ч. 1 ст. 69 АПК РФ: обстоятельства, признанные судом общеизвестными, не нуждаются в доказывании. *Quod constant dare, non debet verificari* – то, что очевидно, не требует доказывания[1472]. Другой предельный случай – то, что в принципе невозможно, доказано быть не может.

В отечественной практике имеет место сходный подход. Например, в Определении ВС РФ от 23 декабря 2015 г. № 303КГ1510774 (в Обзоре судебной практики ВС РФ № 2 (2016) (утв. Президиумом ВС РФ 6 июля 2016 г.), в п. 9 Постановления Пленума ВС РФ от 12 мая 2016 г. № 18 «О некоторых вопросах применения судами таможенного законодательства») разъяснено, что действия лица, ввозящего товар на таможенную территорию государства, соответствовали бы принципам разумности и осмотрительности, предъявляемым к поведению участников гражданского оборота, если бы такие субъекты при ввозе товаров по цене, значительно отличающейся от цен сделок с однородными товарами, заранее собирали доказательства, подтверждающие более низкую цену сделки. Исходя из Определения ВС РФ от 23 сентября 2016 г. № 305КГ165939 (процитировано в Обзоре судебной практики ВС РФ № 4 (2016) (утв. Президиумом ВС РФ 20 декабря 2016 г.)), в котором был рассмотрен вопрос учета при исчислении налога на прибыль организаций значительных выплат увольняемым работникам (т.н. «золотых парашютов»), при значительном размере таких выплат, их явной несопоставимости обычному размеру выходного пособия, на которое в соответствии со ст. 178 ТК РФ вправе рассчитывать увольняемый работник, длительности его трудового стажа и внесенному им трудовому вкладу, а также иным обстоятельствам, характеризующим трудовую деятельность работника, на налогоплательщике в соответствии с п. 1 ст. 54, п. 1 ст. 252 НК РФ и ч. 1 ст. 65 АПК РФ лежит бремя раскрытия доказательств, обосновывающих природу произведенных выплат и их экономическую оправданность.

Необходимо, однако, заметить, что вышеупомянутая оценка судом реальной картины мира и распространенности тех или иных явлений не может не иметь определенной субъективной составляющей. Скорее всего, «картина мира» будет иметь некоторые отличия во взглядах судей – мужчин и судей – женщин; определенную дифференциацию будет давать и предшествующий профессиональный опыт судьи.

С учетом того, что обязанность по уплате налога является правовым последствием деятельности налогоплательщика, в налоговых спорах, вообще говоря, не должны использоваться в качестве доказательств заключения экспертов, в которых дается ответ на вопрос типа «при такой–то совокупности условий, какая сумма налогов не была уплачена субъектом?». В п. 4 Постановления Пленума ВС РФ от 21 декабря 2010 г. № 28 «О судебной экспертизе по уголовным делам» разъяснено следующее: вопросы, поставленные перед экспертом, и заключение по ним не могут выходить за пределы его специальных знаний. Постановка перед экспертом правовых вопросов, связанных с оценкой деяния, как не входящих в его компетенцию, не допускается. Исходя из п. 8 Постановления Пленума ВАС РФ от 4 апреля 2014 г. № 23 «О некоторых вопросах практики применения арбитражными судами законодательства об экспертизе», определяя

[1465] *Решетникова И.В.* Курс доказательственного права в российском гражданском судопроизводстве. – М., – 2000. – С. 69 – 71.

[1466] URL: https://law.resource.org/pub/us/case/reporter/F2/927/927.F2d.955.89-1841.html

[1467] URL: https://ru.wikipedia.org/wiki/Утиный_тест

[1468] URL: https://en.wikiquote.org/wiki/Carl_Friedrich_Gauss

[1469] *Успенский В.А.* Простейшие примеры математических доказательств. – М., 2012. – С. 4, 5.

[1470] *Новиков В.* Стал бы он оборачиваться? // Конкуренция и право. – 2011. – № 3. – С. 21.

[1471] *Карапетов А.Г.* Проблемы доказательственного права: итоги круглого стола от 24 февраля 2014 г. // URL: http://zakon.ru/Blogs/problemy_dokazatelstvennogo_prava_itogi_kruglogo_stola_ot_24_fevralya_2014/10881

[1472] Латинские юридические изречения. / Сост. проф. Е.И. Темнов. – М., 2003. – С. 165.

круг и содержание вопросов, по которым необходимо провести экспертизу, суд исходит из того, что вопросы права и правовых последствий оценки доказательств не могут быть поставлены перед экспертом.

Однако нельзя не отметить, что Решением ВС РФ от 26 марта 2008 г. № ГКПИ08334 отказано в признании недействующим Перечня родов (видов) судебных экспертиз, производимых в экспертно–криминалистических подразделениях органов внутренних дел Российской Федерации, утвержденного Приказом МВД РФ от 29 июня 2005 г. № 511, в части проведения в экспертно–криминалистических подразделениях органов внутренних дел Российской Федерации налоговой судебной экспертизы на предмет исследования исполнения обязательств по исчислению налогов и сборов.

Соответственно, подобные экспертные заключения в налоговых спорах не являются результатом экспертизы в «чистом» виде, а представляют собой иную разновидность доказательств, близкую, скорее, к консультации специалиста (ст. 50 КАС РФ; ст. 55.1, 87.1 АПК РФ).

Рассматривая общие вопросы доказывания в налоговых спорах, следует учитывать и такой принципиальный аспект: даже при наличии достоверных сведений об относительно массовом противозаконном поведении, имеющем место в некоторой группе лиц, подобное противозаконное поведение конкретного лица, относящегося к данной группе, не может презюмироваться – оно может только доказываться. Принцип презумпции добросовестности (законности) не подлежит игнорированию: *omnia praesumuntur legitime facta donee probetur in contrarium* – все вещи презюмируются совершенными законно, пока не доказано обратное[1473], *malum non praesumitur* – дурное не презюмируется[1474]. Например, в условиях относительно массового уклонения от уплаты налогов путем использования так называемых «однодневок» и выплат «черных» зарплат, само по себе утверждение о том, что некоторый субъект предпринимательской деятельности наверняка уклоняется от уплаты налогов сходными способами, поскольку так поступают очень многие, с правовой точки зрения безосновательно. При этом не принципиально, кто именно является источником такого утверждения (налоговый орган, иной частный субъект и т.д.). Исходя из Постановления Президиума ВАС РФ от 15 июля 2014 г. № 5798/14 квалификация судом чьих–либо действий или бездействия в качестве злоупотребления (нарушения) в любом случае исключена, если эти лица не привлечены к участию в деле и по этой причине не могут представить возражения в свою защиту.

С той же точки зрения, в условиях убедительного доказывания налоговым органом некоторой части относительно сходных «отрицательных» явлений в деятельности налогоплательщика. Например – при общем числе работников одной специальности и квалификации в 100 человек налоговым органом доказано, что 70 работников получали «черную» зарплату в среднем размере 30 000 рублей в месяц. В отсутствие установленных в законодательстве специальных презумпций, нет оснований для вывода о том, что все аналогичные явления имели тот же «отрицательный» характер (в приведенном примере все 100 работников получали «черную» зарплату). Подобные нормативные презумпции (когда допускается на основании достоверных сведений о части исследуемого предмета делать вывод обо всем предмете), следует признать, изредка имеют место, хотя в российском налоговом праве привести их пример затруднительно. Например, в п. 15 Инструкции о порядке приемки продукции производственно–технического назначения и товаров народного потребления по количеству (утв. постановлением Госарбитража СССР от 15 июня 1965 г. № П6), в п. 15 Инструкции о порядке приемки продукции производственно–технического назначения и товаров народного потребления по качеству (утв. Постановлением Госарбитража СССР от 25 апреля 1966 г. № П7), которые могут применяться в соответствии с п. 14 Постановления Пленума ВАС РФ от 22 октября 1997 г. № 18 «О некоторых вопросах, связанных с применением Положений Гражданского кодекса Российской Федерации о договоре поставки», выборочная (частичная) проверка количества (качества) продукции с распространением результатов проверки какой–либо части продукции на всю партию допускается, когда это предусмотрено стандартами, техническими условиями, Особыми условиями, иными обязательными правилами или договором.

В Определении ВС РФ от 30 ноября 2017 г. № 5АПГ17115 сделан вывод, что сам факт недопуска, без наличия объективных данных, которые свидетельствовали бы об использовании более 20 % общей площади здания для размещения офисов, не может служить достаточным и единственным основанием для вывода о фактическом использовании этого объекта под названные цели и как следствие возложение на налогоплательщика обязанности по уплате налога на имущество, исходя из его кадастровой стоимости с учетом особенностей, установленных ст. 378.2 НК РФ.

Интересно и то, что термин «фирма–однодневка» уже применяется в актах высших судебных органов, фактически, как общеизвестный. Так, исходя из п. 2 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. № 62 «О некоторых вопросах возмещения убытков лицами, входящими в состав органов юридического лица», п. 7, 16 Постановления Пленума ВС РФ от 21 декабря 2017 г. № 53 «О некоторых вопросах, связанных с привлечением контролирующих должника лиц к ответственности при банкротстве», лицо, заведомо неспособное исполнить обязательство, обозначено именно так. В п. 10 Постановления Пленума ВС РФ от 7 июля 2015 г. № 32 «О судебной практике по делам о легализации (отмывании) денежных средств или иного имущества, приобретенных преступным путем, и о приобретении или сбыте имущества, заведомо добытого преступным путем» разъяснено, что цель придания правомерного вида владению, пользованию и распоряжению денежными средствами или иным имуществом, приобретенными преступным путем (в результате совершения преступления), как обязательный признак составов преступлений, предусмотренных ст. 174 и 174.1 УК РФ, может быть установлена на основании фактических обстоятельств дела, указывающих на характер совершенных финансовых операций или сделок, а также иных сопряженных с ними действий виновного лица и его соучастников, направленных на сокрытие факта преступного приобретения имущества и обеспечение возможности его свободного оборота. Такая цель может проявляться, в частности в совершении финансовых операций или сделок по обналичиванию денежных средств, приобретенных преступным путем (в результате совершения преступления), в том числе с использованием расчетных счетов фирм– «однодневок» или счетов физических лиц, не осведомленных о преступном происхождении соответствующих денежных средств.

Данный термин применен и в Указе Президента РФ от 7 мая 2012 г. № 596 «О долгосрочной государственной экономической политике»: Правительству РФ предписано обеспечить до конца декабря 2012 г. реализацию мер, направленных на повышение прозрачности финансовой деятельности хозяйственных обществ, включая противодействие уклонению от налогообложения в Российской Федерации с помощью оффшорных компаний и фирм–однодневок. Примечательны сведения, приводимые М.В. Мишустиным: в 2011 году ФНС России считала подпадающими под определение «однодневок» 1,8 млн. компаний, примерно 40 % от общего количества зарегистрированных юридических лиц. В 2018 году их 300 тыс., это примерно 7,3 % от всех юридических лиц в стране, которых в целом 4,26 млн. ФНС продолжает активно исключать из реестра брошенные компании. В 2016–2017 годах исключено более 1,2 млн. таких компаний. В результате работы Службы снизился уровень компаний, не предоставляющих налоговую отчетность, с 23 % в 2016 году до 10 % в 2018 году[1475].

Также представляет интерес Определение ВС РФ от 4 июня 2013 г. № 44–КГ13–1: заключение сделки неустановленным лицом имеет те же правовые последствия, что и заключение сделки неуполномоченным лицом. Сходная позиция изложена и в Постановлении Президиума ВАС РФ от 6 ноября 2012 г. № 8728/12: договор, заключенный неустановленным лицом, не отвечает требованиям закона, поэтому является ничтожным согласно ст. 168 ГК РФ независимо от признания его таковым судом.

Кроме того, принят Приказ ФНС России от 11 февраля 2016 г. № ММВ714/72@, обозначенный в ряде публикаций, как инструкция по выявлению фирм–однодневок[1476], в соответствии с п. 2 которого основаниями для проведения мероприятий по проверке достоверности сведений, включаемых в ЕГРЮЛ, является в т.ч. представление в регистрирующий орган документов для включения в ЕГРЮЛ сведений об адресе юридического лица в случае, если:

– указанный адрес в соответствии с содержащимися в ЕГРЮЛ сведениями является адресом пяти и более юридических лиц;

– находившийся (находящийся) по такому адресу объект недвижимости разрушен;

[1473] Латинские юридические изречения. / Сост. проф. Е.И. Темнов. – М., 2003. – С. 283.

[1474] Латинские юридические изречения. / Сост. проф. Е.И. Темнов. – М., 2003. – С. 245.

[1475] *Мишустин М.В.* «Вы вернулись в правовое поле – к вам нет вопросов» // URL: https://www.nalog.ru/rn77/news/smi/7587251/

[1476] Налоговики получили инструкцию, как искать однодневки. // URL: http://www.vedomosti.ru/economics/articles/2016/05/26/642484-iskat-odnodnevki; Налоговики рассказали о критериях по выявлению фирм–однодневок. // URL: http://pravo.ru/news/view/129504/

– указанный адрес заведомо не может свободно использоваться для связи с таким юридическим лицом (адрес, по которому размещены органы государственной власти, воинские части и так далее);

– указанный адрес является адресом, в отношении которого в территориальных органах ФНС России имеется возражение относительно предстоящего внесения сведений в ЕГРЮЛ, представленное собственником соответствующего объекта недвижимости (иного управомоченного лица) относительно внесения в ЕГРЮЛ сведений об адресе такого объекта недвижимости в качестве адреса юридического лица (юридических лиц);

– включение в ЕГРЮЛ сведений об указанном адресе юридического лица влечет изменение места нахождения юридического лица, в отношении которого не окончена выездная налоговая проверка, не оформлены ее результаты и не вступил в силу итоговый документ по результатам этой проверки в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах либо у такого юридического лица имеется недоимка и (или) задолженность по пеням и штрафам.

На сайте ФНС России размещен сервис «Проверьте, не рискует ли ваш бизнес?»[1477], содержащий, в т.ч. такие разделы, как: «Адреса, указанные при государственной регистрации в качестве места нахождения несколькими юридическими лицами»; «Сведения о юридических лицах, имеющих задолженность по уплате налогов и/или не представляющих налоговую отчетность более года».

Изложенное позволяет утверждать, что бремя доказывания в налоговых спорах является достаточно стабильным правовым явлением, стандарты доказывания чаще подвергаются ревизии (как по воле законодателя, так и вследствие изменения позиции высших судебных органов, или даже положения в стране). Интересно то, что с точки зрения В.В. Бациева, дело, рассмотренное в пользу налогоплательщика в Постановлении Президиума ВАС РФ от 9 апреля 2013 г. № 15570/12, если бы рассматривалось года на два раньше, то наверняка разрешилось бы в пользу фиска[1478]. А.В. Разгильдиев, комментируя Определение ВС РФ от 29 ноября 2016 г. № 305КГ1610399, полагает, что судебная практика медленно, но верно повышала стандарт доказывания добросовестности. Если на начальном этапе о проявлении должной осмотрительности покупателя могло свидетельствовать получение от контрагента пакета учредительных документов, то в настоящее время демонстрация этого пакета, скорее, будет воспринята судом как проявление осмотрительности лишь для вида[1479]. С общетеоретической позиции А.А. Тилле, закон – это только написанные на бумаге слова. Государственная власть делает его живым, меняет его содержание путем его применения и истолкования. Жизнь закону дает не текст, а практика, сила государственного принуждения[1480]. Можно только добавить, что жизнь закону дает еще и настойчивость субъектов права (как частных, так и публичных), также формирующих практику его применения в своем интересе.

Сам по себе стандарт доказывания в конкретной категории споров в определенной степени соотносится с идеей о так называемом «среднем», «разумном» человеке, для которого при заданной совокупности доказательств факт и будет являться доказанным.

Идея о «среднем» человеке, представляющем собой некий эталон восприятия и поведения, является достаточно универсальной. Именно через нее и трактуются такие обобщенные правовые категории (в т.ч. примененные в Постановлении Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 г. № 53), как «добросовестность», «разумность», «заботливость», «осмотрительность», «неосторожность» и др. В частности, с точки зрения В.И. Емельянова, формулы «знал», «знал или мог знать» и «не знал и не должен был знать» основаны, так же как и понятия виновности и недобросовестности, на среднем предвидении вменяемого человека. Разумными следует считать действия, которые совершил бы человек, обладающий нормальным, средним уровнем интеллекта, знаний и жизненного опыта. Абстрактная личность, обладающая такими качествами, может быть названа разумным человеком. Юридически значимым качеством, критерием правомерности актов психической (разумное предвидение, разумное понимание) или физической (разумные меры, разумное ведение дел) деятельности реального субъекта в предусмотренных законом случаях, является их соответствие возможному поведению разумного человека в конкретной ситуации[1481].

Положения о «среднем», «разумном», «осмотрительном» человеке периодически просматриваются в законодательстве и в судебной практике. Так, в п. 9 Постановления Пленума ВС РФ от 21 декабря 2017 г. № 53 «О некоторых вопросах, связанных с привлечением контролирующих должника лиц к ответственности при банкротстве» разъяснено, что обязанность руководителя по обращению в суд с заявлением о банкротстве возникает в момент, когда добросовестный и разумный руководитель, находящийся в сходных обстоятельствах, в рамках стандартной управленческой практики, учитывая масштаб деятельности должника, должен был объективно определить наличие одного из обстоятельств, указанных в п. 1 ст. 9 Закона о банкротстве. Кроме того, и сама правовая идея о «среднем» человеке, скорее соотносится с сознанием судей, чем иных людей, в силу того, что именно судейское усмотрение (с соответствующими стандартами) является конечным при разрешении конкретного правового спора. С точки зрения С.Л. Будылина, часто говорят, что добросовестность – это преобладающий в данном обществе стандарт поведения участников оборота. Этот тезис в значительной степени выглядит лукавством. Мне не приходилось слышать о процессах, где вопрос о добросовестности стороны спора решался бы исследованием обычаев оборота в данной местности. Вопрос неизменно решается на основании представления судей о должном. Конечно, судьи не могут не учитывать практику оборота. Но если судейский корпус в целом более образован, более воспитан и имеет более твердые моральные устои, чем средний участник оборота, то, видимо, и представления судей о должном поведении будут несколько строже представлений этого среднего участника[1482].

Вопрос о пределах активности суда в налоговых спорах является непростым. Достаточно жесткая позиция была изложена в Постановлениях Президиума ВАС РФ от 3 июля 2012 г. № 3170/12 и № 3172/12. В отношении вручения требования об уплате страховых взносов бухгалтеру (вообще говоря, не являющемуся законным представителем плательщика – организации) Суд отметил, что плательщик не сообщал о неполучении требования. При таких обстоятельствах у арбитражного суда первой инстанции не было оснований ставить под сомнение вручение требования надлежащему представителю учреждения. Суд первой инстанции в нарушение принципов состязательности и равноправия лиц по существу возложил на себя функции одного из лиц, участвующих в деле. В рамках гражданского дела, в Постановлении Президиума ВАС РФ от 15 октября 2013 г. № 8127/13 указано, что суд первой инстанции фактически исполнил обязанность ответчика по опровержению доказательств, представленных другой стороной, тем самым нарушив такие фундаментальные принципы арбитражного процесса, как состязательность и равноправие сторон, что могло привести к принятию неправильного решения.

С другой стороны, как это следует из Постановления Президиума ВАС РФ от 5 октября 2004 г. № 4909/04, если налогоплательщик в процессе рассмотрения арбитражным судом заявления налогового органа о взыскании с него недоимки по НДФЛ только указывает на наличие у него права на налоговые вычеты, то это обстоятельство нуждается в проверке независимо от предварительного обращения налогоплательщика с соответствующим заявлением в налоговый орган. Но очевидно, что проверка судом этого обстоятельства (фактически – истребование у налогоплательщика, либо даже у иных лиц доказательств наличия у налогоплательщика права на вычеты), с неизбежностью означает активность суда в пользу налогоплательщика. Строго говоря, АПК РФ не содержит положений о том, что суд обязан изыскивать доказательства в пользу какой–либо стороны, в т.ч. и презюмируемой в качестве более слабой.

Несколько иной подход, предполагающий активность суда при разрешении гражданско–правовых споров, изложен в п. 3 Постановления Пленумов ВС РФ и ВАС РФ от 29 апреля 2010 г. № 10/22: ссылка истца в исковом заявлении на не подлежащие применению, по мнению суда, в данном деле нормы права сама по себе не является основанием для отказа в удовлетворении заявленного требования. Впоследствии данный подход был применен в п. 2 Информационного письма Президиума ВАС РФ от 15 января 2013 г. № 153: квалификация спорного отношения возлагается на суд, а ссылка на не подлежащие применению статьи законов не является основанием для

[1477] URL: https://egrul.nalog.ru/

[1478] *Бациев В.В.* Чувство права // Налоговед. – 2015. – № 1. – С. 17.

[1479] *Разгильдиев А.В.* Должная осмотрительность налогоплательщика: в каких случаях она необходима и что под ней подразумевается. // Вестник экономического правосудия Российской Федерации. – 2017. – № 3. – С. 10.

[1480] *Тилле А.А.* Занимательная юриспруденция. – М., 2000. – С 73, 74, 85.

[1481] *Емельянов В.И.* Разумность, добросовестность, незлоупотребление гражданскими правами. – М., 2009. // СПС Гарант.

[1482] *Будылин С.Л.* Что такое добросовестность, или Дело о тесной камере. // URL: https://zakon.ru/blog/2018/04/06/chto_takoe_dobrosovestnost_ili_delo_o_tesnoj_kamere

отказа в удовлетворении иска. Определенное разъяснение также содержится и в Постановлении Президиума ВАС РФ от 15 октября 2013 г. № 8094/13: исходя из п. 3 Постановления № 10/22 в случае ненадлежащего формулирования истцом способа защиты при очевидности преследуемого им материально–правового интереса суд обязан самостоятельно определить, из какого правоотношения возник спор, и какие нормы права подлежат применению при разрешении дела. С учетом того, что в обосновании данных разъяснений сделаны ссылки исключительно на нормы процессуального законодательства (ГПК РФ и АПК РФ), то они, очевидно, имеют универсальное значение.

Данная линия фактически продолжена в п. 9 Постановления Пленума ВС РФ от 23 июня 2015 г. № 25 «О применении судами некоторых положений раздела I части первой Гражданского кодекса Российской Федерации»: если при принятии искового заявления суд придет к выводу о том, что избранный истцом способ защиты права не может обеспечить его восстановление, данное обстоятельство не является основанием для отказа в принятии искового заявления, его возвращения либо оставления без движения. В соответствии со ст. 148 ГПК РФ или ст. 133 АПК РФ на стадии подготовки дела к судебному разбирательству суд выносит на обсуждение вопрос о юридической квалификации правоотношения для определения того, какие нормы права подлежат применению при разрешении спора. Подобный подход можно видеть и в п. 20 Постановления Пленума ВС РФ от 21 декабря 2017 г. № 53 «О некоторых вопросах, связанных с привлечением контролирующих должника лиц к ответственности при банкротстве»: независимо от того, каким образом при обращении в суд заявитель поименовал вид ответственности и на какие нормы права он сослался, суд применительно к положениям ст. 133 и 168 АПК РФ самостоятельно квалифицирует предъявленное требование.

Сходным образом предписание суду определенной активности прослеживается в п. 5 Постановления Пленума ВС РФ от 24 июня 2008 г. № 11 «О подготовке гражданских дел к судебному разбирательству»: в случае заблуждения сторон относительно фактов, имеющих юридическое значение, судья на основании норм материального права, подлежащих применению, разъясняет им, какие факты имеют значение для дела и на ком лежит обязанность их доказывания (ст. 56 ГПК РФ).

Кроме того, интересно то, что в Определении ВС РФ от 19 ноября 2015 г. № 305ЭС158490 (по вопросу возврата административного штрафа, уплаченного на основании впоследствии отмененного постановления о привлечении к ответственности), разъяснено, что денежные средства, уплаченные обществом в качестве штрафа, относятся к убыткам в форме реального ущерба. Исходя из характера спорных правоотношений единственным способом защиты нарушенного права, направленным на восстановление правового положения общества, существовавшего до его нарушения, является возвращение заявителю денежных средств, перечисленных в федеральный бюджет. Отказ в удовлетворении требования общества о возвращении уплаченного административного штрафа по основанию неверной квалификации истцом заявленных требований в качестве вреда нарушает конституционный принцип справедливости, законности судебного акта и лишает общество возможности восстановить положение, существовавшее до нарушения его права. В п. 24 Постановления Пленума ВС РФ от 27 сентября 2016 г. № 36 разъяснено, что доказывание по административным делам осуществляется на основе принципа состязательности и равноправия сторон при активной роли суда (п. 7 ст. 6, ст. 14 КАС РФ). Указанный принцип выражается в том числе в принятии предусмотренных КАС РФ мер для всестороннего и полного установления всех фактических обстоятельств по административному делу, для выявления и истребования по собственной инициативе доказательств в целях правильного разрешения дела (ч. 1 ст. 63, ч. 8, 12 ст. 226, ч. 1 ст. 306 КАС РФ).

Также следует отметить определенную дискуссионность вопроса о том, вправе ли суд в рамках налогового спора самостоятельно признать поведение налогоплательщика (а равно – и налогового органа) недобросовестным. В частности, с точки зрения С.В. Овсянникова, налогоплательщик не может быть признан недобросовестным исключительно по инициативе суда[1483]. Данный подход представляется в целом справедливым. Однако нельзя не учесть, что на практике подавляющее большинство налоговых споров (об оспаривании ненормативных актов налоговых органов) предполагают, что суд решает не столько вопрос о признании налогоплательщика недобросовестным, сколько оценивает уже сделанные и изложенные в оспариваемом акте доводы налогового органа о том, что налогоплательщик вел себя недобросовестно. Соответственно, именно налоговый орган изначально в спорном ненормативном акте применяет правовые последствия осуществленной им оценки деятельности контролируемого налогоплательщика (в т.ч. лишает его права на налоговую выгоду по Постановлению Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 г. № 53 и по Определению КС РФ от 16 октября 2003 г. № 329О), а суд впоследствии оценивает правомерность таких оценок.

Таким образом, вопрос о пределах активности российского суда в налоговых спорах остается дискуссионным, однозначно решить его как в варианте полной пассивности, так и варианте относительной активности пока не представляется возможным (различные варианты потенциально могут быть поставлены под сомнение высшими судебными органами со вполне логичным обоснованием для каждого случая). В данной ситуации фактически проявляется то, что некоторые правовые принципы (в т.ч. и процессуальные) иногда могут находиться в явном, либо в косвенном противостоянии (например – требования установления истины по делу и состязательности процесса), а конкретный судебный процесс вполне может представлять собой поиск разумного баланса между ними. В особом мнении судьи К.В. Арановского к Определению КС РФ от 28 июня 2012 г. № 1274О верно подмечено, что издержки, впрочем, и злоупотребления известны правосудию всех типов, но и в стороне от вопроса о том, хорош розыскной процесс или плох, можно утверждать, что всесторонность с видами на абсолютную (полную) истину объективно противоречит состязательности.

Впрочем, маловероятна общая характеристика судебного процесса в конкретном государстве, как абсолютно состязательного, либо как полностью розыскного. Русский юрист Е.В. Васьковский полагал, что состязательное и следственное начала комбинировались как в римском, так и в основанном на нем общем германском процессе. Оба они были построены на состязательном принципе, но с некоторыми отступлениями в сторону следственного. Указанный автор, рассматривая преимущества и недостатки состязательного и следственного процесса, указывал, что принцип состязательности может быть полезен и целесообразен только при том условии, если обе тяжущиеся стороны являются равносильными, одинаково подготовленными и умелыми противниками. Тогда суду остается только молча наблюдать их единоборство и беспристрастно решить, кто из них победил. Но если стороны не равносильны, если, напр., одною является образованный человек, а другою – неграмотный крестьянин, или если одному тяжущемуся помогает адвокат, до тонкости изучивший все приемы и средства процессуальной борьбы и обладающий долговременным навыком, а другой тяжущийся защищается лично, будучи совершенным новичком, впервые выступающим в процессе, то принцип состязательности приведет лишь к торжеству сильного над слабым, богача, имеющего возможность нанять хорошего адвоката, над бедняком, принужденным вести свое дело лично. А это противно справедливости[1484].

В настоящее время, например, как указано в ч. 1 ст. 57 ГПК РФ, доказательства представляются сторонами и другими лицами, участвующими в деле; суд вправе предложить им представить дополнительные доказательства. В ч. 3 ст. 152 КАС РФ установлено, что суд может отложить судебное разбирательство административного дела по ходатайству лица, участвующего в деле, в связи с необходимостью получения судом дополнительных доказательств и иных сведений в целях всестороннего, полного и объективного выяснения обстоятельств данного административного дела. В силу ч. 2 ст. 66 АПК РФ арбитражный суд вправе предложить лицам, участвующим в деле, представить дополнительные доказательства, необходимые для выяснения обстоятельств, имеющих значение для правильного рассмотрения дела и принятия законного и обоснованного судебного акта до начала судебного заседания или в пределах срока, установленного судом.

Как следует из Постановления Президиума ВАС РФ от 14 февраля 2012 г. № 13253/11, арбитражный суд наделяется этими правомочиями в целях правильного и всестороннего рассмотрения дела и принятия законного и обоснованного судебного акта. В Постановлении Президиума ВАС РФ от 29 октября 2013 г. № 6098/13 разъяснено, что отказ судов первой и апелляционной инстанций в удовлетворении требования общества «ГРИН» по основанию недоказанности размера иска противоречит принципу справедливости и препятствует восстановлению его прав. В данном случае судам следовало, используя предусмотренные ч. 2 ст. 66 АПК РФ полномочия, предложить сторонам представить доказательства экономически обоснованных затрат ответчика на производство, передачу и сбыт тепловой энергии, в том числе путем проведения судебной экспертизы.

Но очевидно, что с точки зрения «жесткого» требования состязательности процесса, сама возможность предложения суда к конкретной стороне спора представить дополнительные доказательства является сомнительной – такое действие в т.ч. может создать впечатление, что суд «помогает» этой стороне «выиграть» дело.

Другой пример: в п. 3 ст. 62 КАС РФ установлено, что суд не связан основаниями и доводами заявленных требований по административным делам об оспаривании нормативных правовых актов, решений, действий (бездействия), соответственно принятых или

[1483] *Овсянников С.В.* Влияние реформы Гражданского кодекса РФ на развитие налогового права. // Налоговед. – 2015. – № 11. – С. 59.

[1484] *Васьковский Е.В.* Учебник гражданского процесса. – М., 1914. – С. 97, 98, 157.

совершенных органами государственной власти, органами местного самоуправления, иными органами и организациями, наделенными отдельными государственными или иными публичными полномочиями, должностными лицами, государственными или муниципальными служащими, а также по административным делам о защите избирательных прав и права на участие в референдуме граждан Российской Федерации.

Представляется, что данные полномочия суда тоже не вполне соответствуют «чистой» состязательной модели процесса.

Интересно и то, что русский ученый Т.М. Яблочков, анализируя положения отечественного Устава гражданского судопроизводства, отмечал, в нем, в отличие от западноевропейских (германских, австрийских и венгерских) процессуальных кодексов, говориться о бремени доказывания не утверждений, а обстоятельств, на которых основано заявленное требование. Данный юрист писал, что такой постановкой судоотправления из под нашей проблемы выдергивается основа состязательного процесса, ибо центр тяжести кладется не в «состязательности», в смысле борьбы «утверждениями», а в объективном выяснении судом действительных обстоятельств дела, т.е. материальной истины. Закону и судье важна истина, кем бы она ни утверждалась[1485]. Но при этом нельзя не заметить, что ч. 1 ст. 65 АПК РФ (как, впрочем, и ч. 1 ст. 56 ГПК РФ, ч. 1 ст. 62 КАС РФ) сохраняет определенную преемственность с дореволюционным законодательством: каждое лицо, участвующее в деле, должно доказать обстоятельства, на которые оно ссылается как на основание своих требований и возражений. С этой точки зрения, положения современных процессуальных кодексов, требующие доказывания «обстоятельств», а не «утверждений», в некоторой степени способствуют квалификации отечественных судебных процедур, как сохраняющих элементы розыскных.

Показателен и п. 1 Постановления Пленума ВС РФ от 23 июня 2015 г. № 25 «О применении судами некоторых положений раздела I части первой Гражданского кодекса Российской Федерации»: поведение одной из сторон может быть признано недобросовестным не только при наличии обоснованного заявления другой стороны, но и по инициативе суда, если усматривается очевидное отклонение действий участника гражданского оборота от добросовестного поведения. В этом случае суд при рассмотрении дела выносит на обсуждение обстоятельства, явно свидетельствующие о таком недобросовестном поведении, даже если стороны на них не ссылались (ст. 56 ГПК РФ, ст. 65 АПК РФ).

В связи с тем, что институт «вынесения обстоятельств на обсуждение» действительно присутствует в ст. 56 ГПК РФ, но прямо не следует из ст. 65 АПК РФ, в настоящее время развитие судебной практики, по всей видимости, в большей степени идет в сторону розыскных процедур. Это подтверждается и проходящим законодательные процедуры проектом Федерального закона № 440058–6 «О внесении изменений в Уголовно–процессуальный кодекс Российской Федерации в связи с введением института установления объективной истины по уголовному делу», в целом поддержанный ВС РФ[1486]. В пояснительной записке к данному законопроекту разъяснено, что ориентированность процесса доказывания по уголовному делу на достижение объективной истины является необходимым условием правильного разрешения уголовного дела и отправления справедливого правосудия. Однако УПК РФ не содержит требования о принятии всех возможных мер, направленных на ее отыскание. Также не способствует установлению истины и реализованная в законе модель состязательности. Она тяготеет к чуждой традиционному российскому уголовному процессу англо–американской доктрине так называемой чистой состязательности. Закрепленная в ст. 14 УПК РФ юридическая фикция презумпции невиновности, предполагающая толкование неустранимых сомнений в пользу обвиняемого, может быть применена лишь в случае невозможности достижения по делу объективной истины и только после принятия исчерпывающих мер к ее отысканию.

Примечательно и то, что, по мнению А.И. Бастрыкина, Следственный комитет активно старается исправить те деформации российского законодательства, которые произошли в девяностых годах в результате перестройки нашего общества по так называемому западному образцу. К сожалению, из отечественного уголовного судопроизводства был исключен основополагающий принцип (в том числе и для суда) полного, всестороннего и объективного исследования обстоятельств уголовного дела, то есть установления объективной истины. Это отрицательно сказалось на качестве правосудия и доверии граждан к его справедливости, поскольку судья стал заложником спорящих сторон, вместо того чтобы разрешить уголовное дело по своему внутреннему убеждению[1487].

Вообще говоря, не исключается и различная оценка судами (судьями, в том числе одного суда), сходной совокупности доказательств в рамках формально разных, но фактически одинаковых дел (например – по разным налоговым периодам при относительно единообразной деятельности налогоплательщика). Так, в Постановлении Президиума ВАС РФ от 24 марта 2009 г. № 14786/08 описана позиция заявителя: рассматривая одни и те же взаимоотношения завода и его поставщиков по разным налоговым периодам на предмет получения необоснованной налоговой выгоды, суды дали им прямо противоположную оценку: по одному налоговому периоду признали цепочку поставщиков созданной с целью получения необоснованной налоговой выгоды, а по другому налоговому периоду та же самая цепочка оценивалась как безупречная. По мнению ВАС РФ, оценка судом доказательств по своему внутреннему убеждению не означает допустимости их необоснованной оценки, при которой содержательно тождественные обстоятельства получают диаметрально противоположное толкование, без указания каких–либо причин этого. Такая оценка доказательств не может быть признана объективной. Если доказанные обстоятельства по делу привели суд к выводу о наличии у налогоплательщика необоснованной налоговой выгоды в одном налоговом периоде, то фактические обстоятельства другого налогового периода могут привести суд к обратному выводу при наличии иных обстоятельств, влияющих на внутреннее убеждение суда вследствие качественного изменения самой совокупности доказательств, их относимости, допустимости, достоверности, достаточности и взаимной связи.

В принципе, даже применительно к одному деянию, не исключена разная его оценка судами в независимых процессах (в т.ч. при сходных доказательствах, представленных сторонами). Например, вполне возможно, хотя и маловероятно, что суд общей юрисдикции признает обоснованным привлечение директора организации к административной ответственности по ст. 15.5 КоАП РФ за непредставление организацией налоговой декларации, а арбитражный суд сочтет незаконным привлечение самой организации к налоговой ответственности по ст. 119 НК РФ (и наоборот). Впрочем, в п. 16.2 Постановления Пленума ВАС РФ от 2 июня 2004 г. № 10 разъяснено, что оценка, данная судом общей юрисдикции, обстоятельствам, которые установлены в рассмотренном им деле, принимается во внимание арбитражным судом. В гражданско–правовой сфере сходным образом даны рекомендации в п. 4 Постановления Пленумов ВС РФ и ВАС РФ от 29 апреля 2010 г. № 10/22: обстоятельства, установленные при рассмотрении дела по иску о праве на имущество, не имеют обязательного характера для лиц, не участвовавших в деле. Такие лица могут обратиться в суд с самостоятельным иском о праве на это имущество. В то же время при рассмотрении названного иска суд учитывает обстоятельства ранее рассмотренного дела о праве на спорное имущество, независимо от того, установлены ли они судебным актом суда общей юрисдикции или арбитражного суда. Если суд придет к иным выводам, нежели содержащиеся в судебном акте по ранее рассмотренному делу, он должен указать соответствующие мотивы.

Но, разумеется, все приведенные доводы не касаются ситуаций, в которых имеет место преюдициальная связь судебных актов (ст. 61 ГПК РФ, ст. 64 КАС РФ, ст. 69 АПК РФ). При этом не следует полагать, что возможность подобной ситуации является исключительно следствием особенностей отечественной судебной системы. Так, С.Л. Будылин приводит сведения об известном американском процессе по делу О.Дж. Симпсона: по одному и тому же обвинению он был оправдан за недоказанностью в уголовном процессе об убийстве, но признан ответственным за умышленное причинение смерти в гражданском иске[1488]. Сходная ситуация имела место и в процессе над Бернхардом Гетцем[1489].

[1485] *Яблочков Т.М.* Бремя утверждения (onus proferendi) в гражданском процессе. – Петроград, 1916. – С. 8, 19, 21. // URL: http://zakon.ru/Blogs/One/14573?entryName=yablochkov_tm_bremya_utverzhdeniya_onus_proferendi_v_grazhdanskom_processe_pg_1916

[1486] К поискам «объективной истины» присоединился ВС // Он поддержал обновленный законопроект. // URL: http://zakon.ru/discussion/2015/06/04/k_poiskam_obektivnoj_istiny_prisoedinilsya_vs__on_podderzhal_obnovlennyj_zakonoproekt

[1487] Обман валют. Александр Бастрыкин о необходимости пресечь махинации на валютном рынке. // URL: http://www.rg.ru/2016/01/15/bastrykin.html

[1488] *Будылин С.Л.* Внутренне убеждение или баланс вероятностей? Стандарты доказывания в России и за рубежом // Вестник ВАС РФ. – 2014. – № 3. – С. 41 – 45, 53.

[1489] *Флетчер Дж., Наумов А.В.* Основные концепции современного уголовного права. – М., 1998. – С. 56.

При судебных спорах с органами власти потенциально могут иметь место и иные проблемы, неоднозначно разрешаемые на практике. Так, в соответствии с ч. 2 ст. 27 АПК РФ арбитражные суды разрешают экономические споры и рассматривают иные дела с участием в т.ч. организаций, являющихся юридическими лицами, а в случаях, предусмотренных АПК РФ и иными федеральными законами, с участием государственных органов, органов местного самоуправления, образований, не имеющих статуса юридического лица. Соответственно, представляет интерес определить, должен ли орган власти, являющийся стороной судебном споре по поводу законности его актов (действий, бездействия), иметь статус юридического лица? Постановлении Президиума ВАС РФ от 29 августа 1995 г. № 5416/95 отмечается, что рассматриваемый спор вытекает из административных, а не гражданских правоотношений, поэтому необоснованна ссылка арбитражного суда на то, что районный комитет по земельным ресурсам и землеустройству может участвовать в деле только при наличии у него статуса юридического лица. Соответственно, наличие статуса юридического лица у органа власти для целей судебной защиты права в общем случае не является принципиальным. Следует, однако, отметить, что отсутствие такого статуса может повлечь определенные проблемы при взыскании с органа власти судебных расходов, но в этом случае, например, возможно привлечение к участию в деле главного распорядителя бюджетных средств, как это было сделано в т.ч. в Постановлениях Президиума ВАС РФ от 1 марта 2011 г. № 9647/10, от 1 октября 2013 г. № 4259/13. При этом все налоговые инспекции (иные налоговые органы) в настоящее время имеют статус юридического лица и применительно к ним данный вопрос неактуален.

Другой момент может иметь большее значение на практике. Как правило, деятельность должностных лиц органов власти объективизируются в документах. Соответственно, деятельность должностных лиц налоговых органов (обычно руководителей и заместителей руководителя) объективизируются в ненормативных правовых актах, прямо указанных в НК РФ (в «решениях», «уведомлениях», «требованиях» и т.д.). При этом, как справедливо полагает И.Л. Бачило, зачастую имеет место неопределенность в том, какой именно субъект принимает ненормативный правовой акт – только руководитель или орган исполнительной власти в целом[1490]. Иногда законодатель может даже специально выделить категорию споров, предполагающую оспаривание актов определенных должностных лиц, а не органа власти в целом, как это сделано, например, в ч. 1 ст. 197 АПК РФ относительно решений (действий, бездействия) судебных приставов – исполнителей. Нельзя не отметить, что подобный подход законодателя неизбежно влечет вопросы: к кому предъявлять требования, если должностное лицо, совершившее оспариваемое действие (бездействие) уволится, перейдет на другую работу в том же органе власти (или даже умрет) и т.д. На практике, для «смягчения» подобных вопросов, при оспаривании, например, действий (бездействия) судебных приставов–исполнителей, суды обычно привлекают в качестве третьего лица, не заявляющего самостоятельных требований относительно предмета спора, отделы (управления) ФССП по субъектам федерации (в т.ч. Постановления Президиума ВАС РФ от 21 октября 2008 г. № 7131/08, от 16 апреля 2013 г. № 17450/12).

Соответственно, во многом вследствие формулировок НК РФ и сложившейся практики, в судебных налоговых спорах частными субъектами традиционно ставится вопрос о законности ненормативного правового акта (действия, бездействия) налогового органа в целом, а не конкретного должностного лица, хотя это и не исключено.

4.2. ОБЖАЛОВАНИЕ, КАК СПОСОБ ЗАЩИТЫ ПРАВ

Обжалование нормативных и ненормативных правовых актов, действий (бездействия) должностных лиц налоговых органов является традиционным способом **активной** защиты прав частных субъектов налогового права.

На основании ст. 4 Федерального закона от 2 мая 2006 г. № 59–ФЗ «О порядке рассмотрения обращений граждан Российской Федерации», можно предложить следующее определение: жалоба – составленное в письменной форме или в форме электронного документа требование частного субъекта налоговых правоотношений о восстановлении или защите его нарушенных прав, свобод или законных интересов.

Обжалование актов налоговых органов отличается от проверки акта самим органом, принявшим этот акт, либо вышестоящим органом по своей инициативе. Обжалование предполагает активные действия лица по отстаиванию своих прав путем подачи жалобы в орган (должностному лицу), уполномоченный ее рассматривать, в отличие от деятельности иных государственных органов (в том числе прокуратуры) и негосударственных организаций, занимающихся защитой прав по своей инициативе.

Значение оспаривания (обжалования) **нормативных правовых актов** в первую очередь предопределяется тем, что результат одного судебного разбирательства может предотвратить значительное число потенциальных споров по вопросам применения оспариваемого акта. При этом заявитель, добившийся положительного результата, по существу, дает возможность использовать его неограниченному кругу заинтересованных лиц. По мнению Р.А. Познера, с экономической точки зрения совокупность прецедентов в праве является основным капиталом, а именно запасом знаний, который приносит пользу в течение многих лет потенциальным участникам споров в форме информации о правовых обязательствах[1491]. Сходным образом рассуждает и А.Р. Султанов: если кто–либо оспорил письменное разъяснение Минфина России или ФНС России в Верховном Суде РФ, то судебное решение по этому делу становится обязательным для всех налогоплательщиков независимо от того, удовлетворено административное исковое заявление или нет, и принимали ли они участие в оспаривании нормативного акта или акта его официального толкования. Можно сказать, что такое решение не имеет субъективных границ[1492].

Исходя из п. 12 выступления В.Д. Зорькина «Актуальные проблемы деятельности Конституционного Суда РФ: вопросы и ответы», в законе о КС заложен механизм защиты интереса заявителя, по жалобе которого норма была признана неконституционной или выявлен ее конституционный смысл, иной, чем примененный судами в деле заявителя – право на пересмотр дела, в рамках которого заявитель может получить удовлетворение своих притязаний. При этом такой подход не является нарушением принципа равенства – абсолютно любое лицо, к которому применена норма таким образом, что нарушает права, может при соблюдении несложных формальностей стать тем самым заявителем, который получает право на безусловный процессуальный пересмотр его дела. При этом в ряде случаев, когда удовлетворение притязаний заявителя в натуре уже невозможно (например, выборы уже состоялись и заключение под стражу (его продление) уже закончилось), КС прямо указывает на возможность заявителя воспользоваться компенсаторным механизмом[1493].

Кроме того, как это следует из Постановлений Президиума ВАС РФ от 29 сентября 2010 г. № 6171/10, от 17 января 2012 г. № 9608/11 и № 11405/11, при признании недействующим нормативного правового акта возможно последующее предъявление требований о восстановлении прав, в том числе о взыскании убытков, возникших вследствие применения данного акта. В Постановлении Президиума ВАС РФ от 4 октября 2005 г. № 7445/05 разъяснено, что выбор конкретного способа судебной защиты своих нарушенных или оспариваемых прав и законных интересов принадлежит заинтересованному лицу. Следовательно, общество вправе оспорить нормативный правовой акт, принятый МНС РФ (правопредшественником ФНС России), несмотря на то, что у него имеется возможность оспорить в судебном порядке конкретные действия налоговых органов, основанные на положениях такого акта.

Следует отметить, что несоответствие некоторого нормативного акта, значимого для регулирования налоговых правоотношений, иному нормативному акту, имеющему большую юридическую силу, в общем случае может и должно быть выявлено судом в любом налоговом споре (ч. 2 ст. 11 ГПК РФ, ч. 2 ст. 15 КАС РФ, ч. 2 ст. 13 АПК РФ), а не только в процедуре отдельного оспаривания нормативного правового акта. Однако, на практике, при оспаривании нормативного правового акта, суд в большей степени «фокусируется» на правовой проблеме. Так, в Решении ВАС РФ от 8 октября 2010 г. № ВАС9939/10 признаны недействующими некоторые положения Порядка учета доходов и расходов и хозяйственных операций для индивидуальных предпринимателей, утвержденного Приказом

[1490] *Бачило И.Л.* Организационно–правовые методы и формы деятельности органов исполнительной власти // Исполнительная власть в РФ. Проблемы развития. / под ред. И.Л. Бачило. – М., 1998. – С. 234.

[1491] *Познер Р.А.* Экономический анализ права. – М., 2004. – Т. 2. – С. 719.

[1492] *Султанов А.Р.* Доступное право: оспаривание налогоплательщиками в суде официальных разъяснений. // Налоговед. – 2016. – № 10. – С. 40.

[1493] URL: http://www.ksrf.ru/ru/News/Speech/Pages/ViewItem.aspx?ParamId=74

Минфина РФ и МНС РФ от 13 августа 2002 г. № 86н/БГ304/430. Ранее, основываясь, в том числе и на признанных впоследствии недействующими положениях указанного Порядка, ВАС РФ в Постановлении Президиума от 16 июня 2009 г. № 1660/09 счел возможным обложение НДФЛ и ЕСН денежных средств, поступивших индивидуальному предпринимателю в качестве авансовых платежей под предстоящую поставку товара. Доводов относительно соответствия Порядка нормам НК РФ в данном акте Судом не высказывалось (и, скорее всего, сторонами не заявлялось). Важно то, что позиция, изложенная в указанном Решении ВАС РФ от 8 октября 2010 г. № ВАС9939/10, была впоследствии подтверждена в Решении ВС РФ от 19 июня 2017 г. № АКПИ17283.

Тем не менее, имеет место позиция о том, что при применении определенных способов защиты прав необходимо предшествующее признание недействующим нормативного правового акта в отдельном процессе. В п. 6 Информационного письма Президиума ВАС РФ от 31 мая 2011 г. № 145 разъяснено, что требование о возмещении вреда, причиненного в результате издания нормативного правового акта государственного органа или органа местного самоуправления, не соответствующего закону или иному нормативному правовому акту, имеющему большую юридическую силу, может быть удовлетворено в случае, если такой нормативный правовой акт признан недействующим по решению суда общей юрисдикции, арбитражного суда. Сходный подход имеет место в Постановлении Президиума ВАС РФ от 28 февраля 2012 г. № 14489/11: возложение на публично–правовое образование ответственности за понесенные компанией убытки без исследования вопроса о соответствии закону или иному правовому акту акта государственного органа этого публично–правового образования, утвердившего спорные тарифы, не соответствует условиям, при наличии которых допускается возмещение вреда, причиненного гражданину или юридическому лицу в результате незаконных действий (бездействия) государственных органов, органов местного самоуправления либо должностных лиц этих органов по правилам ст. 16 и 1069 ГК РФ.

Представляется, что указанные примеры подтверждают то, что некоторые особенности данного способа защиты прав могут быть описаны следующей формулой: если в «обычном» процессе о признании недействительным ненормативного правового акта (незаконным действия или бездействия) заявляется довод о том, что конкретный нормативный правовой акт, ставший основой для принятия оспариваемого акта (действия, бездействия), не соответствует акту большей юридической силы, то суд примет этот довод во внимание, только если при этом ему не потребуется исследовать определенные факты, подтверждающие данный довод. Соответственно, для оперирования подобными доводами необходима возможность именно абстрактного нормоконтроля. В частности, в настоящее время кадастровая стоимость облагаемых объектов недвижимости утверждается специальными нормативными актами органов исполнительной власти. С изложенной точки зрения, скорее всего, не будет воспринят судом довод налогоплательщика, оспаривающего требование об уплате налога, о том, что взыскиваемый с него налоговым органом поимущественный налог основан на нормативном акте органа исполнительной власти, утвердившем завышенную кадастровую стоимость облагаемого объекта, в противоречии с федеральным законодательством. В данном примере налогоплательщик не сможет указать конкретную норму федерального законодательства, которой не соответствует региональная норма, определившая кадастровую стоимость объекта, как «N» рублей. Ссылка на то, что кадастровая стоимость превышает рыночную, эффекта иметь не будет, так как данный довод потребует исследования фактов (в т.ч. отчетов оценщика). Оспаривание же нормативных правовых актов подобного вида вполне возможно, но должно проходить по отдельной процедуре, в уполномоченных судах (Постановление Пленума ВС РФ от 30 июня 2015 г. № 28 «О некоторых вопросах, возникающих при рассмотрении судами дел об оспаривании результатов определения кадастровой стоимости объектов недвижимости»).

В настоящее время данная проблематика частично разрешена в Постановлении КС РФ от 6 декабря 2017 г. № 37П. Суд отметил, что праву лица, участвующего в деле и распоряжающегося процессуальными правами на всех стадиях процесса самостоятельно, на основе конституционно значимого принципа диспозитивности, поставить перед судом вопрос о неприменении нормативного правового акта, противоречащего нормативному правовому акту большей юридической силы, и о принятии решения в соответствии с последним корреспондирует безусловная обязанность суда рассмотреть этот вопрос, отразив в решении мотивы, по которым суд не применил законы и иные нормативные правовые акты, на которые ссылались лица, участвующие в деле (ч. 2 ст. 13 и п. 3 ч. 4 ст. 170 АПК РФ). Суд постановил признать положения абз. 13 ст. 12 ГК РФ и ч. 2 ст. 13 АПК РФ не противоречащими Конституции РФ, поскольку по своему конституционно–правовому смыслу в системе действующего правового регулирования эти положения предполагают обязанность арбитражного суда, рассматривающего гражданское дело, проверить нормативный правовой акт, подлежащий применению в данном гражданском деле (включая утративший юридическую силу), на соответствие иному нормативному правовому акту, имеющему большую юридическую силу, в том числе если о противоречии между ними заявляет лицо, участвующее в деле, и в случае установления такого противоречия – вынести решение в соответствии с нормативным правовым актом, имеющим большую юридическую силу.

Нельзя не отметить и особенность современного правового регулирования, следующую из ч. 6 ст. 208 КАС РФ: административное исковое заявление о признании нормативного правового акта недействующим может быть подано в суд в течение всего срока действия этого нормативного правового акта. В ряде актов КС РФ (в т.ч. Определения от 27 октября 2015 г. № 2473О, от 27 июня 2017 г. № 1187О) разъяснено, что проверка судом общей юрисдикции законности нормативных правовых актов, утративших силу к моменту обращения заинтересованного лица в суд, и признание их недействующими вне связи с защитой каких–либо субъективных прав заявителя, т.е. в порядке абстрактного нормоконтроля, недопустимы; вместе с тем следует иметь в виду, что утрата нормативным правовым актом юридической силы не является препятствием для осуществления закрепленного в ст. 46 (ч. 2) Конституции РФ права: оно может быть реализовано в других установленных законодателем для конкретных категорий дел процессуальных формах, которые обусловлены характером спорных правоотношений. Заинтересованное лицо, в частности, может защитить свои права не путем оспаривания нормативных правовых актов, утративших силу к моменту его обращения в суд, а обжалуя основанные на них решения и действия (бездействие) органов власти и должностных лиц, для признания которых незаконными нет препятствий, поскольку суд, установив при рассмотрении дела несоответствие акта государственного или иного органа (в том числе утратившего силу) акту большей юридической силы, принимает решение в соответствии с последним.

Нормативные правовые акты, содержащие наибольший объем норм налогового права, – федеральные законы, могут быть рассмотрены КС РФ на предмет их соответствия Конституции РФ в силу Федерального конституционного закона «О Конституционном Суде Российской Федерации». Активность частных субъектов в данной сфере характеризуется сведениями, представленными в 2017 году В.Д. Зорькиным: история налоговых жалоб в Конституционный Суд насчитывает уже более 20 лет, одним из первых было решение Суда от 13 мая 1993 г. в связи с обращением о проверке конституционности нормативных положений об уплате НДС. Налоговые вопросы и сейчас остаются достаточно узким профессиональным сегментом. За все последующие годы Суд принял более одной тысячи решений по налоговой тематике[1494]. Представляют интерес и такие данные: в 2006 году В.Д. Зорькин сообщал, что почти треть поступающих в КС РФ обращений связана с налогами[1495]. В специализированной литературе в 2017 году приводятся сведения о том, что налоговые жалобы составляют примерно 1 % всех поступающих в суд жалоб[1496]. Таким образом, имеет место существенное снижение активности заявителей в сфере налогообложения.

Примечательны данные, приведенные И.В. Калининой применительно к моменту, с которого в США считается недействующим закон, признанный неконституционным: по мнению Верховного суда США, решения о неконституционности имеют обратную силу, но только в отношении незавершенных споров[1497]. Представляют интерес и сведения, приводимые Р. Боргдорфом: Федеральный Конституционный Суд Германии имеет разные возможности: он может подтвердить соответствие нормы Конституции, может объявить ее ничтожной (т.е. не действовавшей с момента издания), но может и признать ее не соответствующей Конституции и установить срок для

[1494] *Зорькин В.Д.* Конституционный Суд России: доктрина и практика: монография. – М., 2017. – С. 278.

[1495] *Зорькин В.Д.* Налоговое право и практика Конституционного Суда РФ // Налоговое право в решениях Конституционного Суда РФ 2005 г. – М., 2007. – С. 28.

[1496] Налоговое право в решениях Конституционного Суда РФ. // Налоговед. – 2017. – № 6. – С. 14.

[1497] *Калинина И.В.* Возмещение неконституционных налогов: на пороге нового права. // Налоговед. – 2016. – № 9. – С. 55.

законодателя для принятия новой правовой нормы (т.е. действующей до тех пор, пока законодатель не примет новую норму). В сфере налогового права Федеральный Конституционный Суд Германии предпочтительно использует именно этот вариант[1498].

Конституционный Суд РФ тоже периодически устанавливает возможность применения до определенной даты нормативных правовых актов, признанных им неконституционными. Так, в Постановлении КС РФ от 30 января 2001 г. № 2П оспариваемые положения федерального и региональных нормативных актов о налоге с продаж были признаны не соответствующими Конституции РФ. В то же время, суд заключил, что налог с продаж, введенный на основании федерального закона законами субъектов РФ, является источником доходной части бюджетов соответствующих субъектов РФ и местных бюджетов. Немедленное признание оспариваемых положений утратившими силу может повлечь неисполнение указанных бюджетов и привести к нарушению прав и свобод граждан. На этом основании суд постановил, что указанные положения должны быть приведены в соответствие с Конституцией РФ и, во всяком случае, утрачивают силу не позднее 1 января 2002 г.

В п. 11 выступления В.Д. Зорькина «Актуальные проблемы деятельности Конституционного Суда РФ: вопросы и ответы» высказано обобщенное мнение: российским законодателем выбрана модель действия решения КС на будущее время, по примеру большинства стран, в которых осуществляется конституционное правосудие. Пока норма не признана неконституционной, ее применение, исходя из презумпции конституционности, не должно считаться ошибочным. Иное ставило бы под сомнение такую значимую ценность как стабильность правоотношений, другой стороной, в которых, кстати, иногда прямо, а почти всегда – косвенно – являются другие граждане и организации[1499].

Интересно то, что ЕСПЧ не усматривает нарушений в продлении КС РФ действия не соответствующего Конституции РФ «налогового» закона. Так, в решении ЕСПЧ от 6 ноября 2003 г. по вопросу приемлемости жалобы № 63343/00 по делу «Рошка против Российской Федерации» отмечается, что когда КС РФ временно оставил в силе, исключительно на переходный период, неконституционный закон, это было сделано, как представляется, из опасения создания существенного пробела в законодательстве в налоговой сфере. Такой взгляд представляется правомерным с точки зрения правовой определенности и, таким образом, не может рассматриваться как «произвольная конфискация». По мнению ряда зарубежных авторов, в практике самого ЕСПЧ признается, что принцип правовой определенности может освободить государство от соблюдения требования законности в ситуациях, касающихся либо длящегося применения закона, который был признан неконституционным, на протяжении ограниченного, исключительно переходного периода, до введения в действие нового закона, либо исправления недостатков в законодательстве с исключительно потенциальными последствиями, чтобы избежать существенного пробела в законодательстве[1500]. Указанный подход ЕСПЧ очередной раз демонстрирует то, что практически все общеправовые принципы в случае «насущной необходимости» могут быть подвергнуты «балансировке». Исключение, пожалуй, представляет только принцип справедливости, но в силу того, что справедливость «у каждого своя», его трактовка в конкретной ситуации также не может представлять непреодолимого препятствия.

Значимым образом была разрешена ситуация по «зарплатным» страховым взносам в Постановлении КС РФ от 17 июня 2013 г. № 13П (в порядке разъяснения – в Определении КС РФ от 8 декабря 2015 г. № 2737ОР): если спорные взносы уже были уплачены (взысканы) на момент провозглашения данного судебного акта, то они возврату не подлежат; если же они не были уплачены (взысканы), обязанность по их уплате отсутствует. Суд отметил, что противоправность в действиях государства в указанный период (до вступления в силу данного Постановления) отсутствовала. Соответственно, взыскание с казны Российской Федерации указанных сумм взносов не вытекает из установленного порядка исполнения данного Постановления.

Соответственно, по существу, те, кто исполнял закон, впоследствии признанный неконституционным, оказались в худшем положении по сравнению с теми, кто закон игнорировал. В Определениях ВС РФ от 13 мая 2016 г. № 305ЭС1519072, от 23 мая 2016 г. № 305ЭС156820 и № 305ЭС1510514 также исключена возможность возврата уплаченных до указанного момента страховых взносов через механизм, установленный в ст. 1064, 1069 ГК РФ.

Подобный подход КС РФ уже является в определенной степени устоявшимся. Можно напомнить, что в Постановлении КС РФ от 30 января 2001 г. № 2П положения законодательства, регламентирующие налог с продаж, были признаны неконституционными. Суд отметил, что это не означает, что признается право налогоплательщиков на возврат зачисленных в областной и местный бюджеты сумм налога с продаж, а также на их зачет в счет предстоящих платежей по этому налогу, поскольку сумма налога включалась ими в цену товара (работы, услуги) и фактически взималась не за счет их прибыли (результатов хозяйственной деятельности), а с покупателей (клиентов), т.е. фактических, но не юридических плательщиков налога. Современный пример –Постановление КС РФ от 31 мая 2018 г. № 22П: впредь до внесения в ст. 217 НК РФ надлежащих изменений ее положения не могут служить основанием для обложения НДФЛ денежной компенсации в размере денежного содержания, выплачиваемой военнослужащим, проходящим военную службу по контракту, по их просьбе за каждые положенные дополнительные сутки отдыха в соответствии с п. 3 ст. 11 Федерального закона «О статусе военнослужащих». При этом настоящее Постановление не является основанием для возврата удержанных (уплаченных) ранее сумм НДФЛ, за исключением возврата по результатам рассмотрения конкретного дела, в связи с которым Новочеркасский гарнизонный военный суд обратился в КС РФ, если для этого нет иных препятствий.

Следует также отметить, что КС РФ, оценивая акты законодательства, зачастую настаивает на том, что его компетенция достаточно ограничена, а законодатель, наоборот, обладает широкими дискреционными полномочиями, в которые КС РФ не может вмешиваться. Исходя из Постановления КС РФ от 20 декабря 2010 г. № 22П, законодательное усмотрение связано обязанностью следовать конституционно одобряемым целям, а также выбором средств их достижения, которые также не должны противоречить Конституции РФ. Соответственно, в Определениях КС РФ от 16 апреля 2009 г. № 527ОО и от 23 июня 2009 г. № 833ОО, от 21 апреля 2011 г. № 556ОО содержится следующее положение: КС РФ в своих решениях неоднократно указывал, что разрешение вопросов об установлении и изменении состава налогоплательщиков и существенных элементов налогового обязательства не относится к его полномочиям, за исключением случаев, когда новому законодательному акту придается обратная сила и им ухудшается положение налогоплательщиков. Показательна и позиция КС РФ, изложенная в ряде Определений (от 21 апреля 2011 г. № 557ОО, от 26 мая 2011 г. № 633ОО): заявителем не исчерпана возможность защиты его прав в арбитражном суде или суде общей юрисдикции; при таких условиях конституционное судопроизводство было бы преждевременным и, по сути, использовалось бы как средство судебной защиты, подменяющее производство в суде по налоговым спорам, что в силу ст. 118 и 125 Конституции РФ недопустимо.

К.А. Сасов по данному вопросу резюмирует: в реализации КС РФ своих полномочий в области налогового права имеют место две устойчивые тенденции: уход от правотворчества (этим должен заниматься законодатель) и уход от разрешения налогового спора по существу (этим должны заниматься суды)[1501]. Впрочем, с точки зрения ЕСПЧ, изложенной в решении от 6 июля 2006 г. по вопросу приемлемости жалобы № 14085/04 «Сергей Смирнов (Smirnov) против Российской Федерации», в рассматриваемом случае дело заявителя уже было рассмотрено национальными судами, вследствие чего обращение в КС РФ с заявлением об оспаривании конституционности ст. 131 ГПК РФ не имело перспективы разрешения дела в пользу заявителя. Таким образом, данная жалоба не могла быть отклонена ЕСПЧ на том основании, что заявитель не исчерпал всех средств правовой защиты.

Высказывается и более общая позиция: решения КС РФ в целом стали носить умиротворяющий и даже усыпляющий характер с попыткой придать малозначительность поставленному вопросу, занизить его важность, то есть определить его как не имеющий конституционно–правового значения и не заслуживающий внимания КС РФ[1502]. Однако нельзя не учесть позицию А. Шайо: в демократии типичным местом решения общественных проблем является избирательная кабина, а не зал судебных заседаний. Несмотря на все

[1498] *Боргдорф Р.* Значение конституционного права для развития налоговых правоотношений // Налоговое право в решениях Конституционного Суда РФ 2005 г. – М., 2007. – С. 98.

[1499] URL: http://www.ksrf.ru/ru/News/Speech/Pages/ViewItem.aspx?ParamId=74

[1500] *Харрис Д., О'Бойл М., Уорбрик К. и др.* Право Европейской конвенции по правам человека. – М., 2017. – С. 1169.

[1501] *Сасов К.А.* Конституционное правосудие: оценки и перспективы // Налоговое право в решениях Конституционного Суда РФ 2010 г. – М., 2012. – С. 22.

[1502] Конституция и налоги // Налоговед. – 2012. – № 6. – С. 9.

противоположные утверждения, Верховный суд Соединенных Штатов в период расцвета своей социальной активности (с 1937 по 1967 г.) отменил всего–навсего 12 законов Конгресса[1503]. При этом очевидно, что здесь имеется ввиду весь спектр оспаривавшихся законов, а не только связанных с налогообложением.

Глава 21 КАС РФ регламентирует производство по административным делам об оспаривании нормативных правовых актов и актов, содержащих разъяснения законодательства и обладающих нормативными свойствами (ранее – гл. 24 ГПК РФ). Глава 23 АПК РФ в настоящее время регулирует рассмотрение судом по интеллектуальным правам дел об оспаривании нормативных правовых актов и актов, содержащих разъяснения законодательства и обладающих нормативными свойствами (т.е. в общем случае к налогам не относящиеся). В текстах указанных кодексов применен не термин «обжалование», а термин «оспаривание», но в данном случае это принципиального значения не имеет.

Соответствующе разъяснение содержится и в п. 9 Постановления Пленума ВС РФ от 29 ноября 2007 г. № 48 «О практике рассмотрения судами дел об оспаривании нормативных правовых актов полностью или в части»: существенными признаками, характеризующими нормативный правовой акт, являются: издание его в установленном порядке управомоченным органом государственной власти, органом местного самоуправления или должностным лицом, наличие в нем правовых норм (правил поведения), обязательных для неопределенного круга лиц, рассчитанных на неоднократное применение, направленных на урегулирование общественных отношений либо на изменение или прекращение существующих правоотношений. Сходная позиция изложена, например, в решениях ВАС РФ от 13 февраля 2003 г. № 10462/02 и от 26 января 2005 г. № 16141/04, в Постановлении Президиума ВАС РФ от 25 марта 2008 г. № 9504/07. В Апелляционном определении ВС РФ от 12 апреля 2018 г. № АПЛ1887 определение уточнено: акт, обладающий нормативными свойствами, должен соответствовать определенным критериям, а именно: являться актом, разъясняющим конкретные законоположения; быть изданным органом публичной власти, иным органом или организацией, наделенными государственными властными полномочиями; не носить индивидуального характера; являться обязательным для подведомственных органов (организаций, учреждений) и их должностных лиц, которые в силу ведомственной субординации должны применять в своей деятельности положения закона, разъяснение которого направлено в их адрес, исключительно в соответствии со смыслом, придаваемым ему вышестоящим органом; обладать нормативными свойствами, то есть посредством содержащихся в нем разъяснений фактически устанавливать (изменять, отменять) правила, обязательные для неопределенного круга лиц, оказывая тем самым общерегулирующее воздействие на общественные отношения.

Вообще говоря, могут иметь место акты органов власти, которые включают в себя положения как нормативного, так и ненормативного (индивидуального) характера (п. 3.5 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. № 58 «О некоторых вопросах, возникающих в судебной практике при рассмотрении арбитражными судами дел об оспаривании нормативных правовых актов»).

Статья 137 НК РФ предусматривает, что нормативные правовые акты налоговых органов могут быть обжалованы в порядке, предусмотренном федеральным законодательством. В настоящее время обжалование любых положений «налоговых» нормативных правовых актов органов исполнительной власти подведомственно судам общей юрисдикции (гл. 21 КАС РФ, ранее – гл. 24 ГПК РФ). В подп. 1 и 1.1 п. 4 ст. 2 Федерального конституционного закона от 5 февраля 2014 г. № 3–ФКЗ «О Верховном Суде Российской Федерации» установлено, что ВС РФ рассматривает в качестве суда первой инстанции административные дела об оспаривании нормативных правовых актов Президента РФ, Правительства РФ, федеральных органов исполнительной власти, Генеральной прокуратуры РФ, Следственного комитета РФ, Судебного департамента при ВС РФ, Центрального банка РФ, Центральной избирательной комиссии РФ, государственных внебюджетных фондов, в том числе Пенсионного фонда РФ, Фонда социального страхования РФ, Федерального фонда обязательного медицинского страхования, а также государственных корпораций; а также об оспаривании актов федеральных органов исполнительной власти, иных федеральных государственных органов, Центрального банка РФ, государственных внебюджетных фондов, в том числе Пенсионного фонда РФ, Фонда социального страхования РФ, Федерального фонда обязательного медицинского страхования, содержащих разъяснения законодательства и обладающих нормативными свойствами.

С учетом Постановления КС РФ от 31 марта 2015 г. № 6П, не исключено оспаривание в судебном порядке в т.ч. актов Федеральной налоговой службы, которые не соответствуют формальным требованиям, предъявляемым к нормативным правовым актам федеральных органов исполнительной власти, по форме, субъекту и порядку принятия, регистрации и опубликования, но при этом содержат обязательное для всех налоговых органов разъяснение (нормативное толкование) налоговых законоположений, которое может противоречить их действительному смыслу и тем самым нарушать права налогоплательщиков. По мнению В.Д. Зорькина, своевременная «нейтрализация» письма государственного органа из правового пространства (в случае несоответствия его положениям закона) способна предупредить возможные последующие массовые судебные споры по индивидуальным делам, в основе которых лежит применение незаконного ведомственного акта[1504].

В силу п. 2 Правил подготовки нормативных правовых актов федеральных органов исполнительной власти и их государственной регистрации (утв. Постановлением Правительства РФ от 13 августа 1997 г. № 1009) структурные подразделения и территориальные органы федеральных органов исполнительной власти не вправе издавать нормативные правовые акты. Таким образом, нормативные правовые акты Минфина России и ФНС России принимаются только указанным Министерством и Службой, которые территориально находятся в Москве, и могут быть обжалованы с соблюдением соответствующих правил подсудности.

Нормативные правовые акты органов исполнительной власти могут влиять на налогообложение косвенно, но весьма значимо. Например, поскольку для целей налогообложения «коммерческой» недвижимости по кадастровой стоимости (т.е., по общему правилу, повышенного налогообложения) необходимо включение конкретного объекта органами исполнительной власти в особый перечень (п. 7 ст. 378.2 НК РФ), возможны и соответствующие споры. Примечательно письмо ФНС России от 21 декабря 2016 г. № БС421/24530@ «Позиции высших судов по вопросам администрирования налогов на имущество организаций за 9 месяцев 2016 года», в котором, в том числе, приведено существенное число апелляционных определений Судебной коллегии по административным делам ВС РФ по вопросам законности нормативных правовых актов о включении объектов недвижимости в соответствующие перечни.

Как предусмотрено в ч. 2 ст. 215 КАС РФ, по результатам рассмотрения административного дела об оспаривании нормативного правового акта судом принимается одно из следующих решений:

1) об удовлетворении заявленных требований полностью или в части, если оспариваемый нормативный правовой акт полностью или в части признается не соответствующим иному нормативному правовому акту, имеющему большую юридическую силу, и не действующим полностью или в части со дня его принятия или с иной определенной судом даты;

2) об отказе в удовлетворении заявленных требований, если оспариваемый полностью или в части нормативный правовой акт признается соответствующим иному нормативному правовому акту, имеющему большую юридическую силу.

Имеет место позиция, в соответствии с которой указанные формулировки не могут означать, что нормативный правовой акт, признанный судом недействующим, является несоответствующим нормативному правовому акту большей юридической силы только с момента вступления в силу решения суда. Очевидно, что он являлся таковым с момента принятия (или с момента принятия нормативного акта, имеющего большую юридическую силу, если этот момент имел место позднее). Так, если речь идет не о процедуре признания недействующим нормативного правового акта, а об ином налоговом споре, суд, признав спорный нормативный правовой акт не соответствующим нормативному правовому акту большей юридической силы, не признает его не действующим, а применяет акт большей юридической силы. Специализированный процесс по признанию нормативного правового акта недействующим не может ущемлять права заинтересованных лиц и подразумевать период времени, в течение которого очевидно незаконный акт подлежал применению.

Соответствующее разъяснение было дано в п. 13 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. № 58: согласно ч. 2 ст. 13, ч. 4 и 5 ст. 195 АПК РФ нормативный правовой акт или его отдельные положения, признанные судом недействующими, с момента принятия решения суда не подлежат применению, в том числе при разрешении споров, которые возникли из отношений, сложившихся в предшествовавший такому решению период.

В Постановлении КС РФ от 6 июля 2018 г. № 29П отмечается, что в отличие от признания судом нормативного правового акта не подлежащим применению в конкретном деле как противоречащего акту большей юридической силы, последствием признания судом нормативного правового акта недействующим является его исключение из системы правового регулирования, обеспечиваемое доведением такого решения суда до сведения широкого круга лиц в надлежащем порядке (п. 2 ч. 4 ст. 215 и ч. 1 ст. 216 КАС РФ) и возможностью

[1503] *Шайо А.* Самоограничение власти (краткий курс конституционализма): Пер. с венг. – М., 2001. – С. 242.

[1504] *Зорькин В.Д.* Конституционный Суд России: доктрина и практика: монография. – М., 2017. – С. 286.

пересмотра в установленных случаях состоявшихся судебных решений, основанных на этом акте. Следовательно, таким решением суда удовлетворяется как индивидуальный интерес лица в защите принадлежащих ему прав (уже нарушенных применением этого акта или находящихся под непосредственной угрозой нарушения в будущем), так и общественный интерес в поддержании законности и правопорядка в целом. В случае, когда нарушение прав лица применением нормативного правового акта в гражданском деле уже имело место, невозможность для него извлечь благоприятные правовые последствия из судебного решения, которым удовлетворено его административное исковое заявление, но этот акт признан недействующим на будущее время, обесценивала бы само право на обращение в суд с административным иском, лишала бы стимулов к защите своих прав всеми не запрещенными законом способами (ст. 45, ч. 2, Конституции РФ), подрывала бы доверие к судебной системе и правосудию в целом, а также ставила бы такое лицо в неравное положение по сравнению с теми, кто будет испытывать на себе положительное воздействие указанного решения в дальнейшем, не приложив собственных усилий к устранению из правового поля незаконного нормативного правового акта.

Как отмечает М.К. Треушников, по делам об оспаривании нормативных правовых актов нет предмета доказывания в традиционном понимании этого явления, как совокупности юридических фактов основания иска и возражений против него. Доказывание имеет характер чисто логических операций. Функция суда сводится к выяснению соответствия одного закона другому, имеющему высшую юридическую силу[1505]. В этом плане следует отметить, что КС РФ может признать норму не соответствующей Конституции РФ с учетом смысла, придаваемого ей сложившейся правоприменительной практикой (в т.ч. Постановления от 12 октября 1998 г. № 24П, от 28 марта 2000 г. № 5П, от 13 июля 2010 г. № 15П).

Споры об обжаловании **ненормативных правовых актов** налоговых органов, действий (бездействия) их должностных лиц являются весьма распространенной категорией споров, рассматриваемых как вышестоящими налоговыми органами, так и судами. Ю.Н. Старилов справедливо отмечает, что российское законодательство предусматривает два порядка обжалования актов публичного управления: судебный и административный[1506].

Исходя из статистических сведений, размещенных на сайте Судебного департамента[1507] (форма № 1 – Отчет о работе арбитражных судов субъектов Российской Федерации), в 2017 году арбитражными судами субъектов РФ было рассмотрено 45 674 дела, связанных с применением налогового законодательства; из которых 32 850 дел (71,9 %) – о взыскании обязательных платежей и санкций, 11 994 дела (26,3 %) – об оспаривании ненормативных правовых актов налоговых органов, действий (бездействия) должностных лиц. Таким образом, прочие категории дел, связанных с применением налогового законодательства, составили всего 0,8%. Соответственно, из числа условно–активных способов защиты прав частных субъектов, в арбитражных судах оспаривание ненормативных правовых актов налоговых органов, действий (бездействия) должностных лиц, является наиболее популярным и относительно массовым. Из указанных 11 994 дел требования заявителей были полностью, либо частично удовлетворены арбитражными судами по 5057 делам (т.е. в 42,2 % случаев). В плане суммовой оценки эффективности судебной работы ФНС России М.В. Мишустиным приводятся сведения, что до суда налоговыми органами доводятся только дела с качественной доказательственной базой и значимые методологические споры. В судах около 80 % обжалуемых сумм рассматривается в пользу бюджета[1508].

Также представляет интерес проанализировать данные судебной статистики ВС РФ за 2017 год (форма № 2 – Отчет о работе судов общей юрисдикции по рассмотрению гражданских, административных дел по первой инстанции), также размещенной на сайте Судебного департамента при ВС РФ, рассмотрено по гл. 32 КАС РФ заявлений о взыскании налогов и сборов с физических лиц, с вынесением решения (судебного приказа) – 3 792 384; в том числе с удовлетворением требования – 3 747 566 (98,8 %), на сумму 43,7 млрд. руб. Требования частных лиц (в отчете – по гл. 22 КАС РФ оспаривание решений, действий (бездействия) в сфере налоговых и таможенных правоотношений), разрешены следующим образом: рассмотрено с вынесением решения (судебного приказа) – 2260; в том числе с удовлетворением требования – 1190 (52,7 %). Соответственно, активные способы отстаивания свих прав налогоплательщиками в судах общей юрисдикции не являются массовым явлением. Данное обстоятельство подтверждает довод о том, что отечественное налоговое законодательство «настроено» на максимальное «выключение» физических лиц из процесса налогообложения (через институты косвенных налогов, налоговых агентов, относительно низкие ставки поимущественных налогов по «нестатусному» имуществу и т.д.) в т.ч. и для того, чтобы минимизировать недовольство и споры в данной сфере.

В п. 1 Постановления Пленума ВС РФ от 27 апреля 1993 г. № 5 (утратил силу) было разъяснено, что под правовым актом индивидуального характера понимается акт, устанавливающий, изменяющий или отменяющий права и обязанности конкретных лиц. В п. 2 ст. 46 Конституции РФ впоследствии была использована несколько иная терминология: решения и действия (или бездействие) органов государственной власти, органов местного самоуправления, общественных объединений и должностных лиц могут быть обжалованы в суд. Та же «триада»: оспаривание решений, действий (бездействия), используется и в ст. 1 КАС РФ. Что касается АПК РФ, терминология в нем несколько иная, хотя и по существу равнозначная: оспаривание ненормативных правовых актов, решений и действий (бездействия) – п. 2 ч. 1 ст. 29.

Примечательно то, что, как следует из п. 4 Постановления Пленумов ВС РФ и ВАС РФ от 18 августа 1992 г. № 12/12 «О некоторых вопросах подведомственности дел судам и арбитражным судам», требования организаций и граждан–предпринимателей о признании неправомерными действий должностных лиц, нарушающих их права и охраняемые законом интересы, подлежат рассмотрению в суде, если обжалуемые действия не были оформлены распорядительными или иными документами.

С учетом указанного разграничения, налогоплательщик, обжалующий, например, действия руководителя налогового органа по вынесению решения по результатам проверки, скорее всего в действительности обжалует не действия, а само решение по результатам проверки. В случае предъявления налогоплательщиком подобных требований и отказа уточнить их, суд, как представляется, не должен исследовать содержание решения, а обязан ограничиться установлением исключительно формальных обстоятельств (в основном – наличие у руководителя налогового органа полномочий на день вынесения решения).

Те же доводы можно привести в отношении обжалования, например, действий налогового органа по проведению камеральной проверки (п. 2 ст. 88 НК РФ), которая проводится уполномоченными должностными лицами налогового органа в соответствии с их служебными обязанностями без какого–либо специального решения руководителя налогового органа. Если решение по проверке еще не вынесено, то такие действия, в общем случае, прав налогоплательщика нарушать не могут. Если же решение вынесено, то, скорее всего, плательщик обжалует именно решение.

Однако можно обнаружить эпизодические примеры, когда суды фактически приравнивают действия налогового органа (но не руководителя) и соответствующий ненормативный правовой акт. Так, в Постановлении Президиума ВАС РФ от 3 июля 2012 г. № 2941/12 требования налогоплательщика были сформулированы, как признание незаконными действий инспекции по направлению в банк инкассового поручения.

Относительно бездействия, сходное разъяснение содержится в Постановлении Президиума ВАС РФ от 16 апреля 2013 г. № 16929/12: по смыслу гл. 24 АПК РФ к бездействию относится неисполнение органом, осуществляющим публичные полномочия, обязанности, возложенной на него нормативными правовыми и иными актами, определяющими полномочия этих лиц. Исходя из данного судебного акта, отсутствие прямо определенной в нормативных правовых актах обязанности у публичного органа означает, что нет и основания для признания такого бездействия незаконным.

Интересную логику можно проследить в Постановлении Президиума ВАС РФ от 8 ноября 2005 г. № 6935/05: налогоплательщик обратился в суд с заявлением о признании незаконным бездействия заместителя руководителя УФНС, выразившегося в уклонении от подписания соглашения о реструктуризации долгов, и об обязании должностного лица подписать это соглашение. По мнению Суда, территориальная комиссия действует как коллегиальный орган и отказ отдельного ее члена от подписания соглашения следует рассматривать в качестве отказа территориальной комиссии принять соответствующее решение.

[1505] *Треушников М.К.* Судебные доказательства. – М., 2004. – С. 51.

[1506] *Старилов Ю.Н.* Курс общего административного права. Т. 2. – М., 2002. – С. 310.

[1507] URL: http://www.cdep.ru

[1508] *Мишустин М.В.* «Вы вернулись в правовое поле – к вам нет вопросов» // URL: https://www.nalog.ru/rn77/news/smi/7587251/

В итоге, термины «решение», «ненормативный правовой акт», «индивидуальный акт» применительно к налоговым правоотношениям обычно используются в одном значении – как письменный документ налогового органа, содержащий властное волеизъявление, порождающей правовые последствия для конкретного физического лица (организации). Имеет место позиция, в соответствии с которой обозначение требования при выборе рассматриваемого способа защиты прав не должно иметь принципиального значения. Из Письма ВС РФ от 5 ноября 2015 г. № 7ВС7105/15 следует, что формулировка требований о признании недействительными (незаконными) ненормативных актов органов государственной власти может быть также: об оспаривании, аннулировании, обжаловании, признании неправомерными и т.д.

Как уже отмечалось, иногда заинтересованное лицо может защитить свои права, влияя на процесс принятия ненормативного акта налоговым органом (представляя возражения и пояснения, непосредственно участвуя в квазисудебной процедуре рассмотрения материалов). Такой способ защиты прав предусмотрен в отношении решения по результатам проверки (подп. 15 п. 1 ст. 21, п. 6 ст. 100, п. 2 ст. 101, п. 7 ст. 101.4 НК РФ). Однако большинство ненормативных актов выносятся налоговыми органами без участия лица, к которому они относятся (налоговое уведомление – ст. 52 НК РФ, требование об уплате налога – ст. 69 НК РФ, решение о взыскании налога за счет денежных средств – ст. 46 НК РФ, решение о взыскании налога за счет иного имущества – ст. 47 НК РФ, и т.д.).

Впрочем, налогоплательщик вправе получать в определенные сроки от налогового органа практически все ненормативные акты и иные документы, имеющие к нему отношение (подп. 9 п. 1 ст. 21 НК РФ – копии акта налоговой проверки и решений налоговых органов, а также налоговые уведомления и требования об уплате налогов; п. 3 ст. 46 НК РФ – решение о взыскании налога за счет денежных средств; п. 9 ст. 78 НК РФ – решение о зачете (возврате) сумм излишне уплаченного налога и т.д.).

В настоящее время в НК РФ установлено общее **правило обязательного досудебного административного обжалования**: в силу абз. 1 п. 2 ст. 138 НК РФ акты налоговых органов ненормативного характера, действия или бездействие их должностных лиц (за исключением актов ненормативного характера, принятых по итогам рассмотрения жалоб, апелляционных жалоб, актов ненормативного характера федерального органа исполнительной власти, уполномоченного по контролю и надзору в области налогов и сборов, действий или бездействия его должностных лиц) могут быть обжалованы в судебном порядке только после их обжалования в вышестоящий налоговый орган в порядке, предусмотренном НК РФ.

Поскольку для ФНС России нет вышестоящего налогового органа, в силу абз. 4 п. 2 ст. 138 НК РФ нет и обязательного досудебного административного обжалования: акты ненормативного характера федерального органа исполнительной власти, уполномоченного по контролю и надзору в области налогов и сборов, действия или бездействие его должностных лиц обжалуются в судебном порядке.

Следует отметить, что подобная процедура, была предусмотрена и в советском законодательстве. Так, в силу ст. 3 Закона СССР от 21 мая 1990 г. № 14921 «О правах, обязанностях и ответственности государственных налоговых инспекций» жалобы на действия должностных лиц государственных налоговых инспекций подаются в те государственные налоговые инспекции, которым они непосредственно подчинены. Жалобы рассматриваются и решения по ним принимаются не позднее месячного срока с момента поступления жалобы. Решения по жалобам могут быть обжалованы в месячный срок в вышестоящую государственную налоговую инспекцию. При несогласии граждан с принятым решением действия должностных лиц государственных налоговых инспекций могут быть обжалованы в судебном порядке.

Сам по себе обязательный административный досудебный порядок обжалования является дополнительным обременением налогоплательщика[1509]. Кроме того, используя терминологию Постановления Президиума ВАС РФ от 7 июня 2012 г. № 1009/11, он может быть охарактеризован, и как временной барьер для обращения в суд. Однако обязательное досудебное административное обжалование некоторых (либо даже всех) ненормативных актов налоговых органов предусмотрено и в зарубежном законодательстве. Так, Р. Буссе приводит сведения о том, что в Германии каждый административный акт налогового органа в отношении налогоплательщика может оспариваться в досудебном порядке, причем досудебное обжалование обязательно для последующего судебного оспаривания[1510].

В связи с тем, что решения по результатам выездной (камеральной) налоговой проверки вступают в силу в общем случае по истечении одного месяца со дня вручения лицу, в отношении которого было вынесено соответствующее решение (его представителю) (п. 9 ст. 101 НК РФ), и могут быть обжалованы в апелляционном порядке (ст. 101.2 НК РФ), в п. 1 ст. 138 НК РФ даны раздельные (хотя и сходные) определения:

– **апелляционной жалобой** признается обращение лица в налоговый орган, предметом которого является обжалование **не вступившего в силу** решения налогового органа о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решения об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения, вынесенного в соответствии со ст. 101 НК РФ, если, по мнению этого лица, обжалуемое решение нарушает его права;

– **жалобой** признается обращение лица в налоговый орган, предметом которого является обжалование **вступивших в силу** актов налогового органа ненормативного характера, действий или бездействия его должностных лиц, если, по мнению этого лица, обжалуемые акты, действия или бездействие должностных лиц налогового органа нарушают его права.

Порядок и сроки подачи **апелляционной жалобы** урегулированы в ст. 139.1 НК РФ. Как следует из п. 1 ст. 139.1 НК РФ, апелляционная жалоба на решение о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решение об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения подается **через вынесший соответствующее решение налоговый орган**. Исходя из ст. 101.2 НК РФ, апелляционная жалоба подается **в вышестоящий налоговый орган**.

В п. 2 ст. 139.1 НК РФ установлено, что апелляционная жалоба на решение о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решение об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения в вышестоящий налоговый орган может быть подана **до дня вступления в силу обжалуемого решения**, то есть, по общему правилу, до истечения **одного месяца** со дня вручения лицу, в отношении которого было вынесено соответствующее решение (его представителю).

Порядок и сроки подачи **жалобы** урегулированы в ст. 139 НК РФ. В частности, в силу п. 1 ст. 139 НК РФ, жалоба подается **в вышестоящий налоговый орган через налоговый орган**, акты ненормативного характера, действия или бездействие должностных лиц которого обжалуются.

Кроме того, как это следует из п. 2 ст. 139 НК РФ:

– жалоба в вышестоящий налоговый орган может быть подана, если иное не установлено НК РФ, в течение **одного года** со дня, когда лицо узнало или должно было узнать о нарушении своих прав;

– жалоба на вступившее в силу решение о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решение об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения, которое не было обжаловано в апелляционном порядке, может быть подана в течение **одного года** со дня вынесения обжалуемого решения.

Соответственно, для различных вариантов административных жалоб предусмотрены как различные сроки на обжалование, так и различные моменты начала отсчета данных сроков. Представляют интерес сведения, которые приводит Ш. Рекцигель: в Германии налогоплательщик вправе обжаловать индивидуальный налоговый акт в течение одного месяца со дня его получения. При этом рекомендуется не просто обжаловать акт, а указать причины обжалования, иначе налоговый орган может отклонить немотивированную жалобу[1511]. Соответственно, установленные в НК РФ сроки обязательного административного досудебного обжалования вполне соотносимы с зарубежными аналогами.

Как правило, нет существенных проблем в исчислении сроков на обжалование, четко «привязанных» ко дню совершения определенного действия налоговым органом. Следует только учесть, что данный момент времени может быть презюмирован: в силу п. 4 ст. 31, п. 9 ст. 101 НК РФ в случае направления решения по результатам выездной (камеральной) проверки по почте заказным письмом датой его вручения считается шестой день со дня отправки заказного письма. В п. 53 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г.

[1509] Рекомендации Научно–консультативного совета при ФАС Волго–Вятского округа «О практике применения налогового законодательства» (по итогам заседания 14 октября 2010 г.) // СПС Гарант, СПС КонсультантПлюс, URL: http://www.fasvvo.arbitr.ru

[1510] *Буссе Р.* Судебное разрешение налоговых споров в Германии, роль Конституционного Суда ФРГ в развитии налогового права // Налоговое право в решениях Конституционного Суда РФ 2008 г. – М., 2010. – С. 215.

[1511] *Рекцигель Ш.* Обжалование индивидуального налогового акта. Опыт Германии // Налоговед. – 2012. – № 5. – С. 77.

№ 57 применительно к требованию об уплате налога (ст. 69, 70 НК РФ) разъяснено следующее: при рассмотрении споров судам необходимо исходить из того, что в силу прямого указания закона соответствующая налоговая процедура признается соблюденной, независимо от фактического получения налогоплательщиком (его представителем) требования об уплате налога, направленного заказным письмом.

Иные вопросы могут возникнуть применительно к срокам, исчисляемым со дня, когда лицо узнало или должно было узнать о нарушении своих прав. Применительно к срокам на обжалование указанного типа, в качестве общего правила, *scire et scire debere aequiparantur in jure* – знать и предполагаться знающим – это с точки зрения права одно и то же[1512].

Поскольку обязательное досудебное административное обжалование реализуется через подачу жалобы в **вышестоящий налоговый орган**, необходимо определение данного адресата жалобы. Указанный орган определяется в зависимости от структуры органов. Как уже отмечалось, система налоговых органов обычно обладает трехуровневой структурой. Определение вышестоящего органа необходимо не только для решения вопросов об административном обжаловании (в т.ч. повторная выездная налоговая проверка может проводиться вышестоящим налоговым органом – п. 10 ст. 89 НК РФ). Так, по отношению к налоговым инспекциям по городу Москве (ИФНС) и межрайонным (МРИ ФНС); вышестоящим налоговым органом является Управление (УФНС) России по городу Москве. Вышестоящим налоговым органом по отношению к УФНС России по городу Москве является ФНС России. По отношению к налоговым инспекциям по районам Нижегородской области, а также по районам города Н. Новгорода (ИФНС) и межрайонным (МРИ ФНС); вышестоящим налоговым органом является УФНС России по Нижегородской области. Вышестоящим налоговым органом по отношению к УФНС России по Нижегородской области является ФНС России. Таким образом, если первичная выездная налоговая проверка будет проведена УФНС России по Нижегородской области, жалобу в порядке досудебной процедуры будет рассматривать ФНС России. Примеры подобного механизма обжалования приведены в Постановлениях Президиума ВАС РФ от 15 декабря 2011 г. № 12223/10 и от 16 апреля 2013 г. № 15638/12, в Определении ВС РФ от 23 сентября 2016 г. № 305КГ165939 (процитировано в Обзоре судебной практики ВС РФ № 4 (2016) (утв. Президиумом ВС РФ 20 декабря 2016 г.)): административные апелляционные жалобы на решения Межрегиональных инспекций ФНС по крупнейшим налогоплательщикам рассматривала Федеральная налоговая служба.

На сайте ФНС России можно ознакомиться с примерами решений по жалобам налогоплательщиков[1513] (без указания информации, позволяющей идентифицировать конкретного налогоплательщика).

Досудебное административное обжалование, следует напомнить, не является единственной обязательной досудебной процедурой в налоговом праве. Еще один пример такой процедуры следует из п. 33 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. № 57: в силу ч. 1 ст. 4 АПК РФ налогоплательщик может обратиться в суд только в случае нарушения его права на своевременный зачет или возврат сумм излишне уплаченных налогов, пеней, штрафа, то есть когда надлежащее соблюдение им регламентированной ст. 78 НК РФ процедуры не обеспечило реализации данного права в административном (внесудебном) порядке по причине неисполнения или ненадлежащего исполнения налоговым органом возложенных на него законом обязанностей. Таким образом, применяя соответствующие положения, судам необходимо исходить из того, что обращение налогоплательщика в суд с иском о возврате или зачете излишне уплаченных сумм налогов, пеней, штрафа возможно только в случае отказа налогового органа в удовлетворении упомянутого заявления либо неполучения налогоплательщиком ответа в установленный законом срок.

Кроме того, досудебная процедура, следующая из НК РФ, описана в Постановлении Пленума ВАС РФ от 18 декабря 2007 г. № 65 и в Постановлении Президиума ВАС РФ от 29 сентября 2009 г. № 5154/09: перед обращением в суд с заявлением о признании незаконным бездействия налогового органа, выразившегося в невозмещении НДС из бюджета по результатам камеральной налоговой проверки, налогоплательщик обязан соблюсти досудебную процедуру, предусмотренную в ст. 176 НК РФ, а именно представить налоговому органу декларацию по данному налогу и все документы, обосновывающие право на вычеты.

Пропущенный месячный срок подачи апелляционной жалобы не восстанавливается, поскольку на такую возможность в НК РФ прямо не указано, а исходя из п. 4 ст. 139.3 НК РФ восстановление пропущенного срока на обжалование неприменимо к апелляционным жалобам.

В отношении же жалобы, как это предусмотрено в абз. 4 п. 2 ст. 139 НК РФ в случае пропуска по уважительной причине срока подачи жалобы этот срок по ходатайству лица, подающего жалобу, может быть восстановлен вышестоящим налоговым органом. Скорее всего, орган, рассматривающий жалобу, будет учитывать практику судов по квалификации причин пропуска сроков, как уважительных.

Кроме того, как следует из п. 66 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. № 57, если поданная с нарушением сроков жалоба была принята вышестоящим налоговым органом и рассмотрена по существу, соответствующее заявление налогоплательщика принимается судом к производству (т.е. пропущенный срок на подачу жалобы считается фактически восстановленным).

Форма и содержание жалобы (апелляционной жалобы) урегулированы в ст. 139.2 НК РФ. В частности, в силу п. 1, 6 указанной статьи, жалоба (апелляционная жалоба) подается в письменной форме и подписывается лицом, ее подавшим, или его представителем; жалоба может быть направлена в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи или через личный кабинет налогоплательщика.

Исходя из п. 67 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. № 57, решение о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения и решение об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения могут быть оспорены в суде только в той части, в которой они были обжалованы в вышестоящий налоговый орган. При этом названные решения считаются обжалованными в вышестоящий налоговый орган в полном объеме, если только из поданной жалобы прямо не следует, что решение обжалуется в части. Необходимо также иметь в виду, что предусмотренный ст. 101.2 НК РФ обязательный досудебный порядок обжалования такого решения считается соблюденным вне зависимости от того, приводились ли в жалобе налогоплательщика доводы, опровергающие выводы налогового органа. При этом в случае, когда соответствующие доводы приведены только в заявлении, поданном в суд, на налогоплательщика применительно к ч. 1 ст. 111 АПК РФ могут быть полностью или в части отнесены судебные расходы по делу независимо от результатов его рассмотрения.

Однако, как это разъяснено в п. 68 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. № 57, если в поданном в суд заявлении о признании недействительным решения о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решения об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения налогоплательщик ссылается на нарушение налоговым органом существенных условий процедуры рассмотрения материалов налоговой проверки (п. 14 ст. 101 НК РФ), судам надлежит исходить из того, что такого рода доводы могут быть приняты ими во внимание только при условии заявления их в жалобе, направлявшейся в вышестоящий налоговый орган.

Нельзя при этом не отметить изложенную в данном пункте интересную позицию ВАС РФ о том, что при определенных обстоятельствах некоторые доводы принимаются (или не принимаются) судом во внимание. При этом в соответствии с ч. 1 ст. 168 АПК РФ, при принятии решения арбитражный суд в т.ч. оценивает доказательства и доводы, приведенные лицами, участвующими в деле, в обоснование своих требований и возражений. С этой точки зрения, у арбитражного суда формально отсутствует возможность оставить доводы без оценки. Впрочем, ранее, в п. 16.2 Постановления Пленума ВАС РФ от 2 июня 2004 г. № 10 был предложен не менее интересный институт принятия во внимание оценки, данной судом общей юрисдикции, обстоятельствам, которые установлены в рассмотренном им деле.

В ст. 139.3 НК РФ предусмотрены основания для оставления жалобы (апелляционной жалобы) **без рассмотрения**. Так, в силу подп. 2 п. 1 данной статьи, вышестоящий налоговый орган оставляет без рассмотрения жалобу полностью или в части, если установит, что жалоба подана после истечения срока подачи жалобы, установленного НК РФ, и не содержит ходатайства о его восстановлении или в восстановлении пропущенного срока на подачу жалобы отказано.

Порядок рассмотрения жалобы (апелляционной жалобы) урегулирован в ст. 140 НК РФ; объем соответствующих норм права незначителен. Следует отметить, что жалоба в общем случае рассматривается без вызова лица, подавшего жалобу (его представителя), то есть негласно и только по документам.

Исходя из Постановления Президиума ВАС РФ от 21 сентября 2010 г. № 4292/10 порядок рассмотрения жалобы на акты налогового органа, действия или бездействие его должностного лица предусмотрен гл. 20 НК РФ, однако обязанность обеспечения

[1512] Латинские юридические изречения. / Сост. проф. Е.И. Темнов. – М., 2003. – С. 344.

[1513] URL: https://www.nalog.ru/rn77/service/complaint_decision/

присутствия налогоплательщика при рассмотрении жалобы в данной главе также не предусмотрена. Положения ст. 101 НК РФ, регулирующие порядок вынесения решения по результатам рассмотрения материалов налоговой проверки, не подлежат расширительному толкованию и не могут применяться к процедуре рассмотрения жалобы налогоплательщика вышестоящим налоговым органом, поскольку из норм гл. 20 НК РФ возможность подобного применения не следует. Отсутствие необходимости вызова налогоплательщика на рассмотрение жалобы впоследствии косвенно подтверждено в Определении КС РФ от 21 мая 2015 г. № 1085О. Суд отметил, что проверяя законность решения нижестоящего налогового органа, вышестоящий налоговый орган основывает свое решение на фактах и обстоятельствах, установленных в указанном решении, с учетом материалов, представленных ему нижестоящим налоговым органом, а также самим налогоплательщиком.

Однако, Федеральным законом от 1 мая 2016 г. № 130ФЗ в п. 2 ст. 140 НК РФ были внесены изменения. Теперь вышестоящий налоговый орган в определенных обстоятельствах рассматривает жалобу (апелляционную жалобу) с участием подателя (и с обязательным его извещением о времени и месте рассмотрения).

Сроки рассмотрения жалобы (апелляционной жалобы) предусмотрены в п. 6 ст. 140 НК РФ:

– решение по жалобе (апелляционной жалобе) на решение о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решение об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения, вынесенное в порядке, предусмотренном ст. 101 НК РФ, принимается вышестоящим налоговым **органом в течение одного месяца** со дня получения жалобы (апелляционной жалобы). Указанный срок может быть продлен руководителем (заместителем руководителя) налогового органа для получения от нижестоящих налоговых органов документов (информации), необходимых для рассмотрения жалобы (апелляционной жалобы), или при представлении лицом, подавшим жалобу (апелляционную жалобу), дополнительных документов, но не более чем на один месяц.

– решение по иным жалобам принимается налоговым органом в течение **15 дней** со дня ее получения. Указанный срок может быть продлен руководителем (заместителем руководителя) налогового органа для получения от нижестоящих налоговых органов документов (информации), необходимых для рассмотрения жалобы, или при представлении лицом, подавшим жалобу, дополнительных документов, но не более чем на 15 дней.

Одно из последствий нарушения вышестоящим налоговым органом срока рассмотрения жалобы (апелляционной жалобы) указано в п. 2 ст. 138 НК РФ: в случае, если решение по жалобе (апелляционной жалобе) не принято вышестоящим налоговым органом в сроки, установленные п. 6 ст. 140 НК РФ, акты налоговых органов ненормативного характера, действия или бездействие их должностных лиц могут быть обжалованы в судебном порядке.

Иными словами, нарушение срока рассмотрения жалобы (апелляционной жалобы) вышестоящим налоговым органом приводит к тому, что досудебный порядок обжалования считается соблюденным (в т.ч. и в отсутствие решения по жалобе). Указанное правило касается и решений налоговых органов по итогам выездных (камеральных) проверок по ст. 101 НК РФ – в такой ситуации они могут быть обжалованы в суд в варианте, не вступившим в силу. В п. 71 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. № 57 разъяснено, что в случае, если вышестоящим налоговым органом в упомянутый срок решение по апелляционной жалобе не принято, лицо, подавшее такую жалобу, вправе оспорить в суде не только соответствующее бездействие данного органа, но и, в целях защиты своего права на определенность в вопросе об объеме налоговых обязанностей и (или) ответственности, также и не вступившее в силу решение нижестоящего налогового органа. В последнем случае при удовлетворении требования применительно к ч. 4 ст. 201 АПК РФ в резолютивной части судебного акта указывается на несоответствие оспоренного решения налогового органа закону или иному нормативному правовому акту. Аналогичным подходом судам необходимо руководствоваться при рассмотрении заявления налогоплательщика о признании недействительным решения или незаконным действий (бездействия) налогового органа.

Другое возможное последствие нарушения вышестоящим налоговым органом срока рассмотрения жалобы (апелляционной жалобы) разъяснено в п. 74 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. № 57: при рассмотрении дела об оспаривании решения налогового органа, жалоба на которое в установленный срок не была рассмотрена вышестоящим налоговым органом, судебные расходы по такому делу применительно к ч. 1 ст. 111 АПК РФ полностью или в части могут быть отнесены на налоговый орган независимо от результатов рассмотрения дела.

Возможные **результаты рассмотрения** жалобы (апелляционной жалобы) урегулированы в п. 3 ст. 140 НК РФ. По итогам рассмотрения жалобы (апелляционной жалобы) вышестоящий налоговый орган:

1) оставляет жалобу (апелляционную жалобу) без удовлетворения;
2) отменяет акт налогового органа ненормативного характера;
3) отменяет решение налогового органа полностью или в части;
4) отменяет решение налогового органа полностью и принимает по делу новое решение;
5) признает действия или бездействие должностных лиц налоговых органов незаконными и выносит решение по существу.

Как следует из абз. 4 п. 6 ст. 140 НК РФ решение налогового органа по результатам рассмотрения жалобы (апелляционной жалобы) вручается или направляется лицу, подавшему жалобу (апелляционную жалобу), в течение трех дней со дня его принятия.

Преимуществами административного порядка обжалования являются его относительные простота и оперативность рассмотрения жалобы, отсутствие необходимости уплаты государственной пошлины, конфиденциальность данной процедуры (в противоположность стандартной открытости судебной процедуры – ч. 1 ст. 10 ГПК РФ, ч. 1 ст. 11 КАС РФ, ч. 1 ст. 11 АПК РФ). Ш. Рекцигель приводит сведения о том, что в Германии досудебное разбирательство по налоговым спорам также не облагается пошлиной; деятельность налоговой инспекции в рамках проверки правильности собственного решения «бесплатна» для налогоплательщика[1514].

Впрочем, не следует полагать, что соблюдение некоторого обязательного досудебного порядка через обращение в соответствующий государственный орган во всех случаях «бесплатно». В частности, подп. 123 п. 1 ст. 333.33 НК РФ предусмотрено, что за принятие решения в досудебном порядке по спорам, связанным с установлением и применением регулируемых цен (тарифов), в соответствии с законодательством Российской Федерации о естественных монополиях уплачивается государственная пошлина в размере 160 000 руб.

В качестве общих недостатков административного порядка обжалования можно отметить то, что жалобы разрешаются заинтересованными органами исполнительной власти; как правило, негласно и в отсутствие лица, подавшего жалобу. Кроме того, административный порядок рассмотрения жалоб в меньшей степени урегулирован процессуально, по сравнению с судебным порядком. Указанные особенности присутствуют и в административном порядке обжалования решений, действий и бездействия должностных лиц налоговых органов, урегулированном в разд. VII НК РФ, содержащем относительно небольшой объем норм права (в сравнении с соответствующими положениями ГПК РФ, КАС РФ и АПК РФ).

Однако эффективность современного административного порядка обжалования подтверждена на практике. Принята Концепция развития досудебного урегулирования налоговых споров в системе налоговых органов Российской Федерации на 2013 – 2018 годы (утв. Приказом ФНС России от 13 февраля 2013 г. № ММВ79/78@). По сведениям, приведенным Е.В. Суворовой, после того как в 2009 г. была введена процедура обязательного досудебного обжалования, количество поступающих жалоб снизилось на 35 %, число судебных споров с налоговыми органами сократилось почти в три раза. В целом по России за 2015 г. в налоговые органы поступило 45 тыс. жалоб, удовлетворено 34 % жалоб[1515]. Приводится также обобщенная статистика, в соответствии с которой процент удовлетворения жалоб за последние годы составил (в количественном/суммовом выражении): – за 2013 год – 37,2 %/15,2 %; за 2014 год – 34,9 %/15,9 %; за 2015 год – 33,9 %/9,3 %[1516].

Исходя из правовой позиции, приведенной в Постановлении Президиума ВАС РФ от 28 июля 2009 г. № 5172/09, решение вышестоящего органа по жалобе **не может ухудшать положение частного субъекта**. По мнению Суда, поскольку вышестоящий

[1514] *Рекцигель Ш.* Возмещение налогоплательщикам досудебных и судебных расходов: опыт Германии // Налоговые споры: опыт России и других стран: По материалам IV Междунар. научно–практ. конф. 12–13 ноября 2010 г. – С. 154.

[1515] *Суворова Е.В.* Система досудебного урегулирования налоговых споров подтвердила свою эффективность. // Налоговед. – 2016. – № 7 – С. 11, 18.

[1516] Взаимодействие налогоплательщиков и налоговых органов: от споров к диалогу. // Налоговед. – 2017. – № 1 – С. 58.

налоговый орган принимает решение по жалобе, он не вправе по итогам ее рассмотрения принимать решение о взыскании с налогоплательщика дополнительных налоговых платежей, не взысканных оспариваемым решением налогового органа. Впоследствии данная правовая позиция была уточнена в Определении КС РФ от 24 февраля 2011 г. № 194ОО: решение вышестоящего налогового органа, принятое по итогам рассмотрения апелляционной жалобы, является актом налогового органа ненормативного характера, а потому может быть в общем порядке признано судом недействительным, если оно нарушает права налогоплательщика (ст. 137 и 138 НК РФ). Одним из случаев нарушения прав налогоплательщиков является вынесение вышестоящим налоговым органом в апелляционном порядке нового решения, предусматривающего взыскание с налогоплательщика дополнительных налоговых платежей.

Следует отметить, что подобный подход прямо закреплен, например, в п. 2 ч. 1 ст. 30.7 КоАП РФ: по результатам рассмотрения жалобы на постановление по делу об административном правонарушении может быть вынесено решение об изменении постановления, если при этом не усиливается административное наказание или иным образом не ухудшается положение лица, в отношении которого вынесено постановление.

Тем не менее, не следует идеализировать приведенные положения. По результатам рассмотрения административной жалобы положение частного субъекта может ухудшиться косвенно. Так, Д.Н. Суругин отмечает, что это будет иметь место в случае документального и правового усиления позиции налогового органа, в том числе в отношении эпизодов, не обжалованных налогоплательщиком[1517].

Как следует из п. 81 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. № 57, при рассмотрении жалобы налогоплательщика вышестоящим налоговым органом не может быть принято решение о взыскании с налогоплательщика дополнительных налоговых платежей, пеней, штрафов, не взысканных оспариваемым решением, поскольку иной подход создавал бы налогоплательщику препятствия для свободного волеизъявления в процессе реализации им права на обжалование вынесенного в отношении него решения. Кроме того, принятие вышестоящим налоговым органом по итогам рассмотрения жалобы налогоплательщика решения о дополнительном взыскании с него указанных сумм фактически означало бы осуществление контроля за деятельностью нижестоящего налогового органа вне процедуры, определенной п. 10 ст. 89 НК РФ. В то же время вышестоящий налоговый орган вправе дополнить и (или) изменить приведенное в обжалуемом решении правовое обоснование взыскания сумм налогов, пеней, штрафов, исправить арифметические ошибки, опечатки.

Однако, как это следует из Постановления Президиума ВАС РФ от 29 октября 2013 г. № 6778/13, установив при рассмотрении апелляционной жалобы налогоплательщика обстоятельства, согласно которым с него должны быть взысканы налоговые платежи, не указанные в резолютивной части оспариваемого решения инспекции, отменив это решение, назначив и проведя повторную выездную налоговую проверку индивидуального предпринимателя, приняв по ее результатам соответствующее решение и определив в нем действительные права и обязанности налогоплательщика, управление действовало в соответствии с подп. 1 п. 10 ст. 89 НК РФ.

Имеет место и очевидное отличие процедуры административного обжалования ненормативного акта налогового органа, например, от процедуры обжалования судебного акта. Так, вышестоящий суд, рассматривающий жалобу (заявление) на судебный акт арбитражного суда и отменив его, вправе направить дело на новое рассмотрение (подп. 3 п. 1 ст. 287, подп. 2 п. 1 ст. 291.14, подп. 2 п. 1 ст. 308.11 АПК РФ). Вышестоящий налоговый орган, рассматривающий административную жалобу на ненормативный правовой акт, не имеет полномочий направлять дело на новое рассмотрение в тот налоговый орган, чей ненормативный акт обжалуется. В п. 69 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. № 57 содержится именно такое разъяснение: положения НК РФ не предусматривают право вышестоящего налогового органа, рассматривающего жалобу налогоплательщика, отменив оспариваемый акт, направить на новое рассмотрение в принявший его налоговый орган вопросы, разрешенные таким актом.

Однако некоторые полномочия вышестоящего налогового органа в ситуации, в которой им отменяется решение по результатам проверки по процедурным основаниям, для самостоятельного «спасения» ситуации все же имеются. В силу п. 5 ст. 140 НК РФ:

– вышестоящий налоговый орган, установив по результатам рассмотрения жалобы (апелляционной жалобы) на решение, вынесенное в порядке, предусмотренном ст. 101 НК РФ, нарушение существенных условий процедуры рассмотрения материалов налоговой проверки, вправе отменить такое решение, рассмотреть указанные материалы, документы, подтверждающие доводы лица, подавшего жалобу (апелляционную жалобу), дополнительные документы, представленные в ходе рассмотрения жалобы (апелляционной жалобы), и материалы, представленные нижестоящим налоговым органом, в порядке, предусмотренном ст. 101 НК РФ, и вынести решение, предусмотренное п. 3 ст. 140 НК РФ (в т.ч. новое решение);

– вышестоящий налоговый орган, установив по результатам рассмотрения жалобы на решение, вынесенное в порядке, предусмотренном ст. 101.4 НК РФ, нарушение существенных условий процедуры рассмотрения материалов иных мероприятий налогового контроля, вправе отменить такое решение, рассмотреть указанные материалы, документы, подтверждающие доводы лица, подавшего жалобу, дополнительные документы, представленные в ходе рассмотрения жалобы, и материалы, представленные нижестоящим налоговым органом, в порядке, предусмотренном ст. 101.4 НК РФ, и вынести решение, предусмотренное п. 3 ст. 140 НК РФ (в т.ч. новое решение).

Интересно то, что с точки зрения ВС РФ, в налоговых правоотношениях не исключена подача жалобы не в порядке, предусмотренном НК РФ, а в соответствии с Федеральным законом от 2 мая 2006 г. № 59ФЗ «О порядке рассмотрения обращений граждан Российской Федерации» (т.е. непосредственно в вышестоящий налоговый орган). В Кассационном определении ВС РФ от 2 октября 2017 г. № 4КГ1746 отмечается, что жалоба Садовникова А.Б. подана не в порядке подчиненности, в связи с чем срок ее рассмотрения установлен ст. 12 Федерального закона «О порядке рассмотрения обращений граждан Российской Федерации» и составляет тридцать дней.

Гарантии **судебной защиты** прав и свобод закреплены в ч. 2 ст. 46 Конституции РФ: решения и действия (или бездействие) органов государственной власти, органов местного самоуправления, общественных объединений и должностных лиц могут быть обжалованы в суд. Суд обязан разрешить поставленный перед ним вопрос (либо удовлетворить жалобу, либо оставить ее без удовлетворения) вне зависимости от сложности поставленного вопроса. *Lex non deficit in justitia exhibenda* – закон не имеет пробелов, когда речь идет о предоставлении правосудия[1518]. *Citatio est de jure naturalli* – вызов в суд является естественным правом[1519]. Судебная власть обязана рассмотреть по существу любое обращение гражданина по поводу воспрепятствования любым способом возможности осуществления им какого–либо права[1520]. С этой целью ч. 3 ст. 11 ГПК РФ, ч. 6 ст. 15 КАС РФ, ч. 6 ст. 13 АПК РФ предусматривают право суда на применение аналогии закона и аналогии права. Кроме того, поскольку налоговое право относится к публичному праву, на основании ст. 2 Конституции РФ в п. 7 ст. 3 НК РФ установлена коллизионная норма: все неустранимые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах и сборах толкуются в пользу налогоплательщика (плательщика сбора, плательщика страховых взносов, налогового агента).

Право на применение судом усмотрения, необходимое для обеспечения возможности вынесения решений по любым делам, проанализировано, например, А. Бараком. С точки зрения данного судьи и ученого, судейское усмотрение относится к трем объектам: Первый – это факты. Судейское усмотрение выбирает из совокупности фактов те, которые кажутся необходимыми для разрешения конфликта. Вторая область – это применение данной нормы. Судейское усмотрение отбирает из различных методов применения, которые даются нормой, один, который находит подходящим. Третья область усмотрения лежит в установлении самой нормы. Судейское усмотрение выбирает из нормативных возможностей вариант, который кажется подходящим. Таким образом, есть три объекта судейского усмотрения – факт, применение нормы и сама норма. Первый тип усмотрения касается фактов в сопоставлении с нормой; второй тип имеет дело с нормой в сопоставлении с фактами; третий включает норму в сопоставлении с нею самой и прочей частью нормативной системы[1521].

Судебный порядок обжалования имеет ряд известных достоинств перед административным порядком, в том числе большая независимость и беспристрастность суда, а также обязательность вступивших в законную силу судебных актов для любых субъектов права.

[1517] *Суругин Д.Н.* Процессуальные аспекты досудебного обжалования решений налоговых органов // Налоговые споры: опыт России и других стран: По материалам III Междунар. научно–практ. конф. 13–14 ноября 2009 г. – С. 90.

[1518] Латинские юридические изречения. / Сост. проф. Е.И. Темнов. – М., 2003. – С. 235.

[1519] Латинские юридические изречения. / Сост. проф. Е.И. Темнов. – М., 2003. – С. 98.

[1520] *Егоров С.Н.* Аксиоматические основы теории права – СПб., 2001. – С. 148.

[1521] *Барак А.* Судейское усмотрение. Пер. с англ. – М., 1999. – С. 20, 25.

Суд может признать недействительным (незаконным) акт некоторого органа власти, но никакой орган власти не может отменить (игнорировать) решение суда. В п. 1 ст. 6 Федерального конституционного закона от 31 декабря 1996 г. № 1–ФКЗ «О судебной системе Российской Федерации» (который сам по себе имеет приоритет над федеральными законами) установлено, что вступившие в законную силу постановления федеральных судов, мировых судей и судов субъектов РФ, а также их законные распоряжения, требования, поручения, вызовы и другие обращения являются обязательными для всех без исключения органов государственной власти, органов местного самоуправления, общественных объединений, должностных лиц, других физических и юридических лиц и подлежат неукоснительному исполнению на всей территории Российской Федерации. В Постановлении КС РФ от 11 июля 2017 г. № 20П отмечается, что, будучи универсальным правовым средством государственной защиты прав и свобод человека и гражданина, право на судебную защиту выполняет обеспечительно–восстановительную функцию в отношении всех других конституционных прав и свобод, что предопределено особой ролью судебной власти и вытекающими из ст. 18, 118 (ч. 2), 120 (ч. 1), 125, 126 и 128 (ч. 3) Конституции РФ ее прерогативами по осуществлению правосудия, характеризующего содержательную сторону процессуальной деятельности суда как таковой, в том числе при осуществлении судебного контроля за законностью решений и действий (или бездействия) субъектов публичной власти.

Исходя из Постановления КС РФ от 14 июля 2005 г. № 9П в случае спора между налогоплательщиком и налоговым органом окончательное решение принимает суд, который рассматривает в установленной законом процедуре дело по существу. В Постановлении КС РФ от 17 марта 2009 г. № 5П разъяснено, что недопустимо дезавуирование судебного решения во внесудебной процедуре; судебный акт, принятый по спору между действующим от имени государства налоговым органом и налогоплательщиком, впредь до его опровержения в судебном же порядке не может быть отвергнут никаким другим налоговым органом, в том числе вышестоящим. Е.В. Тарибо справедливо полагает, что предусмотренное Конституцией РФ право на судебную защиту и обжалование решений и действий органов государственной власти (ч. 1 и 2 ст. 46) – в отличие, например, от права частной собственности (ст. 35) или права на свободное использование своих способностей и имущества для предпринимательской и иной не запрещенной законом экономической деятельности (ч. 1 ст. 34), – имеет абсолютный характер[1522]. Как отмечается в Постановлении КС РФ от 21 января 2010 г. № 1П право каждого на судебную защиту относится к основным неотчуждаемым правам и свободам человека и одновременно выступает гарантией всех других прав и свобод, а правосудие по своей сути может признаваться таковым, только если оно отвечает требованиям справедливости и обеспечивает эффективное восстановление в правах.

Абсолютный характер рассматриваемого права, однако, не означает возможности злоупотребления им. Так, по сведениям, приведенным Е.В. Ереминой, как свидетельствует практика ЕСПЧ, ответчики по делам часто требовали признать жалобы заявителей неприемлемыми. Рассматривая такие требования, судьи исходят из того, что злоупотребление правом на подачу жалобы (равнозначное злоупотреблению правом на обращение в этот Суд) возможно в двух случаях: во–первых, когда жалоба основана на вымышленных фактах; во–вторых, когда она содержит особо оскорбительные, угрожающие и провокационные выражения в адрес государства–ответчика, ЕСПЧ или его Секретариата. В обоих случаях объявление жалобы неприемлемой по причине злоупотребления правом на ее подачу является редчайшим исключением, вызванным чрезвычайными обстоятельствами[1523].

Наличие в России «подсистем» судов общей юрисдикции и арбитражных судов с соответствующим разграничением компетенции между ними потенциально может породить в конкретных случаях вопросы о том, какой именно суд уполномочен рассматривать соответствующий спор (примеры приведены, в т.ч., в Постановлениях Президиума ВАС РФ от 6 октября 2009 г. № 7029/09 и № 7440/09, от 22 октября 2013 г. № 5737/13, от 29 октября 2013 г. № 4044/08, в п. 2.5 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. № 58). В Обзоре судебной практики Верховного Суда Российской Федерации № 3 (2016) (утв. Президиумом ВС РФ 19 октября 2016 г., в соответствующей части сделана ссылка на Определение ВС РФ от 9 июня 2016 г. № 301КГ1520284) разъяснено, что в соответствии с принципом, сформулированным ЕСПЧ, если в государстве существуют две судебные системы и одна из них отказалась рассматривать спор из–за отсутствия компетенции, вторая судебная система обязана принять дело к своему производству без исследования вопроса о компетенции (Постановления от 24 марта 2005 г. по делу «Бабурин против Российской Федерации», от 22 июня 2006 г. по делу «Авакова против Российской Федерации», от 22 декабря 2009 г. по делу «Безымянная против Российской Федерации»).

Как полагает А.Т. Боннер, у нас за последние 25 лет число судебных споров возросло многократно. Почему? Потому, что в советские времена гражданских дел почти не было, поскольку у большинства граждан имущества было очень мало. Какие тогда были споры? О расторжении брака, взыскании алиментов, жилищные, трудовые – вот, пожалуй, и все, и судьи имели значительно больше возможностей без лишней спешки устанавливать обстоятельства дела и разрешать его по закону и совести. С началом 1990х гг. у граждан появилось имущество, включая недвижимость, возникли новые формы собственности, а с ними – и споры, драмы, разного рода злоупотребления. В арбитражных судах – свои проблемы. Во времена, когда существовала только государственная собственность, для рассмотрения возникающих хозяйственных споров вполне хватало ресурсов государственного и ведомственного арбитража. Споры, конечно, были, но их было значительно меньше. Сейчас же появилась масса всевозможных частных и публично–частных юридических лиц и т.д., и суды стали буквально захлебываться от обрушившегося на них потока дел, причем поток этот не иссякает[1524].

Основными недостатками судебного порядка обжалования, в том числе, являются необходимость уплаты государственной пошлины; обычно большее (по сравнению с административным порядком) время рассмотрения жалобы (заявления).

В то же время размер государственной пошлины по соответствующей категории дел в настоящее время относительно невелик (гл. 25.3 НК РФ). Следует отметить, что при любом варианте удовлетворения (полностью, либо частично) судом требований налогоплательщика о признании недействительным ненормативного акта налогового органа, вся уплаченная налогоплательщиком при подаче иска государственная пошлина подлежит взысканию с налогового органа в пользу налогоплательщика (Постановление Президиума ВАС РФ от 13 ноября 2008 г. № 7959/08, п. 21 Постановления Пленума ВАС РФ от 11 июля 2014 г. № 46). Актуальность указанной позиции была подтверждена, например, Определением ВС РФ от 11 августа 2017 г. № 302КГ174293 (процитировано в Обзоре судебной практики ВС РФ № 5 (2017), утв. Президиумом ВС РФ 27 декабря 2017 г.) и Определениями ВС РФ от 16 января 2018 г. № 307КГ1713851, от 12 февраля 2018 г. № 304КГ1716452.

Как следует из ст. 101 АПК РФ, судебные расходы состоят из государственной пошлины и судебных издержек, связанных с рассмотрением дела арбитражным судом. Судебные издержки распределяются по иным правилам, соответствующий подход изложен в п. 21 Постановления Пленума ВС РФ от 21 января 2016 г. № 1 «О некоторых вопросах применения законодательства о возмещении издержек, связанных с рассмотрением дела»: правило о пропорциональном возмещении (распределении) судебных издержек применяется по экономическим спорам, возникающим из публичных правоотношений, связанным с оспариванием ненормативных правовых актов налоговых, таможенных и иных органов, если принятие таких актов возлагает имущественную обязанность на заявителя (ч. 1 ст. 110 АПК РФ).

Таким образом, при частичном удовлетворении требований налогоплательщика в арбитражном судебном споре, государственная пошлина будет полностью отнесена на налоговый орган, а, например, расходы на представителя – распределены пропорционально результату. Следовательно, лицо, добившееся частичного удовлетворения своих требований в судебном налоговом споре, в финансовом плане потенциально может потерять больше, чем сохранить (вернуть). Например, индивидуальный предприниматель, не согласный с решением налогового органа по результатам проверки, в котором полная сумма доначислений налогов (пени, санкций) составляет 50 000 рублей, обжаловал его в арбитражный суд, для чего уплатил государственную пошлину в сумме 300 рублей (подп. 3 п. 1 ст. 333.21 НК РФ) и оплатил услуги представителя на сумму 100 000 рублей. По итогам судебного разбирательства решение налогового органа признано недействительным на половину суммы доначислений – на 25 000 рублей. Суд, не усомнившись в разумности размера оплаты услуг представителя, отнес на налоговый орган: полностью государственную пошлину – 300 рублей, и, пропорционально, половину стоимости услуг представителя – 50 000 рублей. Следовательно, предприниматель, «выиграв» 25 000 рублей доначислений, «затратил» на это 50 000 рублей невозмещенных ему расходов на представителя.

[1522] *Тарибо Е.В.* КС РФ об оспаривании в судах разъяснений финансовых органов // Налоговые споры: опыт России и других стран: По материалам II Междунар. научно–практ. конф. 21–22 ноября 2008 г. – С. 138.

[1523] *Еремина Е.В.* Может ли налогоплательщик злоупотребить правом на изменение оснований иска? // Налоговед. – 2015. – № 7. – С. 31.

[1524] *Боннер А.Т.* Совесть суду нужна, и очень нужна. // URL: https://zakon.ru/discussion/2017/07/06/sovest_sudu_nuzhna_i_ochen_nuzhna__intervyu_aleksandra_bonnera

Применительно к обязательному досудебному обжалованию ненормативных правовых актов налоговых органов, как указано в п. 4 указанного Постановления Пленума ВС РФ от 21 января 2016 г. № 1, в случаях, когда законом либо договором предусмотрен претензионный или иной обязательный досудебный порядок урегулирования спора, расходы, вызванные соблюдением такого порядка (например, издержки на направление претензии контрагенту, на подготовку отчета об оценке недвижимости при оспаривании результатов определения кадастровой стоимости объекта недвижимости юридическим лицом, на обжалование в вышестоящий налоговый орган актов налоговых органов ненормативного характера, действий или бездействия их должностных лиц), в том числе расходы по оплате юридических услуг, признаются судебными издержками и подлежат возмещению исходя из того, что у истца отсутствовала возможность реализовать право на обращение в суд без несения таких издержек (ст. 94, 135 ГПК РФ, ст. 106, 129 КАС РФ, ст. 106, 148 АПК РФ).

Таким образом, и расходы, вызванные соблюдением обязательного досудебного порядка, предусмотренного НК РФ, также признаются судебными издержками и подлежат возмещению налогоплательщику, исходя из того, что у него отсутствовала возможность реализовать право на обращение в суд без несения таких издержек. Следует отметить, что возможность взыскания налогоплательщиком в качестве судебных издержек своих затрат, связанных с добыванием доказательств (например – на проведение внесудебной экспертизы или оценки имущества) не исключалась и ранее в силу Определения КС РФ от 4 октября 2012 г. № 1851О. По мнению Суда, при разрешении вопроса о судебных издержках расходы, понесенные лицами, участвующими в деле, требуют судебной оценки на предмет их связи с рассмотрением дела, а также их необходимости, оправданности и разумности.

Обобщенная позиция относительно распределения судебных расходов изложена в Постановлении КС РФ от 11 июля 2017 г. № 20П:

– возмещение судебных расходов осуществляется той стороне, в пользу которой вынесено решение суда, и на основании того судебного акта, которым спор разрешен по существу; при этом процессуальное законодательство исходит из того, что критерием присуждения судебных расходов является вывод суда о правомерности или неправомерности заявленного истцом требования; данный вывод, в свою очередь, непосредственно связан с содержащимся в резолютивной части судебного решения выводом о том, подлежит ли иск удовлетворению, поскольку только удовлетворение судом требования подтверждает правомерность принудительной реализации его через суд и влечет восстановление нарушенных прав и свобод, что в силу ст. 19 (ч. 1) и 46 (ч. 1 и 2) Конституции РФ и приводит к необходимости возмещения судебных расходов; в случае частичного удовлетворения иска и истец и ответчик в целях восстановления нарушенных прав и свобод вправе требовать присуждения понесенных ими в связи с необходимостью участия в судебном разбирательстве судебных расходов, но только в части, пропорциональной, соответственно, или объему удовлетворенных судом требований истца, или объему требований истца, в удовлетворении которых судом отказано;

– в случаях, когда возмещение судебных расходов законом не предусмотрено, лицо не лишено возможности добиваться возмещения причиненных ему убытков в самостоятельном процессе, если для этого имеются основания, предусмотренные ст. 15 ГК РФ, что соотносится с требованиями Конституции РФ, ее ст. 19 (ч. 1) о равенстве всех перед законом и судом и ст. 35 (ч. 1) об охране права частной собственности законом.

Примечательна позиция, изложенная в Определении ВС РФ от 7 апреля 2015 г. № 46КГ152. В рамках данного дела, суд апелляционной инстанции, сославшись на положения подп. 19 п. 1 ст. 333.36 НК РФ, исключил из резолютивной части решения суда первой инстанции указание о взыскании с ответчика возмещения истцу расходов на уплату государственной пошлины, обосновав это тем, что администрация городского округа Новокуйбышевск является органом местного самоуправления и от уплаты государственной пошлины освобождена. По мнению ВС РФ, действующее процессуальное законодательство не содержит исключений для возмещения судебных расходов стороне, в пользу которой состоялось решение, и в том случае, когда другая сторона в силу закона освобождена от уплаты государственной пошлины.

При этом следует отметить, что в определенные расходы стороны по делу вообще не рассматриваются, как расходы на представителя. Так, в Определении КС РФ от 19 июня 2012 г. № 1236О разъяснено, что возмещение судебных издержек (в том числе расходов на оплату услуг представителя) осуществляется только той стороне, в пользу которой вынесено решение суда и которая реально понесла такие расходы в связи с защитой своих нарушенных прав в арбитражном суде. В случае же, когда участником гражданского судопроизводства в арбитражном суде является общество с ограниченной ответственностью и его интересы в суде представляет в силу своего должностного положения единоличный исполнительный орган этого общества – директор, нельзя утверждать, что это общество в действительности понесло расходы на оплату услуг представителя в связи с рассмотрением данного дела.

Впрочем, если судебный акт принимается в пользу налогового органа, то, исходя из Постановления Президиума ВАС РФ от 17 марта 2009 г. № 14278/08, налоговый орган, понесший судебные расходы (например – затраты на автомобильное топливо, израсходованное в связи с поездками представителей в судебное заседание), вправе требовать их взыскания с проигравшей стороны. В силу общих разъяснений п. 14 Постановления Пленума ВС РФ от 21 января 2016 г. № 1, транспортные расходы и расходы на проживание представителя стороны возмещаются другой стороной спора в разумных пределах исходя из цен, которые обычно устанавливаются за транспортные услуги, а также цен на услуги, связанные с обеспечением проживания, в месте (регионе), в котором они фактически оказаны (ст. 94, 100 ГПК РФ, ст. 106, 112 КАС РФ, ст. 106, ч. 2 ст. 110 АПК РФ). В п. 29 указанного Постановления Пленума ВС РФ разъяснено, что если судебные издержки, связанные с рассмотрением спора по существу, фактически понесены после принятия итогового судебного акта по делу (например, оплата проживания, услуг представителя осуществлена после разрешения дела по существу), лицо, участвующее в деле, вправе обратиться в суд с заявлением по вопросу о таких издержках.

Тем не менее, подобный подход применительно к расходам налогового органа, вызывает определенные сомнения. Поскольку в силу ст. 106 АПК РФ к судебным издержкам относятся расходы, понесенные лицами, участвующими в деле, в связи с рассмотрением дела в арбитражном суде, в развитие данной позиции можно было бы требовать взыскания с «проигравшего» налогоплательщика командировочных расходов, заработной платы (премий), выплаченных представителям налогового органа (что, однако, пока не допускается в соответствии с п. 11 Информационного письма Президиума ВАС РФ от 5 декабря 2007 г. № 121). Кроме того, косвенно в пользу «невозмещаемости» подобных судебных расходов налогового органа свидетельствует п. 16 Постановления Пленума ВС РФ от 21 января 2016 г. № 1: расходы на оплату услуг представителей, понесенные органами и организациями (в том числе обществами защиты прав потребителей), наделенными законом правом на обращение в суд в защиту прав, свобод и законных интересов других лиц (ст. 45, 46 ГПК РФ, ст. 39, 40 КАС РФ, ст. 52, 53, 53.1 АПК РФ), не подлежат возмещению, поскольку указанное полномочие предполагает их самостоятельное участие в судебном процессе без привлечения представителей на возмездной основе.

При этом публичная обязанность представлять интересы государства в налоговых спорах возложена на налоговые органы законодательством, вследствие чего разумно предположить, что их расходы, связанные с рассмотрением дела в арбитражном суде, должны производиться из федерального бюджета, а не за счет конкретного налогоплательщика, вне зависимости от исхода дела. Судья Налогового суда США Д. Ларо приводит сведения о том, что если судебный спор вызван изначально необоснованными претензиями налоговой службы, то по завершении разбирательства в пользу налогоплательщика он вправе требовать компенсации всех издержек из бюджета. Но государство ни при каких обстоятельствах не вправе требовать такой компенсации от налогоплательщика[1525]. Следует отметить, что в Постановлении КС РФ от 18 июля 2008 г. № 10П разъяснено, что расходы государственной власти на осуществление ее конституционных функций покрываются в первую очередь за счет такой необходимой составной части бюджета, как налоги и сборы, а также за счет внебюджетных средств, имеющих публично–целевое назначение, к каковым относится плата за оказание публичных услуг физическим или юридическим лицам.

С учетом незначительного размера государственной пошлины в делах об обжаловании, для частных субъектов, эффективно защитивших свои права в суде, зачастую большее значение имеют вопросы взыскания с государственного органа расходов на представителей. В Постановлениях Президиума ВАС РФ от 15 октября 2013 г. № 16416/11, от 26 ноября 2013 г. № 8214/13 разъяснено, что обязанность суда взыскивать расходы на оплату услуг представителя, понесенные лицом, в пользу которого принят судебный акт, с другого лица, участвующего в деле, в разумных пределах является одним из предусмотренных законом правовых способов, направленных против необоснованного завышения размера оплаты услуг представителя, и тем самым – на реализацию требования ст. 17 (ч. 3) Конституции РФ. Именно поэтому в ч. 2 ст. 110 АПК РФ речь идет, по существу, об обязании суда установить баланс между правами лиц, участвующих в деле (Определение КС РФ от 21 декабря 2004 г. № 454–О).

[1525] *Ларо Д.* «Случаев, когда налоговая служба не исполняет судебного решения, принятого в пользу налогоплательщика, я в своей практике не встречал…». // Налоговед. – 2009. – № 3. – С. 32.

Интересна позиция Ж.Г. Попковой[1526] (со ссылками в т.ч. на Постановление КС РФ от 11 июля 2017 г. № 20П и на Постановление Президиума ВАС РФ от 6 октября 2009 г. № 7349/09), в соответствии с которой возможно взыскание с проигравшей стороны судебного спора не только расходов на выплату вознаграждения представителю, но и расходов в виде налогов (страховых взносов) с вознаграждения, выплаченного представителю. Примечательно то, что на практике данный подход был реализован, в том числе, в Определениях ВС РФ от 8 августа 2018 г. № 305КГ183653 (в части взыскания как убытков страховых взносов, начисленных на вознаграждение представителю и уплаченных в бюджет), а также от 9 августа 2018 г. № 310КГ1613086 (в части взыскания как судебных расходов НДФЛ, удержанного из вознаграждения представителю и перечисленного в бюджет).

Кроме того, в Постановлении Президиума ВАС РФ от 15 октября 2013 г. № 16416/11 приведены сведения, позволяющие оценивать профессионализм представителя для целей определения размера взыскиваемых судебных расходов. Суд отметил, что адвокатом общества был проделан большой объем работы (подготовка искового заявления, формирование комплекта документов, прилагаемых к исковому заявлению, подготовка письменных возражений на отзыв, апелляционной и кассационной жалоб, заявления об увеличении исковых требований, письменных объяснений по делу, отзыва на апелляционную жалобу ответчика, участие в судебных заседаниях всех инстанций, рассматривавших дело, работа над делом в течение более чем одного года), приведшей к отмене судом кассационной инстанции решения суда первой инстанции и постановления суда апелляционной инстанции, а также в дальнейшем к вынесению судебных актов в пользу общества. Данное обстоятельство свидетельствует о высокой степени результативности деятельности упомянутого адвоката.

Интересно то, что в приведенном Постановлении Президиума ВАС РФ от 15 октября 2013 г. № 16416/11 предложены ориентиры относительно того, несколько вообще достоин судебной защиты соответствующий интерес (в целях определения разумных судебных расходов). По мнению Суда, страховая компания, являясь ответчиком по иску о выплате страхового возмещения, будучи профессионалом в данной сфере деятельности, ссылалась на отсутствие сложности в рассматриваемом споре и однозначно сложившуюся судебную практику об обязанности такую выплату осуществить, то есть подтвердила отсутствие неопределенности по поводу своей обязанности исполнить договорное обязательство. Несмотря на это, страховая компания отказалась осуществить выплаты в добровольном порядке, что свидетельствует об отсутствии у нее достойного защиты интереса в снижении размера судебных расходов по критерию сложности рассматриваемого дела.

Этот подход ВАС РФ интересно соотнести с позицией К.А. Сасова. По мнению данного специалиста, зачастую налоговый орган, доказывая несложность дела, сам признает, что в периоде арбитражного спора имелась устойчивая судебная практика на уровне ВАС РФ по вопросу, подобному рассматриваемому. Такое заявление означает, что положительный для налогоплательщика итог спора был инспекции изначально очевиден. Соответственно, можно говорить о том, что налоговый орган был осведомлен о заведомом негативном результате возбужденного по его инициативе дела[1527]. Таким образом, если в рамках спора о распределении судебных расходов налоговый орган будет настаивать на их снижении, мотивируя это несложностью дела, налогоплательщик может использовать это утверждение против налогового органа, указав на следующее из него отсутствие достойного судебной защиты интереса налогового органа.

Дополнительные ориентиры есть и в Постановлении Президиума ВАС РФ от 4 февраля 2014 г. № 16291/10: при рассмотрении вопроса о разумности судебных расходов, включающих условное вознаграждение, арбитражный суд, кроме проверки фактического оказания юридических услуг представителем, также вправе оценить качество оказанных услуг, в том числе знания и навыки, которые демонстрировал представитель, основываясь, в частности, на таких критериях, как знание законодательства и судебной практики, владение научными доктринами, знание тенденций развития правового регулирования спорных институтов в отечественной правовой системе и правовых системах иностранных государств, международно–правовые тенденции по спорному вопросу, что способствует повышению качества профессионального представительства в судах и эффективности защиты нарушенных прав, а также обеспечивает равные возможности для лиц, занимающихся профессиональным юридическим представительством, на получение при соблюдении указанных условий выплат премиального характера при высокопрофессиональном осуществлении ими своих функций на равных условиях с лицами, работающими по трудовому договору или контракту государственного служащего и имеющих потенциальную возможность премирования за успешное выполнение заданий.

По всей видимости, при оценке сложности дела для целей определения разумности расходов на представителя в арбитражных судах свою роль может сыграть и Информационное письмо Президиума ВАС РФ от 1 июля 2014 г. № 167 «Рекомендации по применению критериев сложности споров, рассматриваемых в арбитражных судах Российской Федерации».

Определенное разъяснение дано в п. 35 Постановления Пленума ВС РФ от 27 сентября 2016 г. № 36: при применении ч. 2 ст. 141 КАС РФ следует иметь в виду, что о сложности административного дела могут свидетельствовать, в частности, такие обстоятельства, как значительное число участников судебного процесса, рассмотрение в рамках одного административного дела нескольких требований, значительный объем исследуемых судом доказательств, а также обстоятельства, влекущие необходимость подготовки административного дела к судебному разбирательству, разбирательство административного дела сначала (ч. 4 ст. 28, ч. 7 ст. 41, ч. 6 ст. 42, ч. 3 ст. 43, ч. 1 ст. 46, ч. 6 ст. 47, ч. 7 ст. 136 КАС РФ).

В этом плане весьма показательны сведения, приведенные С.Г. Пепеляевым: в Бельгии, например, существует тарификация возмещаемых судебных издержек, в зависимости от цены иска установлены минимум и максимум возмещаемой суммы. Так, при значительной цене иска (более 1 млн. Евро) возмещаемые судебные издержки могут находиться в пределах от 1 тыс. Евро до 30 тыс. Евро[1528]. Исключительно примечательны и данные, приведенные С.Л. Будылиным: в США каждая сторона самостоятельно несет свои судебные расходы. Так что проигравший истец не обязан возмещать ответчику расходы на адвокатов. Однако в качестве наказания за процессуальную недобросовестность суд может все же взыскать их с истца[1529]. В связи с этим актуально высказывание, приписываемое Вольтеру: «Я был разорен только дважды: один раз – когда я проиграл дело в суде и второй раз – когда выиграл дело в суде».

Исходя из упомянутого Постановления Президиума ВАС РФ от 26 ноября 2013 г. № 8214/13, при определении разумных пределов расходов на оплату услуг представителя принимается во внимание: относимость расходов по делу; объем и сложность выполненной работы; нормы расходов на служебные командировки, установленные правовыми актами; время, которое мог бы потратить на подготовку материалов квалифицированный специалист; сложившаяся в данном регионе стоимость сходных услуг с учетом квалификации лиц, оказывающих услуги; имеющиеся сведения статистических органов о цене на рынке юридических услуг; продолжительность рассмотрения дела; другие обстоятельства, свидетельствующие о разумности этих расходов. Реализация права по уменьшению суммы расходов судом возможна лишь в том случае, если он признает эти расходы чрезмерными в силу конкретных обстоятельств дела.

Как следует из п. 11 Постановления Пленума ВС РФ от 21 января 2016 г. № 1, разрешая вопрос о размере сумм, взыскиваемых в возмещение судебных издержек, суд не вправе уменьшать его произвольно, если другая сторона не заявляет возражения и не представляет доказательства чрезмерности взыскиваемых с нее расходов (ч. 3 ст. 111 АПК РФ, ч. 4 ст. 1 ГПК РФ, ч. 4 ст. 2 КАС РФ). Вместе с тем в целях реализации задачи судопроизводства по справедливому публичному судебному разбирательству, обеспечения необходимого баланса процессуальных прав и обязанностей сторон (ст. 2, 35 ГПК РФ, ст. 3, 45 КАС РФ, ст. 2, 41 АПК РФ) суд вправе уменьшить размер судебных издержек, в том числе расходов на оплату услуг представителя, если заявленная к взысканию сумма издержек, исходя из имеющихся в деле доказательств, носит явно неразумный (чрезмерный) характер.

Кроме того, в соответствии с п. 13 указанного Постановления Пленума ВС РФ от 21 января 2016 г. № 1, разумными следует считать такие расходы на оплату услуг представителя, которые при сравнимых обстоятельствах обычно взимаются за аналогичные услуги. При определении разумности могут учитываться объем заявленных требований, цена иска, сложность дела, объем оказанных представителем услуг, время, необходимое на подготовку им процессуальных документов, продолжительность рассмотрения дела и другие обстоятельства. Разумность судебных издержек на оплату услуг представителя не может быть обоснована известностью представителя лица, участвующего в деле.

[1526] *Попкова Ж.Г.* Взыскание расходов на выплату налогов с проигравшей стороны. // Налоговед. – 2018. – № 4. – С. 64 – 67.

[1527] *Сасов К.А.* Возмещение судебных расходов налогоплательщика: презумпция разумности // Налоговед. – 2014. – № 1. – С. 71.

[1528] *Пепеляев С.Г.* Компенсация расходов на правовую помощь в арбитражных судах. – М., 2013. – С. 103, 104.

[1529] *Будылин С.Л.* This is America: Не предъявляйте безосновательных исков. // URL: https://zakon.ru/blog/2016/10/18/this_is_america_ne_predyavlyajte_bezosnovatelnyh_iskov

В России продолжается дискуссия, связанная с проблемой так называемого «гонорара успеха»: в соответствии с Постановлением КС РФ от 23 января 2007 г. № 1П в системе действующего правового регулирования отношений по возмездному оказанию правовых услуг не предполагается удовлетворение требования исполнителя о выплате вознаграждения по договору возмездного оказания услуг, если данное требование обосновывается условием, ставящим размер оплаты услуг в зависимость от решения суда, которое будет принято в будущем. При этом, как это разъяснено в п. 2 Информационного письма Президиума ВАС РФ от 29 сентября 1999 г. № 48 «О некоторых вопросах судебной практики, возникающих при рассмотрении споров, связанных с договорами на оказание правовых услуг» не подлежит удовлетворению требование исполнителя о выплате вознаграждения, если данное требование истец обосновывает условием договора, ставящим размер оплаты услуг в зависимость от решения суда или государственного органа, которое будет принято в будущем. Как следует из п. 6 Информационного письма Президиума ВАС РФ от 5 декабря 2007 г. № 121 «Обзор судебной практики по вопросам, связанным с распределением между сторонами судебных расходов на оплату услуг адвокатов и иных лиц, выступающих в качестве представителей в арбитражных судах», для возмещения судебных расходов стороне, в пользу которой принят судебный акт, значение имеет единственное обстоятельство: понесены ли соответствующие расходы. Независимо от способа определения размера вознаграждения (почасовая оплата, заранее определенная твердая сумма гонорара, абонентская плата, процент от цены иска) и условий его выплаты (например, только в случае положительного решения в пользу доверителя) суд, взыскивая фактически понесенные судебные расходы, оценивает их разумные пределы.

С учетом Определения КС РФ от 29 марта 2016 г. № 677О, Определений ВС РФ от 17 февраля 2015 г. № 14КГ1419 и от 25 мая 2015 г. № 302КГ152312, в настоящее время отношение к «гонорару успеха» на уровне высших судебных органов является скорее отрицательным. Тем не менее, проходит законодательные процедуры проект федерального закона № 4694857, допускающий «гонорар успеха».

Некоторое время была актуальна правовая позиция, изложенная в Постановлении Президиума ВАС РФ от 10 апреля 2012 г. № 16693/11 и не исключающая бесконечной череды судебных процессов. Как указал Суд, по смыслу норм АПК РФ право на возмещение судебных расходов распространяется не только на расходы, непосредственно связанные с рассмотрением спора, но и на судебные расходы, которые понесены участвующим в деле лицом в связи с рассмотрением арбитражным судом заявлений, ходатайств и совершением отдельных процессуальных действий. Рассмотрение судом заявлений о распределении судебных расходов не является исключением. Данная позиция была подтверждена в п. 33 Постановления Пленума ВАС РФ от 17 февраля 2011 г. № 12 (отменен Постановлением Пленума ВС РФ от 21 января 2016 г. № 1). Соответственно, по мнению ВАС РФ, была вполне допустима процессуальная «матрешка» – сначала проходит процесс № 1 по взысканию судебных расходов, понесенных в рамках основного (первичного) дела, потом – процесс № 2 по взысканию судебных расходов, понесенных в рамках процесса № 1, и т.д.

Однако, принятые впоследствии акты высших судебных органов позволяют утверждать, что сейчас подобная процессуальная «матрешка» уже невозможна. Так, в Определениях КС РФ от 21 марта 2013 г. № 461–О, от 20 марта 2014 г. № 664О выражена следующая правовая позиция: вступление в законную силу решения суда не является препятствием для рассмотрения судом вопроса о судебных расходах: в этом случае данный вопрос может быть разрешен определением суда в соответствии со ст. 104 ГПК РФ в том же производстве, в котором рассматривалось само гражданское дело. Рассмотрение судом требования о взыскании судебных расходов, которое не является самостоятельным имущественным требованием, таким образом, осуществляется в рамках гражданского дела, по которому судом уже принято решение по существу, и поэтому не составляет отдельного гражданского дела, а значит, и участие в рассмотрении заявления о взыскании судебных расходов по делу не порождает дополнительного права на возмещение судебных расходов, вызванного необходимостью такого участия.

Кроме того, в п. 28 Постановления Пленума ВС РФ от 21 января 2016 г. № 1 разъяснено, что при рассмотрении заявления по вопросу о судебных издержках суд разрешает также вопросы о распределении судебных издержек, связанных с рассмотрением данного заявления. С учетом этого заявление о возмещении судебных издержек, понесенных в связи с рассмотрением заявления по вопросу о судебных издержках, поданное после вынесения определения по вопросу о судебных издержках, не подлежит принятию к производству и рассмотрению судом.

Примечательно Постановление Президиума ВАС РФ от 18 сентября 2012 г. № 5338/12: с точки зрения Суда, возможно дополнительное взыскание процентов за пользование чужими денежными средствами по ст. 395 ГК РФ, начисленных на сумму ранее взысканных, но своевременно не выплаченных судебных расходов. Суд отметил, что у ответчика возникло денежное гражданско–правовое обязательство по возмещению этих расходов истцу.

Общая норма относительно **срока** на судебное обжалование ненормативных правовых актов, решений и действий (бездействия) налоговых органов (их должностных лиц) установлена в ч. 1 ст. 219 КАС РФ (ранее – в ст. 256 ГПК РФ), в ч. 4 ст. 198 АПК РФ. Заявление может быть подано в суд в течение **трех месяцев** со дня, когда гражданину, организации стало известно о нарушении их прав и законных интересов, если иное не установлено федеральным законом. Пропущенный по уважительной причине срок подачи заявления может быть восстановлен судом.

Кроме того, исходя из обязательного административного досудебного обжалования, следует учитывать п. 3 ст. 138 НК РФ: в случае обжалования в судебном порядке актов налоговых органов ненормативного характера, действий или бездействия их должностных лиц (за исключением актов ненормативного характера, принятых по итогам рассмотрения жалоб, апелляционных жалоб, актов ненормативного характера федерального органа исполнительной власти, уполномоченного по контролю и надзору в области налогов и сборов, действий или бездействия его должностных лиц) срок для обращения в суд исчисляется со дня, когда лицу стало известно **о принятом вышестоящим налоговым органом решении по соответствующей жалобе,** или со дня истечения срока принятия решения по жалобе (апелляционной жалобе), установленного п. 6 ст. 140 НК РФ (т.е. в общем случае – месячного срока).

Таким образом, для случая, когда в установленный срок решение по жалобе (апелляционной жалобе) вышестоящим налоговым органом не вынесено, досудебный порядок в этот момент становится соблюденным (п. 2, 3 ст. 138 НК РФ, п. 71 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. № 57) и налогоплательщик может обращаться в суд. При этом возникает вопрос, начинает ли для налогоплательщика с данного момента отсчитываться корреспондирующий срок на обращение в суд? В Постановлении Президиума ВАС РФ от 20 ноября 2007 г. № 8815/07 было разъяснено, что срок, предусмотренный ч. 4 ст. 198 АПК РФ, должен исчисляться с момента истечения срока для рассмотрения жалобы вышестоящим налоговым органом. Впоследствии, исходя из п. 72 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. № 57, при проверке соблюдения налогоплательщиком сроков обращения в суд с заявлением об оспаривании решения о привлечении (об отказе в привлечении) к ответственности за совершение налогового правонарушения, как вступившего, так и не вступившего в силу, судам следует исходить из того, что с таким заявлением налогоплательщик вправе обратиться с момента истечения срока, установленного п. 3 ст. 140 НК РФ для рассмотрения жалобы, и до истечения трех месяцев с момента, когда налогоплательщику стало известно о вынесении вышестоящим налоговым органом решения по жалобе.

Соответственно, если решение по жалобе (апелляционной жалобе) вышестоящим налоговым органом вообще не вынесено, с точки зрения ВАС РФ, по истечении срока рассмотрения такой жалобы налогоплательщик может обратиться в суд в любой момент. Следовательно, ВАС РФ фактически разделяет право на обращение в суд и срок на обращение в суд (право на обращение в суд возникает еще до того, как начинает исчисляться срок на обращение в суд).

Несколько иначе, но со сходным результатом подобный вопрос разрешен в п. 11 Постановления Пленума ВС РФ от 17 ноября 2015 г. № 50: если постановление, действия (бездействие) судебного пристава–исполнителя были обжалованы в порядке подчиненности, то судам общей юрисдикции следует учитывать положения ч. 6 ст. 219 КАС РФ о том, что несвоевременное рассмотрение или нерассмотрение жалобы вышестоящим органом, вышестоящим должностным лицом свидетельствуют о наличии уважительной причины пропуска срока обращения в суд. Арбитражным судам при рассмотрении указанных выше вопросов надлежит применять положения ч. 6 ст. 219 КАС РФ по аналогии закона (ч. 5 ст. 3 АПК РФ).

Подобный подход следует и из Определения ВС РФ от 29 декабря 2016 г. № 302ЭС1614326 (процитировано в Обзоре судебной практики ВС РФ № 1 (2017), утв. Президиумом ВС РФ 16 февраля 2017 г.): заявителю не может быть отказано в удовлетворении ходатайства о восстановлении пропущенного процессуального срока на подачу жалобы в случае, если срок им был пропущен ввиду нарушения процессуальных сроков судом. Ранее сходная проблема была разрешена в п. 12 Постановления Пленума ВАС РФ от 28 мая 2009 г. № 36: нарушение судом первой инстанции определенного АПК РФ срока направления копии судебного акта по почте не продлевает срока на апелляционное обжалование, но при наличии соответствующего ходатайства заявителя может явиться основанием для восстановления пропущенного срока. Если заявителем допущена просрочка большей продолжительности по сравнению с просрочкой суда,

то суду необходимо установить, имел ли заявитель достаточный промежуток времени для подготовки и подачи апелляционной жалобы в предусмотренный процессуальным законодательством срок.

В Определении КС РФ от 18 ноября 2004 г. № 367О разъясняется цель введения в законодательство сроков на обжалование: само по себе установление в законе сроков для обращения в суд с заявлениями о признании ненормативных правовых актов недействительными, а решений, действий (бездействия) – незаконными обусловлено необходимостью обеспечить стабильность и определенность административных и иных публичных правоотношений. Разъяснение, данное в Обзоре судебной практики ВС РФ № 4 (2015) (утв. Президиумом ВС РФ 23 декабря 2015 г.), вполне применимо к указанным срокам: вводя сроки для обжалования, процессуальный закон устанавливает баланс между принципом правовой определенности, обеспечивающим стабильность правоотношений в сфере предпринимательской деятельности и иной экономической деятельности, и правом на справедливое судебное разбирательство.

Еще один немаловажный аспект. В Постановления Президиума ВАС РФ от 9 ноября 2010 г. № 8148/10 отмечается, что ч. 4 ст. 198 АПК РФ связывает начало течения срока на подачу заявления о признании ненормативного акта недействительным с моментом, когда лицо узнало о нарушении своих прав и законных интересов, а не с моментом, когда оно могло или должно было узнать о таком нарушении.

Данный подход, несмотря на формулировку АПК РФ, вообще говоря, вызывает определенные сомнения. Во–первых, традиционно считается, что *scire et scire debere aequiparantur in jure* – знать и предполагаться знающим – это с точки зрения права одно и то же[1530]. Во–вторых, очевидно, что такой способ исчисления срока создает трудноразрешимые практические проблемы. Придание правового значения психическим состояниям и процессам индивида (вина, беспристрастность, момент узнавания и т.д.) означает, что анализу подвергается не столько сам психический процесс или состояние (т.к. точно узнать о том, что конкретно думал или осознавал индивид в определенный момент времени крайне сложно), сколько поведение индивида (высказывания, действия и т.д.), на основании изучения которого опосредованно и делается вывод о взаимосвязанных психических состояниях (процессах). Соответственно, решение вопроса о том, что налогоплательщик в определенный момент именно узнал о нарушении его прав, может являться неоднозначным. При этом, как следует из п. 1 ст. 200 ГК РФ, если законом не установлено иное, течение срока исковой давности начинается со дня, когда лицо узнало или должно было узнать о нарушении своего права и о том, кто является надлежащим ответчиком по иску о защите этого права.

По сравнению с общим трехлетним сроком исковой давности (ст. 196 ГК РФ) рассматриваемый трехмесячный срок по ч. 1 ст. 219 КАС РФ и ч. 4 ст. 198 АПК РФ незначителен. По всей видимости, государство предпочитает в административных и иных публичных правоотношениях особую стабильность и определенность. Можно отметить, что в п. 9 Постановления Пленума ВАС РФ от 22 декабря 1992 г. № 23 «О некоторых вопросах применения арбитражными судами Основ гражданского законодательства Союза ССР и республик на территории Российской Федерации» (принятом еще до вступления в силу НК РФ, современных ГПК РФ, КАС РФ и АПК РФ) ранее было разъяснено следующее: в связи с тем, что гражданское законодательство рассматривает признание недействительным не соответствующего законодательству ненормативного акта государственного органа в качестве способа защиты гражданских прав (ст. 6 Основ гражданского законодательства), следует исходить из того, что к указанным правоотношениям применяется общий срок исковой давности.

Одной из практических (хотя и нечастых) проблем трехмесячного срока по ч. 1 ст. 219 КАС РФ и ч. 4 ст. 198 АПК РФ является определенное процессуальное поведение налогоплательщиков, оспаривающих, например, так называемые многоэпизодные решения по результатам выездных налоговых проверок. Так, налогоплательщик первоначально в установленный срок может оспорить в суде решение, в котором налоговым органом доначислены налоги по эпизоду его хозяйственной деятельности с ООО «Альфа». Впоследствии, плательщик решит уточнить требования по ст. 49 АПК РФ и также оспорить доначисления налогов по эпизоду его хозяйственной деятельности с ООО «Бета». Однако на момент уточнения требований срок по ч. 4 ст. 198 АПК РФ, казалось бы, может уже истечь. Соответственно, встанет вопрос о том, на какой момент необходимо проверять соблюдение указанного срока: на момент первоначального обращения в суд, либо на момент уточнения требования? Представляется, что срок должен быть соблюден на момент первоначального обращения в суд, последующее уточнение требования и обжалование новых эпизодов не влияют на решение вопроса о соблюдении срока. Во всяком случае, в ч. 4 ст. 198 АПК РФ речь идет о сроке на беспрепятственное предъявление заявления в арбитражный суд, а не о сроке на уточнение требований. Тем не менее, рассматриваемая проблема не является массовой, так как плательщики обычно оспаривают решения налоговых органов в полном объеме, поскольку размер государственной пошлины от числа оспоренных эпизодов не зависит.

Пропущенный по уважительной причине срок на судебное обжалование может быть **восстановлен**. В Определении КС РФ от 18 ноября 2004 г. № 367О выражена правовая позиция, в соответствии с которой вопрос о причинах пропуска срока решается судом после возбуждения дела, т.е. в судебном заседании. В Постановлении Президиума ВАС РФ от 31 января 2006 г. № 9316/05 указано, что суду надлежит выяснять причины пропуска срока в предварительном судебном заседании или в судебном заседании; отсутствие причин к восстановлению срока может являться основанием для отказа в удовлетворении заявления (но не для возвращения заявления либо прекращения производства по делу).

Следует, однако, отметить, что в некоторых современных судебных процедурах вопрос восстановления пропущенного срока на судебное обжалование может быть осуществлен и без судебного заседания. Так, в силу п. 2 ч. 1 ст. 227 АПК РФ в порядке упрощенного производства подлежат рассмотрению в т.ч. дела об оспаривании ненормативных правовых актов (с определенными ограничениями). Как следует из ч. 5 ст. 228 АПК РФ судья рассматривает дело в порядке упрощенного производства без вызова сторон; исследует изложенные в представленных сторонами документах объяснения, возражения и (или) доводы лиц, участвующих в деле, и принимает решение на основании доказательств, представленных в течение указанных сроков. Соответственно, в рамках упрощенного (фактически – документального) производства в арбитражном суде вопрос восстановления пропущенного срока будет решаться судьей только на основании письменного ходатайства заинтересованного лица и письменного возражения (при его наличии) другой стороны спора.

Предлагается следующий общий подход относительно процессуального оформления восстановления срока по ч. 4 ст. 198 АПК РФ: указанный срок может быть восстановлен судом двумя способами: определением (в том числе протокольным), либо фактически (рассмотрением дела по существу за пределами срока). Исходя из Постановления Президиума ВАС РФ от 31 января 2006 г. № 9316/05, отказ в восстановлении данного срока является самостоятельным основанием для отказа в удовлетворении требования. Соответственно, вопрос об отказе в восстановлении срока по ч. 4 ст. 198 АПК РФ разрешается только в решении суда, определение по данному вопросу не выносится[1531].

Сходным образом вопрос разрешен в ч. 8 ст. 219 КАС РФ: пропуск срока обращения в суд без уважительной причины, а также невозможность восстановления пропущенного (в том числе по уважительной причине) срока обращения в суд является основанием для отказа в удовлетворении административного иска. В п. 11 Постановления Пленума ВС РФ от 17 ноября 2015 г. № 50 арбитражным судам предписано применять указанное положение по аналогии закона (ч. 5 ст. 3 АПК РФ).

Представляет интерес определить причины пропуска срока на обжалование, которые не должны расцениваться судами, как уважительные. Следует иметь ввиду п. 14 Постановления Пленума ВАС РФ от 28 мая 2009 г. № 36, п. 60 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. № 57, и п. 34 Постановления Пленума ВАС РФ от 25 декабря 2013 г. № 99, п. 30 Постановления Пленума ВС РФ от 29 марта 2016 г. № 11: не могут, как правило, рассматриваться в качестве уважительных причин: необходимость согласования с вышестоящим органом (иным лицом) вопроса о подаче заявления, нахождение представителя заявителя в командировке (отпуске), кадровые перестановки, отсутствие в штате организации юриста, смена руководителя (его нахождение в длительной командировке, отпуске), а также иные внутренние организационные проблемы юридического лица, повлекшие несвоевременную подачу заявления.

В Постановлении КС РФ от 17 марта 2010 г. № 6П разъяснено, что реализация права на судебную защиту не должна приводить к необоснованному восстановлению пропущенного процессуального срока и тем самым – к нарушению принципа правовой определенности, что предполагает наличие соответствующих гарантий. Произвольное восстановление процессуальных сроков противоречило бы целям их установления.

Данный подход с очевидностью исходит из того, что потенциальные, либо действительные стороны судебного спора, как правило, имеют противоположные интересы. И если речь идет, например, о состоявшемся судебном акте, то одна из сторон вполне может быть заинтересована в его обжаловании и отмене, а другая – в его сохранении. Соответственно, восстановление срока на обжалование

[1530] Латинские юридические изречения. / Сост. проф. Е.И. Темнов. – М., 2003. – С. 344.

[1531] Рекомендации Научно–консультативного совета при ФАС Волго–Вятского округа «О практике применения налогового законодательства» (по итогам заседания 27 октября 2011 г.) // СПС Гарант, СПС КонсультантПлюс, URL: http://www.fasvvo.arbitr.ru

обычно представляет интерес для одной стороны спора, но нежелательно для другой. Таким образом, недостаточно обоснованное восстановление процессуального срока, по меньшей мере, ставит заинтересованную сторону спора в приоритетное положение относительно иной стороны. Те же рассуждения можно привести в отношении вопроса о восстановлении срока на обращение налогового органа в суд с требованием о взыскании налога (ст. 48 НК РФ); срока на обращение налогоплательщика в суд с требованием о признании недействительным ненормативного правового акта налогового органа (ч. 1 ст. 219 КАС РФ, ч. 4 ст. 198 АПК РФ).

Позиция ВАС РФ относительно немотивированного восстановления процессуальных сроков следует из Постановления Президиума от 11 декабря 2012 г. № 9604/12: восстанавливая пропущенный срок на обжалование, суд нарушил фундаментальный принцип равенства сторон в тех возможностях, которые предоставлены им для защиты своих прав и интересов, поскольку заявителю было предоставлено право на жалобу, которого любое другое лицо в аналогичных обстоятельствах не имело. В п. 32 Постановления Пленума ВАС РФ от 25 декабря 2013 г. № 99 «О процессуальных сроках» отмечается, что при решении вопроса о восстановлении пропущенного срока подачи жалобы арбитражному суду следует оценивать обоснованность доводов лица, настаивающего на таком восстановлении, в целях предотвращения злоупотреблений при обжаловании судебных актов и учитывать, что необоснованное восстановление пропущенного процессуального срока может привести к нарушению принципа правовой определенности и соответствующих процессуальных гарантий. При решении вопроса о восстановлении процессуального срока судам следует соблюдать баланс между принципом правовой определенности и правом на справедливое судебное разбирательство, предполагающим вынесение законного и обоснованного судебного решения, с тем, чтобы восстановление пропущенного срока могло иметь место лишь в течение ограниченного разумными пределами периода и при наличии существенных объективных обстоятельств, не позволивших заинтересованному лицу, добивающемуся его восстановления, защитить свои права.

В плане «нюансов» соблюдения налогоплательщиком обязательного досудебного административного порядка обжалования следует учитывать Постановление Президиума ВАС РФ от 19 апреля 2011 г. № 16240/10. Предприниматель обратилась в вышестоящий налоговый орган с апелляционной жалобой, в которой содержалась просьба об отмене решения инспекции полностью. То обстоятельство, что доводы, опровергающие выводы инспекции, приведены предпринимателем лишь по части эпизодов оспариваемого решения, Судом не было расценено, как свидетельствующее о его намерении обжаловать решение частично. По мнению Суда, досудебный порядок, предусмотренный НК РФ, был предпринимателем соблюден. В п. 67 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. № 57 данная позиция уточнена: решение о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения и решение об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения могут быть оспорены в суде только в той части, в которой они были обжалованы в вышестоящий налоговый орган. При этом названные решения считаются обжалованными в вышестоящий налоговый орган в полном объеме, если только из поданной жалобы прямо не следует, что решение обжалуется в части. Необходимо также иметь в виду, что предусмотренный НК РФ обязательный досудебный порядок обжалования такого решения считается соблюденным вне зависимости от того, приводились ли в жалобе налогоплательщика доводы, опровергающие выводы налогового органа. При этом, в случае, когда соответствующие доводы приведены только в заявлении, поданном в суд, на налогоплательщика применительно к ч. 1 ст. 111 АПК РФ могут быть полностью или в части отнесены судебные расходы по делу независимо от результатов его рассмотрения.

Кроме того, с учетом правовой позиции, изложенной в Постановлениях Президиума ВАС РФ от 20 апреля 2010 г. № 162/10, от 24 мая 2011 г. № 18421/10 и от 12 марта 2013 г. № 13476/12, а также в п. 49 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. № 57, досудебный порядок обжалования решения по результатам камеральной налоговой проверки декларации по НДС распространяется и на одновременно принимаемое с ним решение о возмещении (об отказе в возмещении) НДС (п. 3 ст. 176 НК РФ).

Весьма интересная позиция, касающаяся вопроса о соблюдении досудебного порядка обжалования, изложена в Постановлении Президиума ВАС РФ от 10 июля 2012 г. № 2873/12. По мнению ВАС РФ, отмена судом кассационной инстанции судебных актов первой и апелляционной инстанций, которыми спор был рассмотрен по существу, и оставление заявления налогоплательщика об оспаривании решения по результатам проверки без рассмотрения, не отвечает задачам правосудия (защита нарушенных прав и законных интересов лица, осуществляющего предпринимательскую деятельность, обеспечение доступности правосудия в упомянутой сфере деятельности, справедливое судебное разбирательство спора в разумный срок). Последствием оставления искового заявления без рассмотрения является возможность истца вновь обратиться в арбитражный суд с заявлением в общем порядке после устранения обстоятельств, послуживших основанием для оставления заявления без рассмотрения (ч. 3 ст. 149 АПК РФ). Указанное означает, что общество после оставления судом кассационной инстанции его заявления без рассмотрения в целях защиты своих прав и законных интересов должно было обратиться с жалобой в вышестоящий налоговый орган. Между тем предусмотренный НК РФ срок на обязательное досудебное административное обжалование истек на момент принятия постановления судом кассационной инстанции. Пропущенный срок подачи жалобы может быть восстановлен вышестоящим налоговым органом, если причины пропуска срока будут признаны уважительными. В случае признания причин пропуска срока подачи жалобы неуважительными срок подачи жалобы не будет восстановлен и жалоба налогоплательщика останется без рассмотрения. При таком развитии событий общество лишается установленной ст. 46 Конституции РФ и ст. 2 АПК РФ гарантии права на судебную защиту прав и законных интересов.

Соответственно, по логике данного судебного акта, если дело было ошибочно принято к производству без соблюдения обязательного досудебного порядка, а на момент судебного заседания срок на беспрепятственное осуществление обязательного досудебного административного обжалования уже истек, но суд еще не оставил заявление без рассмотрения, то обязательный досудебный порядок должен считаться соблюденным.

Отечественная правовая система предполагает относительно небольшие нормативные сроки для разрешения спора судом (в т.ч. ч. 1 ст. 141 КАС РФ – два месяца; ч. 1 ст. 200 АПК РФ – три месяца со дня поступления заявления в суд). При необоснованном нарушении судом указанных сроков в силу Федеральным законом от 30 апреля 2010 г. № 68ФЗ «О компенсации за нарушение права на судопроизводство в разумный срок или права на исполнение судебного акта в разумный срок» предусмотрена соответствующая компенсация. Примечательны сведения, приведенные К. Демейером: в Бельгии законодательством не установлены сроки рассмотрения в судах налоговых споров. По одному из заявлений, направленных в суд в 2011 году, судебное заседание должно состояться в 2019 году[1532].

В соответствии с п. 1 ч. 2 ст. 227 КАС РФ, ч. 2 ст. 201 АПК РФ, п. 6 Постановления Пленумов ВС РФ и ВАС РФ от 1 июля 1996 г. № 6/8 «О некоторых вопросах, связанных с применением части первой Гражданского кодекса Российской Федерации», рядом Постановлений Президиума ВАС РФ (в т.ч. от 17 марта 2011 г. № 14044/10, от 6 сентября 2011 г. № 4784/11) и Определений ВС РФ (в т.ч. от 19 января 2017 г. № 305ЭС1610612, от 18 января 2018 г. № 300ЭС1714398) суд может признать недействительными (незаконными) только такие акты (действия, бездействие), которые **одновременно не соответствуют закону и нарушают права** заинтересованного лица. Наличие только одного условия (например – только незаконное содержание акта) препятствует вынесению судом положительного для заявителя решения.

Пример с позиции несоблюдения одного из условий – в общем случае работник организации не может оспаривать решение налогового органа, принятое в отношении самой организации, поскольку права самого работника таким решением непосредственно не нарушаются. Определенным образом данный подход может быть подтвержден Постановлениями Президиума ВС РФ от 11 февраля 2004 г. № 68пв03, от 15 сентября 2004 г. № 82пв03, от 15 сентября 2004 г. № 85пв03: деятельность хозяйствующих субъектов в области гражданского оборота в силу норм действующего трудового законодательства сама по себе не является основанием для признания за работником права на оспаривание в судебном порядке гражданско–правовых сделок, совершенных организацией, с которой данный работник состоял в трудовых отношениях.

Соответственно, поскольку налоговые обязательства, будучи прямым следствием деятельности в экономической сфере, неразрывно с нею связаны (в т.ч. Постановления КС РФ от 13 марта 2008 г. № 5П, от 23 декабря 2009 г. № 20П, от 1 марта 2012 г. № 6П), работник не может оспаривать ни налоговые последствия экономической деятельности его работодателя, ни акты по результатам проверочных мероприятий налоговых органов в отношении работодателя. В Определении КС РФ от 28 июня 2018 г. № 1632О рассматривалась ситуация, в рамках которой судом общей юрисдикции прекращено производство по делу по административному иску заявителя о признании недействительным решения налогового органа о привлечении организации, которой он ранее руководил, к ответственности за совершение налогового правонарушения. При этом суд пришел к выводу, что действующее законодательство не предоставляет возможности бывшим руководителям организации оспаривать решения налогового органа о привлечении данной организации к налоговой ответственности. КС РФ не усмотрел неконституционности в правовом регулировании данной ситуации.

[1532] *Демейер К.* Налоговый мир Бельгии. // Налоговед. – 2017. – № 10. – С. 24.

Сходным образом, в Определении КС РФ от 29 мая 2018 г. № 1124О не установлено неконституционности правового регулирования в том, что возражения на акт проверки по п. 6 ст. 100 НК РФ может подать только проверенная организация, а не лично ее директор.

Однако необходимо отметить, что вопрос о том, нарушает, либо не нарушает конкретный ненормативный правовой акт права некоторого лица, является в определенной степени оценочным и ответ на него зачастую формируется на уровне судебной практики, с учетом разумных параметров соответствующей группы судебных процессов. Так, споры налогового органа с работодателем – налоговым агентом, обычно не предполагают привлечения работников – налогоплательщиков к участию в деле в каком–либо процессуальном качестве (в т.ч. третьих лиц); несмотря на то, что решение вопроса о том, удержан ли работодателем НДФЛ с конкретных выплат работников, может напрямую влиять на решение вопроса о том, имеют ли работники обязанность по самостоятельной уплате НДФЛ с данных выплат.

Возможно, наличие подобной практики, ограничивающей круг заинтересованных лиц, имеющих интерес в обжаловании ненормативных правовых актов, нарушающих, с их точки зрения, принадлежащие им права, предопределено тем, что государственная пошлина для потенциального рассмотрения судами подобных дел, в НК РФ установлена на достаточно низком уровне, а нормативные сроки рассмотрения дел судами являются относительно краткими. Соответственно, вследствие фактического отсутствия экономических барьеров для массовой подачи исков в суд, так или иначе, возникают иные барьеры, без которых судебная система просто не справилась бы с потоком дел. При существенном размере государственной пошлины подобной проблемы, скорее всего, не возникло бы, но таких изменений НК РФ, по всей видимости, в обозримом будущем не будет.

Кроме общего условия об одновременном несоответствии закону и нарушении прав заинтересованного лица, современная практика высших судебных органов сформировала ряд иных подходов относительно возможности обжалования в судебном порядке конкретных документов, исходящих от налоговых органов. Как правило, ненормативный правовой акт, который может быть обжалован в суде, представляет собой документ любого наименования (требование, решение, постановление, письмо и др.), подписанный руководителем (заместителем руководителя) налогового органа и касающийся конкретного налогоплательщика. Подобное разъяснение ранее содержалось в п. 48 и 49 Постановления Пленума ВАС РФ от 28 февраля 2001 г. № 5, а также в п. 1 Постановления Пленума ВС РФ от 10 февраля 2009 г. № 2 (утратили силу).

С учетом разъяснения, данного в Определении КС РФ от 4 декабря 2003 г. № 418О, положения, предусмотренные ст. 137 и 138 НК РФ, по своему конституционно–правовому смыслу во взаимосвязи с положениями ст. 29 и 198 АПК РФ не могут рассматриваться как исключающие обжалование в арбитражный суд решений (актов ненормативного характера) любых должностных лиц налоговых органов и рассмотрение таких обращений по существу. Однако правовая позиция КС РФ вполне объяснима с той точки зрения, что рассматривавшийся судом акт – требование о представлении документов по ст. 93 НК РФ, хотя и подписывается проверяющим налоговым инспектором, но его неисполнение налогоплательщиком влечет применение штрафа по ст. 126 НК РФ. Именно это обстоятельство и было указано в акте КС РФ.

Имеют место примеры «нетипичных» ненормативных правовых актов – налоговое уведомление (ст. 52 НК РФ) и требование об уплате налога (ст. 69 НК РФ). Данные документы, при всей их значимости, формально определены в Приказах ФНС России от 27 июля 2004 г. № САЭ304/440@, от 7 сентября 2016 г. № ММВ711/477@, от 13 февраля 2017 г. № ММВ78/179@ в настоящее время вообще не подписываются каким–либо должностным лицом налогового органа. Остается только заключить, что «властность» и «ненормативность» данным актам (фактически – бумаге с распечатанным на ней текстом) придается самим фактом их направления с почтового адреса налогового органа, либо вручением должностным лицом налогового органа. Кроме того, в настоящее время требование об уплате налога может быть направлено в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи с применением усиленной квалифицированной электронной подписи.

В Решениях ВАС РФ от 6 июня 2013 г. № ВАС3796/13 и № ВАС3797/13, ВС РФ от 25 января 2018 г. № АКПИ17969 рассматривался данный вопрос – по мнению высших судебных органов, отсутствие в форме требования, не предусмотренного НК РФ или иными нормативными актами в сфере налогового законодательства, такого реквизита, как подпись руководителя (должностного лица) налогового органа, само по себе не противоречит НК РФ.

Логично предположить, что возможность обжалования ненормативных правовых актов налоговых органов в судебном порядке существует, только если обжалуемый акт вступил в силу. Однако следует учесть, что законодатель может специально предусмотреть возможность судебного обжалования не вступивших в силу ненормативных актов. Например, гл. 30 КоАП РФ, ч. 2 ст. 208 АПК РФ предусматривают обязательное инициирование процедуры обжалования именно не вступивших в законную силу решений административных органов о привлечении к административной ответственности. В п. 34 Постановления Пленума ВС РФ от 24 марта 2005 г. № 5 «О некоторых вопросах, возникающих у судов при применении Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях» разъяснено, что в случае обжалования, опротестования вступивших в законную силу постановлений несудебных органов и должностных лиц о привлечении к административной ответственности, которые не являлись предметом судебного рассмотрения (ст. 30.1 КоАП РФ), жалоба или протест подлежат возвращению. Современный вариант обязательного административного досудебного обжалования также не исключает судебного обжалования не вступивших в силу решений по ст. 101 НК РФ (если решение по апелляционной жалобе не принято вышестоящим налоговым органом в установленный срок – п. 2 ст. 138 НК РФ).

Тем не менее, из законодательства и судебной практики можно сделать вывод, что существуют акты налоговых органов, которые вообще не могут быть обжалованы в суде. Например, как это следует из Определений КС РФ от 26 января 2010 г. № 26ОО и от 27 мая 2010 г. № 714ОО, направляемые налоговыми органами налогоплательщикам уведомления о необходимости представления ими налоговых деклараций носят информационный характер, а, следовательно, и не нарушают права налогоплательщиков и не могут быть результативно обжалованы. Подобный подход имеет место и в Решении ВАС РФ от 20 февраля 2013 г. № 17808/12: сообщение о несоответствии требованиям применения УСН носит уведомительный характер, поскольку содержит сведения о превышении налогоплательщиком ограничений для применения УСН, установленных п. 4 ст. 346.13 НК РФ, при этом какие–либо обстоятельства, касающиеся конкретного налогоплательщика, в данном сообщении отсутствуют. Указанное сообщение само по себе не свидетельствует об утрате налогоплательщиком права на применение УСН, а выполняет задачу, состоящую в предупреждении и пресечении нарушения законодательства о налогах и сборах.

Акт налоговой проверки, содержащий выводы проверяющих налоговых инспекторов, с учетом сложившейся судебной практики не признается нарушающим права налогоплательщика – объектом обжалования может являться решение по результатам проверки (Определение КС РФ от 27 мая 2010 г. № 766ОО). В частности, акт налоговой проверки формально не обязателен для исполнения (носит информационный характер), его игнорирование налогоплательщиком не влечет для него каких–либо отрицательных юридических последствий. При несогласии налогоплательщика с актом проверки, свои возражения он может представить в вышестоящий налоговый орган (в суд) при обжаловании последующего решения по результатам проверки (разумеется, если соответствующие положения акта стали основанием для доначислений в решении). И.В. Дементьев обоснованно выделяет среди всех юридически значимых документов, составляемых налоговыми органами, документы, которые представляют собой средство фиксации каких–либо фактов, имеющих юридическое значение; они не содержат воли должностных лиц и не порождают правовых последствий[1533].

В другой смежной области (антимонопольного правоприменения) имеет место та же позиция: в п. 1 Обзора по вопросам судебной практики, возникающим при рассмотрении дел о защите конкуренции и дел об административных правонарушениях в указанной сфере (утв. Президиумом ВС РФ 16 марта 2016 г.) разъяснено, что акт проверки, составленный антимонопольным органом, закрепляя результат ее проведения, сам по себе не порождает прав и обязанностей лица, поскольку не устанавливает факта нарушения антимонопольного законодательства, не содержит обязательного для исполнения требования, а лишь фиксирует признаки выявленных нарушений, в связи с чем не подлежит оспариванию в судебном порядке.

Впрочем, не следует исходить из того, что некоторый документ, составленный контролирующим органом и обозначенный как «акт проверки», всегда только фиксирует доказательства и позицию проверяющих (в том смысле, что по итогам его рассмотрения предполагается еще один документ – правоприменительный акт). Не исключены ситуации, когда акт проверки одновременно является и правоприменительным актом: все зависит от нормативного регулирования. Так, в Определении КС РФ от 19 июня 2007 г. № 403ОО описано применение ранее действовавшего таможенного законодательства: результатом рассмотрения акта таможенной ревизии, содержащего размер предварительно рассчитанных неуплаченных (не полностью или несвоевременно уплаченных) таможенных платежей и предложения ревизионной комиссии по устранению выявленных нарушений, может быть направление юридическому лицу или

[1533] *Дементьев И.В.* Индивидуальные (ненормативные) налоговые правовые акты. – М., 2006. – С. 27.

индивидуальному предпринимателю требования об уплате таможенных платежей, подписываемого начальником (заместителем начальника) таможенного органа.

Опять же, не следует полагать, что некоторому правоприменительному документу (решению, постановлению и т.д.) всегда предшествует документ, фиксирующий доказательства (акт проверки, протокол об административных правонарушениях и т.д.). В частности, редакция ст. 100, 101 НК РФ, действовавшая до 1 января 2007 г., предполагала составление акта проверки только по результатам выездной налоговой проверки. По результатам камеральной проверки, без информирования плательщика о проводящихся в его отношении процедурах, сразу могло быть вынесено решение, с применением налоговых санкций. Данная ситуация была описана в Определении КС РФ от 12 июля 2006 г. № 267О, в котором сделан вывод о том, что для оформления результатов камеральной налоговой проверки акта налоговой проверки не требуется, и, следовательно, процесс привлечения к налоговой ответственности начинается в данном случае с соответствующего решения руководителя (заместителя руководителя), выносимого по материалам налоговой проверки.

Кроме того, нельзя не отметить, что и позиция высших судебных органов относительно того, что акт налоговой проверки не может быть предметом обжалования, является дискуссионной[1534]. В частности, в Постановлении КС РФ от 14 июля 2005 г. № 9П был сделан вывод, что акт выездной налоговой проверки, в ходе которой обнаружено налоговое правонарушение, являясь итоговым актом налогового контроля, в то же время – поскольку в нем обосновывается факт правонарушения и наличие в деянии лица признаков состава правонарушения, указывается норма налогового законодательства, определяющая конкретный вид налогового правонарушения, диспозицию правонарушающего деяния и соответствующую санкцию, – выступает и в качестве правоприменительного акта, которым, по существу, возбуждается преследование за совершение налогового правонарушения, т.е. начинается процесс привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения.

Также сложившаяся судебная практика в основном не рассматривает, как нарушающие права налогоплательщика, сведения, содержащиеся в учетных данных (в лицевых счетах) налоговых органов. Права потенциально может нарушить ненормативный акт (документ), направленный налогоплательщику на основании информации, содержащейся в учетных данных (налоговое уведомление, требование об уплате налога, справка о задолженности). В Постановлении Президиума ВАС РФ от 18 марта 2003 г. № 8156/02 было разъяснено, что лицевые счета являются внутриведомственной учетной системой налоговых платежей, которая сама по себе не возлагает каких–либо обязанностей на налогоплательщика. В соответствии с правовой позицией, изложенной в Постановлениях Президиума ВАС РФ от 5 ноября 2002 г. № 6294/01, от 11 мая 2005 г. № 16507/04, лицевой счет, который ведет налоговый орган, является формой внутреннего контроля, осуществляемого им во исполнение ведомственных документов. Наличие в документах внутриведомственного учета сведений о налоговых платежах, суммах недоимки и задолженности по пеням и штрафам само по себе не нарушает прав и законных интересов налогоплательщика. Кроме того, в Постановлении Президиума ВАС РФ от 2 марта 1999 г. № 2276/97 отмечено, что сведения, содержащиеся в лицевом счете налогоплательщика, не являются самостоятельным доказательством факта взыскания налоговым органом денежных средств, в том числе повторного взыскания. Такими доказательствами могут являться инкассовые распоряжения налогового органа, отсутствующие в материалах дела.

Впрочем, такой подход ВАС РФ не является единообразным. В решении от 25 декабря 2009 г. № ВАС17582/08 суд, рассматривая положения Приказов МНС РФ, устанавливающих правила ведения лицевых счетов налоговыми органами, счел, что по смыслу, придаваемому им налоговыми органами, данные положения не соответствуют НК РФ. Применение налоговыми органами упомянутых положений в указанном смысле приводит к нарушению прав и охраняемых законом интересов налогоплательщика. В Постановлении Президиума ВАС РФ от 13 апреля 2010 г. № 17372/09 был сделан еще более интересный вывод: отражение по лицевому счету недоимки по пеням юридически препятствовало обществу требовать от инспекции совершения действий по принятию решения о возврате налога в заявленной им сумме. В п. 80 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. № 57 сделан вывод, что неверное отражение налоговым органом на лицевых счетах налогоплательщика состояния его расчетов с бюджетом существенно ограничивает возможности данного лица в сфере экономического оборота. В Определении ВСРФ от 2 ноября 2016 г. № 78КГ1643 (процитировано в Обзоре судебной практики Верховного Суда Российской Федерации № 4 (2016), утв. Президиумом ВС РФ 20 декабря 2016 г.) Суд заключил, что вывод об утрате налоговым органом возможности взыскания налогов, пеней, штрафов в связи с истечением установленного срока их взыскания может содержаться в том числе в мотивировочной части судебного акта. Соответствующие записи исключаются налоговым органом из лицевого счета налогоплательщика после вступления такого судебного акта в законную силу. Таким образом, коль скоро налоговый орган обязан соответствующим образом изменить записи лицевого счета после вступления некоторого судебного акта в законную силу, тем самым косвенно подтверждается их влияние на права налогоплательщика.

Решение налогового органа по результатам проверки (форма утв. Приказом ФНС России от 8 мая 2015 г. № ММВ72/189@) состоит из нескольких относительно обособленных частей (как, впрочем, и судебный акт – ч. 1 ст. 198 ГПК РФ, ч. 1 ст. 180 КАС РФ, ч. 1 ст. 170 АПК РФ: решение суда должно состоять из вводной, описательной, мотивировочной и резолютивной частей). Однако представляется бесперспективным отдельное оспаривание, например, вводной или описательной части решения налогового органа, поскольку эта часть ненормативного акта не может нарушать прав налогоплательщика (в т.ч. и по той причине, что решение налоговым органом не публикуется). В отличие от данной ситуации, в п. 35 Постановления Пленума ВАС РФ от 28 мая 2009 г. № 36 допускается обжалование мотивировочной части судебного акта.

Еще один пример «необжалуемого» акта – в общем случае не может быть оспорено решение вышестоящего органа, принятое по результатам рассмотрения жалобы в административном порядке. Права потенциально может нарушать первичный ненормативный акт, но не решение вышестоящего органа по жалобе на данный акт. Суд должен рассматривать решение УФНС как отдельный ненормативный акт и оценивать только те его аспекты, которые могут нарушить права налогоплательщика самостоятельно (в т.ч. при наличии в решении по жалобе дополнительных доначислений; если был отменен акт нижестоящего налогового органа, предполагавший выплаты налогоплательщику и т.д.). Высказывается мнение, что если доводы налогоплательщика о незаконности решения УФНС по жалобе сводятся только к незаконности обжаловавшегося решения ИФНС по результатам налоговой проверки, в удовлетворении такого требования налогоплательщика должно быть отказано. В Определении КС РФ от 24 февраля 2011 г. № 194ОО разъяснено, что решение вышестоящего налогового органа, принятое по итогам рассмотрения апелляционной жалобы, является актом налогового органа ненормативного характера, а потому может быть в общем порядке признано судом недействительным, если оно нарушает права налогоплательщика (ст. 137 и 138 НК РФ).

В Постановлении Президиума ВАС РФ от 3 февраля 2009 г. № 11346/08 было рассмотрено дело, в рамках которого общество с ограниченной ответственностью обратилось в арбитражный суд с заявлением к Федеральной таможенной службе, в котором просило признать недействительным решение ФТС России об отказе в удовлетворении жалобы на решения Забайкальской таможни и обязать ФТС России устранить допущенное нарушение его прав путем удовлетворения его жалобы. ВАС РФ указал, что исходя из ч. 1 ст. 198 АПК РФ требование общества, заявленное в такой редакции, удовлетворению не подлежало. Решения таможни могли быть признаны незаконными, а требования – недействительными по заявлению общества о признании их таковыми, но не по его заявлению об оспаривании решения ФТС России, принятого по жалобе общества.

Нельзя не отметить, что имели место и иные правовые позиции в отношении данного вопроса. В п. 4 письма ВАС РФ от 31 мая 1994 г. № С1–7/ОП–373 было разъяснено, что при рассмотрении исков налогоплательщиков к местным налоговым инспекциям решения вышестоящих налоговых органов об отказе в удовлетворении жалоб налогоплательщиков оцениваются арбитражными судами наряду с другими документами, имеющимися в деле. Если истцом обжалуется решение Государственной налоговой службы Российской Федерации об отказе в удовлетворении жалобы наряду с соответствующим актом налоговой инспекции и Государственная налоговая служба Российской Федерации указана в качестве одного из ответчиков по делу, спор подлежит рассмотрению в ВАС РФ.

Дискуссионность в рассматриваемом вопросе, очевидно, повысится, с учетом Определения ВС РФ от 17 июля 2018 г. № 307КГ181836. По мнению ВС РФ, отказывая в удовлетворении требований предприятия, суды также указали, что оспариваемое решение управления, принятое полномочным налоговым органом с соблюдением установленной процедуры и утвердившее решение нижестоящего

[1534] *Васькова Е.П.* Оценка судами правовой природы акта налоговой проверки // Налоговые споры: опыт России и других стран: По материалам IV Междунар. научно–практ. конф. 12–13 ноября 2010 г. – С. 176.

налогового органа, не может являться самостоятельным предметом оспаривания в суде. Между тем решение управления, принятое в порядке ст. 140 НК РФ по жалобе предприятия, неразрывно связано с решением инспекции о привлечении налогоплательщика к ответственности за совершение налогового правонарушения. Оба названных решения приняты в рамках одного производства по делу о нарушении законодательства о налогах и сборах, возбужденного по результатам налоговой проверки. Исходя из основания заявленного требования, именно с результатами налоговой проверки выразило несогласие предприятие, в связи с чем к участию в деле в качестве заинтересованных лиц привлечены как инспекция, так и управление. Посредством предъявления требования об оспаривании решения управления предприятие одновременно поставило и вопрос о законности решения инспекции. Принимая во внимание, что названные действия предприятия не привели к изменению территориальной подсудности дела, в целях обеспечения права на судебную защиту настоящий спор должен быть разрешен по существу.

Тем не менее, если вышестоящим налоговым органом по результатам рассмотрения в административном порядке жалобы налогоплательщика будет вынесено такое решение, которое ухудшило положение налогоплательщика (Определение КС РФ от 24 февраля 2011 г. № 194ОО, Постановление Президиума ВАС РФ от 28 июля 2009 г. № 5172/09), то данное решение по жалобе может быть беспрепятственно оспорено (в части ухудшения положения налогоплательщика). Кроме того, в п. 75 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. № 57 разъяснено, что если решением вышестоящего налогового органа по жалобе решение нижестоящего налогового органа в обжалованной части было оставлено без изменения полностью или частично, судам необходимо исходить из следующего. В указанном случае при рассмотрении в суде дела по заявлению налогоплательщика, поданному на основании гл. 24 АПК РФ, оценке подлежит решение нижестоящего налогового органа с учетом внесенных вышестоящим налоговым органом изменений (если таковые имели место), в связи с чем подсудность данного дела определяется по месту нахождения нижестоящего налогового органа. При этом государственная пошлина уплачивается заявителем в размере, подлежащем уплате при оспаривании одного ненормативного правового акта. Решение вышестоящего налогового органа, принятое по жалобе налогоплательщика, может являться самостоятельным предметом оспаривания в суде, если оно представляет собой новое решение, либо по мотиву нарушения процедуры его принятия, а также по мотиву выхода вышестоящего налогового органа за пределы своих полномочий.

Необходимо признать, что в настоящее время обнаружить сведения о решении вышестоящего налогового органа, принятом по результатам рассмотрения в административном порядке жалобы налогоплательщика, и очевидно ухудшившим его положение, затруднительно. По всей видимости, это связано с тем, что налоговым органам прекрасно известны приведенные разъяснения высших судебных органов.

Следует отметить, что существуют и иные акты, как налоговых, так и других органов (в т.ч. связанные с налогообложением), которые современная судебная практика не расценивает, как нарушающие права заинтересованных лиц. Классический пример – протокол об административном правонарушении. В Определении КС РФ от 24 марта 2015 г. № 696О разъяснено, что в силу ст. 28.2 КоАП РФ протокол об административном правонарушении представляет собой процессуальный документ, фиксирующий фактические данные, имеющие значение для правильного разрешения дела об административном правонарушении. Положения КоАП РФ не предусматривают подачу лицом, в отношении которого ведется производство по делу об административном правонарушении, самостоятельной жалобы на указанный процессуальный документ. Однако это не лишает данное лицо права по результатам ознакомления с протоколом об административном правонарушении представить свои объяснения и замечания по его содержанию, которые прилагаются к протоколу (ч. 4 ст. 28.2), а при обжаловании постановления (решения) по делу об административном правонарушении (ст. 30.1 и 30.12 КоАП РФ) – привести в жалобе замечания и возражения на протокол об административном правонарушении, которые подлежат оценке судьей, должностным лицом при рассмотрении жалобы. В Определении КС РФ от 28 февраля 2017 г. № 241О данная позиция дополнена: сам по себе протокол об административном правонарушении, равно как и показания свидетеля и понятого не предрешают вопроса о виновности лица, привлекаемого к административной ответственности.

То, что в соответствии со сложившейся практикой в суде не может быть отдельно оспорен акт налоговой проверки, созвучно с позицией о невозможности отдельного оспаривания протокола об административном правонарушении. Акт проверки представляет собой документ, фиксирующий доказательства. Современная судебная практика обычно не признает возможность предъявления отдельных исков (заявлений) против доказательств.

Небезынтересно то, что в силу подп. 13 п. 3 ст. 100 НК РФ в акте налоговой проверки указываются в т.ч. выводы и предложения проверяющих по устранению выявленных нарушений. Соответственно, данные «предложения» не рассматриваются высшими судебными органами, как влекущие юридические последствия для налогоплательщика. При этом, в Постановлении Президиума ВАС РФ от 15 апреля 2014 г. № 18403/13 рассматривался вопрос возможности оспаривания предупреждения, выданного антимонопольным органом на основании ч. 1 ст. 39.1 Федерального закона от 26 июля 2006 г. № 135–ФЗ «О защите конкуренции». По мнению Суда, указанное предупреждение отвечает признакам ненормативного правового акта, установленным в ч. 1 ст. 198 АПК РФ, поскольку принято уполномоченным государственным органом на основании ст. 22 и 39.1 Закона о защите конкуренции в отношении конкретного хозяйствующего субъекта и содержит властное предписание, возлагающее на общество обязанности и влияющее тем самым на права хозяйствующего субъекта в сфере предпринимательской деятельности. Впоследствии возможность обжалования предупреждений подтверждена в п. 3 Обзора по вопросам судебной практики, возникающим при рассмотрении дел о защите конкуренции и дел об административных правонарушениях в указанной сфере (утв. Президиумом ВС РФ 16 марта 2016 г.). Представляется, что применяя подобную логику, вполне можно было бы обосновать и возможность судебного оспаривания акта налоговой проверки.

Что же касается решения о назначении выездной налоговой проверки (п. 1 ст. 89 НК РФ), то оно, очевидно, может быть охарактеризовано, как потенциально нарушающее права налогоплательщика и может являться объектом обжалования (пример приведен в Постановлении Президиума ВАС РФ от 16 марта 2010 г. № 14585/09). Во всяком случае, в сфере антимонопольного правоприменения, как это разъяснено в п. 2 Обзора по вопросам судебной практики, возникающим при рассмотрении дел о защите конкуренции и дел об административных правонарушениях в указанной сфере (утв. Президиумом ВС РФ 16 марта 2016 г.), приказ руководителя антимонопольного органа о проведении проверки соблюдения антимонопольного законодательства может быть оспорен в арбитражном суде.

В сфере налогообложения не исключены и, например, представления прокурора, внесенные им в рамках осуществления прокурорского надзора за исполнением законов. Потенциальная возможность обжалования представлений прокурора следует в т.ч. из Определения КС РФ от 24 февраля 2005 г. № 84О, Обзора судебной практики Верховного Суда Российской Федерации № 3 (2015) (утв. Президиумом ВС РФ 25 ноября 2015г.).

В итоге, если определенный ненормативный правовой акт может быть обжалован в суде, следует учесть справедливое мнение И.В. Цветкова: современные налоговые споры можно разграничить на три основные категории: **споры по вопросам права, споры по вопросам факта, процедурные споры**[1535]. Следует отметить, что при административном обжаловании налогоплательщик также может ставить перед вышестоящим налоговым органом вопросы права, вопросы факта и процедурные вопросы. Указанное обстоятельство дополнительно подтверждает сомнительность приведенных выше позиций о том, что основная цель суда при рассмотрении дел, возникающих из публичных правоотношений, – не разрешить спор о праве, а осуществить судебный контроль за законностью действий государственных и муниципальных органов и их представителей. Как суд, так и вышестоящий орган, рассматривающий жалобу, разрешают именно спор о праве.

Для целей судебного оспаривания следует учитывать, что в налоговых правоотношениях существенное количество ненормативных актов налоговых органов, которые потенциально могут быть обжалованы, выносятся на основании и во исполнение ранее принятых ненормативных актов, которые являются самостоятельным объектом обжалования. По мнению И.В. Дементьева, ненормативные акты в сфере налоговых правоотношений могут иметь неокончательный характер и обладать условной обязательностью; их можно подразделить на основные и вспомогательные[1536].

Соответственно, в системе ненормативных актов налоговых органов условно могут быть выделены **предшествующие и последующие** ненормативные акты. С одной стороны, решение налогового органа по результатам проверки (п. 7 ст. 101 НК РФ) будет являться предшествующим ненормативным актом для требования об уплате налога – последующего ненормативного акта (ст. 70 НК РФ). С

[1535] *Цветков И.В.* Налогоплательщик в судебном процессе: практич. пособ. по судебной защите. – М., 2004. – С. 2.

[1536] *Дементьев И.В.* Индивидуальные (ненормативные) налоговые правовые акты. – М., 2006. – С. 39, 62.

другой – данное требование об уплате налога будет являться предшествующим ненормативным актом для решения о внесудебном взыскании налога за счет денежных средств (ст. 46 НК РФ).

В литературе можно встретить упоминание так называемой доктрины «плодов отравленного дерева», зачастую используемой в уголовном процессе: если следственное действие признано судом незаконным, то все доказательства, полученные в ходе данного действия, признаются недопустимыми. Э.Н. Нагорная обоснованно полагает, что данное правило применимо и при решении вопросов доказывания в налоговых спорах, поскольку оно опирается на правило общего характера о недопустимости использования в судебном процессе «плодов отравленного дерева»[1537]. Таким образом, **если предшествующий ненормативный акт признан недействительным (отменен), то налогоплательщик, без дополнительных обоснований, вправе требовать признания недействительными (отмены) всех последующих ненормативных актов**. Сходная позиция была выражена в Постановлении Президиума ВАС РФ от 29 сентября 2009 г. № 5838/09.

Как уже отмечалось, решение о назначении выездной налоговой проверки (п. 1 ст. 89 НК РФ) может быть обжаловано. С указанной позиции, если решение о назначении проверки будет признано недействительным (отменено), то на этом основании налогоплательщик может требовать признания недействительным (отмены) в т.ч. решения по результатам этой проверки.

С другой стороны, возможен обратный (и не менее важный) подход: **нельзя требовать признания недействительным последующего ненормативного акта, основываясь исключительно на доводах о незаконности предшествующего ненормативного акта** (самостоятельно не оспоренного и не отмененного). Так, в Постановлении Президиума ВАС РФ от 13 декабря 2005 г. № 10559/05 было рассмотрено конкретное дело, в рамках которого при обращении в арбитражный суд налогоплательщик оспаривал решение налогового органа о взыскании налога за счет денежных средств, ссылаясь на незаконность ранее вынесенного решения о привлечении к налоговой ответственности, принятого по результатам проведенной выездной налоговой проверки. При этом само решение по результатам проверки налогоплательщиком не оспаривалось. Президиум ВАС РФ указал, что суды в отсутствие заявления налогоплательщика об изменении предмета заявленного требования разрешали спор о признании недействительными как решения о взыскании налога за счет денежных средств, так и ранее вынесенного решения о привлечении к налоговой ответственности, при том, что судам надлежало предложить налогоплательщику уточнить предмет заявленного требования и дать оценку его доводам относительно правомерности доначисления инспекцией налога.

Данная позиция, в частности, позволяет утверждать, что в рамках процедуры обжалования в общем случае невозможно признание недействительным последующего ненормативного акта налогового органа исключительно по основаниям предполагаемой заявителем незаконности предшествующего ненормативного акта налогового органа (в установленном порядке не обжаловавшегося и не отмененного)[1538].

Указанная позиция получила развитие в Постановлении Президиума ВАС РФ от 18 июня 2013 г. № 18417/12, а впоследствии – в п. 63 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. № 57. Исходя из данного разъяснения, при рассмотрении заявлений налогоплательщиков об оспаривании ненормативных правовых актов налоговых органов судам необходимо исходить из следующего. По отношению к решениям о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения и к решениям об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения последующие ненормативные правовые акты (равно как и действия, направленные на взыскание налогов, пеней, штрафа) принимаются (совершаются) налоговыми органами исключительно во исполнение названных решений, то есть являют собой механизм их реализации. В связи с этим оспаривание таких актов возможно только по мотивам нарушения сроков и порядка их принятия, но не по мотиву необоснованности начисления сумм налога, пеней, штрафа либо грубого нарушения процедуры при принятии решений о привлечении (отказе в привлечении) к ответственности.

Однако, следует учесть, что потенциально могут иметь место ситуации, в рамках которых при обжаловании налогоплательщиком последующего ненормативного акта, суд будет обязан исследовать предшествующий ненормативный акт. Например, как это следует из подп. 3 п. 2 ст. 45 НК РФ, взыскание налога в судебном порядке производится с организации или индивидуального предпринимателя, если их обязанность по уплате налога основана на изменении налоговым органом юридической квалификации сделки, совершенной таким налогоплательщиком, или статуса и характера деятельности этого налогоплательщика. При этом налогоплательщик в принципе может оспаривать решение налогового органа о внесудебном взыскании налога (за счет денежных средств – ст. 46 НК РФ, или за счет иного имущества – ст. 47 НК РФ), обосновывая неправомерность внесудебного взыскания только тем, что налоговым органом изменена юридическая квалификация сделок. Но имела ли место переквалификация сделок, суд может установить, только исследовав решение по результатам проверки. Именно так данная проблема рассматривалась в Постановлении Президиума ВАС РФ от 1 июня 2010 г. № 16064/09. При этом, ст. 101 НК РФ не устанавливает, что в решении по результатам проверки должен быть предусмотрен порядок его принудительной реализации (внесудебный или судебный).

Еще одно интересное следствие доктрины «плодов отравленного дерева» в отечественном налоговом праве можно усмотреть в Постановлении Президиума ВАС РФ от 16 июля 2013 г. № 3372/13: если налогоплательщиком безрезультатно оспорено решение по результатам проверки, то последующее оспаривание порядка взыскания уже не имеет перспективы. По мнению Суда, судебный порядок взыскания налогов, доначисленных в результате переквалификации сделки, совершенной таким налогоплательщиком, или статуса и характера его деятельности, призван обеспечить судебный контроль, прежде всего, за законностью доначисления таких налогов. Между тем такой контроль может быть обеспечен как путем оспаривания решения о привлечении к ответственности или решения об отказе в привлечении к ответственности, так и путем обращения в арбитражный суд с заявлением о взыскании налога, доначисленного таким решением.

Могут быть ситуации, в которых последовательно направляемые налогоплательщику документы налоговых органов не должны расцениваться, как предшествующие и последующие ненормативные правовые акты. Например, требование о представлении документов при проверке (ст. 93 НК РФ), очевидно, не является предшествующим ненормативным правовым актом по отношению к решению по результатам проверки (ст. 101 НК РФ), поскольку решение не принимается в порядке реализации этого требования. В частности, в Постановлении Президиума ВАС РФ от 17 ноября 2009 г. № 10349/09 Суд согласился с доводами налогоплательщика о незаконности требования о представлении документов (отдельно не обжаловавшегося) и на этом основании признал недействительными решения по результатам проверки. В смежной сфере правоприменения, исходя из Постановления Президиума ВАС РФ от 9 июля 2013 г. № 2423/13, штраф по ч. 3 ст. 19.5 КоАП РФ за невыполнение в установленный срок предписания органа власти, может быть применен только тогда, когда само предписание являлось законным (в т.ч. исполнимым).

Кроме того, в плане обжалования требований об уплате налога следует отметить определенную особенность данного способа защиты прав. Согласно п. 6 Информационного письма Президиума ВАС РФ от 17 марта 2003 г. № 71 пропуск налоговым органом срока направления требования об уплате налога, установленного ст. 70 НК РФ, не влечет изменения порядка исчисления срока на принудительное взыскание налогов и пеней. Соответственно, срок направления требования сам по себе не является пресекательным. При этом, исходя из Определения КС РФ от 27 декабря 2005 г. № 503О, Постановления Президиума ВАС РФ от 29 марта 2005 г. № 13592/04, требование об уплате налога является мерой государственного принуждения. Таким образом, если налогоплательщик просит признать соответствующее требование недействительным только в связи с пропуском срока его направления, такое заявление налогоплательщика подлежит удовлетворению, при условии, что данное требование не может быть принудительно реализовано налоговым органом (на момент его направления истекли сроки на взыскание налога в бесспорном и судебном порядке)[1539]. Сходным образом данный вопрос разрешен в Постановлении Президиума ВАС РФ от 1 ноября 2011 г. № 8330/11: пропуск налоговым органом срока, определенного ст. 70 НК РФ, сам по себе при условии, что на момент выставления требования не утрачена возможность взыскания налоговой задолженности с учетом сроков, названных в п. 3 ст. 46 НК РФ, не является основанием для признания требования недействительным.

[1537] *Нагорная Э.Н.* Бремя доказывания в налоговых спорах. – М., 2006. – С. 319.

[1538] Рекомендации Научно–консультативного совета при ФАС Волго–Вятского округа «О практике применения налогового законодательства» (по итогам заседания 14 октября 2010 г.) // СПС Гарант, СПС КонсультантПлюс, URL: http://www.fasvvo.arbitr.ru

[1539] Рекомендации Научно–консультативного совета при ФАС Волго–Вятского округа «О практике применения налогового законодательства» (по итогам заседания 9 октября 2008 г.) // СПС Гарант, СПС КонсультантПлюс, URL: http://www.fasvvo.arbitr.ru

Исходя из Определения ВС РФ от 16 августа 2017 г. № 309КГ173798, если на момент выставления требования об уплате налога, не утрачена возможность взыскания соответствующей задолженности (с учетом сроков, установленных в законодательстве о налогах), то требование не может быть признано незаконным по основанию нарушения порядка его направления (пропуск сроков направления, нарушение процедуры направления и т.п.). По данному основанию могут быть признаны незаконными последующие принудительные процедуры и ненормативные правовые акты налогового органа, но не само требование.

Позиция о признании недействительным, например, требования об уплате налога по основанию невозможности его принудительной реализации в принципе может быть подвергнута критике: действующая редакция НК РФ не исключает восстановления судом пропущенных налоговым органом сроков на обращение в суд при судебном взыскании налога (пени, штрафа) – п. 3 ст. 46, п. 1 ст. 47, п. 2 ст. 48, п. 1 ст. 115 НК РФ. Иными словами, налоговый орган, сколь угодно долго не подавая в суд заявления о взыскании налога, всегда может сказать, что задолженность у налогоплательщика имеется, поскольку вопрос о восстановлении срока на судебное взыскание судом еще не решен.

Однако, как это установлено в подп. 4 п. 1 ст. 59 НК РФ безнадежными к взысканию признаются недоимка, задолженность по пеням и штрафам, числящиеся за отдельными налогоплательщиками, плательщиками сборов и налоговыми агентами, уплата и (или) взыскание которых оказались невозможными в случаях принятия судом акта, в соответствии с которым налоговый орган утрачивает возможность взыскания недоимки, задолженности по пеням и штрафам в связи с истечением установленного срока их взыскания, в том числе вынесения им определения об отказе в восстановлении пропущенного срока подачи заявления в суд о взыскании недоимки, задолженности по пеням и штрафам.

Соответственно, налогоплательщик имеет право на признание задолженности безнадежной, возможным условием реализации которого является наличие соответствующего судебного акта. Формулировки п. 2 ст. 59 НК РФ право на принятие решения о признании недоимки, задолженности по пеням и штрафам безнадежными к взысканию и их списании, предоставляет налоговым и таможенным органам, но не судам.

При этом, в силу правовой позиции КС РФ, изложенной в Постановлениях от 24 июня 2009 г. № 11П и от 20 июля 2011 г. № 20П, никто не может быть поставлен под угрозу возможного обременения на неопределенный срок. Высказывается мнение, что если в отношении определенной суммы налога суд не решил вопрос о восстановлении срока на ее взыскание, данная сумма налога должна презюмироваться не подлежащей принудительному взысканию[1540]. Следовательно, вопрос о наличии (отсутствии) уважительных причин пропуска сроков на обращение в суд с заявлением о взыскании задолженности вполне может быть разрешен и в рамках дела, не являющегося делом о взыскании задолженности, в том числе в деле о признании недействительным требования об уплате налога. При ином подходе будет иметь место явное противоречие принципу правовой определенности, поскольку налогоплательщик не сможет четко представлять, будет ли с него принудительно взыскана определенная задолженность, либо нет.

В настоящее время обобщенная позиция изложена в п. 31 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. № 57: судам надлежит иметь в виду, что несоблюдение налоговым органом при совершении определенных действий в рамках осуществления мероприятий налогового контроля сроков, предусмотренных п. 2 ст. 88, п. 6 ст. 89, п. 1, 5 ст. 100, п. 1, 6, 9 ст. 101, п. 1, 6, 10 ст. 101.4, п. 3 ст. 140 (в случае подачи апелляционной жалобы), ст. 70 НК РФ, не влечет изменения порядка исчисления сроков на принятие мер по взысканию налога, пеней, штрафа в принудительном порядке, в связи с чем при проверке судом соблюдения налоговым органом сроков осуществления принудительных мер сроки совершения упомянутых действий учитываются в той продолжительности, которая установлена нормами НК РФ. Однако соответствующие доводы о несоблюдении указанных сроков могут быть заявлены налогоплательщиком в суде только в рамках оспаривания либо требования об уплате налога, пеней и штрафа направленного ему на основании ст. 70 НК РФ, либо решения о взыскании налога, пеней, штрафа, принятого в соответствии со ст. 46 НК РФ, либо в качестве возражений на иск, предъявленный налоговым органом по правилам ст. 46 НК РФ.

В сходном ключе даны разъяснения в п. 11 Обзора судебной практики по вопросам, связанным с участием уполномоченных органов в делах о банкротстве и применяемых в этих делах процедурах банкротства (утв. Президиумом ВС РФ 20 декабря 2016 г.): несвоевременное совершение налоговым органом действий, предусмотренных п. 4, 6 ст. 69, п. 1 – 2 ст. 70, ст. 46 – 47 НК РФ, не влечет продления совокупного срока принудительного взыскания задолженности, который исчисляется объективно – в последовательности и продолжительности, установленной названными нормами закона.

Очевидно, что обжалование требования об уплате налога, если в нем предложено уплатить продекларированную самим налогоплательщиком сумму налога, в общем случае бесперспективно. Как следует из Постановления Президиума ВАС РФ от 11 октября 2011 г. № 2119/11, налоговый орган имеет право взыскивать с налогоплательщика продекларированные, но не уплаченные налоги, даже если налогоплательщик продекларировал их неверно. Суд пришел к выводу, что оспаривание оснований для исчисления налога без подачи уточненной налоговой декларации путем предъявления непосредственно в суд требования о признании недействительными ненормативных актов инспекции, принимаемых в рамках процедуры бесспорного взыскания суммы налога, задекларированной предприятием в первоначально поданной им декларации, означало бы нарушение требований ст. 81 НК РФ и необоснованное переложение на суд обязанности налогового органа по проверке правомерности уменьшения ранее исчисленной налогоплательщиком суммы налога.

При обжаловании решений налоговых органов, принятых по результатам налоговых проверок, известную проблему представляет вопрос о праве частного субъекта представить суду документы, которые не были представлены им налоговому органу при проверке, либо при административном обжаловании (как впрочем, и вопрос о праве налогового органа по представлению в суд доказательств, полученных им за рамками налоговой проверки). Как следует из позиции, изложенной в Постановлении Президиума ВАС РФ от 24 июля 2007 г. № 1461/07, в общем случае суды обязаны принимать в качестве доказательств сведения, полученные налоговым органом за пределами налоговой проверки, но имеющие отношение к делу. Указанное право налогового органа корреспондирует праву налогоплательщика представлять в суд документы, которые не представлялись им налоговому органу при проверке (Определение КС РФ от 12 июля 2006 г. № 267О)[1541]. В Постановлении Президиума ВАС РФ от 19 июля 2011 г. № 1621/11 отмечается, что гарантируемая Конституцией РФ судебная защита прав и законных интересов налогоплательщиков не может быть обеспечена, если суды при принятии решения о правомерности отказа в предоставлении заявленных вычетов исходят из одного только отсутствия у налогового органа необходимых документов на момент вынесения им оспариваемого решения. В случаях, когда в силу объективных причин налогоплательщик лишен возможности своевременно представить соответствующие документы в налоговый орган и обосновывает такое право, представляя их в суд, вопрос о законности доначисления налога должен решаться судом исходя из всех доказательств, представленных сторонами и приобщенных в материалы дела. Обязанность опровергнуть позицию налогоплательщика в силу требований ст. 65 АПК РФ возлагается на налоговый орган.

Актуальность данного подхода подтверждена в Определении КС РФ от 24 марта 2015 г. № 614О, в котором фактически подтверждено право как налогоплательщиков, так и налоговых органов представлять в суд доказательства, не раскрытые в ходе осуществления мероприятий налогового контроля и досудебного разрешения налогового спора. Кроме того, в Определении КС РФ от 27 февраля 2018 г. № 530О разъяснено, что налогоплательщик вправе представить, а арбитражные суды – исследовать документы, которые являются основанием получения налогового вычета, независимо от того, были ли эти документы истребованы и исследованы налоговым органом при решении вопроса о привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности и предоставлении налогового вычета.

По всей видимости, пока почти без ограничений применяется правило: *facultas probationum non est anguctanda* – право на предоставление доказательств не должно ограничиваться[1542]. Кроме того, несмотря на установление в ч. 3 ст. 65 АПК РФ требования о предварительном раскрытии доказательств до начала судебного заседания или в пределах срока, установленного судом, на практике они зачастую представляются в суд без соблюдения данного требования и принимаются судом. В п. 35 Информационного письма Президиума

[1540] Рекомендации Научно–консультативного совета при ФАС Волго–Вятского округа «О практике применения налогового законодательства» (по итогам заседания 27 октября 2011 г.) // СПС Гарант, СПС КонсультантПлюс, URL: http://www.fasvvo.arbitr.ru

[1541] Рекомендации Научно–консультативного совета при ФАС Волго–Вятского округа «О практике применения налогового законодательства» (по итогам заседания 9 октября 2008 г.) // СПС Гарант, СПС КонсультантПлюс, URL: http://www.fasvvo.arbitr.ru

[1542] Латинские юридические изречения. / Сост. проф. Е.И. Темнов. – М., 2003. – С. 159.

ВАС РФ от 13 августа 2004 г. № 82 разъяснено, что в случае, если доказательства представлены с нарушением порядка представления доказательств, установленного АПК РФ, в том числе с нарушением срока представления доказательств, установленного судом, арбитражный суд вправе отнести на лицо, участвующее в деле и допустившее такое нарушение, судебные расходы независимо от результатов рассмотрения дела в соответствии с ч. 2 ст. 111 АПК РФ. Из Постановления Президиума ВАС РФ от 18 октября 2011 г. № 5851/11 следует, что представление доказательств, которые подлежали раскрытию на этапе административного разбирательства и досудебного обжалования, непосредственно в суд само по себе не является основанием для квалификации расходов, понесенных в связи с формированием этих доказательств на досудебной стадии, как судебных расходов. Таким образом, налогоплательщик, не раскрывая налоговому органу доказательства на досудебных стадиях защиты прав, в соответствии со сложившейся практикой несет только имущественные обременения, которые могут быть незначительным в конкретных обстоятельствах.

В п. 4 ст. 140 НК РФ применительно к административному обжалованию установлено, что документы, представленные вместе с жалобой на решение, вынесенное в порядке, предусмотренном ст. 101 или 101.4 НК РФ, или вместе с апелляционной жалобой, и дополнительные документы, представленные в ходе рассмотрения соответствующей жалобы до принятия по ней решения, рассматриваются вышестоящим налоговым органом, если лицо, подавшее соответствующую жалобу, представило пояснения причин, по которым было невозможно своевременное представление таких документов налоговому органу, решение которого обжалуется.

Однако данная норма не вполне применима на практике: налогоплательщику может быть отказано вышестоящим налоговым органом в исследовании дополнительных доказательств при административном обжаловании, но суд впоследствии данные дополнительные доказательства практически всегда будет обязан принять и исследовать. По этой причине примеры применения п. 4 ст. 140 НК РФ вышестоящими налоговыми органами, рассматривающими административные жалобы налогоплательщиков, являются крайне редкими.

Обобщенное разъяснение дано в п. 78 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. № 57: из положений ст. 88, 89, 100, 101, 139 НК РФ следует, что право налогового органа осуществлять сбор доказательств, равно как и право налогоплательщика знакомиться с этими доказательствами, представлять возражения против выводов налогового органа и подтверждающие такие возражения доказательства, предоставляются им на всех стадиях осуществления налогового контроля вплоть до вынесения вышестоящим налоговым органом решения по жалобе налогоплательщика на решение о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решение об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения. При этом в силу п. 8 ст. 101 НК РФ в названных решениях среди прочего должны быть изложены обстоятельства совершенного привлекаемым к ответственности лицом налогового правонарушения и (или) обстоятельства, послужившие основанием для доначисления налога и пеней, со ссылкой на документы и иные сведения, подтверждающие указанные обстоятельства, доводы, приводимые лицом, в отношении которого проводилась проверка, в свою защиту, и результаты проверки этих доводов. В связи с этим судам необходимо исходить из того, что по общему правилу сбор и раскрытие доказательств осуществляется, как налоговым органом, так и налогоплательщиком на стадии осуществления мероприятий налогового контроля и в ходе досудебного разрешения налогового спора. В случае представления дополнительных доказательств суд по ходатайству лица, участвующего в деле, вправе в целях предоставления другой стороне возможности ознакомления с ними и представления опровергающих их доказательств объявить перерыв в судебном заседании или отложить судебное разбирательство. При этом в целях получения доказательств, опровергающих дополнительные доказательства, лицо, участвующее в деле, вправе заявлять ходатайство об истребовании судом необходимых доказательств с обоснованием причин невозможности самостоятельного получения этих доказательств. При этом независимо от результатов рассмотрения дела судебные расходы по нему применительно к ч. 1 ст. 111 АПК РФ полностью или в части могут быть отнесены на сторону, представившую в суд доказательства, не раскрытые в ходе осуществления мероприятий налогового контроля и досудебного разрешения налогового спора при отсутствии объективных препятствий к их своевременному представлению.

Интересная идея об учете вины органа власти при распределении судебных расходов была изложена в п. 19 Постановления Пленума ВАС РФ от 11 июля 2014 г. № 46: законодательством о судопроизводстве в арбитражных судах не предусмотрено освобождение надлежащего ответчика от обязанности по возмещению судебных расходов по уплате государственной пошлины в связи с тем, что он не наделен полномочиями самостоятельно (в отсутствие правового акта иного лица, органа власти, в том числе суда) совершить действия, позволяющие истцу реализовать свои права, законные интересы, о защите которых он обратился в суд (например, при обращении в суд с требованием к уполномоченному федеральному органу исполнительной власти в области государственной регистрации прав на недвижимое имущество и сделок с ним, кадастрового учета и ведения государственного кадастра недвижимости об оспаривании результатов определения кадастровой стоимости объекта недвижимости; с требованием к федеральному органу исполнительной власти по интеллектуальной собственности об оспаривании решения этого органа об отказе в признании недействительным предоставления правовой охраны товарному знаку ввиду злоупотребления правом правообладателем).

Таким образом, если решение налогового органа изначально было законным (вынесено с учетом тех документов, которые представил на проверку налогоплательщик), но в итоге признано судом недействительным на основании новых доказательств, представленных налогоплательщиком непосредственно в суд, решение вопроса о распределении судебных расходов не может производиться по мотиву наличия, либо отсутствия вины налогового органа. Данное бремя может быть возложено на налогоплательщика по иной причине – непредставление им документов налоговым органам в ходе осуществления мероприятий налогового контроля и досудебного разрешения налогового спора (вышеуказанный п. 78 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. № 57).

Примечательно то, что в таможенных правоотношениях вопрос представления новых доказательств в суд разрешен иначе: в п. 11 Постановления Пленума ВС РФ от 12 мая 2016 г. № 18 «О некоторых вопросах применения судами таможенного законодательства» разъяснено, что рассматривая споры о правомерности корректировки таможенной стоимости, произведенной в рамках таможенного контроля до выпуска товаров, судам следует учитывать, что исходя из взаимосвязанных положений ст.ст. 65 – 69 ТК ТС решение о корректировке принимается таможенным органом в соответствии с тем объемом документов и сведений, которые были им собраны и раскрыты декларантом на данной стадии. Ввиду того, что судебное разбирательство не должно подменять осуществление таможенного контроля в соответствующей административной процедуре, новые доказательства признаются относимыми к делу и могут быть приняты (истребованы) судом, если ходатайствующее об этом лицо обосновало наличие объективных препятствий для получения этих доказательств до вынесения оспариваемого решения таможенного органа (п. 8, 9 настоящего Постановления). В частности, новые доказательства могут быть приняты судом, если со стороны таможенного органа декларанту не была обеспечена возможность устранения сомнений в достоверности заявленной таможенной стоимости. Представляемые таможенным органом новые доказательства принимаются судом, если обоснованы объективные причины, препятствовавшие их своевременному получению до вынесения решения о корректировке таможенной стоимости. В этих случаях суд по ходатайству лица, участвующего в деле, вправе в целях предоставления другой стороне возможности ознакомления с новыми доказательствами и представления опровергающих их доказательств объявить перерыв в судебном заседании или отложить судебное разбирательство.

Соответственно, не исключено, что в обозримом будущем подобный подход будет распространен и на налоговые споры, что, в частности, существенно изменит роль досудебного урегулирования.

Взаимосвязанной проблемой в налоговых спорах может являться то, что налоговые органы по результатам проверки обычно обладают только заверенными самим налогоплательщиком копиями документов (в силу п. 2 ст. 93 НК РФ представление документов на бумажном носителе производится в виде заверенных проверяемым лицом копий). Кроме того, по общему правилу (п. 8 ст. 75 АПК РФ) письменные доказательства представляются в арбитражный суд в подлиннике или в форме надлежащим образом заверенной копии.

Как следует из ч. 6 ст. 71 АПК РФ арбитражный суд не может считать доказанным факт, подтверждаемый только копией документа или иного письменного доказательства, если утрачен или не передан в суд оригинал документа, а копии этого документа, представленные лицами, участвующими в деле, не тождественны между собой и невозможно установить подлинное содержание первоисточника с помощью других доказательств.

Данное законоположение ч. 6 ст. 71 АПК РФ потенциально может быть истолковано и следующим образом: копия документа не доказывает искомый факт только в том случае, если не тождественны между собой копии этого документа, представленные в суд лицами, участвующими в деле. Иными словами, в том случае, если только одним лицом, участвующим в деле, в суд представлена копия документа, а подлинник документа его владельцем не представляется (в т.ч. утрачен), то этой копии для доказательства искомого факта достаточно (т.к. не выполнено условие о том, что сторонами представлены разные копии).

Однако на практике данные положения обычно толкуются так: в отсутствие подлинника документа признание факта доказанным только по копии этого документа невозможно, если против этого факта возражает лицо, участвующее в деле. В частности, в Постановлении Президиума ВАС РФ от 1 марта 2011 г. № 5523/08 рассматривался вопрос о том, доказывает ли окончание исполнительного производства заверенная копия соответствующего постановления судебного пристава–исполнителя. Президиум, со ссылкой на ч. 6 ст. 71 АПК РФ,

отметил, что без выяснения с участием судебного пристава–исполнителя вопроса об исполнении исполнительного листа и действительном окончании исполнительного производства вывод суда о том, что исполнительное производство окончено в связи с фактическим исполнением требований, содержащихся в исполнительном документе, нельзя признать обоснованным.

В Постановлении Президиума ВАС РФ от 12 ноября 2013 г. № 18002/12 разъяснено, что при доказывании совершения незаконных действий копии документов и материалов (в том числе распечатки сообщений электронной почты, информации с жестких дисков и иных носителей, сами носители информации) могут быть заверены соответствующим органом, который получил (в том числе изъял) в ходе проведенной на основании закона проверки названные документы и материалы с соблюдением требований к порядку и оформлению получения (изъятия) доказательств, что будет отвечать требованиям ч. 2 ст. 50 Конституции РФ и ч. 3 ст. 64 АПК РФ.

Здесь же можно упомянуть и проблемы применения института предварительного судебного заседания, урегулированного в ст. 136 АПК РФ. Казалось бы, смысл данной процедуры – суд получает от сторон все имеющиеся у них доказательства, и после перехода в судебное разбирательство (ст. 137 АПК РФ) исследует их, но новых доказательств в судебном разбирательстве уже не принимает. Однако, исходя в т.ч. из упомянутого п. 35 Информационного письма Президиума ВАС РФ от 13 августа 2004 г. № 82, доказательства могут представляться сторонами в любой момент до удаления суда для принятия решения (ст. 166 АПК РФ). Право суда не принять доказательство по основанию его позднего представления, ни из АПК РФ, ни из практики его применения не следует. Соответственно, предварительное судебное заседание в современных условиях в арбитражном процессе принципиальной роли не играет. При этом, как отмечает М.К. Треушников, нормальным правилом оперирования доказательствами защиты в американском гражданском процессе считается такое формальное правило: если сторона дала объяснения и согласилась прекратить свои показания (*has closed his testimony*), она не может больше приводить доказательства в подтверждение своей позиции[1543]. А.В. Ильин приводит достаточно жесткую позицию: можно сказать, что ВАС РФ – это главный могильщик раскрытия доказательств в арбитражном процессе[1544].

В связи с изложенным, вполне уместен также и вопрос об обязанности налогоплательщика сообщать суду исключительно те сведения, а также представлять именно те документы, которые объективно отражают имевшие место в прошлом события его налогооблагаемой деятельности. Интересно то, что по мнению Н. Розина, высказанному еще в 1910 году, ни обвиняемому в уголовном процессе, ни сторонам в процессе гражданском, закон не вменяет обязанность говорить правду. Лица эти могут умалчивать об истине, могут даже искажать ее, – их действия сохраняют непротивоправный характер. Ложь безнравственна, это ни в ком не будит сомнений. Но из ее безнравственности еще не вытекает ее противоправность, а тем более ее наказуемость[1545]. Судья Верховного Суда США Антонин Скалиа полагает, что не все, что омерзительно и гнусно, обязательно будет противоречить Конституции[1546]. Известный французский юрист Жак Вержес не без юмора отмечает, что в суде далеко не всегда нужно говорить правду. В каждом процессе перед публикой разворачивается драма, дуэль между защитой и обвинением. Каждая сторона рассказывает историю, которая не обязательно является правдой, но теоретически возможна. В конце кого–то признают победителем, но это не имеет никакого отношения к справедливости[1547]. Примечательны названия некоторых современных специализированных изданий[1548]. Эту же проблему фактически описывает Д. Гололобов: в суде, увы, выигрывает не тот, кто прав, а у кого лучше доказательства[1549].

Однако нельзя не учитывать, что по ст. 303 УК РФ наказуема фальсификация доказательств, а, например, в ст. 161 АПК РФ урегулированы действия суда при поступлении заявления о фальсификации доказательства. Соответственно, «возможность» сторон ввести суд в заблуждение если и имеет место, то только в части представления своей позиции по делу, но никак ни в возможности представлять в суд сфальсифицированные доказательства. Ранее были приведены сведения, представленные С.Л. Будылиным: в правовой системе США бремя доказывания (*burden of proof*) разделяется на два отдельных бремени: бремя предъявления (*burden of production*) и бремя убеждения (*burden of persuasion*)[1550]. С этой точки зрения, в настоящее время законом запрещены манипуляции именно в рамках реализации бремени предъявления доказательств в суд, в том смысле, что доказательства, будучи представленными в суд, должны быть достоверными. Это, однако, не означает, что лицо, участвующее в деле, должно «вооружать» против себя своего противника: *nemo tenetur edere instrumenta contra se* – никто не обязан представить документы против себя[1551]. Соответственно, в отечественном судебном процессе, если иное не следует из закона, лицо, участвующее в деле, реализует и бремя предъявления и бремя убеждения только в своем интересе и представляет суду именно те доказательства, которые посчитает нужным представить.

В ряде норм ГПК РФ по некоторым категориям споров предусмотрена возможность отмены судебного акта, основанного на сообщенных истцом ложных сведениях (ч. 3 ст. 445), но подобная общая норма отсутствует (хотя она, вообще говоря, очевидна). При этом, что с точки зрения ВАС РФ, предъявление лицом, участвующим в деле, в суд недостоверных сведений, в определенных случаях может влечь за собой наложение штрафа за неуважение к суду (ч. 5 ст. 119 АПК РФ) – п. 5 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июня 2011 г. № 51 «О рассмотрении дел о банкротстве индивидуальных предпринимателей».

Тем не менее, в рамках судебного налогового спора имеют место определенные процессуальные ограничения на представление доказательств. Поскольку, по общему правилу, доказательства должны представляться в суд первой инстанции (с соблюдением требований относимости и допустимости), определенный вопрос состоит в праве лица, участвующего в деле, представить дополнительные доказательства в арбитражный суд апелляционной инстанции. В Постановлении Президиума ВАС РФ от 17 июля 2012 г. № 4160/12 отмечается, что суд апелляционной инстанции, приобщая дополнительные доказательства, не обсудил вопрос о причинах непредставления их в суд первой инстанции, указав лишь на то, что эти документы способствуют правильному и объективному разрешению дела. Суд кассационной инстанции, отклоняя доводы заявителя кассационной жалобы, сослался на п. 26 Постановления Пленума ВАС РФ от 28 мая 2009 г. № 36 «О применении Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации при рассмотрении дел в арбитражном суде апелляционной инстанции», согласно которому принятие судом апелляционной инстанции дополнительных доказательств не может служить основанием для отмены постановления суда апелляционной инстанции. По мнению ВАС РФ, действительно, само по себе такое обстоятельство не является основанием для отмены постановления суда апелляционной инстанции. Однако если это обстоятельство в совокупности с другими (отсутствие сведений о направлении приобщаемого доказательства другой стороне, необсуждение вопроса о причинах непредставления его в суд первой инстанции, лишение другой стороны возможности участвовать в исследовании и оценке данного доказательства и т.д.) привело или могло привести к принятию неправильного судебного акта, то оснований для неприменения ч. 3 ст. 288 АПК РФ (нарушение или неправильное применение норм процессуального права, как небезусловное основание для отмены судебного акта) не имеется.

Другой проблемой, периодически проявляющейся в процедуре обжалования ненормативных правовых актов налоговых органов, является представление налоговыми органами в качестве обоснования своей позиции письменных объяснений, данных физическими

[1543] *Треушников М.К.* Судебные доказательства. – М., 2004. – С. 109.

[1544] *Ильин А.В*. Принцип добросовестности призван разрушать правила. // Закон. – 2018. – № 4. – С. 9.

[1545] *Розин Н.* Ложь в процессе // Еженедельная юридическая газета «Право». – 1910. – 28 ноября.

[1546] Правила жизни Антонина Скалиа. // URL: http://pravo.ru/story/view/117595/

[1547] Правила жизни Жака Вержеса. // URL: http://pravo.ru/story/view/75426/

[1548] *Медведев А.Н.* Деловая цель: легенда для налоговой. – М., 2010.

[1549] *Гололобов Д.* Что бы сказали Усманов, Навальный и Сечин Европейскому суду. // URL: https://legal.report/author-19/chto-by-skazali-usmanov-navalnyj-i-sechin-evropejskomu-sudu

[1550] *Будылин С.Л.* Внутренне убеждение или баланс вероятностей? Стандарты доказывания в России и за рубежом // Вестник ВАС РФ. – 2014. – № 3. – С. 36.

[1551] Латинские юридические изречения. / Сост. проф. Е.И. Темнов. – М., 2003. – С. 264.

лицами (в налоговых органах, в полиции и т.д.), не в качестве свидетелей по ст. 90 НК РФ. Впрочем, и налогоплательщики в обоснование своей позиции зачастую представляют в суд письменные объяснения некоторых лиц.

С одной стороны, в Определении КС РФ от 4 февраля 1999 г. № 18О был сделан следующий вывод: результаты оперативно – розыскных мероприятий являются не доказательствами, а лишь сведениями об источниках тех фактов, которые, будучи полученными с соблюдением требований Федерального закона «Об оперативно – розыскной деятельности», могут стать доказательствами только после закрепления их надлежащим процессуальным путем, а именно на основе соответствующих норм уголовно – процессуального закона, т.е. так, как это предписывается ч. 1 ст. 49 и ч. 2 ст. 50 Конституции РФ. Такой поход, «спроецированный» на судебные налоговые споры, предполагает, что физические лица, давшие письменные объяснения, должны быть опрошены в суде в качестве свидетелей для подтверждения сообщенной ими информации. С другой стороны, в Постановлении Президиума ВАС РФ от 11 ноября 2008 г. № 9299/08 в качестве доказательств были учтены объяснения физического лица, являющегося по документам организации – поставщика ее учредителем и генеральным директором. Таким образом, в рамках арбитражных налоговых споров объективно имеет место менее «жесткий» подход (по сравнению с уголовным процессом) к доказательствам, представленным сторонами в обоснование своей позиции.

Кроме того, исходя из Определений КС РФ от 1 марта 2011 г. № 273ОО, от 25 января 2018 г. № 14О, доказательства, полученные в уголовно – процессуальном порядке, могут быть использованы в арбитражном процессе для установления наличия или отсутствия обстоятельств, обосновывающих требования и возражения лиц, участвующих в деле, при условии, если арбитражный суд признает их относимыми и допустимыми. В Постановлении Президиума ВАС РФ от 1 ноября 2011 г. № 3312/11 отмечается, что суды не дали оценку объяснениям и показаниям покупателей и работников предпринимателя, полученных как инспекцией, так и правоохранительными органами. Исходя из Постановления Президиума ВАС РФ от 24 июня 2014 г. № 3159/14 и в отсутствие акта суда общей юрисдикции по уголовному делу, доказательства, полученные в уголовно–процессуальном порядке, могут быть использованы в арбитражном процессе для установления наличия или отсутствия обстоятельств, обосновывающих требования и возражения лиц, участвующих в деле, при условии их относимости и допустимости (ч. 1 ст. 64, ст. 67 и 68 АПК РФ).

Данный вопрос (по существу – в менее «жестком» варианте) был разрешен в п. 45 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. № 57: при исследовании и оценке представленной налоговым органом доказательственной базы по налоговым делам судам надлежит исходить из того, что материалы, полученные в результате осуществления оперативно–розыскных мероприятий, могут использоваться налоговыми органами в числе других доказательств при рассмотрении материалов налоговой проверки (п. 4 ст. 101 НК РФ) или при осуществлении производства по делу о предусмотренных НК РФ налоговых правонарушениях (п. 7 ст. 101.4), если соответствующие мероприятия проведены и материалы оформлены согласно требованиям, установленным Федеральным законом от 12 августа 1995 г. № 144ФЗ «Об оперативно–розыскной деятельности».

Следует также учитывать позицию общего характера: действующее законодательство Российской Федерации не предоставляет права арбитражным судам оценивать правомерность действий сотрудников правоохранительных органов в процессе осуществления ими уголовно–процессуальных действий (Определение ВС РФ от 26 ноября 2015 г. № 308КГ1510860).

Продолжающие быть, как представляется, актуальными разъяснения были даны в п. 25 Постановления Пленума ВС РФ от 10 февраля 2009 г. № 2 (утратило силу): при рассмотрении дела об оспаривании решений, действий (бездействия) органов государственной власти, органов местного самоуправления, должностных лиц, государственных или муниципальных служащих по существу суду надлежит выяснять соблюден ли порядок принятия решений, совершения действий органом или лицом в том случае, если такие требования установлены нормативными правовыми актами (форма, сроки, основания, процедура и т.п.). При этом следует иметь в виду, что о незаконности оспариваемых решений, действий (бездействия) свидетельствует лишь **существенное несоблюдение** установленного порядка.

В качестве отражения данного подхода можно привести ч. 6 ст. 330 ГПК РФ (аналогично – ч. 5 ст. 310 КАС РФ): правильное по существу решение суда первой инстанции не может быть отменено по одним только формальным соображениям. В АПК РФ сходного положения нет, но в силу ч. 5 ст. 3 допустима аналогия процессуального права.

Как пример применения подобного подхода, в п. 4 Постановления Пленума ВС РФ от 24 марта 2005 г. № 5 «О некоторых вопросах, возникающих у судов при применении Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях» разъяснено, что в порядке подготовки дела к рассмотрению судья должен также установить, правильно ли составлен протокол об административном правонарушении с точки зрения полноты исследования события правонарушения и сведений о лице, его совершившем, а также соблюдения процедуры оформления протокола. Существенным недостатком протокола является отсутствие данных, прямо перечисленных в ч. 2 ст. 28.2 КоАП РФ, и иных сведений в зависимости от их значимости для данного конкретного дела об административном правонарушении (например, отсутствие данных о том, владеет ли лицо, в отношении которого возбуждено дело об административном правонарушении, языком, на котором ведется производство по делу, а также данных о предоставлении переводчика при составлении протокола и т.п.). Несущественными являются такие недостатки протокола, которые могут быть восполнены при рассмотрении дела по существу, а также нарушение установленных ст. 28.5 и 28.8 КоАП РФ сроков составления протокола об административном правонарушении и направления протокола для рассмотрения судье, поскольку эти сроки не являются пресекательными, либо составление протокола в отсутствие лица, в отношении которого возбуждено дело об административном правонарушении, если этому лицу было надлежащим образом сообщено о времени и месте его составления, но оно не явилось в назначенный срок и не уведомило о причинах неявки или причины неявки были признаны неуважительными.

Сходная позиция изложена, например, в Постановлении Президиума ВАС РФ от 20 октября 2011 г. № 7729/11: исходя из положений ч. 4 ст. 200 АПК РФ о незаконности решения фонда могло свидетельствовать лишь существенное несоблюдение фондом установленного порядка проведения проверки и вынесения решения. Кроме того, в п. 38 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. № 57 разъяснено, что в случае ненаправления налоговым органом лицу, в отношении которого проводилась налоговая проверка, материалов дополнительных мероприятий налогового контроля суд с учетом положений п. 14 ст. 101 НК РФ оценивает существенность данного нарушения. Если по итогам исследования обстоятельств конкретного дела, в том числе характера и объема полученных в ходе проведения дополнительных мероприятий налогового контроля материалов, суд приходит к выводу о том, что ненаправление названных материалов лицу не привело к существенному нарушению его прав, соответствующее решение налогового органа не может быть признано недействительным. В Кассационном определении ВС РФ от 2 октября 2017 г. № 4КГ1746 отмечается, что незначительное превышение срока рассмотрения жалобы на один день не нарушает права и законные интересы заявителя.

В плане такой категории, как существенное несоблюдение установленного порядка, очевидно, что окончательная оценка наличия (отсутствия) такого обстоятельства остается за судом. Соответственно, как налогоплательщик, так и налоговый орган до вступления в силу решения суда могут находиться в состоянии правовой неопределенности, настаивая каждый на правильности своей позиции.

Однако могут иметь место и **безусловные основания** для признания недействительными отдельных ненормативных правовых актов (полностью, либо в соответствующей части). Эти основания либо прямо указаны в законодательстве (т.е. сам законодатель расценивает соответствующие нарушения, как существенные), либо следуют из смысла соответствующих норм и в ряде случаев закреплены судебной практикой. Среди них, в том числе можно выделить:

– направление налоговым органом требования об уплате налога (ст. 69, 70 НК РФ), подлежащего исчислению налоговым органом (п. 2 ст. 52 НК РФ), если налогоплательщику предварительно не направлялось (направлялось на ненадлежащий адрес) налоговое уведомление (п. 4 ст. 52, п. 4 ст. 57 НК РФ);

– направление налоговым органом повторного требования об уплате налога (ст. 69, 70 НК РФ), в т.ч. под видом уточненного (ст. 71 НК РФ, Постановление Президиума ВАС РФ от 21 июля 2009 г. № 2599/09);

– принятие налоговым органом решений о взыскании налога по внесудебной процедуре (ст. 46, 47 НК РФ), если налогоплательщику предварительно не направлялось (направлялось на ненадлежащий адрес) требование об уплате налога (ст. 69 НК РФ);

– принятие налоговым органом решений о взыскании налога по внесудебной процедуре за пределами пресекательных сроков (п. 3 ст. 46, п. 1 ст. 47 НК РФ);

– назначение выездной налоговой проверки налоговым органом не по месту нахождения организации или по месту жительства физического лица (п. 2 ст. 89 НК РФ, Постановление Президиума ВАС РФ от 16 марта 2010 г. № 14585/09);

– проведение налоговым органом выездной налоговой проверки с нарушением п. 4 ст. 89 НК РФ (в т.ч. в рамках выездной налоговой проверки может быть проверен период, не превышающий трех календарных лет, предшествующих году, в котором вынесено решение о проведении проверки);

– вынесение налоговым органом решения по результатам выездной (камеральной) налоговой проверки без надлежащего извещения налогоплательщика о месте и времени рассмотрения ее материалов (п. 14 ст. 101 НК РФ, Постановления Президиума ВАС РФ от 22 января 2008 г. № 9467/07, от 12 февраля 2008 г. № 12566/07, от 16 июня 2009 г. № 391/09, от 25 февраля 2010 г. № 14458/09, от 13 января 2011 г. № 10519/10, п. 40 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. № 57);

– рассмотрение материалов налоговой проверки и вынесение решения по ее результатам разными должностными лицами налогового органа (Постановление Президиума ВАС РФ от 29 сентября 2010 г. № 4903/10, п. 42 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. № 57);

– привлечение проверенного лица к налоговой ответственности за пределами сроков давности, предусмотренных ст. 113 НК РФ;

– наличие в решении о привлечении к налоговой ответственности неуплаченных штрафов, превышающих санкции, предусмотренные в новом федеральном законе (ч. 2 ст. 54 Конституции РФ, п. 2 Постановления Пленума ВАС РФ от 22 июня 2012 г. № 37 «О некоторых вопросах, возникающих при устранении ответственности за совершение публично–правового правонарушения»);

– вынесение решения по результатам налоговой проверки исключительно на основании доказательств, полученных с нарушением НК РФ, в т.ч. документов, истребованных налоговым органом после истечения сроков проведения в отношении налогоплательщика налоговой проверки либо дополнительных мероприятий налогового контроля (п. 27 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. № 57);

– признание судом незаконным (отмена) предшествующего ненормативного акта (доктрина «плодов отравленного дерева», Постановление Президиума ВАС РФ от 29 сентября 2009 г. № 5838/09);

– доначисление налогов (пеней, санкций) вышестоящим налоговым органом в решении по результатам повторной выездной налоговой проверки при условии, что в решении имеет место иная оценка тех правоотношений, которые уже были исследованы и оценены судом при рассмотрении спора между налогоплательщиком и нижестоящим налоговым органом (Постановление КС РФ от 17 марта 2009 г. № 5П, Определения КС РФ от 11 ноября 2009 г. № 1449О–Р и от 28 января 2010 г. № 138О–Р);

– вынесение вышестоящим налоговым органом по результатам рассмотрения в административном порядке жалобы налогоплательщика такого решения, которое ухудшает его положение (Определение КС РФ от 24 февраля 2011 г. № 194ОО, Постановление Президиума ВАС РФ от 28 июля 2009 г. № 5172/09, п. 81 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. № 57);

– наличие налоговых санкций в решении по результатам проверки при условии привлечения налогоплательщика – физического лица к уголовной ответственности по ст. 198 УК РФ, вступившим в законную силу приговором суда (п. 15.1 ст. 101 НК РФ, Постановление Президиума ВАС РФ от 17 ноября 2009 г. № 9664/09) и т.д.

На практике, обжалование может быть инициировано налогоплательщиком, даже если у него нет сомнений относительно законности оспариваемого ненормативного правового акта налогового органа. Так, оспаривая в апелляционном порядке не вступившее в силу решение налоговой инспекции, налогоплательщик фактически получает законную отсрочку исполнения данного решения, плата за которую будет представлять собой дополнительную сумму пени за неуплату доначисленных налогов. При этом, ставка пени (ст. 75 НК РФ), как правило, меньше, чем проценты по банковским кредитам. Как полагает В.В. Кузнецов, оспаривая решение налогового органа в апелляционном порядке, налогоплательщик получил существенную отсрочку исполнения решения налогового органа под довольно низкий в настоящих условиях процент (размер пени)[1552]. Начисленные же в оспариваемом решении суммы пени и санкций останутся неизменными, пеня на них начисляться не может. Такой вариант иска был известен и ранее: *exceptio dilatoria* – иск, вчиняемый для выигрыша времени, для отсрочки[1553]. Иногда по тем же причинам налогоплательщики зачастую обращаются в суд с заявлением о признании недействительным ненормативного акта налогового органа и стараются получить от суда обеспечительную меру (например – приостановление действия оспариваемого акта в соответствии с ч. 3 ст. 199 АПК РФ). В то же время, «выгодность» подобного поведения для налогоплательщика – организации существенно снижена с 1 октября 2017 г. новой редакцией п. 4 ст. 75 НК РФ, установившей повышенный размер пени при просрочке свыше 30 календарных дней.

Интересно и то, что в США на налогоплательщика, инициирующего судебное разбирательство или участвующего в нем исключительно для того, чтобы затянуть разрешение вопроса, либо на налогоплательщика, занимающего «несерьезную» или необоснованную позицию, может быть наложен штраф в размере до 25 тыс. долл.[1554]. В ч. 1 принципа 1 Рекомендации № R (84) 5 Комитета министров Совета Европы «О Принципах гражданского судопроизводства, направленных на усовершенствование судебной системы» (принята 28 февраля 1984 г.) установлено, что когда сторона возбуждает явно необоснованный иск, суд должен обладать полномочиями принимать решения по делу на основе упрощенной процедуры, и если это необходимо, налагать на эту сторону штраф или выносить решение о возмещении убытков другой стороне.

В этом плане интересна позиция, изложенная в п. 14 Постановления Пленума ВС РФ от 13 октября 2015 г. № 45: исходя из недопустимости злоупотребления правом (п. 1 ст. 10 ГК РФ, ч. 2 ст. 41 АПК РФ), суд может отклонить возражения должника на требование конкурсного кредитора или уполномоченного органа, если оно очевидно сделано в целях искусственного затягивания введения процедуры банкротства (например, должник признает факт наличия задолженности и период просрочки, но при этом возражает против возбуждения в отношении него дела о банкротстве).

Соответственно, процессуальная реакция на «несерьезную» позицию в отечественном суде – всего лишь отклонение судом данной позиции.

Представляет интерес то, что в некоторых случаях законодатель специально предусматривает «автоматическое» приостановление оспариваемого ненормативного акта в случае его обжалования. Так, в силу ч. 2 ст. 52 Федерального закона от 26 июля 2006 г. № 135–ФЗ «О защите конкуренции» в случае принятия заявления об обжаловании предписания к производству арбитражного суда исполнение предписания антимонопольного органа приостанавливается до дня вступления решения арбитражного суда в законную силу.

В НК РФ приостановление оспариваемого ненормативного акта в рамках обязательного досудебного административного обжалования установлено, как возможное, а не обязательное. На основании п. 5 ст. 138 НК РФ подача жалобы в вышестоящий налоговый орган не приостанавливает исполнение обжалуемого акта налогового органа или совершение обжалуемого действия его должностным лицом, за исключением случая, предусмотренного настоящим пунктом (представление банковской гарантии при обжаловании решения по результатам проверки).

В плане приостановления оспариваемого акта интересное разъяснение имеет место в п. 29 Постановления Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 г. № 55 «О применении арбитражными судами обеспечительных мер»: при обжаловании решений налоговых органов или территориальных органов Пенсионного фонда Российской Федерации о взыскании штрафов, а также решений иных административных органов о привлечении к административной ответственности арбитражный суд приостанавливает (если имеется соответствующее ходатайство) исполнение оспариваемого решения до вынесения судебного акта.

Аргументированное объяснение данной правовой позиции ВАС РФ, распространяющейся только на решения о взыскании штрафов (на первый взгляд – принятые по ст. 46 и 47 НК РФ), с современной точки зрения представляется затруднительным. Однако то, что данное разъяснение по прежнему актуально, следует, например, из Постановления Президиума ВАС РФ от 5 ноября 2013 г. № 6861/13: проверяя расчет суммы, заявленной в оплату банковской гарантии, суду следует принять во внимание правовую позицию, выраженную в п. 29 Постановления Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 г. № 55, согласно которой при обжаловании решений налоговых органов о взыскании штрафов, а также решений иных административных органов о привлечении к административной ответственности арбитражный суд приостанавливает (если имеется соответствующее ходатайство) исполнение оспариваемого решения до вынесения судебного акта, вне зависимости от каких–либо иных условий, в том числе и при отсутствии встречного обеспечения, которое в подобных случаях не может быть признано необходимым в части, равной размеру санкции в оспариваемом решении.

[1552] *Кузнецов В.В.* Практика и перспективы развития института апелляционного обжалования решений налоговых органов // Налоговые споры: опыт России и других стран: По материалам II Междунар. научно–практ. конф. 21–22 ноября 2008 г. – С. 89.

[1553] Латинские юридические изречения. / Сост. проф. Е.И. Темнов. – М., 2003. – С. 152.

[1554] *Ларо Д.* Актуальные налоговые споры в США // Налоговед. – 2012. – № 7. – С. 80.

Соответственно, Постановлением Президиума ВАС РФ от 5 ноября 2013 г. № 6861/13 вышеуказанное разъяснение, ранее данное в п. 29 Постановления Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 г. № 55, фактически расширено с решений о взыскании штрафов и на решения по результатам налоговых проверок (ст. 101, 101.4 НК РФ) в части штрафов.

В настоящее время также неоднозначно разрешается вопрос относительно того, может ли налоговый орган, принявший ненормативный акт, самостоятельно его отменить в отсутствие жалобы заинтересованного лица на данный акт (например, если стала очевидной явная ошибочность этого акта). В частности, такая отмена может иметь место и в периоде судебного обжалования акта при осознании налоговым органом бесперспективности процесса (в т.ч. при представлении налогоплательщиком новых доказательств и отсутствии возможности их эффективно опровергнуть; при появлении новой судебной практики в пользу налогоплательщика).

На первый взгляд, НК РФ, как и иные нормативные акты, регламентирующие деятельность налоговых органов, такого общего права не предусматривают. При этом некоторые положения НК РФ предусматривают особые ситуации для самостоятельной отмены ненормативных актов, а также предусматривают для этого соответствующие основания (в т.ч. п. 9.1 ст. 76, п. 13 ст. 77, п. 15.1 ст. 101 НК РФ). В Постановлении КС РСФСР от 14 января 1992 г. № 1П–У было разъяснено, что один из основополагающих принципов конституционного строя заключается в том, что любой государственный орган может принимать только такие решения и осуществлять такие действия, которые входят в его компетенцию, установленную в соответствии с Конституцией РФ. Таким образом, формально можно ответить на данный вопрос отрицательно.

В то же время, если речь идет об отмене ненормативного акта налогового органа с условно «отрицательной» силой, предполагающего изъятие имущества у частного субъекта (решения по результатам проверок, налоговые уведомления, требования об уплате налога, решения о взыскании налога за счет денежных средств или иного имущества и т.д.), то такая отмена акта сама по себе не может нарушить прав частного субъекта.

Во всяком случае, в п. 18 Информационного письма Президиума ВАС РФ от 22 декабря 2005 г. № 99 разъяснено, что отмена оспариваемого ненормативного правового акта или истечение срока его действия не препятствует рассмотрению по существу заявления о признании акта недействительным, если им были нарушены законные права и интересы заявителя. Установив, что оспариваемый ненормативный правовой акт (отмененный или утративший силу в связи с истечением срока его действия) не нарушал законные права и интересы заявителя, арбитражный суд прекращает производство по делу в соответствии с п. 1 ч. 1 ст. 150 АПК РФ. Для целей распределения государственной пошлины в п. 7 Информационного письма Президиума ВАС РФ от 13 марта 2007 г. № 117 (отменено) было фактически разъяснено, что самостоятельная отмена органом власти его решения, оспариваемого в суде, является добровольным удовлетворением требований заявителя.

Сложность проблемы иллюстрируется тем, что указанный подход не стал универсальным. В частности, как это следует из п. 8 Информационного письма Президиума ВАС РФ от 21 июня 2004 г. № 77 «Обзор практики рассмотрения дел, связанных с исполнением судебными приставами–исполнителями судебных актов арбитражных судов», закон, хотя и не предусматривает, но и не запрещает судебному приставу–исполнителю принять мотивированное постановление об отмене или изменении своего ранее принятого необоснованного постановления. Однако впоследствии, в п. 10 Постановления Пленума ВС РФ от 17 ноября 2015 г. № 50 было введено разъяснение, что судебный пристав–исполнитель не вправе отменять вынесенное им постановление.

Данный вопрос (применительно к налоговым правоотношениям) определенным образом разрешен в п. 44 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. № 57: по смыслу ст. 101 и 101.4 НК РФ после вынесения решения о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения либо решения об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения руководитель (заместитель руководителя) налогового органа не вправе вносить в это решение изменения, ухудшающие положение лица, в отношении которого такое решение было вынесено, за исключением исправления описок, опечаток и арифметических ошибок. В то же время следует признать допустимым внесение налоговым органом в названные решения изменений, а также полную их отмену, если это влечет улучшение положения налогоплательщика.

Кроме того, Федеральным законом от 1 мая 2016 г. № 130ФЗ в ст. 139 НК РФ был введен п. 1.1, в соответствии с которым при получении жалобы налоговый орган, акт ненормативного характера, действия или бездействие должностных лиц которого обжалуются, обязан принять меры по устранению нарушения прав лица, подавшего жалобу. В случае устранения нарушения прав лица, подавшего жалобу, налоговый орган сообщает об этом в вышестоящий налоговый орган в течение трех дней со дня такого устранения с приложением подтверждающих документов (при их наличии). Корреспондирующая норма была введена в виде подп. 5 п. 1 ст. 139.3 НК РФ: вышестоящий налоговый орган оставляет без рассмотрения жалобу полностью или в части, если установит, что до принятия решения по жалобе налоговый орган сообщил об устранении нарушения прав лица, подавшего жалобу, в порядке, установленном п. 1.1 ст. 139 НК РФ.

Очевидно, что нижестоящий налоговый орган, принявший меры по устранению нарушения прав лица, подавшего жалобу, тем самым фактически признает незаконность своего обжалуемого акта и не может принять подобных мер иначе, как предварительно отменив его. Именно по этой причине вышестоящий орган и уполномочен оставить без рассмотрения жалобу полностью или в части (по существу – за отсутствием предмета спора, как это следует по аналогии из упомянутого п. 18 Информационного письма Президиума ВАС РФ от 22 декабря 2005 г. № 99). При ином подходе получится, что обжалуемый ненормативный акт, незаконность которого очевидна для органа, его принявшего, будет продолжать действовать и, в соответствующих случаях, может быть исполнен принудительно. Смысл прекращения производства по жалобе в такой ситуации был бы полностью нивелирован. Остается сожалеть, что законодатель не указал прямо и однозначно на право налогового органа, акт которого обжалуется, отменить акт до рассмотрения жалобы вышестоящим органом.

Смысл в продолжении судебного процесса при отмене ненормативного акта (п. 18 Информационного письма Президиума ВАС РФ от 22 декабря 2005 г. № 99), очевидно, состоит в том, чтобы заинтересованное лицо могло поставить вопрос о восстановлении своих прав (например – о выплате убытков). Из ряда актов высших судебных органов (в т.ч. из Постановления Президиума ВАС РФ от 7 февраля 2012 г. № 12573/11) следует, что судебный акт должен быть исполнимым, что отражает принцип правовой определенности. Однако, из Постановления Президиума ВАС РФ от 5 июля 2011 г. № 651/11 можно косвенно сделать вывод, что временная невозможность использовать денежные средства (при их неправомерном изъятии и последующем возврате; при их перечислении с нарушением установленного срока и т.д.) сама по себе свидетельствует о нарушении прав заинтересованного лица. Впрочем, в НК РФ для некоторых подобных случаев предусмотрены проценты (ст. 45.1, 78, 79, 176, 176.1, 203 и 203.1).

Также представляет интерес разрешение вопроса о том, может ли вышестоящий налоговый орган отменить ненормативный акт нижестоящего налогового органа, в отсутствие административной жалобы налогоплательщика. В этой связи представляет интерес ст. 9 Закона РФ от 21 марта 1991 г. № 9431 «О налоговых органах Российской Федерации»: вышестоящим налоговым органам предоставляется право отменять решения нижестоящих налоговых органов в случае их несоответствия Конституции РФ, федеральным законам и иным нормативным правовым актам. Аналогичная норма предусмотрена в п. 3 ст. 31 НК РФ: вышестоящие налоговые органы вправе отменять и изменять решения нижестоящих налоговых органов в случае несоответствия указанных решений законодательству о налогах и сборах.

В данных нормах нет указаний относительно того, что подобная отмена должна быть исключительно следствием наличия в вышестоящем налоговом органе жалобы налогоплательщика. Сходная правовая позиция изложена в Определении КС РФ от 22 апреля 2010 г. № 595ОО. Суд отметил, что по смыслу п. 3 ст. 31 НК РФ, подобное решение имеет целью восстановление в административном порядке законности, нарушенной неправомерным актом нижестоящего органа, по инициативе самого вышестоящего налогового органа, осуществляющего текущий контроль за деятельностью нижестоящих органов. При этом такое решение не выводится из сферы судебного контроля: налогоплательщик, усматривающий вследствие отмены решения нижестоящего налогового органа нарушение своих прав и законных интересов, может обратиться за их защитой в суд (п. 1 ст. 22 НК РФ).

Вышеприведенное положение п. 18 Информационного письма ВАС РФ от 22 декабря 2005 г. № 99 позволяет отметить еще одну правовую проблему. Рассматривая, например, решение по результатам налоговой проверки (ст. 101, 101.4 НК РФ) коммерческой организации или предпринимателя, можно усомниться в том, что сам факт его существования уже означает реальное нарушение прав частного субъекта. Не вдаваясь в детали, нарушение права собственности произойдет только тогда, когда доначисленные суммы будут фактически взысканы. До этого момента налоговый орган примет и доведет до частного субъекта, по меньшей мере, еще два ненормативных акта – требование об уплате налога (ст. 69 НК РФ) и решение о взыскании налога за счет денежных средств (ст. 46 НК РФ), которое и может быть реализовано путем направления на счет в банке инкассового поручения. Именно последний ненормативный акт реально нарушит право собственности частного субъекта, да и то при условии, что денежные средства на счете имеются. Если же речь идет о физическом лице без статуса индивидуального предпринимателя, то решение по результатам проверки налоговый орган сможет реализовать только в суде (ст. 48 НК РФ).

При этом, в Постановлении ЕСПЧ от 22 декабря 2009 г. по делу «Безымянная против Российской Федерации» отмечается, что средство правовой защиты может иметь превентивную или компенсаторную природу. Соответственно, в настоящее время в качестве возможного объекта обжалования (в том числе судебного) частный субъект, действуя превентивным образом, может выбрать практически любые ненормативные акты: при их обжаловании потенциально возможное нарушение права фактически приравнивается к реальному нарушению. В частности, в Постановлении Президиума ВАС РФ от 11 июля 2000 г. № 2670/00 был признан неправильным вывод судов о том, что платежное извещение (в современной терминологии – налоговое уведомление) не носит властно–распорядительного характера, не влечет правовых последствий, а представляет собой лишь адресованное налогоплательщику письменное извещение о внесении авансового платежа, вследствие чего не является тем актом государственного органа, который может быть обжалован в судебном порядке.

Можно привести некоторую аналогию с п. 1 ст. 1065 ГК РФ: опасность причинения вреда в будущем может явиться основанием к иску о запрещении деятельности, создающей такую опасность.

Если же оспариваемый ненормативный акт отменен налоговым органом (бездействие окончено), то продолжение судом процесса по признанию данного акта недействительным (бездействия незаконным) возможно только в том случае, если нарушение прав частного лица за период существования акта (осуществления действия или бездействия) было именно реальным (взысканы денежные средства, в определенный период отсутствовала возможность использовать расчетный счет или имущество, не получен кредит в банке, сорвано заключение контракта и т.д.). В частности, в Постановлении Президиума ВАС РФ от 1 февраля 2010 г. № 13065/10 сделан вывод, что нарушение управлением требования п. 3 ст. 140 НК РФ о сроках рассмотрения апелляционной жалобы налогоплательщика само по себе не является основанием для признания судом бездействия управления незаконным, поскольку на момент судебного разбирательства указанная жалоба была им рассмотрена и допущенное нарушение устранено.

Очевидно, что обязанность по доказыванию факта и объема реального нарушения прав лежит на заинтересованном лице. *Injuria non praesumitur* – вред не презюмируется[1555]. Впрочем, в ряде случаев нарушение прав и причинно–следственная связь с оспариваемым ненормативным актом являются очевидными (в т.ч. фактическое взыскание доначисленной суммы в порядке реализации оспариваемого решения по результатам проверки).

В плане обжалования неправомерного бездействия в принципе не исключена ситуация, в которой уже после начала процедуры обжалования соответствующий государственный орган (должностное лицо) совершают желаемое частным субъектом действие. Примечательно то, что с точки зрения ВС РФ (Определение от 26 ноября 2015 г. № 308КГ1510860), для решения, например, вопроса о возмещении судебных расходов, частный субъект должен доказать, что истребуемое им действие было совершено органом власти именно в результате инициирования процедуры обжалования, а не самостоятельно.

Другой аспект указанной проблемы. Налоговые органы кроме актов условно «отрицательной» силы уполномочены принимать акты условно «положительной» силы. В частности, к таким актам можно отнести решения, предполагающие получение налогоплательщиком из бюджета денежных средств (решение о возврате излишне уплаченного или взысканного налога – ст. 78, 79 НК РФ, решение о возмещении НДС – п. 2 ст. 176 НК РФ и т.д.). Соответственно, очевидный способ восстановления прав, характерный для ситуации, в которой налоговый орган незаконно отказал налогоплательщику в принятии «положительного» акта (или не принял его в установленный срок) – обязывание налогового органа принять такой акт.

Примечательно то, что в Определении ВС РФ от 31 октября 2017 г. № 305КГ175672 подтверждено потенциальное право вышестоящего налогового органа отменять даже «положительный» для налогоплательщика акт нижестоящего налогового органа (решение о возмещении НДС), разумеется, без жалобы налогоплательщика. Кроме того, Суд отметил, что вышестоящий налоговый орган вправе реализовать полномочия, установленные п. 3 ст. 31 НК РФ в пределах срока, предусмотренного для проведения мероприятий налогового контроля, а именно в пределах трех лет, исчисляемых с момента окончания контролируемого налогового периода.

На практике нередко требует разрешения и следующий вопрос. Основания для отказа в вынесении «положительного» акта, о которых налогоплательщик проинформирован налоговым органом, признаются судом незаконными. Например – в решении об отказе в возврате излишне уплаченного налога сделана ссылка на отсутствие факта излишней уплаты, но в суде налогоплательщик убедительно доказывает данный факт. В то же время, налоговый орган представляет в суд доказательства того, что имеют место и иные основания для отказа в принятии «положительного» акта (для приведенного примера – пропуск налогоплательщиком трехлетнего срока на подачу заявления о возврате излишне уплаченного налога – п. 7 ст. 78 НК РФ). Соответственно, в такой ситуации отказ налогового органа формально является незаконным в силу неверного основания, но обязывание налогового органа принять решение о возврате также будет незаконно. Определенный способ решения такой проблемы предложен в п. 6 Постановления Пленума ВАС РФ от 18 декабря 2007 г. № 65: если при рассмотрении заявления налогоплательщика о признании незаконным решения налогового органа об отказе в возмещении НДС (бездействия налогового органа), суд установит, что мотивы отказа необоснованны, он признает оспариваемое решение (бездействие) незаконным и в резолютивной части судебного акта обязывает налоговый орган в установленный судом срок возместить соответствующую сумму НДС. В то же время, если налогоплательщик оспорил бездействие налогового органа, либо его решение об отказе в возмещении НДС, в котором не приведены конкретные мотивы отказа или приведены мотивы, признанные судом необоснованными, но налоговым органом непосредственно в суд представлены возражения против возмещения, признанные судом законными и обоснованными, суд ограничивается признанием незаконным оспариваемого решения (бездействия) налогового органа.

Однако, данный подход применим только к актам «положительной» силы. Далеко не любое изменение позиции органа власти в судебном заседании и представление им как новых доказательств, так и новых доводов относительно законности оспариваемого ненормативного правового акта, должно разрешаться на подобной основе. Например, налоговый орган доначислил организации по результатам проверки НДС к уплате в сумме 100 руб. по основанию отсутствия права на вычеты. В процессе судебного заседания организация убедительно доказала наличие у нее права на вычеты. Налоговый орган, настаивая на законности своего решения, представил не менее убедительные доказательства того, что организация в проверенном периоде занизила НДС от реализации товаров (работ, услуг) на те же 100 руб. В п. 61 Постановления Пленума ВС РФ от 27 сентября 2016 г. № 36 разъяснено, что суд не вправе признать обоснованным оспариваемое решение, действие, бездействие со ссылкой на обстоятельства, не являвшиеся предметом рассмотрения соответствующего органа, организации, лица, изменяя таким образом основания принятого решения, совершенного действия, имевшего место бездействия. Например, при недоказанности обстоятельств, указанных в оспариваемом решении органа государственной власти и послуживших основанием для его принятия, суд не вправе отказать в признании такого решения незаконным, ссылаясь на наличие установленных им иных оснований (обстоятельств) для принятия подобного решения.

В статье 190 АПК РФ устанавливается, что экономические споры, возникающие из административных и иных публичных правоотношений, могут быть урегулированы сторонами по правилам, установленным в гл. 15 АПК РФ, путем заключения соглашения или с использованием других примирительных процедур, если иное не установлено федеральным законом.

Некоторое время превалировала позиция, в соответствии с которой в налоговых спорах мировое соглашение невозможно (п. 12 Постановления Пленума ВАС РФ от 31 октября 1996 г. № 13, п. 27 Постановления Пленума ВС РФ от 10 февраля 2009 г. № 2 (утратил силу)). В принципе, такой поход вполне теоретически обоснован, поскольку сложно предположить, на какие именно уступки может пойти при его заключении орган власти, будучи связанным императивными нормами закона. Однако, непосредственно в законе могут быть указаны исключения. Так, по мнению Р.А. Познера, сделка о признании вины обвиняемым в уголовной процедуре – аналог договорного урегулирования в гражданской процедуре[1556]. При этом, в гл. 40 УПК РФ урегулирован особый порядок принятия судебного решения при согласии обвиняемого с предъявленным ему обвинением. Соответственно, некоторые аналоги «мировых соглашений» иногда прямо предусматриваются и подробно регламентируются публичными отраслями права. С этой точки зрения ст. 190 АПК РФ сложно расценить, как норму, одномоментно установившую возможность мировых соглашений во всех публичных отраслях права.

Осторожная позиция, не исключающая мировых соглашений по публичным спорам, изложена в п. 17 Постановления Пленума ВАС РФ от 9 декабря 2002 г. № 11. Актуально Постановление Президиума ВАС РФ от 26 июня 2012 г. № 16370/11, которым было утверждено мировое соглашение между налоговым органом и налогоплательщиком. Соответственно, сейчас вопрос о возможности заключения мирового соглашения по налоговым делам на практике разрешается иначе. Кроме того, в качестве примера можно отметить, что Постановлением Президиума ВАС РФ от 25 марта 2014 г. № 16263/13 мировое соглашение было заключено в иной публичной сфере –

[1555] Латинские юридические изречения. / Сост. проф. Е.И. Темнов. – М., 2003. – С. 208.

[1556] *Познер Р.А.* Экономический анализ права. – М., 2004. – Т. 2. – С. 740.

между Управлением Федеральной антимонопольной службы и частным субъектом, оспаривавшим решение данного Управления. Уместно также привести Определения ВС РФ от 16 декабря 2016 г. по делам № 305КГ162120 и № 305КГ162122, в которых также утверждены мировые соглашения по публично–правовым спорам.

Достаточно подробное разъяснение по рассматриваемому вопросу имеет место в п. 27 Постановления Пленума ВАС РФ от 18 июля 2014 г. № 50 «О примирении сторон в арбитражном процессе». В частности, Суд отметил, что исходя из публично–правовой природы налоговых споров предметом названного соглашения не может являться изменение налоговых последствий спорных действий и операций в сравнении с тем, как такие последствия определены законом.

Но нельзя не отметить, что, несмотря на позицию высших судебных органов, на практике судебные мировые соглашения по налоговым спорам – достаточно редкое явление. Приводятся сведения о том, что в 2014 – 2016 годах между ФНС и компаниями было заключено в судах около 50 мировых соглашений[1557]. Очевидно, что для такой страны, как Россия, это скромная цифра. В целом, непопулярность примирительных процедур по налоговым спорам в судах следует и из Справок о практике применения судами Федерального закона от 27 июля 2010 г. № 193ФЗ «Об альтернативной процедуре урегулирования споров с участием посредника (процедуре медиации)» (утв. Президиумом ВС РФ 1 апреля 2015 г., 22 июня 2016 г.). Если опустить общие теоретические вопросы о применимости мирового соглашения в публичных делах, то основными причинами непопулярности «налоговых» мировых соглашений, следует полагать, являются относительно невысокий размер государственной пошлины по наиболее массовым судебным спорам – об оспаривании ненормативных правовых актов налоговых органов; а также небольшие нормативные сроки рассмотрения судами подобных дел. Соответственно, «налоговое правосудие» в России в большинстве случаев – достаточно быстрое и недорогое, вследствие чего и с экономической, и с временной точек зрения «налоговое» мировое соглашение не представляет интереса ни для одной из сторон налогового спора. Интересно то, что по сведениям, приведенным Р.А. Познером, в американской правовой традиции разрешение споров за пределами суда обходится дешевле судебного разбирательства[1558].

Следует отметить определенные особенности, связанные с наличием в законодательстве норм о преюдициальной связи судебных актов. Как полагает А.М. Безруков, преюдициальная связь судебных актов – это обусловленность содержания судебного акта, не вступившего в законную силу (судебный акт – «реципиент»), в части установления юридических фактов и правоотношений содержанием судебного акта, вынесенного по другому делу, вступившего в законную силу (судебный акт – «донор»), в части этих же юридических фактов и правоотношений при условии, что субъектный состав обоих споров совпадает полностью или частично[1559]. *Res judicata pro veritae accipitur (habetur)* – состоявшееся судебное решение принимается за истину[1560]. В Постановлении КС РФ от 21 декабря 2011 г. № 30П разъяснено, что признание преюдициального значения судебного решения, будучи направленным на обеспечение стабильности и общеобязательности судебного решения, исключение возможного конфликта судебных актов, предполагает, что факты, установленные судом при рассмотрении одного дела, впредь до их опровержения принимаются другим судом по другому делу в этом же или ином виде судопроизводства, если они имеют значение для разрешения данного дела. Тем самым преюдициальность служит средством поддержания непротиворечивости судебных актов и обеспечивает действие принципа правовой определенности. Как следует из Определения КС РФ от 6 ноября 2014 г. № 2528О, в системе действующего правового регулирования предусмотренное ч. 2 ст. 69 АПК РФ основание освобождения от доказывания во взаимосвязи с положениями ч. 1 ст. 64 и ч. 4 ст. 170 того же Кодекса означает, что только фактические обстоятельства (факты), установленные вступившим в законную силу судебным актом арбитражного суда по ранее рассмотренному делу, не доказываются вновь при рассмотрении арбитражным судом другого дела, в котором участвуют те же лица.

В соответствии с ч. 3, 4 ст. 69 АПК РФ вступившее в законную силу решение суда общей юрисдикции по ранее рассмотренному гражданскому делу обязательно для арбитражного суда, рассматривающего дело, по вопросам об обстоятельствах, установленных решением суда общей юрисдикции и имеющих отношение к лицам, участвующим в деле. Вступивший в законную силу приговор суда по уголовному делу обязателен для арбитражного суда по вопросам о том, имели ли место определенные действия и совершены ли они определенным лицом. В Постановлении Президиума ВАС РФ от 28 мая 2013 г. № 15036/12 отмечается, что в случае, если приговором суда по уголовному делу установлены обстоятельства, подлежащие доказыванию в рассматриваемом деле и необходимые для разрешения арбитражным судом дела, вступивший в законную силу приговор является обязательным в соответствии с ч. 4 ст. 69 АПК РФ.

Соответственно, с учетом того, что обязанность по уплате налога – правовое последствие деятельности (действий) самого налогоплательщика, для арбитражного суда преюдициальную силу будут иметь акты суда общей юрисдикции (арбитражного суда) в той части, в которой в них установлены налогозначимые факты данной деятельности (приобретение имущества, получение или передача денежных средств и т.д.), но не их правовые последствия. Если же в акте суда общей юрисдикции (арбитражного суда) будет сделан вывод о том, что конкретное лицо вследствие наличия данных фактов обязано уплачивать некоторый налог в определенной сумме, то такой вывод в действительности является заключением суда о правовом последствии деятельности налогоплательщика, и, соответственно, преюдициальной силы для другого суда, строго говоря, иметь не должен.

Данный довод подтверждается в Постановлениях Президиума ВАС РФ от 3 апреля 2007 г. № 13988/06, от 17 июля 2007 г. № 11974/06 и от 10 июня 2014 г. № 18357/13: арбитражный суд не связан выводами других судов о правовой квалификации рассматриваемых отношений и о толковании правовых норм. Непосредственно в налоговых правоотношениях такой подход был применен в Определении ВС РФ от 11 октября 2017 г. № 308КГ176729. Суд, рассматривая спор о возврате излишне взысканного налога, не счел в качестве преюдициальных судебные акты по ранее разрешенному спору по оспариванию ненормативного правового акта налогового органа (на основании которого и был взыскан налог). По мнению Суда, из судебных актов по другому делу, преюдициально установленные факты, имеющие значение для настоящего спора, не следуют.

Однако, в п. 16.2 Постановления Пленума ВАС РФ от 2 июня 2004 г. № 10 разъяснено, что оценка, данная судом общей юрисдикции, обстоятельствам, которые установлены в рассмотренном им деле, принимается во внимание арбитражным судом.

В рамках рассмотрения вопроса о преюдиции в отечественной правовой системе нельзя не отметить и Постановление ВС РФ от 15 мая 2012 г. № 5Д1224 (дело Ходорковского М.Б. и Лебедева П.Л.). Суд отметил, что заявления в надзорной жалобе о том, что действия осужденных представляли собой обычную производственно–хозяйственную деятельность по правомерному извлечению прибыли, противоречат реально произошедшим событиям и являются несостоятельными. Юридическую квалификацию действий Ходорковского М.Б. и Лебедева П.Л. следует признать правильной. На такую оценку не могут повлиять ссылки стороны защиты на приведенные в жалобе выводы арбитражных судов о том, что схема реализации нефти и нефтепродуктов с использованием фирм–посредников являлась способом получения налоговой выгоды, а собственность нефтедобывающих обществ отчуждалась по действительным сделкам, которые исполнены. По смыслу закона, уголовная ответственность за хищение чужого имущества, совершенное под прикрытием правомерной гражданско–правовой сделки или иных внешне легитимных действий, наступает если лицо, организовывая (или совершая) в соответствии с отведенной ему ролью такую сделку, действует умышленно, преследуя цель обращения чужого имущества в свою пользу или пользу других лиц с причинением ущерба собственнику, что и установлено судом по настоящему делу в отношении каждого из осужденных. Упоминаемые в надзорной жалобе решения арбитражных судов, в этой связи, не могут опровергнуть правильность сделанных судом выводов о виновности осужденных, поскольку предметы доказывания в разных видах судопроизводства не совпадают, а суды в их исследовании ограничены своей компетенцией в рамках конкретного вида судопроизводства.

Если в судебном процессе иск ответчиком признан, то такой судебный акт не может быть использован, как преюдициальный. Как следует из Постановления Президиума ВАС РФ от 25 мая 2010 г. № 17099/09, в случае признания иска ответчиком в судебном акте не указываются материально–правовые основания удовлетворения исковых требований, поскольку дело не рассматривается по существу. Суд не устанавливает фактических обстоятельств (кроме имеющих отношение к обстоятельствам правомерности признания иска,

---

[1557] *Базанова Е.* Все больше споров между ФНС и компаниями заканчиваются мировым соглашением. // URL: http://www.vedomosti.ru/economics/articles/2016/04/05/636429-fns-kompaniyami

[1558] *Познер Р.А.* Экономический анализ права. – М., 2004. – Т. 2. – С. 721.

[1559] *Безруков А.М.* Преюдициальная связь судебных актов. – М., 2007. – С. 50.

[1560] Латинские юридические изречения. / Сост. проф. Е.И. Темнов. – М., 2003. – С. 338.

предусмотренным ч. 5 ст. 49 АПК РФ), не исследует соответствующих доказательств, не приводит других данных, которые содержатся в мотивировочной части решения согласно ч. 4 ст. 170 АПК РФ, если дело рассматривается по существу.

С другой стороны, если налогоплательщик добился положительного результата, оспариваемые ненормативные акты (действия, бездействие) налогового органа признаны судом незаконными, то при предъявлении требования о возмещении вреда к Российской Федерации нет необходимости в повторном доказывании этого обстоятельства. В п. 3 Информационного письма Президиума ВАС РФ от 31 мая 2011 г. № 145 «Обзор практики рассмотрения арбитражными судами дел о возмещении вреда, причиненного государственными органами, органами местного самоуправления, а также их должностными лицами» разъяснено, что при рассмотрении дела о возмещении вреда, причиненного вследствие издания правового акта, решения или действия (бездействия) государственного или муниципального органа (должностного лица), незаконность такого акта, решения или действия (бездействия), установленная судом в порядке, предусмотренном гл. 24 АПК РФ, не подлежит переоценке в силу обязательности данного судебного акта (ст. 16 АПК РФ).

Применительно к налоговым правоотношениям «требование о возмещении вреда», очевидно, в большинстве случаев, будет представлять собой требование о возврате излишне уплаченного (взысканного) налога, либо косвенного налога к возмещению, а также соответствующих процентов.

В плане обжалования ненормативных правовых актов также представляет интерес определить, возможно ли неоднократное обращение заинтересованного лица в суд с требованием о признании акта недействительным? Исходя из п. 2 ч. 1 ст. 150 АПК РФ арбитражный суд прекращает производство по делу, если установит, что имеется вступивший в законную силу принятый по спору между теми же лицами, о том же предмете и по тем же основаниям судебный акт арбитражного суда. При этом ч. 1 ст. 49 АПК РФ устанавливает, что истец вправе при рассмотрении дела в арбитражном суде первой инстанции до принятия судебного акта, которым заканчивается рассмотрение дела по существу, изменить основание или предмет иска, увеличить или уменьшить размер исковых требований.

Русский юрист Т.М. Яблочков давал следующее определение: совокупность правопроизводящих фактов, оправдывающих требование истца, образует основание иска. Во всех процессах всегда суд занимается одним делом: исследованием уважительности просьбы истца о восстановлении нарушенного его права, по указанному им основанию[1561].

Как следует из п. 3 Постановления Пленума ВАС РФ от 31 октября 1996 г. № 13 «О применении Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации при рассмотрении дел в суде первой инстанции» изменение предмета иска означает изменение материально–правового требования истца к ответчику; изменение основания иска означает изменение обстоятельств, на которых истец основывает свое требование к ответчику. Сходный подход изложен в п. 14 Постановления Пленума ВС РФ от 29 сентября 2015 г. № 43 «О некоторых вопросах, связанных с применением норм Гражданского кодекса Российской Федерации об исковой давности», исходя из которого, предмет иска – избранный истцом способ защиты права, а основание иска – обстоятельства, на которых он основывает свои требования.

В Постановлении Президиума ВАС РФ от 13 сентября 2005 г. № 4261/05 разъяснено, что по смыслу нормы, содержащейся в ч. 1 ст. 49 АПК РФ, основанием иска являются обстоятельства, на которые ссылается истец в подтверждение исковых требований к ответчику. Изменение основания иска – это изменение обстоятельств, на которых истец основывает свои требования к ответчику. В качестве основания требований по делу заявитель указывал наличие у него права на льготу, установленную в НК РФ. Иное толкование норм материального права, а также ссылки на иные положения закона, приведенные в обоснование заявленных требований, сами по себе не могут рассматриваться как новые основания иска.

Кроме того, в Постановлении Президиума ВАС РФ от 9 октября 2012 г. № 5150/12 отмечается, что под основанием иска понимаются фактические обстоятельства, из которых вытекает право требования истца и на которых истец их основывает. При этом в основание иска входят юридические факты, с которыми нормы материального права связывают возникновение, изменение или прекращение прав и обязанностей субъектов спорного материального правоотношения. Из положений ч. 1 ст. 64 АПК РФ следует, что доказательства – сведения о фактах, на основании которых арбитражный суд устанавливает наличие или отсутствие обстоятельств, обосновывающих требования и возражения лиц, участвующих в деле, а также иные обстоятельства, имеющие значение для правильного рассмотрения дела. Новое доказательство того же самого юридического факта и обстоятельства, связанные с его получением, не свидетельствуют об изменении основания иска.

Другой пример – в Постановлениях Президиума ВАС РФ от 26 июня 2012 г. № 17292/11 и от 3 июля 2012 г. № 2341/12 рассмотрены ситуации, в которых налогоплательщик дважды обращался в суд с требованием о признании недействительным решения налогового органа. При первом обращении суд налогоплательщику в удовлетворении требований отказано, при повторном обращении производство по делу было прекращено. По мнению ВАС РФ, при противоположном подходе в рассматриваемом (втором) деле, по существу, была бы допущена возможность ревизии вступившего в законную силу судебного акта по первому делу путем инициирования повторного процесса его оспаривания со ссылкой на иные мотивы и доводы о нарушении инспекцией иных норм материального права, помимо приведенных при первоначальном обращении в суд.

В п. 70 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. № 57 содержится итоговое разъяснение: исходя из положений п. 2 ч. 1 ст. 150 АПК РФ производство по делу о признании недействительным решения о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решения об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения подлежит прекращению, если предметом оспаривания по этому делу являются те же самые эпизоды, отраженные в соответствующем решении налогового органа, в отношении которых имеется вступивший в законную силу судебный акт по ранее рассмотренному делу.

Еще пример – исходя из Постановления Президиума ВАС РФ от 16 апреля 2013 г. № 16929/12 организация первоначально просила суд признать незаконным бездействие фонда, выразившегося в нерассмотрении заявления о предоставлении отсрочки по уплате страховых взносов, и обязании устранить допущенное нарушение прав. Впоследствии было подано заявление об уточнении исковых требований, согласно которому организация просила признать незаконными действия фонда, выраженные в письменной форме, по отказу в предоставлении рассрочки по уплате задолженности. ВАС РФ пришел к выводу, что в данном случае организация, не изменяя основание иска, просила изменить предмет иска.

«Остроту» проблемы многократного обращения заинтересованного лица в суд с оспариванием одного и того же ненормативного правового акта (действия, бездействия) в определенной степени снимают ограниченные трехмесячные сроки, установленные в процессуальных кодексах (ч. 1 ст. 219 КАС РФ, ч. 4 ст. 198 АПК РФ).

В итоге, если процедура судебного обжалования инициирована заинтересованным лицом в установленном порядке и с соблюдением сроков (либо пропущенные сроки восстановлены) и досудебных процедур, то по результатам обжалования должны прекратиться потенциальные возможности незаконного нарушения прав лица, подавшего жалобу и должны быть восстановлены уже нарушенные права.

В соответствии с ч. 4 и 5 ст. 201 АПК РФ, если арбитражным судом удовлетворены требования заявителя, обжаловавшего ненормативный акт (действие, бездействие) налогового органа, то в резолютивной части решения арбитражного суда должно содержаться указание на обязанность устранить допущенные нарушения прав и законных интересов заявителя, обязанность совершить определенные действия, принять решения в установленный судом срок. В Определении КС РФ от 19 апреля 2007 г. № 286ОО разъяснено, что при рассмотрении подобных дел арбитражные суды должны в каждом конкретном случае реально обеспечивать эффективное восстановление нарушенных прав. В Постановлении Президиума ВАС РФ от 8 сентября 2009 г. № 1570/09 отмечается, что в резолютивной части рассматривавшегося решения арбитражного суда не только признаны незаконными определенные действия инспекции, но и на нее возложена обязанность устранить допущенные нарушения прав и законных интересов предпринимателя (без конкретизации действий, которые инспекция обязана совершить). По мнению ВАС РФ, указанное обстоятельство не является основанием для отказа в выдаче судом исполнительного листа, поскольку согласно ч. 1 ст. 179 АПК РФ по заявлению лиц, участвующих в деле, или судебного пристава–исполнителя суд вправе разъяснить решение без изменения его содержания.

Исходя из п. 82 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. № 57, в силу п. 3 ч. 4 ст. 201 АПК РФ суд, установив, что оспариваемый ненормативный правовой акт не соответствуют закону или иному нормативному правовому акту и нарушает права и законные интересы заявителя, в резолютивной части решения по делу об оспаривании ненормативного правового акта указывает в том числе на обязанность соответствующего органа устранить допущенные нарушения прав и законных интересов заявителя. Учитывая эти положения, суд, установив, что во исполнение оспариваемого решения налогового органа с налогоплательщика взысканы суммы налога,

---

[1561] *Яблочков Т.М.* Бремя утверждения (onus proferendi) в гражданском процессе. – Петроград, 1916. – С. 33, 35. // URL: http://zakon.ru/Blogs/One/14573?entryName=yablochkov_tm_bremya_utverzhdeniya_onus_proferendi_v_grazhdanskom_processe_pg_1916

пеней, штрафа, в резолютивной части судебного акта указывает не только на признание данного решения незаконным, но и на обязанность налогового органа вернуть из бюджета соответствующие суммы налогов, пеней, штрафов. Такой судебный акт в части обязания налогового органа вернуть из бюджета соответствующие суммы подлежит исполнению в том же порядке, что и судебный акт по имущественному требованию, предусматривающий взыскание названных сумм из бюджета.

Представляют интерес сведения, приведенные П.И. Кононовым: в классической теории административного права, в том числе зарубежной, например французской, немецкой, уже давно используются категории ничтожных и оспоримых административно–правовых актов по аналогии с ничтожными и оспоримыми сделками. Согласно сложившимся в административно–правовой науке подходам, административный акт, изданный с нарушением закона, является ничтожным с момента его издания и именно с этого момента не порождает никаких юридически значимых последствий, а не с момента признания его незаконным судом[1562]. Именно такой подход, исходя из сложившейся практики применения законодательства, имеет место и в российской правовой системе. Ненормативный правовой акт налогового органа, признанный судом недействительным, в данной терминологии является ничтожным и не порождающим правовых последствий с момента его принятия.

Сходный подход можно видеть в Определении КС РФ от 24 сентября 2012 г. № 1826О: исполнительный лист на основании вынесенного по результатам рассмотрения конкретного дела судебного постановления выдается судом – помимо перечисленных в законе случаев обращения судебного постановления к немедленному исполнению – только после вступления данного судебного постановления в законную силу. В случае, если исполнительный лист выдан судом до вступления в законную силу судебного постановления, он является ничтожным, т.е. не влекущим правовых последствий для судебного пристава–исполнителя в виде обязанностей по возбуждению исполнительного производства, совершению в отношении должника и его имущества исполнительных действий и применению мер принудительного исполнения, вне зависимости от отзыва такого исполнительного листа выдавшим его судом.

С точки зрения восстановления уже нарушенных прав, имеет место один немаловажный аспект: в некоторых случаях они не могут быть восстановлены с помощью избранного заявителем способа их защиты. В частности, в п. 9 Постановления Пленума ВС РФ от 23 июня 2015 г. № 25 «О применении судами некоторых положений раздела I части первой Гражданского кодекса Российской Федерации» констатируется, что избранный истцом способ защиты права может не может обеспечить его восстановление. В Постановлении Президиума ВАС РФ от 7 февраля 2012 г. № 12573/11 заявителю было отказано в удовлетворении его требований о восстановлении нарушенных прав (обязать аукционную комиссию повторно рассмотреть заявки на участие в аукционе) со ссылкой на то, что такое обязание не приведет к восстановлению истца в правах участника аукциона. Оспариваемые судебные акты в этой части являются неисполнимыми, нарушают принцип правовой определенности и подлежат отмене.

В налоговых правоотношениях, следует признать, такая проблема возникает нечасто, поскольку налоговые органы, как правило, имеют дело только с одним активом налогоплательщика – с денежными средствами. Соответственно, требуя восстановления своих прав (в том числе в рамках обжалования), налогоплательщик обычно истребует с налогового органа денежные средства в той, либо иной сумме (излишне уплаченные или взысканные налоги, проценты и т.д.). Но гипотетически ситуация невозможности восстановления прав в рамках избранного способа их защиты не исключена. Предположим, что налогоплательщик, получив от налогового органа справку о своей задолженности по налогам, содержащую некорректные сведения, по этой причине не смог получить кредит в банке (заключить государственный контракт, участвовать в аукционе и т.д.). Если действия налогового органа по выдаче такой справки будут признаны незаконными, то крайне маловероятным к реальному исполнению было бы обязание налогового органа обеспечить получение налогоплательщиком желаемого им кредита в банке (заключение государственного контракта, участие в аукционе и т.д.). В данных случаях для целей исполнимости правоприменительных актов возможно, например, истребование с налогового органа убытков.

4.3. ПРОЧИЕ СПОСОБЫ ЗАЩИТЫ ПРАВ

Предъявление требований о возврате (зачете) излишне уплаченного (взысканного) налога, о возмещении косвенного налога.

Нормативное регулирование процедур зачета (возврата) излишне уплаченных (взысканных) налогов (с определенными особенностями для страховых взносов) произведено в ст. 78, 79 НК РФ. При этом в п. 10 ст. 78 НК РФ, в п. 5 ст. 79 НК РФ предусмотрены проценты, уплачиваемые государством при возврате (зачете) излишне уплаченного (взысканного) налога, на которые при определенных условиях может рассчитывать налогоплательщик. Тот же подход имеет место и в п. 8 ст. 45.1 НК РФ.

Корреспондирующие нормы содержатся в п. 2 ст. 160.1 БК РФ: администратор доходов бюджета в т.ч. принимает решение о возврате излишне уплаченных (взысканных) платежей в бюджет, пеней и штрафов, а также процентов за несвоевременное осуществление такого возврата и процентов, начисленных на излишне взысканные суммы, и представляет поручение в орган Федерального казначейства для осуществления возврата в порядке, установленном Министерством финансов РФ; принимает решение о зачете (уточнении) платежей в бюджеты бюджетной системы Российской Федерации и представляет уведомление в орган Федерального казначейства. Примеры практического применения данной нормы применительно к административным штрафам: Определения ВС РФ от 25 августа 2016 г. № 305АД164592 и № 305АД164593 (процитировано в Обзоре судебной практики Верховного Суда Российской Федерации № 3 (2016), утв. Президиумом ВС РФ 19 октября 2016 г.).

В плане особенностей соответствующих правоотношений можно согласиться с Е.В. Килинкаровой: права и обязанности распределены между частным и публичным субъектами нетрадиционным для налогового права образом: публичный субъект выступает на стороне должника и обладает преимущественно обязанностями, а частный субъект выступает на стороне кредитора и обладает преимущественно правами[1563].

Как ранее отмечалось, в силу квазипубличных функций банков, в соответствии с п. 2 ст. 60 НК РФ, поручение налогоплательщика или поручение налогового органа исполняется банком в течение одного операционного дня, следующего за днем получения такого поручения, если иное не предусмотрено НК РФ. При этом плата за обслуживание по указанным операциям в общем случае не взимается. «Обратная» передача денег от государства налогоплательщику предполагает сходные правила: как следует из п. 7 ст. 60 НК РФ, при исполнении банками поручений по возврату налогоплательщикам, налоговым агентам, плательщикам сборов, плательщикам страховых взносов сумм излишне уплаченных (взысканных) налогов, сборов, страховых взносов, пеней и штрафов плата за обслуживание по указанным операциям не взимается.

Принципиально важна позиция, изложенная в п. 65 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. № 57: при рассмотрении исков налогоплательщиков о возврате (возмещении) сумм налогов, пеней, штрафа, а также о признании неподлежащими исполнению инкассовых поручений или постановлений о взыскании налога за счет имущества налогоплательщика, вынесенных налоговыми органами в соответствии со ст. 46 или 47 НК РФ, судам необходимо исходить из того, что положения НК РФ не содержат специальных требований об обязательной досудебной процедуре урегулирования таких споров. Поэтому указанные имущественные требования налогоплательщик **может предъявить в суд независимо от оспаривания ненормативных правовых актов налоговых органов и по основаниям в том числе необоснованности начисления сумм налога, пеней, штрафа**, уплатив государственную пошлину в соответствующем размере (подп. 1 п. 1 ст. 333.21 НК РФ).

Данная позиция является развитием подхода, ранее изложенного в Постановлении Президиума ВАС РФ от 5 декабря 2006 г. № 8689/06. Кроме того, как следует из Постановления Президиума ВАС РФ от 20 апреля 2010 г. № 17413/09, норма п. 3 ст. 79 НК РФ предусматривает для налогоплательщика возможность выбора способа защиты своего нарушенного права в том случае, если налоговый орган взыскал с него суммы налогов, сборов, пеней, штрафа излишне, то есть неосновательно или незаконно.

Применительно к таможенным правоотношениям сходная позиция изложена в Постановлении Президиума ВАС РФ от 7 февраля 2012 г. № 11873/11: суды не учли отсутствия у предпринимателя обязанности, предусмотренной законодательством Российской Федерации,

---

[1562] *Кононов П.И.* О некоторых вопросах понимания и применения в судебной практике отдельных положений главы 24 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации // Тезисы конференции «Арбитражный процессуальный кодекс Российской Федерации – 10 лет: актуальные вопросы кассационного производства» – Екб., 2012. – С. 59.

[1563] *Килинкарова Е.В.* Зачет и возврат излишне уплаченных и излишне взысканных налоговых платежей – М., 2010. – С. 45.

обжаловать требования таможни о корректировке классификационного кода, равно как и иных решений таможни, отдельно от требования о возврате излишне уплаченных таможенных платежей. Однако возможно и одновременное предъявление обоих требований: исходя из Постановления Президиума ВАС РФ от 5 марта 2013 г. № 13328/12 факт самостоятельной корректировки обществом таможенной стоимости ввозимого товара не препятствует декларанту в реализации права на оспаривание решения таможни о корректировке таможенной стоимости и права требовать возврата излишне уплаченных таможенных платежей. Действующее законодательство не устанавливает запретов и ограничений на предъявление требований о возврате излишне уплаченных таможенных платежей даже в том случае, если платежи декларантом вносились добровольно. Впоследствии данный подход был закреплен, например, в п. 31 Постановления Пленума ВС РФ от 12 мая 2016 г. № 18 «О некоторых вопросах применения судами таможенного законодательства»: при несоблюдении установленного ч. 6 ст. 147 Закона о таможенном регулировании срока возврата таможенных платежей в том числе по причине отказа (бездействия) таможенного органа во внесении изменений в сведения, указанные в декларации на товары, заинтересованное лицо вправе обратиться непосредственно в суд с имущественным требованием о возложении на таможенный орган обязанности по возврату излишне уплаченных (взысканных) таможенных платежей в течение трех лет со дня, когда плательщик узнал или должен был узнать о нарушении своего права. Заявленное требование должно быть рассмотрено судом по существу независимо от того, оспаривался ли в отдельном судебном порядке отказ (бездействие) таможенного органа в возврате излишне уплаченных (взысканных) сумм.

В концентрированном виде рассматриваемая позиция изложена в Обзоре судебной практики Верховного Суда Российской Федерации № 3 (2016) (утв. Президиумом ВС РФ 19 октября 2016 г., в соответствующей части сделана ссылка на Определение ВС РФ от 20 июля 2016 г. № 304КГ163143): такие судебные способы защиты прав налогоплательщиков, как оспаривание ненормативных правовых актов налоговых органов и истребование излишне взысканного налога, являются независимыми, если иное прямо не следует из законодательства. При наличии нескольких возможных способов защиты права налогоплательщик имеет право выбора между ними. Избрав конкретный способ защиты своего права, частный субъект должен соблюдать сроки и процедуры (в том числе досудебные), как они установлены применительно к этому способу защиты права. В рамках инициированной налогоплательщиком процедуры обжалования суд решает вопрос о законности ненормативного правового акта, а по ее результатам возможно признание незаконного акта недействительным, что, в частности, исключает последующее взыскание налога на его основании. В том случае, когда налогоплательщик инициирует процедуру истребования излишне взысканного налога, суд также решает вопрос о законности ненормативного правового акта, но по ее результатам возможно обязание налогового органа возвратить налог, уже взысканный в излишней сумме на основании незаконного акта, без его признания недействительным.

Следовательно, если налог уплачен (взыскан) на основании решения по результатам выездной (камеральной) проверки, при заявлении налогоплательщиком в суд требования о возврате указанного налога нет необходимости в обязательном предшествующем обжаловании данного ненормативного акта (в т.ч. и в досудебном варианте), поскольку процедура обжалования здесь не применяется (имеет место самостоятельный способ защиты прав). Законодательство предоставляет налогоплательщику возможность ставить вопрос о законности некоторого ненормативного правового акта в рамках различных процедур, а в случае, если незаконность акта подтверждена, получать тот правовой результат, который соответствует избранной процедуре. Очевидно и то, что для реализации рассматриваемого способа опровержения презумпции законности ненормативного акта, налогоплательщик вынужден либо самостоятельно уплатить взыскиваемую сумму, либо дождаться принудительного исполнения ненормативного акта.

Государство, как уже отмечалось, в ряде случаев косвенно принуждает налогоплательщика уплатить налог, пеню, а иногда и штрафы. Так, в силу п. 3 ст. 32 НК РФ, если в течение двух месяцев со дня истечения срока исполнения требования об уплате налога (сбора, страховых взносов), направленного налогоплательщику (плательщику сбора, налоговому агенту, плательщику страховых взносов) на основании решения о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения, налогоплательщик (плательщик сбора, налоговый агент, плательщик страховых взносов) не уплатил (не перечислил) в полном объеме указанные в данном требовании суммы недоимки, размер которой позволяет предполагать факт совершения нарушения законодательства о налогах и сборах, содержащего признаки преступления, соответствующих пеней и штрафов, налоговые органы обязаны в течение 10 дней со дня выявления указанных обстоятельств направить материалы в следственные органы, уполномоченные производить предварительное следствие по уголовным делам о преступлениях, предусмотренных ст. 198 – 199.2 УК РФ, для решения вопроса о возбуждении уголовного дела.

Таким образом, налогоплательщик, получивший решение по результатам налоговой проверки со значительными суммами доначислений и не добившийся результата при административном апелляционном обжаловании, встает перед выбором: либо оспаривать данное решение в суде, одновременно разбираясь с возможным уголовным преследованием, либо, если позволяют средства, уплатить доначисленные суммы и требовать возврата излишне уплаченных (взысканных) налогов, пеней, санкций. В первом случае налогоплательщик может истребовать у суда обеспечительную меру, направленную на временную невозможность реализации оспариваемого решения по результатам проверки (в т.ч. невозможность направления требования об уплате налога). Однако судебные обеспечительные меры (в т.ч. ч. 2 ст. 90 АПК РФ), вообще говоря, не предусматривают такого основания для их принятия, как угроза уголовного преследования физического лица.

При этом, как следует из п. 13.1 ст. 78 НК РФ, суммы денежных средств, уплаченные в счет возмещения ущерба, причиненного бюджетной системе Российской Федерации в результате преступлений, предусмотренных ст. 198 – 199.2 УК РФ, не признаются суммами излишне уплаченного налога и зачету или возврату в порядке, предусмотренном настоящей статьей, не подлежат.

Однако данное положение действует уже в рамках возбужденного уголовного дела, а не в ситуации, когда налогоплательщик выплатил предъявленные ему налоговым органом суммы для того, чтобы не «сработал» п. 3 ст. 32 НК РФ. Кроме того, как будет показано в дальнейшем, самостоятельная выплата самим налогоплательщиком незаконно доначисленных в решении по результатам проверки сумм, позволяет квалифицировать их, как излишне взысканные, а не излишне уплаченные.

Нормативные определения излишне уплаченного (взысканного) налога в НК РФ отсутствуют, хотя регламентированы соответствующие процедуры возврата (зачета). В Постановлениях Президиума ВАС РФ от 28 февраля 2006 г. № 11074/05 и от 27 июля 2011 г. № 2105/11 разъяснено, что излишне уплаченной или взысканной суммой налога может быть признано зачисление на счета соответствующего бюджета денежных средств в размере, превышающем подлежащие уплате суммы налога за определенные налоговые периоды. Сходное определение предусмотрено в ст. 66 ТК ЕАЭС: излишне уплаченными или излишне взысканными таможенными пошлинами, налогами являются уплаченные или взысканные в качестве таможенных пошлин, налогов денежные средства (деньги), идентифицированные в качестве конкретных видов и сумм таможенных пошлин, налогов в отношении конкретных товаров и размер которых превышает размер таможенных пошлин, налогов, подлежащих уплате в соответствии с настоящим Кодексом и (или) законодательством государств–членов.

Соответственно, изначально следует признать, что некоторая сумма, ошибочно перечисленная (взысканная) в бюджет под видом налога, может считаться в терминологии НК РФ излишне уплаченным (взысканным) налогом только тогда, когда денежные средства фактически поступили в бюджет. Необходимость в разграничении налога, считающегося уплаченным в силу презумпций ст. 45 НК РФ, а также налога, являющегося уплаченным (в том числе излишне) отмечена в Постановлении Президиума ВАС РФ от 23 сентября 2008 г. № 6673/08. Аналогичный подход применяется и при определении момента времени, когда государство будет считаться исполнившим свою обязанность по возврату налогоплательщику излишне уплаченных (взысканных) сумм – это момент фактического поступления соответствующей суммы в указанный получателем средств банк (п. 36 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. № 57).

Пункт 14 ст. 78 и п. 9 ст. 79 НК РФ устанавливают единые в рамках этих статей режимы для излишне уплаченных (взысканных) налогов, страховых взносов, авансовых платежей, сборов, пеней, штрафов (с учетом специально оговоренных исключений). На этом основании можно утверждать, что излишне уплаченные (взысканные) платежи в действительности не являются ни налогами, ни страховыми взносами, ни сборами, ни авансовыми платежами, ни пенями, ни штрафами. Излишне уплаченная (взысканная) сумма просто находится в бюджете без правовых оснований, поэтому не важно, под видом чего именно (налога, страхового взноса, авансового платежа, сбора, пени, штрафа) она поступила в бюджет. В Постановлении Президиума ВАС РФ от 17 декабря 2013 г. № 12790/13 применен термин «уплата в качестве налога излишней суммы».

Данный вывод может быть дополнительно аргументирован через ст. 45.1 НК РФ «Единый налоговый платеж физического лица». Указанная статья предполагает, что денежные средства инициативно вносятся в бюджетную систему Российской Федерации заинтересованным лицом для того, чтобы впоследствии налоговый орган использовал их для зачета в счет предстоящих платежей налогоплательщика – физического лица по поимущественным налогам, либо в счет уплаты недоимки (п. 4). Соответственно, эта конструкция имеет существенное сходство с излишней уплатой налога, осуществляемой совершенно осознанно заинтересованным лицом. Но особенность состоит в том, что денежные средства вносятся в бюджет без определения плательщиком того, в счет уплаты какого

именно поимущественного налога они в итоге будут направлены. Соответственно, внесенные в порядке ст. 45.1 НК РФ в бюджетную систему денежные средства фактически аналогичны иным излишне уплаченным (взысканным) платежам, т.к. они в действительности не являются ни налогами, ни страховыми взносами, ни сборами, ни авансовыми платежами, ни пенями, ни штрафами.

В смежной области, при разрешении вопроса о возврате административного штрафа, уплаченного на основании впоследствии отмененного постановления о привлечении к ответственности, в Определении ВС РФ от 19 ноября 2015 г. № 305ЭС158490 в качестве нормативного основания были приведены ст. 12 ГК РФ, в соответствии с которой защита гражданских прав осуществляется в том числе путем возмещения убытков, перечень которых содержится в ст. 15 ГК РФ. По мнению Суда, денежные средства, уплаченные в качестве штрафа, относятся к убыткам в форме реального ущерба.

Как уже отмечалось, имеют место определенные особенности возврата излишне уплаченных (взысканных) страховых взносов. Так, в силу п. 6.1 ст. 78 НК РФ возврат суммы излишне уплаченных страховых взносов на обязательное пенсионное страхование не производится в случае, если по сообщению территориального органа управления ПФ РФ сведения о сумме излишне уплаченных страховых взносов на обязательное пенсионное страхование представлены плательщиком страховых взносов в составе сведений индивидуального (персонифицированного) учета и учтены на индивидуальных лицевых счетах застрахованных лиц в соответствии с законодательством Российской Федерации об индивидуальном (персонифицированном) учете в системе обязательного пенсионного страхования.

Следует дополнительно отметить, что в различных правовых актах продолжает использоваться термин «переплата» (в том числе в п. 11 Информационного письма Президиума ВАС РФ от 10 декабря 1996 г. № 9 «Обзор судебной практики применения законодательства о налоге на добавленную стоимость», в п. 20 и 80 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. № 57). Данный термин нормативно не определен на уровне федеральных законов, но применяется именно в смысле излишне уплаченного (взысканного) налога. Иногда термин «переплата» применяется и для обозначения косвенного налога к возмещению из бюджета. По всей видимости, указанный термин представляет собой краткий «противовес» к термину «недоимка», определенному в п. 2 ст. 11 НК РФ.

Чем именно может быть обоснован факт излишней уплаты (взыскания) налога, разъяснено в Постановлении Президиума ВАС РФ от 28 февраля 2006 г. № 11074/05: право налогоплательщика на зачет и возврат из соответствующего бюджета излишне уплаченных либо взысканных сумм налога непосредственно связано с наличием переплаты сумм налога в этот бюджет и отсутствием задолженности по налогам, зачисляемым в тот же бюджет, что подтверждается определенными доказательствами: платежными поручениями налогоплательщика, инкассовыми поручениями (распоряжениями) налогового органа, информацией об исполнении налогоплательщиком обязанности по уплате налогов, содержащейся в базе данных, формирующейся в отношении каждого налогоплательщика налоговым органом, характеризующей состояние его расчетов с бюджетом по налогам и отражающей операции, связанные с начислением, поступлением платежей, зачетом или возвратом сумм налога. Наличие переплаты выявляется путем сравнения сумм налога, подлежащих уплате за определенный налоговый период, с платежными документами, относящимися к тому же периоду, с учетом сведений о расчетах налогоплательщика с бюджетами.

Собственно говоря, тот же подход имеет место и при доказывании налоговым органом того, что продекларированный (уплаченный) налогоплательщиком налог меньше реальных налоговых обязательств – необходимы первичные, а не производные документы. В Постановлении Президиума ВАС РФ от 30 марта 2010 г. № 18175/09 отмечается, что имеющаяся у налогового органа информация о наличии у предпринимателя задолженности сама по себе не является надлежащим доказательством, поскольку содержится в актах ведомственного учета, производных от первичных документов: налоговых деклараций, платежных поручений, решений инспекции, требований об уплате налогов (пеней, штрафов). В Постановлении Президиума ВАС РФ от 22 января 2013 г. № 9880/12 сделан вывод, что справка налогового органа, содержащая данные лицевого счета о размере недоимки на определенную дату, в случае несогласия должника с этими сведениями не может рассматриваться как достаточное доказательство для признания заявленных требований доказанными. Поскольку общество заявляло о несогласии с представленными инспекцией сведениями, справка, содержащая данные лицевого счета о размере недоимки, при отсутствии иных документов не является достаточным доказательством задолженности по налогу. Данная позиция впоследствии закреплена в п. 10 Обзора судебной практики по вопросам, связанным с участием уполномоченных органов в делах о банкротстве и применяемых в этих делах процедурах банкротства (утв. Президиумом ВС РФ 20 декабря 2016 г.): представляемая уполномоченным органом в обоснование указанных требований справка налогового органа, содержащая данные лицевого счета о размере недоимки на определенный день, в случае несогласия должника (арбитражного управляющего, конкурсных кредиторов) с этими сведениями не может рассматриваться как достаточное доказательство для признания заявленных требований доказанными.

Дальнейшее развитие указанных правовых позиций осуществлено в т.ч. в Определении ВС РФ от 11 октября 2017 г. № 305КГ176968: в общем случае, с учетом ч. 1 ст. 65 АПК РФ, налогоплательщик (плательщик страховых взносов), утверждающий о наличии переплаты за конкретный налоговый (расчетный) период, представляет доказательства наличия в бюджете перечисленных им денежных средств: в том числе исполненные платежные поручения, инкассовые поручения (распоряжения). Налоговый орган (орган государственного внебюджетного фонда), возражающий против данного утверждения плательщика, может представить доказательства наличия у налогоплательщика (плательщика страховых взносов) обязанности по уплате данных платежей, равной, либо превышающей уплаченные (взысканные) суммы за тот же период: в том числе налоговые декларации (расчеты) налогоплательщика (плательщика страховых взносов), решения по результатам проверок, содержащие доначисления. В случае необходимости, при решении вопроса о наличии (отсутствии) переплаты, суд учитывает и производные сведения, содержащиеся в базе данных, формирующейся в отношении каждого плательщика налоговым органом (органом государственного внебюджетного фонда), а также акты сверок расчетов.

Иными словами, для установления факта излишней уплаты (взыскания) налога за некоторый период (налоговый, либо отчетный) первоначально необходимо знать сумму налога, подлежащую уплате. Данная информация должна быть известна как налогоплательщику, так и налоговому органу; она содержится в ограниченном круге источников: налоговых декларациях и в расчетах самого налогоплательщика (если установлена обязанность по их представлению); налоговых уведомлениях налогового органа, составленных с учетом сведений, представленных регистрирующими органами (ст. 85 НК РФ) либо налоговыми агентами (ст. 24 НК РФ); решениях по результатам выездных (камеральных) налоговых проверок (ст. 101 НК РФ). Разумеется, привязка к периоду может отсутствовать, если излишне уплаченная сумма с каким–либо периодом прямо не связана (в т.ч. сбор, пеня, штраф).

Кроме того, необходимо иметь информацию о сумме налога, фактически уплаченной налогоплательщиком (взысканной с налогоплательщика) за данный период: она следует из исполненных банком платежных документов самого плательщика; либо из документов, на основании которых налог был с него удержан (взыскан), при условии фактического поступления сумм в бюджет.

При этом налоговые органы не могут владеть на каком–либо праве излишне уплаченными (взысканными) суммами налогов. В письме от 23 ноября 1992 г. № С13/ОП329 «О практике разрешения споров, связанных с применением налогового законодательства» ВАС РФ разъяснил, что при рассмотрении арбитражными судами соответствующих споров в решениях в качестве предмета спора следует указывать – «о возврате из бюджета...», а не «о взыскании...»; в резолютивной части решений по делам о возврате из бюджета незаконно взысканных денежных средств следует указывать: «возвратить из (указать какого) бюджета...», а не «взыскать с расчетного счета органа налоговой службы». В Постановлении Президиума ВАС РФ от 18 сентября 2012 г. № 3139/12 рассматривалась сходная проблема – налогоплательщик должен был уплатить органу местного самоуправления в уплату за имущество денежные средства без НДС, но ошибочно уплатил их с налогом. По мнению Суда, ответчиком по требованию о возврате неосновательно полученного при исполнении обязательства по продаже муниципального имущества, составляющего муниципальную казну, является муниципальное образование, а не его исполнительно–распорядительный орган. При удовлетворении данной категории требований в резолютивной части решения суда должно указываться, что денежные средства взыскиваются за счет казны муниципального образования, а не с местной администрации. В связи с этим Н.П. Кучерявенко отмечает, что осуществляя деятельность в области налогообложения от имени государства, государственные органы не становятся собственниками налоговых поступлений, движением которых они, по сути, управляют, не присваивают налогов и сборов[1564].

Представляющие интерес разъяснения, содержатся в Постановлении Президиума ВАС РФ от 8 июня 2010 г. № 401/10. В рамках иного дела Суд обязал налоговый орган возвратить организации излишне уплаченные налоги и выдал исполнительные листы. Отделение федерального казначейства возвратило исполнительные листы без исполнения в связи с тем, что взыскиваемая сумма не является денежным обязательством получателя средств федерального бюджета (то есть налогового органа). ВАС РФ отметил, что согласно ч. 2 ст. 1 Федерального закона от 2 октября 2007 г. № 229–ФЗ «Об исполнительном производстве» условия и порядок исполнения судебных актов по передаче гражданам, организациям денежных средств соответствующего бюджета бюджетной системы Российской Федерации

[1564] *Кучерявенко Н.П.* Курс налогового права. В 6 т. – Харьков, 2004. – Т. II.: Введение в теорию налогового права. – С. 383.

устанавливаются бюджетным законодательством Российской Федерации. В силу п. 3 ст. 239 БК РФ обращение взыскания на средства бюджетов бюджетной системы Российской Федерации на основании судебных актов производится в соответствии с гл. 24.1 БК РФ. Таким образом, данные положения действующего законодательства, регулирующие порядок исполнения судебных решений по подобным требованиям, не содержат каких–либо исключений для случаев возврата гражданам и организациям излишне уплаченных налогов.

Но, если подходы к квалификации некоторой суммы, как излишне уплаченного (взысканного) налога, в настоящее время более–менее единообразны, то однозначное разграничение излишне уплаченного и излишне взысканного налога пока представляет некоторую проблему. Необходимость данного разграничения продиктована, по меньшей мере, двумя обстоятельствами:

1) обращение налогоплательщика в суд с требованием о возврате или зачете излишне уплаченных сумм налогов возможно только в случае отказа налогового органа в удовлетворении заявления либо неполучения налогоплательщиком ответа в установленный законом срок, а для излишне взысканного налога такие ограничения отсутствуют (п. 33, 80 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. № 57, Постановления Президиума ВАС РФ от 20 апреля 2010 г. № 17413/09 и от 26 июля 2011 г. № 18180/10);

2) проценты, на которые может рассчитывать налогоплательщик, для случая излишне уплаченного налога начинают начисляться при нарушении налоговым органом месячного срока со дня получения заявления о возврате налога (п. 6 и 10 ст. 78); а для случая излишне взысканного налога – со дня, следующего за днем взыскания, по день фактического возврата (п. 5 ст. 79 НК РФ).

Некоторая попытка разграничения произведена в Постановлении Президиума ВАС РФ от 26 июля 2011 г. № 18180/10. Исходя из данного судебного акта, ст. 78 НК РФ регулирует порядок возврата, когда налогоплательщик самостоятельно исполнил обязанность перед бюджетом; а ст. 79 НК РФ – порядок возврата, когда имели место действия налогового органа по взысканию сумм налога. Несмотря на то, что указанная попытка разграничения соответствует названиям ст. 78 и 79 НК РФ, но она, как представляется, недостаточно обоснована.

Разграничение излишне уплаченного и взысканного налога может быть произведено на основании ряда иных актов высших судебных органов. Так, в Определении КС РФ от 21 июня 2001 г. № 173О, была выражена следующая правовая позиция: норма ст. 78 НК РФ направлена не на ущемление прав налогоплательщика, который ошибся в расчете суммы налогового платежа по какой–либо причине, в том числе вследствие незнания налогового закона или добросовестного заблуждения, а напротив, позволяет ему в течение трех лет со дня уплаты налога предъявить налоговому органу обоснованные и потому подлежащие безусловному удовлетворению требования, не обращаясь к судебной защите своих законных интересов.

Кроме того, исходя из Определения КС РФ от 27 декабря 2005 г. № 503О, излишняя уплата налога, как правило, имеет место, когда налогоплательщик, исчисляя подлежащую уплате в бюджет сумму налога самостоятельно, т.е. без участия налогового органа, по какой–либо причине, в том числе вследствие незнания налогового закона или добросовестного заблуждения, допускает ошибку в расчетах (Определение КС РФ от 21 июня 2001 г. № 173О). Если же зачисление налога в бюджет происходит на основании требования об уплате налога, в котором согласно п. 4 ст. 69 НК РФ указывается исчисленная налоговым органом сумма налога, подлежащая уплате в бюджет, при том, что такое требование направляется налогоплательщику по результатам камеральных налоговых проверок или в ходе производства по делу о налоговом правонарушении (ст. 101 НК РФ), то в случае неверного расчета налоговых сумм нет оснований говорить о факте излишней уплаты налога (и, соответственно, ст. 78 НК РФ применена быть не может).

В Определении КС РФ от 23 июня 2009 г. № 832ОО отмечается, что положения п. 5 ст. 79 НК РФ, предусматривая начисление процентов на сумму излишне взысканного налога, представляют собой дополнительные гарантии для защиты прав граждан и юридических лиц от незаконных действий (бездействия) органов государственной власти. Что касается положений п. 10 ст. 78 НК РФ, то они не препятствуют получению выплат, которые по своему характеру являются компенсационно–восстановительными, поскольку выплачиваются в случаях, когда государственный орган не исполнил возложенные на него законом обязанности.

Применительно к таможенным правоотношениям сходные особенности начисления соответствующих процентов разъяснены в Определении ВС РФ от 22 сентября 2015 г. № 303КГ154157 (отражено в Обзоре судебной практики ВС РФ № 3 (2015) (утв. Президиумом ВС РФ 25 ноября 2015 г.)): из буквального толкования положений п. 6 ст. 147 Закона о таможенном регулировании следует, что при возврате излишне взысканных (уплаченных) в соответствии с положениями гл. 18 Закона о таможенном регулировании таможенных платежей проценты на сумму таких платежей начисляются со дня, следующего за днем взыскания, по день фактического возврата. Таким образом, в случае возврата таможенных платежей, излишне взысканных (уплаченных) в принудительном порядке, проценты подлежат начислению в любом случае, то есть независимо от того, был ли нарушен таможенным органом месячный срок возврата подобных таможенных платежей или нет. Указанная мера, предполагающая начисление процентов в случае возврата таможенных платежей, излишне взысканных в принудительном порядке, является дополнительной гарантией защиты прав граждан и юридических лиц от незаконных действий (бездействия) органов государственной власти, направленных на реализацию положений ст. 52 и 53 Конституции РФ, согласно которым каждый имеет право на возмещение государством вреда, причиненного незаконными действиями (или бездействием) органов государственной власти или их должностных лиц, в том числе злоупотреблением властью, а также закрепленного в ст. 35 (ч. 1) Конституции РФ принципа охраны частной собственности законом (Определение КС РФ от 27 декабря 2005 г. № 503О).

Примечателен и п. 27 Постановления Пленума ВС РФ от 12 мая 2016 г. № 18 «О некоторых вопросах применения судами таможенного законодательства»: при разрешении споров, связанных с возвратом таможенных платежей, судам следует исходить из того, что таможенные пошлины, налоги считаются взысканными, если их перечисление в бюджет произведено в связи с принятием соответствующего решения таможенного органа, влияющего на исчисление таможенных платежей. Следовательно, добровольное внесение изменений в декларацию на товары и перечисление таможенных платежей в соответствии с внесенными во исполнение решения таможенного органа изменениями со стороны декларанта не является препятствием для последующего возврата таких платежей, как излишне взысканных.

В Определении ВС РФ от 13 июля 2018 г. № 303КГ182575 разъяснено, что независимо от того, нарушен или нет таможенным органом срок возврата таможенных пошлин, налогов, при возврате излишне взысканных таможенных платежей они подлежат возврату с начислением процентов на сумму излишне взысканных таможенных пошлин, налогов, которые начисляются со дня, следующего за днем взыскания (Определение ВС РФ от 2 июня 2015 г. № 303КГ147912). Вместе с тем, в настоящем случае, учитывая то обстоятельство, что факт излишней уплаты таможенных платежей наступил по вине заявителя, не представившего таможне своевременно необходимые документы на стадии контроля до выпуска товара, проценты на сумму излишне уплаченных таможенных платежей могут быть начислены лишь после истечения срока рассмотрения заявления на возврат излишне уплаченных сумм. Иной подход привел бы к нарушению баланса в отношениях таможенных органов и декларантов, позволив недобросовестным декларантам увеличивать сумму процентов, при наличии своей просрочки в предоставлении документов, необходимых для таможенного контроля, допущенной умышленно или ввиду небрежности.

Кроме того, в Постановлении Президиума ВАС РФ от 29 марта 2005 г. № 13592/04 разъяснено, что выставление требования об уплате налога является мерой принудительного характера и перечисление денежных средств во исполнение решения налогового органа не может рассматриваться как добровольное исполнение налогоплательщиком обязанностей по уплате налога и сбора. Перечисление денежных средств в уплату доначисленных решением налогового органа налога и пеней носит характер взыскания налоговым органом недоимки.

Таким образом, с учетом указанных позиций, если излишнее поступление сумм в бюджет произошло без участия налогового органа в исчислении налога, при самостоятельном расчете суммы налогоплательщиком, то налог можно квалифицировать, как **излишне уплаченный**. Если же суммы поступили в бюджет в результате незаконного (ошибочного) расчета налога налоговым органом, то налог следует квалифицировать, как **излишне взысканный**. Соответственно, излишне взысканным будет налог, уплаченный налогоплательщиком добровольно во исполнение незаконного налогового уведомления (решения по результатам выездной (камеральной) налоговой проверки; требования об уплате налога, направленного в порядке реализации такого решения).

Сходным образом вопрос решен и в сфере таможенных правоотношений: в п. 33 Постановления Пленума ВС РФ от 12 мая 2016 г. № 18 «О некоторых вопросах применения судами таможенного законодательства» разъяснено, что в случае излишнего взыскания таможенных платежей установленные данной нормой проценты начисляются со дня, следующего за днем их уплаты в бюджет, определяемого в соответствии со ст. 117 Закона о таможенном регулировании, до даты фактического возврата не только в случае принудительного взыскания таможенным органом, но и в случае, если перечисление взыскиваемых сумм произведено добровольно во исполнение соответствующего решения таможенного органа. Если квалификация таможенных платежей как поступивших в бюджет излишне обусловлена внесением по инициативе плательщика соответствующих изменений в указанные в декларации сведения о товарах после их выпуска, предусмотренные ч. 6 ст. 147 Закона о таможенном регулировании проценты начисляются не ранее дня, следующего за днем истечения срока рассмотрения заявления о возврате таможенных платежей. Корреспондирующие разъяснения следуют и из Определения ВС РФ от 14 июня 2018 г. № 303КГ18118: учитывая то обстоятельство, что факт излишней уплаты таможенных платежей

наступил по вине заявителя, не представившего таможне своевременно необходимые документы на стадии контроля до выпуска товара, проценты на сумму излишне уплаченных таможенных платежей могут быть начислены лишь после истечения срока рассмотрения заявления на возврат излишне уплаченных сумм.

С использованием изложенного подхода можно заключить, что вполне возможны и ситуации, когда налог, фактически взысканный принудительно, не может быть квалифицирован, как подлежащий возврату (зачету) по правилам ст. 79 НК РФ. Например, налогоплательщик, самостоятельно исчисляющий налог, представил налоговую декларацию, но налог в установленный срок не уплатил. Налоговый орган, не усомнившись в продекларированной сумме, на основании ст. 69 НК РФ направил налогоплательщику требование и взыскал налог по правилам ст. 46 – 48 НК РФ. Если впоследствии налогоплательщик обнаружил ошибку в исчислении им налога, представил уточненную налоговую декларацию и потребовал налог из бюджета, говорить об излишнем взыскании, как представляется, нет оснований, хотя сама по себе процедура взыскания и имела место. В случае если налоговый орган кроме налога взыскивал и пени, то в силу их акцессорного характера (Определение КС РФ от 8 февраля 2007 г. № 381ОП) они также будут излишне уплаченными, а не излишне взысканными.

Учитывая правила п. 1 ст. 52 НК РФ, возлагающего обязанность по исчислению налога на налогоплательщика, налоговый орган или на налогового агента, следует исследовать и третий вариант – излишнее (ошибочное) удержание налога налоговым агентом (ст. 24 НК РФ) с последующим его перечислением в бюджет. В данной ситуации налогоплательщик не исчисляет налог самостоятельно и практически лишен возможности влиять на удержания из выплат. Очевидно, возможность истребовать налог из бюджета (а НДФЛ – и непосредственно у налогового агента – ст. 231 НК РФ) у налогоплательщика имеется, но квалифицировать его, как излишне взысканный, изложенные правовые позиции не позволяют. В частности, исходя из Определений КС РФ от 27 декабря 2005 г. № 503О и от 23 июня 2009 г. № 832ОО, статья 79 НК РФ предусматривает начисление процентов на сумму излишне взысканного налога, как дополнительную гарантию для защиты прав граждан и юридических лиц от незаконных действий (бездействия) органов государственной власти. Налоговый агент к органам власти не относится, хотя и выполняет квазипубличные функции. Именно по этой причине в силу п. 1 ст. 231 НК РФ налоговый агент выплачивает налогоплательщику проценты при нарушении срока возврата излишне удержанного налога, как и налоговый орган по ст. 78 НК РФ.

Изложенное позволяет заключить, что примененные в НК РФ термины «излишне уплаченный налог» и «излишне взысканный налог» изначально были избраны законодателем неудачно. Они должны быть заменены на более адекватные, либо специально определены. Сейчас же, если налог уплачен самим налогоплательщиком, то с точки зрения правовых позиций высших судебных органов, он может быть квалифицирован, как излишне взысканный. Примечательно то, что в упомянутом Определении ВС РФ от 22 сентября 2015 г. № 303КГ154157 применен термин «таможенные платежи, излишне взысканные (уплаченные) в принудительном порядке». И, наоборот, в случае, когда налог фактически взыскан налоговым органом, для целей НК РФ он может являться излишне уплаченным.

На основании приведенных позиций, границу следует проводить не по наличию или отсутствию самого факта взыскания, а по критерию, следующему из ст. 52 НК РФ – кто именно исчисляет налог. Следует только учесть, что налоговый орган рассчитывает налог, как для последующего направления налогового уведомления, так и по результатам налогового контроля, закрепляя доначисление в решении по результатам проверки. В качестве альтернативы используемым в ст. 78, 79 НК РФ терминам можно было бы предложить, например, такие: «налог, поступивший в бюджет в излишней сумме в результате его неверного исчисления налогоплательщиком или налоговым агентом», а также «налог, поступивший в бюджет в излишней сумме в результате его неверного исчисления налоговым органом».

Подтверждение данного общего подхода – Постановление Президиума ВАС РФ от 24 апреля 2012 г. № 16551/11. По мнению Суда, оценка сумм налогов как излишне уплаченных или излишне взысканных в целях применения положений ст. 78 и 79 НК РФ должна производиться в зависимости от основания, по которому было произведено исполнение налоговой обязанности, признанной в последующем отсутствующей, а именно, было ли оно произведено на основании налоговой декларации, в которой спорная сумма налога была исчислена налогоплательщиком самостоятельно, либо на основании решения, принятого налоговым органом по результатам налоговой проверки. При этом способ исполнения указанной обязанности: самостоятельно налогоплательщиком либо путем осуществления налоговым органом мер по принудительному взысканию – правового значения не имеет. Сам факт принудительного взыскания налоговым органом налога в размере, исчисленном налогоплательщиком в поданной налоговой декларации, при корректировке в последующем размера налоговой обязанности в сторону уменьшения путем подачи уточненной декларации, не является основанием для квалификации названных сумм как излишне взысканных с применением правил ст. 79 НК РФ. Равным образом сам факт самостоятельного исполнения налогоплательщиком решения о привлечении к налоговой ответственности в части уплаты доначисленных сумм налогов не является основанием для их оценки как излишне уплаченных.

Весьма интересная ситуация была рассмотрена в Постановлении Президиума ВАС РФ от 11 июня 2013 г. № 17231/12. По мнению Суда, незаконный зачет излишне уплаченного налога в счет погашения задолженности, начисленной во впоследствии признанном недействительным арбитражным судом решении налогового органа по результатам проверки, изменяет статус налога с излишне уплаченного на излишне взысканный. Суд пришел к выводу, что в рассматриваемом деле срок на возврат спорной суммы подлежал исчислению с учетом п. 3 ст. 79 НК РФ, согласно которому начало течения данного срока определено моментом, когда налогоплательщик узнал или должен был узнать о факте излишнего взыскания налога или со дня вступления в силу соответствующего решения суда. Решение арбитражного суда, которым решение о привлечении к ответственности в части доначисления спорного налога было признано недействительным, вступило в законную силу 30 сентября 2011 г. Таким образом, срок, предусмотренный п. 3 ст. 79 НК РФ на обращение в суд с заявлением о возврате излишне взысканного налога, исчисляемый с 30 сентября 2011 г., не пропущен.

Одно из очевидных следствий данной позиции ВАС РФ: проценты за несвоевременный возврат налога должны исчисляться с момента такого зачета.

Следует учесть, что не является излишне взысканным налог, взысканный налоговым органом с нарушением установленной процедуры (например – фактически исполненное решение о взыскании налога за счет денежных средств в нарушение п. 3 ст. 46 НК РФ принято за пределами двухмесячного срока). В частности, в Постановлении Президиума ВАС РФ от 18 ноября 2008 г. № 7194/08 был рассмотрен вопрос о возможности возврата из бюджета налогов, уплаченных организацией по воле конкурсного управляющего, но в нарушение очередности, установленной в законодательстве о банкротстве.

Налогоплательщик, с которого в нарушение установленной процедуры были взысканы налоги, может защитить свои права путем предъявления требований о признании соответствующих ненормативных актов налоговых органов недействительными (действий – незаконными). Требование о возврате излишне взысканных налогов в данном случае не может быть удовлетворено, поскольку таковых в действительности не имеется. Если спор будет рассматриваться судом, то в силу п. 1 ч. 2 ст. 227 КАС РФ, п. 3 ч. 4 ст. 201 АПК РФ суд обязан указать в решении обязанность налогового органа устранить допущенные нарушения прав и законных интересов заявителя, то есть возвратить налог, взысканный с нарушением процедуры (что не исключает его последующего взыскания с соблюдением процедуры). В Постановлении КС РФ от 17 марта 2009 г. № 5П разъяснено, что принудительное изъятие имущества в виде сумм налога и иных платежей, осуществленное в ненадлежащей процедуре, нарушает судебные гарантии защиты права собственности, закрепленного ст. 8 и 35 Конституции РФ.

Высказывается мнение о том, что если налоговый орган, не имея каких–либо правовых оснований, в принудительном порядке списал денежные средства с расчетного счета налогоплательщика и суд признал незаконными действия налогового органа (обязал его возвратить незаконно списанные средства), то обязанность по возвращению необоснованно взысканных денежных средств возлагается на налоговый орган в качестве правовосстановительной меры[1565]. Доводы налогового органа о наличии доначислений (задолженности), препятствующих возврату в соответствии со ст. 79 НК РФ, в данном случае значения иметь не будут.

Кроме того, не будет являться излишне уплаченным налог, если обязанность по его уплате реально существовала, и налогоплательщик уплатил налог самостоятельно, хотя и за пределами установленных для налоговых органов сроков на принудительное взыскание. В данном случае имеет место определенная аналогия со ст. 206 ГК РФ: должник или иное обязанное лицо, исполнившее обязанность по истечении срока исковой давности, не вправе требовать исполненное обратно, хотя бы в момент исполнения указанное лицо и не знало об истечении давности. Соответствующее разъяснение содержится в п. 10 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. № 57. По мнению Суда, поскольку в силу положений ст. 44 НК РФ утрата возможности принудительного взыскания суммы налога сама по себе не является основанием для прекращения обязанности налогоплательщика по ее уплате, суммы задолженности по налогу,

[1565] Рекомендации Научно–консультативного совета при АС Волго–Вятского округа (по итогам заседания 30 ноября 2017 г.) // СПС Гарант, СПС КонсультантПлюс, URL: http://www.fasvvo.arbitr.ru

пеням, штрафу, самостоятельно перечисленные налогоплательщиком в бюджет до момента их списания в порядке, определенном в соответствии с п. 5 ст. 59 НК РФ, не являются излишне уплаченными в смысле НК РФ и поэтому не подлежат возврату по правилам ст. 78 НК РФ.

В итоге, если имеет место излишняя **уплата** налога, то в соответствии с положениями НК РФ соответствующая сумма может быть:

1. Зачтена налоговым органом по заявлению налогоплательщика в счет погашения недоимки по этому налогу или по иным налогам (задолженности по пеням, штрафам), подлежащим взысканию, не более чем за три года со дня уплаты указанной суммы налога (п. 5 ст. 78 НК РФ).

Е.В. Порохов справедливо отмечает, что применение зачетной формы прекращения налогового обязательства делается возможным при условии наличия у субъекта налога встречных однородных требований к государству, признаваемых государством, срок исполнения по которым уже наступил[1566].

Общее правило зачета установлено в п. 1 ст. 78 НК РФ: зачет сумм излишне уплаченных федеральных налогов и сборов, региональных и местных налогов производится по соответствующим видам налогов и сборов, а также по пеням, начисленным по соответствующим налогам и сборам.

Виды налогов нормативно установлены в п. 1 ст. 12 НК РФ (федеральные, региональные, местные). Таким образом, сумма излишне уплаченного федерального налога (например – НДС) может быть зачтена в счет погашения задолженности по этому же налогу (за другой налоговый период), или по иному федеральному налогу (например – по налогу на прибыль организаций). Именно по таким видам налогов и был произведен зачет налоговым органом в деле, рассмотренном в Постановлении Президиума ВАС РФ от 14 июня 2011 г. № 277/11.

Поскольку специальные налоговые режимы являются разновидностью федеральных налогов в силу п. 7 ст. 12 НК РФ, в рамках ст. 78 НК РФ они должны рассматриваться как федеральные налоги.

Особенности зачета страховых взносов урегулированы в п. 1.1 ст. 78 НК РФ: сумма излишне уплаченных страховых взносов подлежит зачету по соответствующему бюджету государственного внебюджетного фонда Российской Федерации, в который эта сумма была зачислена, в счет предстоящих платежей плательщика по этому взносу, задолженности по соответствующим пеням и штрафам за налоговые правонарушения либо возврату плательщику страховых взносов в порядке, предусмотренном настоящей статьей.

Соответственно, законодатель фактически запрещает зачет излишне уплаченных страховых взносов в счет погашения задолженности по какими–либо налогам (и наоборот), при том, что страховые взносы, по существу, являются федеральными налогами, а средства обязательного социального страхования в общем случае являются федеральной государственной собственностью (в т.ч. п. 3 ст. 13 Федерального закона от 16 июля 1999 г. № 165–ФЗ «Об основах обязательного социального страхования»).

2. Зачтена налоговым органом без заявления налогоплательщика в счет погашения недоимки по этому налогу или по иным налогам (задолженности по пеням, штрафам), подлежащим взысканию (п. 5 ст. 78 НК РФ).

Данное действие может быть произведено налоговым органом, только если не истекли пресекательные сроки на взыскание налога (пени, штрафа), в счет погашения задолженности по которому производится зачет (Определение КС РФ от 8 февраля 2007 г. № 381ОП, п. 32 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. № 57, Постановления Президиума ВАС РФ от 24 октября 2006 г. № 5274/06, от 15 сентября 2009 г. № 6544/09).

Исходя из Постановления Президиума ВАС РФ от 9 декабря 2008 г. № 8689/08, в отсутствие судебного решения о взыскании налога с налогоплательщика – организации (предпринимателя) зачет может быть произведен налоговым органом до истечения срока на принятие решения о взыскании налога за счет иного имущества (ст. 47 НК РФ). Очевидно, данное действие может быть совершено, только если в установленный срок было принято решение о взыскании налога за счет денежных средств (п. 3 ст. 46 НК РФ), либо отсутствовали основания для его вынесения (п. 7 ст. 46 НК РФ), в том числе при отсутствии у налогоплательщика – организации (предпринимателя) счетов в банках.

На основании Постановления Президиума ВАС РФ от 16 апреля 2013 г. № 15856/12, зачет является разновидностью (формой) принудительного взыскания задолженности, поскольку производится погашение имеющейся у налогоплательщика задолженности перед бюджетом в отсутствие его волеизъявления. Таким образом, направление требования об уплате налога, и, возможно, наличие решения суда о взыскании недоимки (для случаев судебного взыскания налога) является необходимым условием зачета без заявления налогоплательщика. Данная позиция впоследствии была уточнена в п. 32 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. № 57: судам следует принимать во внимание, что ст. 78 и 79 НК РФ не содержат положений, в силу которых зачет излишне уплаченных (взысканных) сумм налога, пеней, штрафа может быть осуществлен налоговым органом только в счет погашения такой недоимки по налогам (задолженности по пеням и штрафам), в отношении которой налоговым органом ранее осуществлялись процедуры принудительного взыскания. В то же время, имея в виду, что предусмотренный названными статьями зачет является особой формой принудительного взыскания налога, на него надлежит распространять общие положения НК РФ, определяющие сроки реализации налоговыми органами права на принудительное взыскание налогов, пеней, штрафов. Следовательно, соответствующие положения ст. 78 и 79 НК РФ не могут толковаться как допускающие проведение по инициативе налогового органа зачета излишне уплаченного (взысканного) налога, пеней, штрафа в счет погашения задолженности, возможность принудительного взыскания которой утрачена. Кроме того, принудительный (то есть по инициативе налогового органа) зачет указанных сумм не может быть осуществлен в счет погашения задолженности, которая в силу положений ст. 45 НК РФ подлежит взысканию в судебном порядке.

Следует отметить, что в п. 10 Информационного письма Президиума ВАС РФ от 29 декабря 2001 г. № 65 «Обзор практики разрешения споров, связанных с прекращением обязательств зачетом встречных однородных требований» разъяснено следующее: обязательство не может быть прекращено зачетом встречного однородного требования, если по заявлению другой стороны к требованию подлежит применению срок исковой давности и этот срок истек (абзац второй ст. 411 ГК РФ).

В настоящее время в п. 3 ст. 199 ГК РФ прямо предусмотрено, что односторонние действия, направленные на осуществление права (зачет, безакцептное списание денежных средств, обращение взыскания на заложенное имущество во внесудебном порядке и т.п.), срок исковой давности для защиты которого истек, не допускаются.

Кроме того, переплата вообще не может направляться на погашение какой бы то ни было задолженности, если ее возврат предписан в решении суда. В п. 35 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. № 57 разъяснено следующее: судам необходимо принимать во внимание, что установленные ст. 78 и 79 НК РФ правила об обязательном зачете излишне уплаченных (взысканных) сумм налога, пеней, штрафа в счет погашения недоимки по иным налогам, задолженности по пеням и штрафам распространяются исключительно на случаи возврата излишне уплаченного (взысканного) налога налоговым органом в административном порядке и не подлежат применению при исполнении судебных актов, предусматривающих возврат налогоплательщику из бюджета излишне уплаченных (взысканных) сумм налогов, пеней, штрафов.

3. Зачтена налоговым органом по заявлению налогоплательщика в счет предстоящих платежей налогоплательщика по этому или по иным налогам (п. 4 ст. 78 НК РФ), но только если у налогоплательщика отсутствует задолженность, в счет погашения которой мог бы быть произведен зачет. В данном случае налогоплательщик фактически отказывается от возврата данной суммы, но предполагает уменьшить на ее размер свои будущие платежи.

В Постановлении Президиума ВАС РФ от 23 августа 2005 г. № 5735/05 разъяснено, что зачет излишне уплаченной суммы налога, сбора и пеней представляет собой сокращение налогового обязательства плательщика на будущий период и влечет недополучение бюджетом соответствующих сумм налоговых платежей, подлежащих уплате. Возврат излишне уплаченного налога заключается в изъятии из бюджета ранее уплаченных сумм налога, сбора и пеней. По своему экономическому содержанию между зачетом и возвратом налоговых платежей существенных различий не имеется, и фактически зачет излишне уплаченных сумм налога является разновидностью (формой) возврата этих сумм, восстановлением имущественного положения налогоплательщика.

При такой реализации своих прав, если обязанность по предстоящим платежам налогоплательщика по этому или по иным налогам еще не погашена, налогоплательщик, вообще говоря, вправе передумать и потребовать, например, возврата излишне уплаченного налога (если он еще не зачтен).

[1566] *Порохов Е.В.* Теория налоговых обязательств: учебн. пособие. – Алматы, 2001. – С. 142.

4. Возвращена налоговым органом по заявлению налогоплательщика (п. 6 ст. 78 НК РФ), в течение одного месяца со дня получения налоговым органом такого заявления, при условии отсутствия у налогоплательщика задолженности, в счет погашения которой мог бы быть произведен зачет.

Разумеется, отказ в возврате по основанию наличия задолженности возможен только в случае, если эта задолженность является «взыскабельной», т.е. сроки на ее принудительное взыскание не истекли. В Определении ВС РФ от 11 октября 2017 г. № 305КГ176968 разъяснено, что наличие задолженности по страховым взносам (пеням, штрафам) препятствует возврату излишне уплаченных страховых взносов в том случае, если соответствующая сумма задолженности превышает сумму излишне уплаченных страховых взносов (либо равна ей) и возможен зачет переплаты в счет погашения задолженности (в том числе не истекли сроки ее принудительного взыскания). Если же возможность зачета отсутствует, то наличие задолженности не может препятствовать возврату.

Как следует из Постановления Президиума ВАС РФ от 28 ноября 2006 г. № 9355/06, до получения заявления налогоплательщика, в котором содержится явно выраженная им воля на возврат ему сумм налога, у налогового органа нет обязанности возвращать налог, подлежащий возмещению, и проценты за просрочку возврата налога начислению не подлежат.

В п. 11 Информационного письма от 22 декабря 2005 г. № 98 Президиум ВАС РФ разъяснил, что срок на возврат (зачет) суммы излишне уплаченного налога (авансового платежа) начинает исчисляться со дня подачи заявления о возврате (зачете), но не ранее чем с момента завершения камеральной налоговой проверки по соответствующему налоговому (отчетному) периоду либо с момента, когда такая проверка должна была быть завершена по правилам статьи 88 НК РФ. Следовательно, излишне уплаченный налог должен быть возвращен как максимум через четыре месяца со дня подачи заявления о возврате (если для решения этого вопроса требуется камеральная налоговая проверка).

Указанный п. 11 Информационного письма от 22 декабря 2005 г. № 98 может создать впечатление, что подача налогоплательщиком уточненной налоговой декларации по соответствующему налогу с уменьшением продекларированной суммы является обязательным условием для решения вопроса о зачете (возврате) излишне уплаченного налога. Однако это не совсем так. Первоначально следует отметить, что из ст. 78 НК РФ такое условие не следует. Кроме того, могут быть ситуации, в которых не может быть никакой уточненной налоговой декларации. Например, если налогоплательщик УСН ошибочно уплатит НДФЛ, то он сможет вернуть НДФЛ просто на основании заявления. Другой вариант – налогоплательщик исчислил и продекларирован налог верно, но ошибочно уплатил его в большей сумме – здесь тоже достаточно заявления.

Впрочем, в некоторых случаях уточненная декларация необходима, поскольку продекларированная налогоплательщиком сумма на основании ст. 80 НК РФ и в силу презумпции добросовестности считается достоверной. Подобный подход подтверждается в Постановлении Президиума ВАС РФ от 11 октября 2011 г. № 2119/11. Соответственно, налоговый орган обязан рассматривать в качестве соответствующей действительным налоговым обязательствам продекларированную сумму до тех пор, пока сам налогоплательщик в установленной форме (уточненной декларацией) не заявит о другом ее размере, либо пока иной размер не будет установлен налоговым органом в порядке налоговой проверки. Камеральная налоговая проверка при подаче уточненной налоговой декларации сведется к анализу ее изменившихся показателей, операции с которыми приводят к меньшей сумме налога.

На практике может возникнуть ситуация, в которой налогоплательщик приходит к выводу о взаимосвязанном неверном исчислении налога по ряду налоговых (отчетных) периодов. Например, право на расходы по налогу на прибыль реализовано в одном периоде, но подлежало реализации в другом периоде. Соответственно, налогоплательщик одновременно подает в налоговый орган несколько уточненных налоговых деклараций за указанные периоды. Скорее всего, данные уточненные декларации будут свидетельствовать о наличии переплаты за одни налоговые периоды и о такой же сумме недоимки – за другие. Казалось бы, в такой ситуации налогоплательщик не должен доплачивать налог за периоды, в которых им выявлена недоимка, если она полностью компенсируется обнаруженной им переплатой за другие периоды. Однако следует учитывать правовую позицию, изложенную в Постановлении Президиума ВАС РФ от 19 января 2010 г. № 11822/09. Суд, рассматривая законность направления налоговым органом требования об уплате налога на суммы, следующие из уточненных налоговых деклараций «к доплате», отметил, что из налогового законодательства не вытекает обязанность налогового органа одновременно осуществлять камеральную проверку уточненных налоговых деклараций за разные налоговые периоды даже в том случае, если они поданы в одно и то же время. Порядок проведения камеральной налоговой проверки и принятия решения о возмещении сумм налога предусмотрен ст. 88 и 176 НК РФ, порядок проведения зачета – ст. 78 НК РФ. При этом в счет недоимки возможно зачесть суммы переплаты, установленной на момент выявления недоимки. В данном случае на момент выставления требования об уплате налога переплаты налога на добавленную стоимость не было выявлено в установленном законом порядке.

Интересно то, что НК РФ прямо не устанавливает обязанность налогового органа направлять налогоплательщику решения о зачете (возврате) излишне уплаченного (взысканного) налога. В силу п. 9 ст. 78 НК РФ налоговый орган обязан сообщить в письменной форме налогоплательщику о принятом решении о зачете (возврате) сумм излишне уплаченного налога или решении об отказе в осуществлении зачета (возврата) в течение пяти дней со дня принятия соответствующего решения. Указанное сообщение передается руководителю организации, физическому лицу, их представителям лично под расписку или иным способом, подтверждающим факт и дату его получения. Принят Приказ ФНС России от 14 февраля 2017 г. № ММВ78/182@ «Об утверждении форм документов, используемых налоговыми органами и налогоплательщиками при осуществлении зачета и возврата сумм излишне уплаченных (взысканных) налогов, сборов, страховых взносов, пеней, штрафов» в Приложении № 4 к которому предусмотрена форма Сообщения о принятом решении о зачете (возврате, об отказе в зачете (возврате) суммы излишне уплаченного (взысканного, подлежащего возмещению) налога (сбора, страховых взносов, пеней, штрафа).

В случае если излишне уплаченный налог (авансовый платеж, сбор, пеня, штраф) не возвращается налогоплательщику в установленный ст. 78 НК РФ месячный срок, налогоплательщик получает право дополнительно требовать от налогового органа проценты по ставке рефинансирования, установленной Банком России за каждый календарный день просрочки. В Постановлении Президиума ВАС РФ от 30 мая 2006 г. № 15849/05 разъяснено, что правом на получение процентов, предусмотренных статьей 78 НК РФ, пользуются налогоплательщики и налоговые агенты, уплатившие в бюджет в качестве налогов денежные средства в размере, превышающем их налоговые обязательства за соответствующий налоговый период, и не получившие своевременно возврата сумм налогов из бюджета в результате незаконного бездействия должностных лиц налоговых органов.

Момент, когда государство считается выполнившим свои обязательства по возврату излишне уплаченного (взысканного) налога определен в п. 36 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. № 57. По мнению Суда, при решении вопроса о моменте исполнения обязанности по возврату налогоплательщику соответствующих сумм путем их перечисления в безналичном порядке на указанный получателем счет судам необходимо руководствоваться общими правилами, согласно которым плательщик признается исполнившим свою обязанность с момента поступления соответствующей суммы в указанный получателем средств банк.

Уплата (в т.ч. излишняя) налога через налогового агента порождает определенные сложности в реализации права на возврат (зачет) излишне уплаченного налога. В Постановлении Президиума ВАС РФ от 29 октября 2013 г. № 7764/13 разъяснено, что ст. 78 НК РФ не содержит положений, устанавливающих запрет на подачу заявления о возврате излишне уплаченного налога самим налогоплательщиком. Если иное не следует из специальных правил части второй НК РФ, налогоплательщик вправе выбирать способ восстановления своего нарушенного права: подать соответствующее заявление о возврате излишне уплаченной суммы налога в налоговый орган либо предъявить требование к налоговому агенту – должнику в гражданско–правовом обязательстве об уплате неисполненного по этому обязательству. Налогоплательщик имеет право на защиту в судебном порядке и на заявление имущественного требования о возврате излишне уплаченного налога. Данное требование подлежит рассмотрению с привлечением к участию в деле наряду с налоговым органом, отказавшим в удовлетворении заявления налогоплательщика, также и налогового агента, и налогового органа по месту учета налогового агента.

В пункте 7 ст. 78 НК РФ установлен общий срок на подачу налогоплательщиком заявления в налоговый орган о зачете или о возврате суммы излишне уплаченного налога – **три года** со дня уплаты указанной суммы.

Особенности возврата излишне уплаченных страховых взносов урегулированы в п. 6.1 ст. 78 НК РФ: возврат суммы излишне уплаченных страховых взносов на обязательное пенсионное страхование не производится в случае, если по сообщению территориального органа управления ПФ РФ сведения о сумме излишне уплаченных страховых взносов на обязательное пенсионное страхование представлены плательщиком страховых взносов в составе сведений индивидуального (персонифицированного) учета и учтены на индивидуальных лицевых счетах застрахованных лиц в соответствии с законодательством Российской Федерации об индивидуальном (персонифицированном) учете в системе обязательного пенсионного страхования.

В п. 13.1 ст. 78 НК РФ предусмотрено, что суммы денежных средств, уплаченные в счет возмещения ущерба, причиненного бюджетной системе Российской Федерации в результате преступлений, предусмотренных ст. 198 – 199.2 УК РФ, не признаются суммами излишне уплаченного налога и зачету или возврату в порядке, предусмотренном настоящей статьей, не подлежат.

По всей видимости, введя подобную норму, законодатель «подстраховался» от ситуации, в которой лица, привлекаемые к уголовной ответственности по налоговым преступлениям, выплачивали сумму ущерба (налоги, пени, штрафы), а после прекращения уголовного дела истребовали денежные средства, как излишне уплаченные по ст. 78 НК РФ.

Если имеет место излишнее **взыскание** налога, то соответствующая сумма может быть:

1. Зачтена налоговым органом по заявлению налогоплательщика в счет погашения имеющейся задолженности по этому или по другому налогу, сбору, пеням, штрафам (п. 1 ст. 79, п. 5 ст. 78 НК РФ).

2. Зачтена налоговым органом без заявления налогоплательщика в счет погашения имеющейся задолженности по этому или по другому налогу, сбору, пеням, штрафам (п. 1 ст. 79, п. 5 ст. 78 НК РФ). Излишне взысканная сумма может быть использована налоговым органом для погашения недоимки (задолженности) с теми же ограничениями, что и излишне уплаченная сумма.

На практике вполне возможна такая ситуация: налогоплательщик обратился в суд с требованием о возврате излишне взысканного налога, а налоговый орган возражает относительно данных требований, утверждая, что он уже произвел зачет излишне взысканного налога в счет погашения некой недоимки, вследствие чего для истребования налога первоначально следует обжаловать решение о зачете. При этом, в Постановлении Президиума ВАС РФ от 22 января 2013 г. № 9880/12 отмечается, что при наличии у общества недоимки, инспекция должна была, руководствуясь положениями п. 1 ст. 79 НК РФ, осуществить зачет суммы излишне взысканного налога в счет погашения задолженности. Однако решение о зачете, законность и обоснованность которого подлежали бы проверке в рамках рассмотрения требования общества о возврате излишне взысканного НДС, инспекцией не принималось.

Иными словами, отказ возвратить излишне уплаченный (взысканный) налог по основанию его зачета в счет недоимки означает, по меньшей мере, необходимость предъявить соответствующее решение о зачете (которое может стать самостоятельным предметом обжалования). Решение о зачете (возврате) излишне уплаченного (взысканного) налога по своей форме является документом – ненормативным правовым актом, принимаемым руководителем (заместителем руководителя) налогового органа – п. 4, 9 ст. 78, п. 2 ст. 79 НК РФ. Если решения о зачете в виде документа не существует, то нет и самого зачета – излишне уплаченный (взысканный) налог остался в данном статусе; недоимка (задолженность) продолжает существовать в неизменном виде.

Зачет излишне уплаченного (взысканного) налога предполагает, что на сумму погашаемой недоимки до момента принятия решения о зачете продолжают начисляться пени (ст. 75 НК РФ). В Постановлении Президиума ВАС РФ от 20 ноября 2012 г. № 9334/12 отмечается, что НК РФ не содержит положений, согласно которым обязанность по уплате налога считается исполненной не на момент принятия решения о зачете, а на более раннюю дату.

3. Возвращена налоговым органом по заявлению налогоплательщика (п. 1 ст. 79 НК РФ), при условии отсутствия у налогоплательщика задолженности, в счет погашения которой мог бы быть произведен зачет.

Соответственно, излишне взысканный налог формально не может быть зачтен в счет предстоящих платежей налогоплательщика (п. 4 ст. 78 НК РФ). Однако, поскольку такой зачет осуществляется только на основании письменного заявления налогоплательщика, правовых препятствий для подобного зачета не усматривается.

Решение о возврате суммы излишне взысканного налога принимается налоговым органом в течение 10 дней со дня получения заявления налогоплательщика о возврате суммы излишне взысканного налога (п. 2 ст. 79 НК РФ). В отличие от возврата излишне уплаченного налога, при возврате излишне взысканного налога проценты по ставке рефинансирования Банка России на указанную сумму начисляются со дня, следующего за днем взыскания, по день фактического возврата (п. 5 ст. 79 НК РФ).

Особенности возврата излишне взысканных страховых взносов урегулированы в п. 1.1 ст. 79 НК РФ: возврат плательщику страховых взносов суммы излишне взысканных страховых взносов при наличии у него задолженности по соответствующим пеням, штрафам производится только после зачета этой суммы в счет погашения указанной задолженности по соответствующему бюджету государственного внебюджетного фонда Российской Федерации, в который эта сумма была зачислена, в соответствии со ст. 78 НК РФ. Возврат суммы излишне взысканных страховых взносов на обязательное пенсионное страхование не производится в случае, если по сообщению территориального органа управления ПФ РФ сведения о сумме излишне взысканных страховых взносов на обязательное пенсионное страхование учтены на индивидуальных лицевых счетах застрахованных лиц в соответствии с законодательством Российской Федерации об индивидуальном (персонифицированном) учете в системе обязательного пенсионного страхования.

Следует отметить, что по логике данного положения, органу ПФ РФ достаточно самостоятельно учесть на индивидуальных лицевых счетах сумму излишне взысканных страховых взносов, после чего возвратить ее уже будет нельзя.

Технически возврат излишне уплаченного (взысканного) налога производится налоговым органом путем направления в территориальный орган Федерального казначейства поручения (заявки) на возврат суммы излишне уплаченного (взысканного) налога (п. 8 ст. 78, п. 2 ст. 79 НК РФ, раздел III Порядка учета Федеральным казначейством поступлений в бюджетную систему Российской Федерации и их распределения между бюджетами бюджетной системы Российской Федерации, утв. Приказом Минфина России от 18 декабря 2013 г. № 125н, приложение № 3 к Порядку кассового обслуживания…, утв. Приказом Федерального казначейства от 10 октября 2008 г. № 8н).

Судебная защита прав налогоплательщиков, связанных с возвратом (зачетом) излишне уплаченного (взысканного) налога может быть осуществлена, по меньшей мере, двумя способами:

1) путем оспаривания актов, действий (бездействия) налогового органа. Таким способом возможно, например, оспорить отказ в возврате (зачете); незаконный зачет; либо бездействие, выражающееся в невозврате (неосуществлении зачета). В силу п. 2 ст. 138 НК РФ в данном случае должно быть применено обязательное административное досудебное обжалование. Кроме того, при появлении права на обращение в суд для такого способа защиты прав будет применяться трехмесячный срок, установленный в ч. 1 ст. 219 КАС РФ, ч. 4 ст. 198 АПК РФ. В Постановлении Президиума ВАС РФ от 28 июня 2011 г. № 17750/10 отмечается, что в ситуации, когда налогоплательщик своевременно предпринял попытку досудебного урегулирования спора с налоговым органом и обращение в суд вызвано незаконным отказом в его имущественном требовании, такое право подлежит судебной защите при условии соблюдения заявителем срока, установленного ч. 4 ст. 198 АПК РФ.

Как следует из п. 80 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. № 57, в случае возникновения спора между налогоплательщиком и налоговым органом по вопросу осуществления зачета сумм излишне уплаченных либо излишне взысканных налогов и пеней, в том числе по причине разногласий о размере переплаты, такой спор может быть передан налогоплательщиком на рассмотрение суда. Если налогоплательщик полагает, что решением налогового органа об отказе в зачете излишне уплаченных или излишне взысканных сумм в счет погашения имеющейся у него недоимки его права нарушены, он вправе оспорить такое решение в суде путем подачи заявления о признании его недействительным. Если же налоговый орган не принимает никакого решения по заявлению налогоплательщика, поданному в соответствии со ст. 78 или 79 НК РФ, либо в случае, когда между налогоплательщиком и налоговым органом возник спор о том, можно ли считать обязанность по уплате конкретной суммы налога исполненной в соответствии с п. 3 ст. 45 НК РФ, налогоплательщик вправе обжаловать действия (бездействие) налогового органа (должностного лица), выражающиеся в неосуществлении зачета (учета) уплаченных сумм, поскольку неверное отражение налоговым органом на лицевых счетах налогоплательщика состояния его расчетов с бюджетом существенно ограничивает возможности данного лица в сфере экономического оборота.

2) через предъявление требований о возврате излишне уплаченного (взысканного) налога из бюджета. Поскольку процедура обжалования здесь не применяется, не имеет значения обязательное досудебное административное обжалование и трехмесячный срок на обжалование (п. 65 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. № 57). В данном случае будет иметь место более длительный (трехлетний) срок.

Исходя из Определения КС РФ от 21 июня 2001 г. № 173О можно сделать вывод, что трехлетний срок на обращение в суд, следующий из ст. 78 и 79 НК РФ, фактически является отражением срока исковой давности в НК РФ. Суд в данном Определении указал, что норма ст. 78 НК РФ направлена не на ущемление прав налогоплательщика, который ошибся в расчете суммы налогового платежа по какой–либо причине, в том числе вследствие незнания налогового закона или добросовестного заблуждения, а напротив, позволяет ему в течение трех лет со дня уплаты налога предъявить налоговому органу обоснованные и потому подлежащие безусловному удовлетворению требования, не обращаясь к судебной защите своих законных интересов. В то же время данная норма не препятствует гражданину в случае пропуска указанного срока обратиться в суд с иском о возврате из бюджета переплаченной суммы в порядке гражданского или

арбитражного судопроизводства, и в этом случае действуют общие правила исчисления срока исковой давности – со дня, когда лицо узнало или должно было узнать о нарушении своего права (п. 1 ст. 200 ГК РФ).

Интересно и то, что достаточно давно, в п. 2 письма ВАС РФ от 31 мая 1994 г. № С17/ОП373 «Обзор практики разрешения споров, возникающих в сфере налоговых отношений и затрагивающих общие вопросы применения налогового законодательства» также был сделан вывод о том, что к требованиям о возврате из бюджета денежных средств, списанных налоговыми органами, применяется общий срок исковой давности, установленный гражданским законодательством.

Разграничение сроков на административный и судебный возврат излишне уплаченного (взысканного) налога произведено в п. 79 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. № 57: при проверке соблюдения налогоплательщиком срока на обращение в суд с иском о возврате излишне уплаченных сумм налога, пеней, штрафа судам необходимо учитывать, что п. 7 ст. 78 НК РФ определены продолжительность и порядок исчисления срока для подачи соответствующего заявления в налоговый орган. В то же время применительно к п. 3 ст. 79 НК РФ с иском в суд налогоплательщик вправе обратиться в течение трех лет считая со дня, когда он узнал или должен был узнать о нарушении своего права на своевременный зачет или возврат указанных сумм. Ранее, в Постановлении Президиума ВАС РФ от 23 августа 2005 г. № 5735/05 Суд разъяснил, что ссылка суда кассационной инстанции на правовую позицию КС РФ, изложенную в Определении от 21 июня 2001 г. № 173О является необоснованной. В названном Определении имеется в виду применение общих правил исчисления срока исковой давности при рассмотрении исков о возврате из бюджета переплаченной суммы налога, а в данном случае предметом заявленных требований является оспаривание в суде законности ненормативного акта налоговой инспекции и ее бездействие.

Следует отметить, что рассмотрение данного трехлетнего срока на обращение в суд, как отражения срока исковой давности, позволяет также утверждать, что момент появления новой практики высших судебных органов, в соответствии с которой некоторый налог в определенной ситуации не должен был уплачиваться (должен был уплачиваться в меньшем размере), не может рассматриваться в качестве момента времени, от которого подлежит отсчету срок на обращение в суд. В Постановлении Президиума ВАС РФ от 29 сентября 2010 г. № 7090/10 Суд не счел возможным рассмотреть момент появления нового судебного акта ВАС РФ, как момент начала исчисления срока исковой давности. Высказывается мнение, что момент появления новой практики КС РФ в таком качестве на уровне ВС РФ также не расценивается[1567]. Однако, есть пример подхода, в рамках которого срок исковой давности в итоге был исчислен с момента вступления в законную силу решения арбитражного суда (Постановление Президиума ВАС РФ от 29 марта 2011 г. № 2932/09). При этом ВАС РФ отметил, что судебными актами арбитражного суда была, по сути, создана правовая неопределенность во взаимоотношениях сторон.

Примечательно то, что в Определении ВС РФ от 25 июля 2018 г. № 308КГ182949 момент принятия арбитражными судами судебных актов по гражданско–правовым спорам фактически было предложено рассматривать как момент, в который была снята правовая неопределенность относительно зачета встреченных требований, и который повлек налогово–правовые последствия в виде начала исчисления срока на принятие к вычету сумм НДС, ранее исчисленных при поступлении авансовых платежей.

В Постановлении Президиума ВАС РФ от 8 ноября 2006 г. № 6219/06 выражена правовая позиция, в соответствии с которой вопрос о порядке исчисления срока подачи налогоплательщиком в суд заявления о возврате излишне уплаченного налога должен решаться применительно к положениям ст. 79 НК РФ с учетом того, что такое заявление должно быть подано в течение трех лет со дня, когда налогоплательщик узнал или должен был узнать о факте излишне уплаченного налога.

Сходным образом вопрос решен и в сфере таможенных правоотношений: в п. 31 Постановления Пленума ВС РФ от 12 мая 2016 г. № 18 «О некоторых вопросах применения судами таможенного законодательства» разъяснено, что при несоблюдении установленного ч. 6 ст. 147 Закона о таможенном регулировании срока возврата таможенных платежей в том числе по причине отказа (бездействия) таможенного органа во внесении изменений в сведения, указанные в декларации на товары, заинтересованное лицо вправе обратиться непосредственно в суд с имущественным требованием о возложении на таможенный орган обязанности по возврату излишне уплаченных (взысканных) таможенных платежей в течение трех лет со дня, когда плательщик узнал или должен был узнать о нарушении своего права. Заявленное требование должно быть рассмотрено судом по существу независимо от того, оспаривался ли в отдельном судебном порядке отказ (бездействие) таможенного органа в возврате излишне уплаченных (взысканных) сумм.

Как следует из Постановления Президиума ВАС РФ от 26 июля 2011 г. № 18180/10, в ст. 79 НК РФ началом течения трехлетнего срока давности для обращения в суд с исковым заявлением определен момент, когда налогоплательщик узнал или должен был узнать о факте излишнего взыскания с него сумм налога, поскольку действия налогового органа по взысканию сумм налога могли не совпадать с моментом ознакомления налогоплательщика с такими действиями.

В Определении ВС РФ от 22 июня 2015 г. № 310–КГ14–8046 (впоследствии прокомментировано в Обзоре судебной практики ВС РФ № 4 (2015) (утв. Президиумом ВС РФ 23 декабря 2015 г.)), рассматривался вопрос относительно срока на обращение в суд с требованием о возврате излишне уплаченных таможенных платежей. Суд счел, что в отсутствие в таможенном законодательстве положений, устанавливающих срок на обращение в суд с требованием о возврате излишне уплаченных или излишне взысканных таможенных платежей и налогов, такое требование подлежит рассмотрению с применением общих правил исчисления срока исковой давности (п. 1 ст. 200 ГК РФ) и продолжительности срока исковой давности в три года (ст. 196 ГК РФ). На необходимость применения данного срока в публичных правоотношениях неоднократно указывал КС РФ (Определения от 21 июня 2001 г. № 173–О, от 3 июля 2008 г. № 630–О–П). Сходным образом разрешаются в судебной арбитражной практике вопросы, связанные с исчислением сроков на возврат в судебном порядке излишне уплаченных и излишне взысканных налогов и сборов. Учитывая, что право на возврат уплаченной таможенной пошлины возникло у общества на следующий день после даты отказа в выпуске товаров по спорной таможенной декларации, то есть 18 августа 2012 г., а в арбитражный суд оно обратилось 31 января 2014 г., заявление подано в пределах общего трехгодичного срока исковой давности. Подобным же образом данный вопрос разрешен и в Определении ВС РФ от 23 ноября 2015 г. № 305КГ158888 (в Обзоре судебной практики ВС РФ № 2 (2016) (утв. Президиумом ВС РФ 6 июля 2016 г.)) в отношении требования о возврате авансовых платежей.

Изложенный подход, в частности, позволяет использовать нормы права, а также правовые позиции высших судебных органов, «в чистом виде» посвященные сроку исковой давности, к некоторым вопросам возврата (зачета) излишне уплаченного налога.

В частности, в п. 3 Постановления Пленума ВС РФ от 29 сентября 2015 г. № 43 «О некоторых вопросах, связанных с применением норм Гражданского кодекса Российской Федерации об исковой давности» отмечается, что течение исковой давности по требованиям юридического лица начинается со дня, когда лицо, обладающее правом самостоятельно или совместно с иными лицами действовать от имени юридического лица, узнало или должно было узнать о нарушении права юридического лица и о том, кто является надлежащим ответчиком (п. 1 ст. 200 ГК РФ). Изменение состава органов юридического лица не влияет на определение начала течения срока исковой давности. По смыслу ст. 61 – 63 ГК РФ при предъявлении иска ликвидационной комиссией (ликвидатором) от имени ликвидируемого юридического лица к третьим лицам, имеющим задолженность перед организацией, в интересах которой предъявляется иск, срок исковой давности следует исчислять с того момента, когда о нарушенном праве стало известно обладателю этого права, а не ликвидационной комиссии (ликвидатору).

Соответственно, довод вновь назначенного (избранного) руководителя организации – налогоплательщика о том, что он узнал о факте излишней уплаты (взыскания) налога возглавляемого им юридического лица лишь со времени своего назначения (избрания), либо проведения аудита или иной проверки, не может служить основанием для изменения начального момента течения срока на возврат излишне уплаченного (взысканного) налога. Тот же вывод можно сделать и в отношении ликвидационной комиссии, арбитражного управляющего и т.д. Конечно, данное утверждение может иметь следующие из фиктивной природы юридических лиц и приведенных разъяснений ВС РФ исключения (хотя и крайне редкие на практике). Так, теоретически возможно существование юридических лиц вообще без законных (уполномоченных) представителей (например – директор, он же единственный работник, умер, а новый директор еще не назначен).

Кроме того, в п. 12 Постановления Пленумов ВС РФ, ВАС РФ от 28 февраля 1995 г. № 2/1 «О некоторых вопросах, связанных с введением в действие части первой Гражданского кодекса Российской Федерации» разъяснено, что срок исковой давности, пропущенный юридическим лицом, а также гражданином–предпринимателем по требованиям, связанным с осуществлением им предпринимательской деятельности, не подлежит восстановлению независимо от причин его пропуска. Сходное разъяснение сделано в п. 12 Постановления Пленума ВС РФ от 29 сентября 2015 г. № 43: в соответствии со ст. 205 ГК РФ в исключительных случаях суд может признать уважительной причину пропуска срока исковой давности по обстоятельствам, связанным с личностью истца – физического лица, если последним заявлено такое ходатайство и им представлены необходимые доказательства. По смыслу указанной нормы, а также п. 3 ст. 23 ГК РФ, срок

[1567] *Юзвак М.В.* Роль актов Конституционного Суда РФ при возврате переплаты. // Налоговед. – 2016. – № 5. – С. 28.

исковой давности, пропущенный юридическим лицом, а также гражданином – индивидуальным предпринимателем по требованиям, связанным с осуществлением им предпринимательской деятельности, не подлежит восстановлению независимо от причин его пропуска.

Таким образом, по большинству споров, рассматриваемых в арбитражных судах (с участием юридических лиц, а также граждан–предпринимателей) срок исковой давности, в т.ч. по вопросам возврата (зачета) излишне уплаченного (взысканного) налога, не подлежит восстановлению независимо от причин его пропуска.

Весьма интересна современная формулировка п. 3 ст. 202 ГК РФ: если стороны прибегли к предусмотренной законом процедуре разрешения спора во внесудебном порядке (процедура медиации, посредничество, административная процедура и т.п.), течение срока исковой давности приостанавливается на срок, установленный законом для проведения такой процедуры, а при отсутствии такого срока – на шесть месяцев со дня начала соответствующей процедуры.

Данная норма может быть соотнесена с п. 7 ст. 78 НК РФ (заявление о зачете или о возврате суммы излишне уплаченного налога может быть подано в течение трех лет со дня уплаты указанной суммы), а также с обязательным досудебным порядком истребования излишне уплаченного налога (п. 33 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. № 57). С этой точки зрения, налогоплательщик, истребовавший излишне уплаченный налог по административной процедуре с соблюдением трехлетнего срока и получивший отказ налогового органа, вправе исходить из того, что на период данной процедуры течение срока исковой давности приостанавливалось. К сожалению, в п. 16 Постановления Пленума ВС РФ от 29 сентября 2015 г. № 43 обязательная административная процедура возврата излишне уплаченного налога прямо не упомянута.

Если уплата налога производится частями в различные сроки, то, в общем случае, трехлетний срок на подачу заявления необходимо исчислять со дня каждого платежа (Постановление Президиума ВАС РФ от 24 октября 2006 г. № 5478/06). Данный подход, очевидно, не может быть реализован, если в течение налогового периода налогоплательщиком уплачивались оценочные авансовые платежи (п. 14 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. № 57, п. 20 Постановления Пленума ВАС РФ от 28 февраля 2001 г. № 5 (утратил силу)). С учетом п. 6 Обзора судебной практики по вопросам, связанным с участием уполномоченных органов в делах о банкротстве и применяемых в этих делах процедурах банкротства (утв. Президиумом ВС РФ 20 декабря 2016 г.), можно заключить, что в таком случае следует исчислять срок на возврат с момента окончания соответствующего налогового периода, поскольку именно в этот момент и становится очевидно, какая именно сумма налога является излишне уплаченной. Однако, исходя из Постановления Президиума ВАС РФ от 28 июня 2011 г. № 17750/10 данный срок предложено исчислять от более позднего момента времени. По мнению Суда, юридические основания для возврата переплаты по итогам финансово–хозяйственной деятельности наступают с даты представления налоговой декларации за соответствующий налоговый период, но не позднее срока, установленного для ее представления в налоговый орган. Указанный подход впоследствии был подтвержден в Определениях ВС РФ от 3 сентября 2015 г. № 306КГ156527 и от 11 октября 2017 г. № 305КГ176968.

В плане исчисления трехлетнего срока на судебный возврат излишне уплаченного налога, следует учесть, что в подавляющем большинстве случаев налогоплательщик, самостоятельно исчисляя (п. 1 ст. 52 НК РФ) и уплачивая налог в излишней сумме, должен знать о факте излишней уплаты непосредственно в момент уплаты[1568]. Данный подход в определенной степени подтверждается в Постановлении Президиума ВАС РФ от 25 февраля 2009 г. № 12882/08. Суд указал, что моментом, когда налогоплательщик узнал о факте излишней уплаты налога, не может считаться момент совершения им действий по корректировке своего налогового обязательства и представлению уточненной налоговой декларации. Вопрос определения времени, когда налогоплательщик узнал или должен был узнать об излишней уплате налога, надлежит разрешать с учетом оценки совокупности всех имеющих значение для дела обстоятельств, в частности установить причину, по которой налогоплательщик допустил переплату налога; наличие у него возможности для правильного исчисления налога по данным первоначальной налоговой декларации, изменения действующего законодательства в течение рассматриваемого налогового периода, а также другие обстоятельства, которые могут быть признаны судом в качестве достаточных для признания непропущенным срока на возврат налога. Бремя доказывания этих обстоятельств в силу ст. 65 АПК РФ возлагается на налогоплательщика. Развитие данного подхода осуществлено в Постановлении Президиума ВАС РФ от 26 июля 2011 г. № 18180/10. По мнению Суда, довод предприятия о том, что ошибочная уплата налога обусловлена недостаточной компетентностью его персонала, не может рассматриваться в качестве законного основания для исчисления срока давности не с момента уплаты налога, то есть когда о факте его переплаты предприятие должно было знать, а с момента, когда ему об этом стало известно.

Есть основания полагать, что указанный подход корреспондирует нормам подп. 3 п. 1 ст. 23 и п. 1 ст. 52 НК РФ: налогоплательщики обязаны вести в установленном порядке учет своих доходов (расходов) и объектов налогообложения; налогоплательщик самостоятельно исчисляет сумму налога, подлежащую уплате за налоговый период, исходя из налоговой базы, налоговой ставки и налоговых льгот, если иное не предусмотрено НК РФ; плательщик страховых взносов самостоятельно исчисляет сумму страховых взносов, подлежащую уплате за расчетный период, исходя из базы для исчисления страховых взносов и тарифа, если иное не предусмотрено НК РФ. Соответственно, на налогоплательщика в общем случае возлагается обязанность по первичному учету своих налоговых обязательств, а, следовательно, и по учету возможных переплат.

Необходимо определить, имеет ли значение заявление налогового органа о пропуске налогоплательщиком срока исковой давности. Исходя из п. 2 ст. 199 ГК РФ, п. 10 Постановления Пленума ВС РФ от 29 сентября 2015 г. № 43 «О некоторых вопросах, связанных с применением норм Гражданского кодекса Российской Федерации об исковой давности», исковая давность применяется судом только по заявлению стороны в споре. В то же время, нормативные правовые акты (в частности, ст. 78 и 79 НК РФ), не содержат прямого полномочия налоговых органов заявлять о пропуске налогоплательщиком срока давности. С этой точки зрения, в заявлении налогового органа о пропуске срока исковой давности, как представляется, нет необходимости – он должен быть применен судом и без такого заявления. С другой стороны, исходя из Постановления Президиума ВАС РФ от 5 марта 2013 г. № 13491/12, суд обязан оценить подобное заявление в рамках спора о взыскании налогоплательщиком убытков с налогового органа. Соответственно, данный вопрос остается дискуссионным.

Кроме того, поскольку законодательство предусматривает обязанность налоговых органов по инициативе налогоплательщика составлять акты сверок (подп. 5.1 п. 1 ст. 21, подп. 11 п. 1 ст. 32 НК РФ) и справки о состоянии расчетов (подп. 10 п. 1 ст. 32 НК РФ), следует определить, свидетельствуют ли данные документы, содержащие сведения об излишней уплате налога, признанием долга, прерывающим течение срока исковой давности (ст. 203 ГК РФ, п. 20 – 23 Постановления Пленума ВС РФ от 29 сентября 2015 г. № 43), либо даже свидетельствовать о том, что течение исковой давности началось заново (п. 2 ст. 206 ГК РФ).

Представляется, что акты сверки расчетов (справки), выдаваемые налоговыми органами в силу требований публичного законодательства, не являются признанием долга. Из норм НК РФ и иных актов законодательства не следует, что налоговый орган может отказаться от их выдачи по требованию налогоплательщика. Основываясь на правовой позиции, изложенной в Постановлениях Президиума ВАС РФ от 12 мая 2009 г. № 514/09 и от 11 сентября 2012 г. № 3790/12, подписание таких документов не может рассматриваться как совершение публично–правовым образованием действий, свидетельствующих о признании долга. Налоговый орган не уполномочен публично–правовым образованием на признание от его имени задолженности. В п. 22 Постановления Пленума ВС РФ от 29 сентября 2015 г. № 43 разъяснено, что совершение представителем должника действий, свидетельствующих о признании долга, прерывает течение срока исковой давности при условии, что это лицо обладало соответствующими полномочиями (ст. 182 ГК РФ).

Однако следует признать, что имел место пример, когда момент составления акта сверки расчетов был рассмотрен судом, как момент начала исчисления трехлетнего срока на возврат излишне уплаченного налога (Постановление Президиума ВАС РФ от 13 апреля 2010 г. № 17372/09). Суд счел возможным исчислять данный срок от момента составления акта сверки, учитывая, в частности, то, что налоговый орган неверно отражал сведения о расчетах в лицевом счете. Имели место и другие варианты оценки судом момента «узнал или должен был узнать», с которого следует исчислять трехлетний срок. Так, в Постановлении Президиума ВАС РФ от 21 декабря 2010 г. № 3972/10 в качестве момента, когда налогоплательщик узнал об излишней уплате налога, был расценен момент вручения ему акта выездной налоговой проверки. Возможность учета указанных моментов времени в данном качестве, как представляется, дискуссионна.

Впоследствии, в Определении ВС РФ от 11 октября 2017 г. № 305КГ176968 был отражен ранее имевший место подход: позиция судов о том, что составление акта сверки является обязанностью контролирующего органа, от исполнения которой он не вправе отказаться, и не может признаваться действием по признанию долга перед плательщиком в смысле ст. 203 ГК РФ, по мнению Судебной коллегии, является верной.

[1568] Рекомендации Научно–консультативного совета при ФАС Волго–Вятского округа «О практике применения налогового законодательства» (по итогам заседания 14 октября 2010 г.) // СПС Гарант, СПС КонсультантПлюс, URL: http://www.fasvvo.arbitr.ru

По всей видимости, различные позиции относительно того, с какого именно момента следует исчислять рассматриваемый трехлетний срок, предопределены тем, что данный срок, как отражение срока исковой давности, в случае его пропуска подлежал бы восстановлению только в исключительных случаях и только в отношении физических лиц (ст. 205 ГК РФ, Определение КС РФ от 20 марта 2008 г. № 159ОО). Арбитражные суды, рассматривая обстоятельства конкретного дела и стремясь защитить интересы частных субъектов в налоговых правоотношениях, через формулировку «узнал или мог узнать», по сути, могут «сдвигать» начало исчисления срока от момента фактической уплаты (взыскания) на тот момент, чтобы срок не считался пропущенным (на момент составления акта сверки расчетов, момент вручения акта выездной налоговой проверки). Соответственно, дела такого типа могут являться оценочными.

Анализ рассматриваемых проблем должен предполагать и учет п. 3 ст. 78 НК РФ: налоговый орган обязан сообщить налогоплательщику о каждом ставшем известным налоговому органу факте излишней уплаты налога и сумме излишне уплаченного налога в течение 10 дней со дня обнаружения такого факта. В случае обнаружения фактов, свидетельствующих о возможной излишней уплате налога, по предложению налогового органа или налогоплательщика может быть проведена совместная сверка расчетов по налогам, сборам, пеням и штрафам. Сходная норма предусмотрена в п. 4 ст. 79 НК РФ.

Соответственно, следует определить правовые последствия несообщения налоговым органом налогоплательщику о факте излишней уплаты налога. Непосредственно в НК РФ такие правовые последствия не выделены, практики высших судебных органов, однозначно определяющей эти правовые последствия, не имеется. С одной стороны, нарушение налоговым органом данной обязанности, вполне возможно рассмотреть, как обстоятельство, «смещающее» начало течения срока на обращение налогоплательщика в суд с требованием о возврате налога. Но, с другой стороны, в том случае, если налог подлежит исчислению самим налогоплательщиком (п. 1 ст. 52 НК РФ), информация о переплате и о моменте ее возникновения должна быть и у самого налогоплательщика. С этой точки зрения, в таких ситуациях правила исчисления срока на обращение в суд не изменяются.

В случае если налог уже не может быть возвращен налогоплательщику по причине пропуска им сроков на его истребование из бюджета, налогоплательщик не может требовать и проценты за несвоевременный возврат налога. Данный вывод можно обосновать сходной правовой природой процентов и пени за неуплату налога, а также позицией, следующей из Определения КС РФ от 8 февраля 2007 г. № 381ОП: обязанность по уплате пеней производна от основного налогового обязательства и является не самостоятельной, а обеспечивающей (акцессорной) обязанностью, способом обеспечения исполнения обязанности по уплате налога.

Примечательно то, что в некоторых публичных имущественных правоотношениях государство может не связывать себя сроками на реализацию прав. Так, в Определении КС РФ от 5 марта 2009 г. № 253ОО рассматривался вопрос конституционности предшествующей редакции п. 4 ст. 93.4 БК РФ, в соответствии с которым исковая давность, установленная гражданским законодательством Российской Федерации, не распространялась на требования Российской Федерации, возникшие, в том числе в связи с предоставлением бюджетных денежных средств. Суд отметил, что исходя из предназначения федерального бюджета как материальной основы реализации конституционных функций публичной власти, в том числе функций социального правового государства (статьи 1, 2, 7 и 18 Конституции РФ), федеральный законодатель вправе определить не только порядок правомерного использования бюджетных средств, но и меры их повышенной охраны и защиты.

Изложенное позволяет утверждать, что институт **возврата** излишне уплаченного (взысканного) налога урегулирован гл. 12 НК РФ, но к налогообложению имеет опосредованное отношение. Указанный институт близок к гражданскому праву, что подтверждается вышеуказанным Определением КС РФ от 21 июня 2001 г. № 173О, в котором предписано применять срок исковой давности (п. 1 ст. 200 ГК РФ). Другой пример: в Определении от 2 октября 2003 г. № 317О по отношению к излишне уплаченной сумме косвенного налога – акциза, применительно к ее возврату налогоплательщику в рассмотренной судом ситуации, КС РФ применил термин «неосновательное обогащение», который, вообще говоря, является гражданско–правовым (гл. 60 ГК РФ). Позиция о том, что в случае излишней уплаты налога имеет место неосновательное обогащение публичного субъекта, поддерживается, например, Н.А. Шевелевой[1569]. Кроме того, ст. 2 НК РФ содержит закрытый перечень общественных отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах, но отношения по возврату излишне уплаченного (взысканного) налога в него не входят. А. Бланкенагель, приводя сведения о немецкой правовой доктрине, сообщает, что независимо от регулирования законодателя на базе общих принципов административного права, подтвержденных судебной практикой, действует право на возврат необоснованно уплаченных государству денег. Оно служит публично–правовым эквивалентом требования неосновательного обогащения в гражданском праве[1570].

Также следует отметить, что в Постановлении ЕСПЧ от 16 апреля 2002 г. по делу «Данжвиль» против Франции»[1571] сделан вывод о том, что сумма налога, подлежащая возврату со стороны властей заявителю в связи с неправомерно уплаченными суммами НДС, по сути, представляет собой имущественное право и, таким образом, может считаться «имуществом» в значении статьи 1 Протокола № 1 к Конвенции. Право на возмещение из бюджета косвенного налога расценивается ЕСПЧ сходным образом: в Постановлении ЕСПЧ от 22 января 2009 г. по делу «Булвес» АД против Болгарии» сделан вывод, что заявитель может ссылаться на нарушение статьи 1 Протокола № 1 только в случаях, когда оспариваемые решения затрагивают его «собственность» в смысле указанной статьи. «Собственность» может включать как «существующую собственность», так и активы, включая требования, в отношении которых заявитель может утверждать, что у него имеются, по крайней мере «правомерные ожидания» осуществления своего имущественного права. Подобные рассуждения есть и в Постановлении Президиума ВАС РФ от 10 сентября 2013 г. № 3744/13: причитающийся налогоплательщику к возмещению НДС по приобретенным ценностям отражается в отдельной строке бухгалтерского баланса, является одним из активов общества.

Не следует полагать, что речь здесь идет только об НДС, в механизме которого предусмотрено право на возмещение. Те же рассуждения можно применить по отношению к любому излишне уплаченному (взысканному) налогу. Кроме того, в ряде актов КС РФ (в т.ч. Постановления от 10 декабря 2014 г. № 31П, от 15 февраля 2016 г. № 3П), использованным в ст. 35 Конституции РФ понятием «имущество» в его конституционно–правовом смысле охватываются как вещные права, так и права требования; такой подход корреспондирует толкованию этого понятия ЕСПЧ, которое лежит в основе применения им ст. 1 Протокола № 1 к Конвенции о защите прав человека и основных свобод (Постановление от 6 марта 2003 г. по делу «Ясюниене против Литвы» и др.). Примечательно то, что по сведениям, приводимым рядом зарубежных авторов, ЕСПЧ включает в объем понятия «собственность» не только неправильно уплаченный налог, но и права требования, в т.ч. пенсионные права, социальные выплаты. Не существует разницы между выплатами, в отношении которых заявитель сделал некие вложения, и теми, в которые заявитель непосредственно не вкладывался[1572]. Соответственно, если в излишне уплаченный (взысканный) налог плательщик непосредственно «вкладывается», то в косвенный налог к возмещению таких непосредственных «вложений» может и не быть, однако отношение государства к обоим видам прав плательщиков, с точки зрения ЕСПЧ, должно быть единообразным.

Данный вывод определенным образом подтверждается и в отечественном налоговом законодательстве. Если бы излишне уплаченный (взысканный) налог (или косвенный налог «к возмещению») не являлся имуществом налогоплательщика, принадлежащим именно ему на праве собственности (хозяйственного ведения, оперативного управления), то соответствующую сумму невозможно было бы направить в погашение недоимки (задолженности). При этом в силу ст. 8 НК РФ налог должен уплачиваться из денежных средств, принадлежащих налогоплательщику (а не государству), а ст. 78, 79, 176, 176.1, 203 и 203.1 НК РФ предусматривают возможность погашения недоимки (задолженности) за счет излишне уплаченных (взысканных) сумм или косвенного налога «к возмещению». В Определении КС РФ от 8 февраля 2007 г. № 381ОП отмечается, что в случае допущения налогоплательщиком переплаты некоей суммы налога в текущем налоговом периоде на данную сумму распространяются все конституционные гарантии права собственности, поскольку ее уплата в таком случае произведена при отсутствии законного на то основания.

Особенности защиты права применительно к «таможенному» НДС разъяснены, например, в п. 28 Постановления Пленума ВС РФ от 12 мая 2016 г. № 18 «О некоторых вопросах применения судами таможенного законодательства»: согласно подп. 3 п. 1 ст. 70 ТК ТС к таможенным платежам относится в том числе НДС, взимаемый при ввозе товаров, возврат которого производится по правилам

[1569] Интервью с Шевелевой Н.А., деканом юридического факультета СПбГУ // Закон. – 2011. – № 5. – С. 13.

[1570] *Бланкенагель А.* О двух постановлениях Конституционного Суда РФ. // Налоговед. – 2015. – № 2. – С. 17.

[1571] URL: http://echr.ru/documents/doc/2462777/2462777-006.htm#11021

[1572] *Харрис Д., О'Бойл М., Уорбрик К. и др.* Право Европейской конвенции по правам человека. – М., 2017. – С. 1147, 1150, 1172.

ст. 147 Закона о таможенном регулировании вне зависимости от состояния расчетов по налогу на добавленную стоимость, учитываемых налоговыми органами. Поскольку возврат налога таможенным органом является основанием корректировки (восстановления) предоставленного ранее налогового вычета применительно к п. 3 ст. 170 НК РФ, о факте возврата таможенный орган вправе уведомить соответствующую налоговую инспекцию.

Е.А. Гринемаер еще до принятия НК РФ отмечал, что является обоснованным вопрос о квалификации излишне уплаченного налога, как неосновательного обогащения государства (ст. 1102 ГК РФ), а также о предъявлении налогоплательщиком требования об уплате процентов по статье 395 ГК РФ[1573]. Но, как было отмечено этим же автором, судебная практика пошла по другому пути – это было признано невозможным в п. 2 Постановления Пленумов ВС РФ и ВАС РФ от 1 июля 1996 г. № 6/8 «О некоторых вопросах, связанных с применением части первой Гражданского кодекса Российской Федерации» (в настоящее время не применяется). Фактически тот же подход имел место и в п. 2 письма ВАС РФ от 31 мая 1994 г. № С17/ОП373 «Обзор практики разрешения споров, возникающих в сфере налоговых отношений и затрагивающих общие вопросы применения налогового законодательства»: отношения по возврату излишне уплаченного налога Суд специально отграничил от гражданско–правовых отношений.

В этом плане примечателен п. 5 Резолюции XV Международной научно–практической конференция «Налоговое право в решениях Конституционного Суда Российской Федерации 2017 года»[1574], в котором констатируется, что заинтересованным частным лицам не удавалось получить от судебной системы подтверждения возможности применения гражданско–правовых инструментов для защиты некоторых своих прав и законных интересов в отношениях, вытекающих из административно–правовых (публичных) отношений. Однако, в ряде актов КС РФ (в т.ч. Постановление от 8 декабря 2017 г. № 39П, Определение от 27 июня 2017 г. № 1359О), как раз допускается использование гражданско–правовых инструментов против частных субъектов в связи с необходимостью обеспечения публичных потребностей в условиях законодательного суверенитета государства.

Можно также отметить, что во впоследствии принятых Определениях КС РФ от 19 апреля 2001 г. № 99О и от 7 февраля 2002 г. № 30О указано, что применение положений статьи 395 ГК РФ в конкретных спорах зависит от того, являются ли спорные имущественные правоотношения гражданско–правовыми, а нарушенное обязательство – денежным, а если не являются, то имеется ли указание законодателя о возможности их применения к спорным правоотношениям; разрешение подобных вопросов к компетенции КС РФ не относится. Однако прямого указания на то, что отношения по возврату излишне уплаченного (взысканного) налога являются гражданско–правовыми, в актах высших судебных органов в настоящее время не содержится.

При этом, в п. 38 Постановления Пленума ВС РФ от 24 марта 2016 г. № 7 разъяснено, что указанные в ст. 395 ГК РФ проценты не начисляются на суммы экономических (финансовых) санкций, необоснованно взысканные с юридических и физических лиц налоговыми, таможенными органами, органами ценообразования и другими государственными органами, и подлежащие возврату из соответствующего бюджета. В этих случаях гражданами и юридическими лицами на основании ст. 15, 16 и 1069 ГК РФ могут быть предъявлены требования о возмещении убытков, вызванных в том числе необоснованным взиманием сумм экономических (финансовых) санкций, если законом не предусмотрено иное.

Тем не менее, вышеизложенное позволяет дополнительно обосновать то, что налогоплательщик, излишне уплативший налог (налогоплательщик, с которого был излишне взыскан налог), не находится в публичных отношениях с государством. Если соответствующая сумма возвращается налоговым органом, то данные отношения остаются частноправовыми, хотя они специальным образом урегулированы в НК РФ. Особое регулирование отношений по возврату излишне уплаченной (взысканной) суммы налога в ст. 78 и 79 НК РФ, а также в ст. 45.1 НК РФ, позволяет утверждать, что применение положений ст. 395 ГК РФ к данным ситуациям невозможно именно в силу специального характера указанных норм НК РФ. Данный вывод фактически подтвержден в Определении КС РФ от 22 декабря 2015 г. № 2907О.

Следует отметить, что само по себе наличие в таком нормативном правовом акте, как НК РФ, норм, регулирующих частноправовые отношения, не является чем–то необычным. Например, в ГК РФ частично присутствуют нормы публичного (квазипубличного) характера – государственная регистрация индивидуальных предпринимателей (п. 1 ст. 23) и юридических лиц (п. 3 ст. 49), лицензирование (п. 1 ст. 49) и др. Кроме того, в ст. 249 ГК РФ прямо установлено, что каждый участник долевой собственности обязан соразмерно со своей долей участвовать в уплате налогов, сборов и иных платежей по общему имуществу, а также в издержках по его содержанию и сохранению. В этой связи следует упомянуть справедливое замечание С.В. Запольского и Е.В. Мигачевой о том, что некорректно размежевание публичного и частного права путем отраслевого деления, отнесения к публичному праву одних отраслей в целом, а к частному праву – других, и также в целом[1575].

Примечательно и то, что в некоторых областях публичного законодательства вообще не предусмотрено никакой упрощенной компенсации за временное неправомерное удержание государством частных денежных средств. Исходя из Определения КС РФ от 9 февраля 2016 г. № 213О, отсутствие в ст. 32.2, равно как и в иных статьях КоАП РФ специальных положений о компенсации убытков, причиненных незаконным применением административного штрафа, не препятствует возмещению в полном объеме вреда, причиненного физическому или юридическому лицу исполнением постановления о наложении административного штрафа, признанного после его уплаты незаконным, в порядке гражданского судопроизводства. Что касается распространения на законодательное регулирование административного штрафа как вида административного наказания компенсационных правил, известных налоговому законодательству и законодательству о пенсионных и страховых взносах, то разрешение этого вопроса образует компетенцию федерального законодателя.

В плане периода начисления процентов следует отметить Постановление Президиума ВАС РФ от 24 декабря 2013 г. № 11675/13: проценты подлежат начислению за весь период пользования чужими средствами в виде налоговых платежей, включая день фактического возврата средств на расчетный счет налогоплательщика в банке, поскольку в этот день имеются как незаконное удержание налоговым органом этих средств, так и исполнение им обязанности по их возврату, а начало исчисления этого периода приходится на день, следующий за днем изъятия средств у налогоплательщика. Иное толкование указанных норм НК РФ противоречит буквальному содержанию п. 5 ст. 79 НК РФ и влечет невозможность взыскания налогоплательщиком процентов за один день незаконного удержания налоговым органом денежных средств в виде налоговых платежей.

Особенности расчета процентов по НК РФ изложены в Постановлении Президиума ВАС РФ от 21 января 2014 г. № 11372/13: при расчете суммы процентов должны приниматься во внимание следующие правила: при определении периода просрочки – фактическое количество календарных дней просрочки с учетом дня фактического возврата налога (поступления денежных средств в банк), при определении ставки процентов – ставка рефинансирования ЦБ РФ, действовавшая в дни нарушения срока возмещения, деленная на количество дней в соответствующем году (365 или 366 дней). Аналогичным образом вопрос решен и в сфере таможенных правоотношений: в п. 33 Постановления Пленума ВС РФ от 12 мая 2016 г. № 18 «О некоторых вопросах применения судами таможенного законодательства» разъяснено, что расчет процентов производится по ставке рефинансирования ЦБ РФ, деленной на фактическое число дней в соответствующем году (365 или 366 дней), поскольку данная ставка является годовой.

Интересное мнение высказывает Е.В. Килинкарова. По мнению данного автора, имущественное положение налогоплательщика может быть восстановлено в рамках механизмов как финансового, так и гражданского права. Вместе с тем в России исторически сложились именно публично–правовые механизмы восстановления имущественного положения налогоплательщика при излишней уплате или излишнем взыскании налоговых платежей[1576].

Тем не менее, и в настоящее время решение некоторых вопросов, связанных с возвратом излишне уплаченного (взысканного) налога, следует осуществлять с применением норм гражданского права. Так, НК РФ вообще не регулирует вопросов наследственного правопреемства физических лиц в отношении излишне уплаченного (взысканного) налога, хотя применительно к реорганизуемым

[1573] Налоги и налоговое право: учебное пособие. / под ред. А.В. Брызгалина – М., 1997. – С. 346.

[1574] Резолюция XV Международной научно–практической конференция «Налоговое право в решениях Конституционного Суда Российской Федерации 2017 года». // Налоговед. – 2018. – № 7. – С. 10. // URL: http://nalogoved.ru/news/7248.html

[1575] *Запольский С.В., Мигачева Е.В.* Публичное и частное в правовом регулировании финансовых отношений // Налоги и финансовое право. – 2012. – № 6. – С. 170.

[1576] *Килинкарова Е.В.* Зачет и возврат излишне уплаченных и излишне взысканных налоговых платежей – М., 2010. – С. 38

юридическим лицам в п. 10 ст. 50 НК РФ предусмотрена специальные нормы. Однако это не означает, что право на возврат налога прекращается со смертью физического лица. Излишне уплаченный (взысканный) налог следует рассматривать, как имущество наследодателя, находящееся у публично–правового образования. Соответственно, наследники имеют полное право на получение данного имущества в порядке разд. V ГК РФ. Косвенно указанный подход подтверждается в ч. 1 ст. 147 Федерального закона от 27 ноября 2010 г. «О таможенном регулировании в Российской Федерации»: излишне уплаченные или излишне взысканные суммы таможенных пошлин, налогов подлежат возврату по решению таможенного органа по заявлению плательщика (его правопреемника).

Впрочем, нельзя не отметить, что в силу п. 1 ст. 58 Федерального закона «Об обществах с ограниченной ответственностью» оставшееся после завершения расчетов с кредиторами имущество ликвидируемого общества распределяется ликвидационной комиссией между участниками общества. Однако, в Определении КС РФ от 23 июня 2015 г. № 1233О сделан вывод, что право участника ликвидированной организации на обращение с заявлением о возврате сумм налога, уплаченного такой организацией, налоговым законодательством не предусмотрено.

Если налоговый орган принимает решение о зачете излишне уплаченной суммы в счет погашения задолженности, то данные отношения уже являются публичными, поскольку имеет место вариант добровольного (по заявлению налогоплательщика) либо принудительного (без заявления налогоплательщика) погашения конкретной публичной задолженности (подп. 4 п. 3 ст. 45 НК РФ).

Применительно к проблемам излишне уплаченных налогов можно отметить позицию, изложенную в т.ч. в письме ФНС России от 1 ноября 2013 г. № НД–4–8/19645@ «О списании сумм излишне уплаченного налога». В этом документе сделан вывод, что НК РФ не препятствует списанию суммы излишне уплаченного налога, по которой истек срок исковой давности, на основании решения руководителя (заместителя руководителя) налогового органа, если налоговым органом обнаружена эта сумма излишне уплаченного налога, о которой в установленном порядке извещен налогоплательщик, не требуется ее направление на погашение недоимки по другим налогам, сборам, пеням, штрафам, налогоплательщик не подавал заявление о возврате (зачете) указанной суммы излишне уплаченного налога, не осуществлял финансово–хозяйственной деятельности и не представлял в налоговые органы бухгалтерскую и налоговую отчетность, в соответствии с которой возможно было произвести зачет суммы излишне уплаченного налога в счет предстоящих платежей. Кроме того, налоговые органы вправе произвести списание суммы излишне уплаченного налога на основании вступившего в силу судебного решения об отказе налогоплательщику в восстановлении срока давности возврата этой суммы налога.

Следовательно, если безнадежные долги по налогам списываются в соответствии со ст. 59 НК РФ, то вполне возможно введение в законодательство правил квалификации «безнадежных переплат» и их списания. Исходя из п. 10 Информационного письма Президиума ВАС РФ от 29 декабря 2001 г. № 65 «Обзор практики разрешения споров, связанных с прекращением обязательств зачетом встречных однородных требований», п. 3 ст. 199 ГК РФ, можно утверждать, что «безнадежные переплаты» не могут быть использованы по воле налогоплательщика для погашения какой–либо недоимки путем зачета.

Более того, в соответствии с п. 5 ст. 78 НК РФ зачет суммы излишне уплаченного налога в счет погашения недоимки по иным налогам, задолженности по пеням и (или) штрафам, подлежащим уплате или взысканию в случаях, предусмотренных НК РФ, производится налоговыми органами самостоятельно не более чем за три года со дня уплаты указанной суммы налога. Таким образом, в общем случае, «безнадежной переплатой» является сумма, перечисленная в бюджет без оснований, более чем три года назад.

Особенности реализации налоговыми агентами прав на зачет (возврат) излишне уплаченного (взысканного) налога (п. 14 ст. 78 НК РФ) уточнены в п. 34 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. № 57. По мнению Суда, если при рассмотрении спора суд установит, что излишне перечисленные налоговым агентом в бюджет суммы не превышают сумм, удержанных с налогоплательщика, решение о зачете или возврате этих сумм в пользу налогового агента может быть принято судом только в двух случаях:

– если возврат налогоплательщику излишне удержанных с него налоговым агентом сумм возлагается законом на последнего;

– если по требованию налогоплательщика или по собственной инициативе налоговый агент уплатил налогоплательщику необоснованно удержанную у него сумму налога.

Возмещение (специально урегулированный вид зачета или возврата) косвенных налогов (НДС, акциз), включаемых продавцом в цену товара (работы, услуги) и фактически перелагаемых на конечного потребителя, имеет определенные особенности. Нормы НК РФ, регламентирующие возмещение косвенных налогов (ст. 176, 176.1, 203, 203.1) посредством применения вычетов (ст. 171, 172, 200, 201), предусматривают ситуации, в которых у налогоплательщика возникает право требовать у государства определенную сумму, обозначаемую как сумма налога к возмещению. При этом сумма налога к возмещению не является излишне уплаченной (взысканной) суммой налога, поскольку сам налогоплательщик ее в бюджет не уплачивал, и данная сумма не была с него принудительно взыскана. Косвенный налог «к возмещению» (в отличие от излишне уплаченного или взысканного налога) – в чистом виде публично–правовое явление. Соответственно, специальные правила возмещения НДС и акциза предусматривают собственные способы исчисления процентов за несвоевременный возврат: по НДС – по ставке рефинансирования Банка России; по акцизу – в общем случае проценты не предусмотрены (за исключением п. 7 ст. 203.1 НК РФ).

Хотя вопросы возврата косвенных налогов и имеют публично–правовую, а не частно–правовую природу, в ряде Определений КС РФ (в т.ч. от 3 июля 2008 г. № 630ОП, от 1 октября 2008 г. № 675ОП, от 24 марта 2015 г. № 540О, от 27 октября 2015 г. № 2428О) Суд фактически счел возможным также применять в этих вопросах срок исковой давности.

При этом нормы НК РФ о возмещении косвенного налога путем зачета в счет погашения недоимки (п. 4 ст. 176, п. 9 ст. 176.1, п. 2 ст. 203, п. 5 ст. 203.1) фактически представляют собой дополнительный способ прекращения обязанности по уплате налога, прямо не указанный в ст. 44 и 45 НК РФ. В Постановлении Президиума ВАС РФ от 27 февраля 2007 г. № 11484/06 был рассмотрен вопрос начисления процентов при несвоевременном возмещении НДС в виде зачета и разъяснено, что НК РФ предусматривает выплату процентов за несвоевременное выполнение функций по возмещению налоговых вычетов органами ФНС России в качестве компенсации материальных и нематериальных потерь налогоплательщика от несвоевременного получения налоговой выгоды. Возврат налога и расчет процентов конкретизированы в Постановлении Президиума ВАС РФ от 29 ноября 2005 г. № 7528/05: в силу ст. 176 НК РФ проценты подлежат начислению при нарушении совокупности сроков, определенных этим пунктом для налоговых органов и органов федерального казначейства. Несоблюдение ими промежуточных сроков в расчет не принимается. Проценты начисляются лишь на сумму, подлежащую возврату налогоплательщику, и с того момента, когда она должна быть возвращена в силу закона, если бы налоговый орган своевременно принял надлежащее решение.

В Постановлении Президиума ВАС РФ от 17 марта 2011 г. № 14223/10 разъяснено, что при наличии у налогоплательщика права на возмещение НДС, налоговый орган, приняв решение о возврате НДС, вправе осуществить возврат на любой известный ему расчетный счет. Статья 176 НК РФ осуществление возврата налога не ставит в зависимость от подачи налогоплательщиком заявления о возврате. При этом, исходя из Постановлений Президиума ВАС РФ от 21 февраля 2012 г. № 12842/11 и от 20 марта 2012 г. № 13678/11, период просрочки исполнения обязанности по возврату налога и начисление процентов начинает исчисляться с 12–го дня после завершения камеральной налоговой проверки по дату, предшествующую поступлению суммы денежных средств на счет налогоплательщика в банке.

Итоговая позиция изложена в п. 29 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 мая 2014 г. № 33: согласно п. 10 ст. 176 НК РФ при нарушении сроков возврата суммы налога считая с 12–го дня после завершения камеральной налоговой проверки, по итогам которой было вынесено решение о возмещении (полном или частичном) суммы налога, начисляются проценты исходя из ставки рефинансирования ЦБ РФ. При разрешении споров, связанных с определением периода начисления указанных процентов, судам следует исходить из того, что в случае, когда налоговым органом в срок, установленный п. 2 ст. 176 НК РФ, решение о возмещении налога не принимается в связи с выявлением нарушений законодательства о налогах и сборах, однако впоследствии соответствующие выводы признаются ошибочными, в том числе судом, проценты также подлежат начислению в порядке, предусмотренном п. 10 ст. 176 НК РФ, то есть начиная с 12–го дня после завершения камеральной налоговой проверки, по итогам которой должно было быть вынесено решение о возмещении (полном или частичном) суммы налога. Такой же подход следует применять при разрешении споров, связанных с начислением в пользу налогоплательщика процентов за нарушение сроков возврата налога в заявительном порядке, выплата которых предусмотрена п. 10 ст. 176.1 НК РФ.

Применительно к спорам о возмещении косвенных налогов представляет интерес Постановление Президиума ВАС РФ от 8 мая 2007 г. № 16367/06. В рамках соответствующего дела организация обратилась в суд с двумя требованиями: о признании недействительным решения об отказе в возмещении НДС (с пропуском срока на обжалование и ходатайством о его восстановлении), а также об обязании налогового органа возместить НДС. Суд указал, что заявление налогоплательщика с признании незаконным решения налогового органа принимается и рассматривается судом в соответствии с гл. 24 АПК РФ, а заявление о возмещении НДС – по правилам искового производства с учетом положений гл. 22 АПК РФ. Сходная позиция изложена и в п. 1 Постановления Пленума ВАС РФ от 18 декабря

2007 г. № 65: согласно действующему законодательству налогоплательщик, обращаясь в суд за защитой своего права на возмещение НДС, вправе предъявить как требование неимущественного характера – об оспаривании решения (бездействия) налогового органа, так и требование имущественного характера – о возмещении суммы НДС. Заявление налогоплательщика о признании незаконным решения (бездействия) налогового органа принимается к производству и рассматривается судом в соответствии с гл. 24 АПК РФ, заявление о возмещении НДС – по правилам искового производства с учетом положений гл. 22 АПК РФ.

Idem ex pluribus causis deberi potest – одно и то же может причитаться по нескольким основаниям[1577].

Указанные Постановление Президиума ВАС РФ от 8 мая 2007 г. № 16367/06 и Постановление Пленума ВАС РФ от 18 декабря 2007 г. № 65 позволяют сделать следующий вывод: может иметь место налоговый спор, рассматриваемый арбитражным судом по гл. 22 АПК РФ, в рамках которого налогоплательщик вообще не ставит вопрос о незаконности какого–либо действия (бездействия, ненормативного акта) налогового органа, но, тем не менее, предъявляет к налоговому органу определенные (имущественные) требования.

Срок на обращение в суд с требованием о возмещении косвенного налога (об обязании налогового органа возместить косвенный налог) изначально следовал из судебной практики, как три года после окончания соответствующего налогового периода (Определения КС РФ от 1 октября 2008 г. № 675ОП, от 24 марта 2015 г. № 540О; Постановления Президиума ВАС РФ от 13 февраля 2007 г. № 12943/06, от 27 марта 2007 г. № 14229/06, от 28 октября 2008 г. № 5958/08). Исчисление данного трехлетнего срока с момента окончания соответствующего налогового периода представляется разумным и может быть дополнительно обосновано следующим. В п. 6 Обзора судебной практики по вопросам, связанным с участием уполномоченных органов в делах о банкротстве и применяемых в этих делах процедурах банкротства (утв. Президиумом ВС РФ 20 декабря 2016 г.) разъяснено, что моментом возникновения обязанности по уплате налога является день окончания налогового периода, а не день представления налоговой декларации или день окончания срока уплаты налога. Соответственно, право на возмещение, либо обязанность по уплате налога, объективно возникают именно с момента окончания налогового периода.

Однако, исходя из Постановления Президиума ВАС РФ от 28 июня 2011 г. № 17750/10 трехлетний срок для случая излишней уплаты налога предложено исчислять от более позднего момента времени. По мнению Суда, юридические основания для возврата переплаты по итогам финансово–хозяйственной деятельности наступают с даты представления налоговой декларации за соответствующий налоговый период, но не позднее срока, установленного для ее представления в налоговый орган.

Кроме того, на основании ряда Определений КС РФ (в т.ч. от 3 июля 2008 г. № 630ОП, от 1 октября 2008 г. № 675ОП, от 24 марта 2015 г. № 540О, от 27 октября 2015 г. № 2428О), возмещение НДС возможно, в том числе за пределами установленного п. 2 ст. 173 НК РФ трехлетнего срока, если реализации права налогоплательщика в течение этого срока препятствовали обстоятельства, связанные, в частности, с невыполнением налоговым органом возложенных на него обязанностей или с невозможностью получить возмещение, несмотря на своевременно предпринятые к тому действия со стороны налогоплательщика.

Как это следует из Постановления Президиума ВАС РФ от 27 апреля 2010 г. № 636/10, если в ранее состоявшемся решении суд уже удовлетворил требование налогоплательщика о признании недействительным решения об отказе в возмещении НДС, то в расчете трехлетнего срока на заявление отдельного имущественного требования нет необходимости. ВАС РФ отметил, что в рассматриваемой ситуации общество свой имущественный интерес (возмещение из бюджета НДС) защищало посредством предъявления в суд в установленный срок требования о признании незаконным решения инспекции, которое суд удовлетворил. Поэтому выводы судов о пропуске обществом срока исковой давности для предъявления в суд требования имущественного характера – о возмещении из бюджета денежных средств путем возврата – незаконны и не позволяют обществу реализовать подтвержденное ранее состоявшимися судебными актами право на их получение.

В плане порядка исполнения решения суда по спору соответствующего типа следует иметь в виду позицию, изложенную в Информационном письме Президиума ВАС РФ от 24 июля 2003 г. № 73 «О некоторых вопросах применения частей 1 и 2 статьи 182 и части 7 статьи 201 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации». Суд отметил, что если заявитель предъявляет в суд требование о признании незаконным бездействия государственного органа (должностного лица), выразившегося в отказе возвратить (возместить, выплатить) из бюджета определенную денежную сумму, и названное требование удовлетворяется, такое решение суда приводится в исполнение по общему правилу, закрепленному в ч. 1 ст. 182 АПК РФ, то есть после вступления его в законную силу.

Очевидно также и то, что беспрепятственно защитить свои права рассмотренным способом налогоплательщик сможет только тогда, если ранее им не был получен отрицательный результат при оспаривании в суде ненормативных правовых актов налогового органа, на основании которых был взыскан налог. В этом случае суды могут рассмотреть ранее состоявшийся судебный акт, как имеющий преюдициальную силу (ч. 2 ст. 61 ГПК РФ, ч. 2 ст. 64 КАС РФ, ч. 2 ст. 69 АПК РФ). Однако, как следует из Определения ВС РФ от 11 октября 2017 г. № 308КГ176729, в споре о возврате излишне взысканного налога Суд не счел в качестве имеющих преюдициальное значение судебные акты по ранее разрешенному спору по оспариванию ненормативного правового акта налогового органа (на основании которого и был взыскан налог). По мнению Суда, из судебных актов по другому делу, преюдициально установленные факты, имеющие значение для настоящего спора, не следуют.

Поскольку требование о возврате излишне уплаченного (взысканного) налога или о возмещении косвенного налога из бюджета является имущественным, государственная пошлина при подаче соответствующего заявления в суд должна исчисляться заинтересованным лицом исходя из размера истребуемой суммы (подп. 1 п. 1 ст. 333.19, подп. 1 п. 1 ст. 333.21 НК РФ, письмо ВАС РФ от 5 апреля 1994 г. № С57/ОП195, п. 65 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. № 57).

Предъявление требований о возмещении убытков (вреда), причиненных незаконными актами (действиями, бездействием) налоговых органов или их должностных лиц.

В соответствии со ст. 53 Конституции РФ каждый имеет право на возмещение государством вреда, причиненного незаконными действиями (или бездействием) органов государственной власти или их должностных лиц. Исходя из подп. 14 п. 1 ст. 21, п. 1 ст. 35 НК РФ налогоплательщики имеют право на возмещение в полном объеме убытков, причиненных незаконными актами налоговых органов или незаконными действиями (бездействием) их должностных лиц; причиненные налогоплательщикам, плательщикам сборов, плательщикам страховых взносов и налоговым агентам убытки возмещаются за счет федерального бюджета в порядке, предусмотренном НК РФ и иными федеральными законами. Пункт 2 ст. 103 НК РФ устанавливает, 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).

Для рассмотрения судом требований о возмещении убытков (вреда), причиненных незаконными актами налоговых органов или незаконными действиями (бездействием) их должностных лиц, вообще говоря, нет необходимости в предшествующем обжаловании указанных актов (действий, бездействия). Доводы о незаконности актов (действий, бездействия) могут приводиться налогоплательщиком непосредственно в процессе предъявления требований о возмещении убытков. Указанный вывод подтверждается, в частности, Постановлениями Президиума ВАС РФ от 12 марта 1996 г. № 7369/95, от 30 июля 1996 г. № 5059/94, от 13 декабря 2011 г. № 9350/11 и от 31 января 2012 г. № 12506/11.

Кроме того, в п. 4 Информационного письма Президиума ВАС РФ от 31 мая 2011 г. № 145 разъяснено, что тот факт, что ненормативный правовой акт не был признан в судебном порядке недействительным, а решение или действия (бездействие) государственного органа – незаконными, сам по себе не является основанием для отказа в иске о возмещении вреда, причиненного таким актом, решением или действиями (бездействием). В названном случае суд оценивает законность соответствующего ненормативного акта, решения или действий (бездействия) государственного или муниципального органа (должностного лица) при рассмотрении иска о возмещении вреда. Частный случай данного подхода имеет место и в п. 82 Постановления Пленума ВС РФ от 17 ноября 2015 г. № 50: по делам о возмещении вреда суд должен установить факт причинения вреда, вину причинителя вреда и причинно–следственную связь между незаконными действиями (бездействием) судебного пристава–исполнителя и причинением вреда. То обстоятельство, что действия (бездействие) судебного пристава–исполнителя не были признаны незаконными в отдельном судебном производстве, не является основанием для отказа в иске о возмещении вреда, причиненного этими действиями (бездействием), и их законность суд оценивает при рассмотрении иска о возмещении вреда.

Ранее отмечалось то, что имущественные требования о возврате излишне уплаченного (взысканного) налога или косвенного налога к возмещению, а также об уплате соответствующих процентов (ст. 78, 79, 176, 176.1, 203, 203.1 НК РФ) плательщик может предъявить в суд независимо от оспаривания ненормативных правовых актов налоговых органов (п. 65 Постановления Пленума ВАС РФ

[1577] Латинские юридические изречения. / Сост. проф. Е.И. Темнов. – М., 2003. – С. 184.

от 30 июля 2013 г. № 57). Это обстоятельство дополнительно подтверждает то, что подобные требования представляют собой упрощенный и адаптированный для налоговых правоотношений вариант требований о взыскании убытков с публично–правовых образований. Специфика деятельности налоговых органов предполагает, что они, как правило, имеют дело с одним видом имущества налогоплательщика – с денежными средствами. Налоговые органы обычно не изымают и не хранят материальные ценности, принадлежащие налогоплательщику, и, соответственно, не могут их утратить в отличие от иных специализированных органов исполнительной власти (Постановление Президиума ВАС РФ от 9 июля 2009 г. № 2183/09).

Как справедливо отмечает И.В. Цветков, по данным делам в предмет доказывания входят следующие юридические факты:

– правомерность решения, действия (бездействия) налогового органа или его должностных лиц (доказывает налоговый орган);

– факт и размер понесенных налогоплательщиком убытков;

– причинно–следственная связь между противоправным решением, действием (бездействием) налогового органа или его должностных лиц и возникшими у налогоплательщика убытками.

Вина налогового органа, его должностных лиц в причинении налогоплательщику убытков при недоказанности правомерности их поведения презюмируется (ст. 1064, 1069 ГК РФ), и на них возлагается обязанность доказывания своей невиновности[1578].

Собственно говоря, тот же подход имеет место и в п. 5 Информационного письма Президиума ВАС РФ от 31 мая 2011 г. № 145: требуя возмещения вреда, истец обязан представить доказательства, обосновывающие противоправность акта, решения или действий (бездействия) органа (должностного лица), которыми истцу причинен вред. При этом бремя доказывания обстоятельств, послуживших основанием для принятия такого акта или решения либо для совершения таких действий (бездействия), лежит на ответчике. В Постановлении Президиума ВАС РФ от 17 января 2012 г. № 11405/11 разъяснено, что неправомерные действия являются одним из условий для применения ответственности, предусмотренной ст. 15, 1069 ГК РФ. Однако для взыскания убытков недостаточно лишь названного условия. Лицо, требующее возмещения убытков, должно доказать возникновение убытков в заявленном размере вследствие издания признанного не соответствующим закону акта.

Исходя из того, что убытки можно рассмотреть, как выражение вреда в денежной форме, тот же подход можно видеть в Постановлении Президиума ВАС РФ от 13 декабря 2011 г. № 9350/11: требование о возмещении убытков, причиненных гражданину или юридическому лицу в результате действия (бездействия) государственных органов, может быть удовлетворено при установлении судом одновременно следующих обстоятельств: факта причинения убытков, их размера, подтверждения незаконности действий (бездействия) государственных органов или должностных лиц, наличия причинной связи между указанными действиями (бездействием) и возникновением убытков.

В судебных спорах данной категории возможна ситуация, в которой налоговым органом будет заявлено о пропуске налогоплательщиком срока исковой давности. С учетом Постановления Президиума ВАС РФ от 5 марта 2013 г. № 13491/12, суд обязан оценить данное заявление.

Однако, несмотря на все вышеизложенное, данный способ защиты прав, при всей его кажущейся привлекательности, не имеет широкого распространения, в основном по причине традиционно закрепившихся в отечественной практике неоднозначных аспектах доказывания налогоплательщиком факта и размера понесенных им убытков, а также указанной причинно–следственной связи (в том числе Постановления Президиума ВАС РФ от 21 ноября 1995 г. № 5234/95 и № 5235/95, от 22 апреля 1997 г. № 4459/96). Еще И. Ильин говорил, что когда юрист говорит о возможности, то он должен разуметь правовую разрешенность, предоставленность, когда же о возможности говорит правовед–психолог, социолог или политик, то он должен разуметь эмпирическую реализуемость[1579]. С этой точки зрения взыскание с налоговых органов убытков в их общем понимании юридически разрешено, но на практике слабо реализуемо. С точки зрения С.В. Третьякова, возможно выделение в праве дисфункциональных (т.е. не достигающих поставленных правотворцем целей) и даже не применяющихся правовых норм и институтов[1580]. В Постановлении КС РФ от 2 февраля 1996 г. № 4П разъяснено, что эффективность того или иного средства правовой защиты прав граждан должна оцениваться применительно ко всей совокупности таких средств.

Редкий пример, когда налогоплательщик добился удовлетворения своих требований (хотя и без реквизитов, позволяющих определить конкретное дело), приведен в п. 13 Информационного письма Президиума ВАС РФ от 31 мая 2011 г. № 145: суд удовлетворил требование истца о возмещении вреда, причиненного незаконным приостановлением налоговым органом расходных операций по банковским счетам общества (в размере неустойки, выплаченной истцом контрагенту за просрочку оплаты товара), в связи с тем, что наличие причинно–следственной связи между незаконными действиями налогового органа и допущенной истцом просрочкой в исполнении обязательства по договору поставки подтверждено материалами дела. Довод Федеральной налоговой службы о недоказанности наличия вреда и его размера отвергнут судом, так как обязанность истца уплатить неустойку за просрочку оплаты товара предусмотрена договором между истцом и его контрагентом.

Заслуживает внимания позиция Р.С. Бевзенко о том, что взыскать убытки в России практически невозможно. Это связано не с состоянием норм об убытках (они вполне нормальные), а с их толкованием судами, которые, во–первых, требуют от истцов доказывания точной суммы убытков; во–вторых, доказывания прямой причинно–следственной связи между убытками и действиями ответчика. Выполнить и первое, и второе зачастую невозможно и это является основанием для отказа в иске[1581]. Соответственно, практические проблемы с возмещением причиненного властью вреда имеют место и в иных публично–правовых отраслях. Так, в соответствии с п. 3 ч. 1 ст. 24 Федерального закона от 10 декабря 2003 г. № 173–ФЗ «О валютном регулировании и валютном контроле» резиденты и нерезиденты, осуществляющие в Российской Федерации валютные операции, имеют право на возмещение в установленном законодательством Российской Федерации порядке реального ущерба, причиненного неправомерными действиями (бездействием) органов и агентов валютного контроля и их должностных лиц. И.В. Хаменушко справедливо отмечает, что это право декларативно, случаи его реализации неизвестны[1582].

Следует отметить, что убытки (потери, вред) в некоторых ситуациях в принципе являются неисчислимыми (Постановление КС РФ от 1 декабря 1997 г. № 18П). В ряде случаев точное определение ущерба крайне затруднительно: в Постановлении КС РФ от 2 июня 2015 г. № 12П отмечается, что особенности экологического ущерба, прежде всего неочевидность причинно–следственных связей между негативным воздействием на природную среду и причиненным вредом, предопределяют трудность или невозможность возмещения вреда в натуре и исчисления причиненного вреда, и в силу этого – условность оценки его размера. Зачастую вред, причиненный окружающей среде, трудновосполним или невосполним вовсе, а прежнее ее состояние, существовавшее до правонарушения, невосстановимо.

Однако практика применения рассматриваемого способа защиты прав, по существу, делает его в большинстве случаев малоперспективным именно по основанию недоказанности размера убытков, т.е. фактически – неисчислимости. С точки зрения ранее рассматривавшейся теории стандартов доказывания, в России в делах по взысканию убытков они необоснованно завышены, а именно в части доказывания истребуемой суммы убытков; а также в части доказывания прямой причинно–следственной связи между убытками и поведением ответчика.

Некоторые современные ориентиры в данной сфере продемонстрированы в Постановлениях Президиума ВАС РФ от 6 сентября 2011 г. № 2929/11, от 16 апреля 2013 г. № 17450/12 и от 18 июня 2013 г. № 17044/12: размер убытков может быть установлен с разумной степенью достоверности, основанной на нормах права. Тот же подход имеет место и в п. 6 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. № 62 «О некоторых вопросах возмещения убытков лицами, входящими в состав органов юридического лица»: арбитражный суд не

[1578] *Цветков И.В.* Налогоплательщик в судебном процессе: практич. пособ. по судебной защите. – М., 2004. – С. 62.

[1579] *Ильин И.* Общее учение о праве и государстве. – М., 2006. – С. 50.

[1580] *Третьяков С.В.* Формирование исследовательской программы экономической теории права. / Трансграничный торговый оборот и право. – М., 2013. – С. 232.

[1581] *Бевзенко Р.С.* О том, почему появилось постановление Пленума ВАС об ответственности директора за убытки, причиненные юридическому лицу. // URL: https://zakon.ru/blog/2013/8/22/
o_tom_pochemu_poyavilos_postanovlenie_plenuma_vas_ob_otvetstvennosti_direktora_za_ubytki__prichinenn

[1582] *Хаменушко И.В.* Валютное регулирование в Российской Федерации: правила, контроль, ответственность. – М., 2013. – С. 209.

может полностью отказать в удовлетворении требования о возмещении директором убытков, причиненных юридическому лицу, только на том основании, что размер этих убытков невозможно установить с разумной степенью достоверности (п. 1 ст. 15 ГК РФ). В этом случае размер подлежащих возмещению убытков определяется судом с учетом всех обстоятельств дела, исходя из принципа справедливости и соразмерности ответственности.

Развитие данной позиции имело место в п. 12 Постановления Пленума ВС РФ от 23 июня 2015 г. № 25 «О применении судами некоторых положений раздела I части первой Гражданского кодекса Российской Федерации»: по делам о возмещении убытков истец обязан доказать, что ответчик является лицом, в результате действий (бездействия) которого возник ущерб, а также факты нарушения обязательства или причинения вреда, наличие убытков (п. 2 ст. 15 ГК РФ). Размер подлежащих возмещению убытков должен быть установлен с разумной степенью достоверности. По смыслу п. 1 ст. 15 ГК РФ в удовлетворении требования о возмещении убытков не может быть отказано только на том основании, что их точный размер невозможно установить. В этом случае размер подлежащих возмещению убытков определяется судом с учетом всех обстоятельств дела, исходя из принципов справедливости и соразмерности ответственности допущенному нарушению.

В итоге, законодатель закрепил данное правило в п. 5 ст. 393 ГК РФ: размер подлежащих возмещению убытков должен быть установлен с разумной степенью достоверности. Суд не может отказать в удовлетворении требования кредитора о возмещении убытков, причиненных неисполнением или ненадлежащим исполнением обязательства, только на том основании, что размер убытков не может быть установлен с разумной степенью достоверности. В этом случае размер подлежащих возмещению убытков определяется судом с учетом всех обстоятельств дела исходя из принципов справедливости и соразмерности ответственности допущенному нарушению обязательства.

Однако, пока описанные правовые позиции и новые нормы права не привели к массовым успешным искам налогоплательщиков о взыскании убытков с налоговых органов.

Поскольку проценты за несвоевременный возврат (возмещение) налога (как, впрочем, и пеня за неуплату налога) имеют существенное сходство с гражданско–правовой неустойкой, представляет интерес п. 1 ст. 330 ГК РФ: по требованию об уплате неустойки кредитор не обязан доказывать причинение ему убытков. Также следует отметить п. 1 ст. 394 ГК РФ: если за неисполнение или ненадлежащее исполнение обязательства установлена неустойка, то убытки возмещаются в части, не покрытой неустойкой.

Таким образом, налогоплательщик, убытки которого от несвоевременного возврата налога, по его мнению, не покрыты процентами, теоретически мог бы требовать дополнительной суммы убытков с налогового органа. На практике это пока маловероятно по вышеуказанным причинам.

Еще примеры упрощенного возмещения убытков. В п. 9.2 ст. 76 НК РФ установлено, что в случае нарушения налоговым органом срока отмены решения о приостановлении операций по счетам налогоплательщика–организации в банке или срока направления в банк решения об отмене приостановления операций по счетам налогоплательщика–организации в банке на сумму денежных средств, в отношении которой действовал режим приостановления (на драгоценные металлы, в отношении которых действовал режим приостановления), начисляются проценты, подлежащие уплате налогоплательщику за каждый календарный день нарушения срока. Процентная ставка принимается равной ставке рефинансирования ЦБ РФ, действовавшей в дни неправомерного приостановления операций по счетам налогоплательщика-организации, нарушения налоговым органом срока отмены решения о приостановлении операций по счетам налогоплательщика–организации в банке или срока направления в банк решения об отмене приостановления операций по счетам налогоплательщика–организации в банке.

Кроме того, в п. 5 ст. 105.18 НК РФ предусмотрены проценты за нарушение налоговым органом срока выдачи или направления другой стороне сделки уведомления о возможности симметричных корректировок. Однако примеры практического применения данной нормы пока неизвестны.

Впрочем, некоторые варианты истребования частным субъектом налога (суммы, равной налогу) вообще не регламентируются НК РФ (иным публичным законодательством), вследствие чего вполне могут быть применимы общие нормы о возмещении убытков, а сами убытки – исчислены с высокой степенью точности. Например, в Определении ВС РФ от 15 февраля 2016 г. № 305ЭС1513801 рассматривалась ситуация, в рамках которой общество с ограниченной ответственностью обратилось в арбитражный суд с иском к банку о взыскании убытков, причиненных незаконным списанием денежных средств (налога, пени, а также недоимки по страховым взносам) с расчетного счета на основании инкассовых поручений. При этом, в отношении общества до списания средств была введена процедура наблюдения. Считая, что неправомерными действиями банка обществу причинены убытки в размере списанной суммы и обращая внимание на реестровый статус указанных требований, последнее обратилось с иском в арбитражный суд.

Тем не менее, положительным для налогоплательщика аспектом применения рассматриваемого способа защиты прав (взыскание убытков) является то, что в данном случае нет и не может быть трехмесячного срока на обжалование по ч. 4 ст. 198 АПК РФ (применяется иной способ защиты права). В частности, в п. 4 Информационного письма Президиума ВАС РФ от 31 мая 2011 г. № 145 приведен пример, когда частный субъект просил признать незаконным отказ местного органа власти в выдаче разрешения и обязать упомянутый орган выдать указанное разрешение, а также взыскать с муниципального образования денежные средства в возмещение вреда, причиненного в результате невыдачи этого разрешения. Установив, что срок для оспаривания отказа органа местного самоуправления, предусмотренный ч. 4 ст. 198 АПК РФ, истцом пропущен, суд отказал в признании отказа незаконным. В то же время, поскольку пропуск такого срока не является препятствием для оценки судом законности отказа в целях установления оснований для возмещения вреда, причиненного истцу в результате такого отказа, суд удовлетворил заявленное истцом требование.

Имеет место достаточно сложная система правовых позиций высших судебных органов, позволяющая отграничить правоотношения, в рамках которых налогоплательщик в принципе может ставить вопрос о взыскании убытков с налоговых органов.

С этой точки зрения примечательны Определения ВС РФ от 13 мая 2016 г. № 305ЭС1519072, от 23 мая 2016 г. № 305ЭС156820 и № 305ЭС1510514 (процитировано в Обзоре судебной практики Верховного Суда Российской Федерации № 3 (2016), утв. Президиумом ВС РФ 19 октября 2016 г.). Несколько упрощенно их можно истолковать следующим образом: если налоги (страховые взносы) нельзя вернуть, как излишне уплаченные (взысканные), то также исключена и возможность взыскания с государства равного возмещения вреда на основании ст. 1064, 1069 ГК РФ.

Исходя из ряда актов ВАС РФ (Постановления Президиума от 15 июля 2010 г. № 3303/10, от 29 марта 2011 г. № 13923/10, от 18 октября 2011 г. № 5851/11) можно сделать вывод, что досудебные расходы налогоплательщика (на правовую помощь, связанную с подготовкой возражений на акт налоговой проверки, на услуги аудиторской фирмы, на услуги независимого оценщика) не могут быть взысканы с налогового органа ни как судебные расходы, ни как убытки. Впоследствии, в Постановлении Президиума ВАС РФ от 10 июля 2012 г. № 6791/11 разъяснено, что перечень судебных издержек не является исчерпывающим, соответственно, издержки в виде уплаты банку вознаграждения за банковскую гарантию, выданную в целях представления встречного обеспечения по иску, подлежат отнесению на проигравшую сторону в составе судебных расходов. Этот подход впоследствии был подтвержден в Определении КС РФ от 4 октября 2012 г. № 1851О, в Постановлении Президиума ВАС РФ от 5 ноября 2013 г. № 6861/13.

В итоге, данный вопрос по существу признан оценочным. Как следует из п. 2 Постановления Пленума ВС РФ от 21 января 2016 г. № 1, перечень судебных издержек, предусмотренный ГПК РФ, АПК РФ, КАС РФ, не является исчерпывающим. Так, расходы, понесенные истцом, административным истцом, заявителем в связи с собиранием доказательств до предъявления искового заявления, административного искового заявления, заявления в суд, могут быть признаны судебными издержками, если несение таких расходов было необходимо для реализации права на обращение в суд и собранные до предъявления иска доказательства соответствуют требованиям относимости, допустимости. Например, истцу могут быть возмещены расходы, связанные с легализацией иностранных официальных документов, обеспечением нотариусом до возбуждения дела в суде судебных доказательств (в частности, доказательств, подтверждающих размещение определенной информации в сети «Интернет»), расходы на проведение досудебного исследования состояния имущества, на основании которого впоследствии определена цена предъявленного в суд иска, его подсудность.

То, что реализация налоговым органом предусмотренных законом полномочий сама по себе не является основанием для взыскания с него убытков, следует и из Постановления Президиума ВАС РФ от 26 июня 2012 г. № 745/12. Суд отметил, что осуществление контроля за соблюдением законодательства о налогах и сборах возложено на налоговые органы в силу подп. 2 п. 1 ст. 32 НК РФ, поэтому обращение инспекции в государственные органы с заявлением о проверке действий предпринимателя при осуществлении им функций конкурсного управляющего не относится к противоправному действию, влекущему ответственность, каковой согласно ст. 15, 1069 ГК РФ являются требуемые предпринимателем убытки. Заявитель, выступая в качестве конкурсного управляющего, является субъектом, чей профессиональный статус предполагает, что он участвует в процедурах по обжалованию его действий как профессионал, не нуждающийся в привлечении дополнительных знаний или консультантов по вопросам, непосредственно связанным с законодательством о

несостоятельности (банкротстве). Их привлечение является его правом, но не обязанностью. При привлечении таких специалистов конкурсный управляющий сам несет риск затрат на оплату их деятельности.

Ограниченные возможности рассматриваемого способа защиты прав фактически продемонстрированы и в п. 7 Информационного письма Президиума ВАС РФ от 31 мая 2011 г. № 145. По мнению Суда, тот факт, что законное проведение производства по делу об административном правонарушении и законное применение в отношении истца мер обеспечения такого производства имели для него неблагоприятные имущественные последствия, не является основанием для возмещения вреда в соответствии со ст. 1069 ГК РФ. Суд первой инстанции установил, что на момент возбуждения дела об административном правонарушении таможенный орган располагал сведениями, дающими основания предположить, что истцом могло быть совершено соответствующее правонарушение. Поскольку таможенный орган с точки зрения законодательства об административных правонарушениях действовал правомерно и закон в этом случае не предусматривает ответственности за вред, причиненный правомерными действиями (п. 3 ст. 1064 ГК РФ), арбитражный суд в требовании о возмещении вреда истцу отказал.

«Проекция» указанной позиции на налоговые правоотношения позволяет, в частности, утверждать, что если суд удовлетворил требование налогоплательщика о признании недействительным решения по результатам налоговой проверки, только потому, что документы, обосновывающие права на льготы (вычеты, расходы) были представлены налогоплательщиком непосредственно в суд, право на возмещение вреда у налогоплательщика отсутствует.

Предъявление требований о признании не подлежащими исполнению постановлений налогового органа о взыскании налога за счет иного имущества (ст. 47 НК РФ) и инкассовых поручений налогового органа (ст. 46 НК РФ).

Общее разъяснение относительно такого способа защиты прав содержится в п. 64 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. № 57: судам необходимо учитывать, что по смыслу ст. 47 НК РФ и п. 5 ч. 1 ст. 12 Федерального закона от 2 октября 2007 г. № 229ФЗ «Об исполнительном производстве» постановление налогового органа о взыскании налога за счет имущества налогоплательщика является исполнительным документом. Из взаимосвязанного толкования указанных норм следует, что оспаривание налогоплательщиком данного постановления в суде может осуществляться исключительно путем подачи заявления о признании его не подлежащим исполнению. В рамках такого же требования возможно оспаривание в суде инкассового поручения налогового органа, вынесенного на основании ст. 46 НК РФ.

Кроме того, как следует из п. 65 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. № 57, при рассмотрении исков налогоплательщиков о возврате (возмещении) сумм налогов, пеней, штрафа, а также о признании неподлежащими исполнению инкассовых поручений или постановлений о взыскании налога за счет имущества налогоплательщика, вынесенных налоговыми органами в соответствии со ст. 46 или 47 НК РФ, судам необходимо исходить из того, что положения НК РФ не содержат специальных требований об обязательной досудебной процедуре урегулирования таких споров. Поэтому указанные имущественные требования налогоплательщик может предъявить в суд независимо от оспаривания ненормативных правовых актов налоговых органов и по основаниям в том числе необоснованности начисления сумм налога, пеней, штрафа, уплатив государственную пошлину в соответствующем размере (подп. 1 п. 1 ст. 333.21 НК РФ).

По какой именно причине незаконные постановления о взыскании налога по ст. 47 НК РФ разумнее признавать не недействительными, а не подлежащими исполнению, следует из того, что по своей правовой природе они представляют собой разновидность исполнительных документов (ст. 12 Федерального закона «Об исполнительном производстве»). Если предположить, что исполнительный документ может быть признан недействительным, то таковым (с соблюдением процедуры, предусмотренной гл. 22 КАС РФ, гл. 24 АПК РФ) можно будет признать, например, выданный судом исполнительный лист, что, очевидно, невозможно. Примечательно то, что по отношению к исполнительному листу, выданному судом до вступления в законную силу судебного постановления, в Определении КС РФ от 24 сентября 2012 г. № 1826–О был применен термин «ничтожный», т.е. не влекущий правовых последствий для судебного пристава–исполнителя в виде обязанностей по возбуждению исполнительного производства, совершению в отношении должника и его имущества исполнительных действий и применению мер принудительного исполнения.

В п. 13 Информационного письма Президиума ВАС РФ от 13 марта 2007 г. № 117 (отменено) ранее был сделан вывод, что в рамках таких требований размер государственной пошлины рассчитывается исходя из оспариваемой суммы, подлежащей взысканию на основании соответствующего документа.

Ряд особенностей данного способа защиты прав разъяснен в иных актах ВАС РФ. В частности, исходя из Постановления Президиума ВАС РФ от 20 ноября 2007 г. № 8421/07, срок, предусмотренный ч. 4 ст. 198 АПК РФ, установлен для требований о признании ненормативных актов недействительными, решений и действий (бездействия) незаконными. Постановление о взыскании налога за счет имущества налогоплательщика является исполнительным документом. Требование о признании не подлежащим исполнению исполнительного документа, предусмотренное ст. 172 АПК РФ, может быть подано в суд **вплоть до окончания исполнения исполнительного документа**.

Таким образом, особый интерес в использовании указанного способа защиты прав состоит в том, что он позволяет еще до фактического взыскания доначисленных сумм ставить вопрос о законности решения по результатам проверки и косвенно преодолевать обязательные досудебные процедуры, свойственные, например, обжалованию.

Примечательно то, что в п. 29 Постановления Пленума ВС РФ от 17 ноября 2015 г. № 50 разъяснено следующее: вопрос о приостановлении исполнительного производства на основании п. 1 ч. 2 ст. 39 Закона об исполнительном производстве может быть разрешен судом первой инстанции в случаях оспаривания исполнительного документа несудебного органа. Иными словами, на период подобного судебного разбирательства возможно истребование у суда своеобразных «обеспечительных мер», в виде приостановления исполнительного производства, возбужденного на основании ст. 47 НК РФ.

Поскольку в принудительном порядке могут взыскиваться не только начисленные налоговым органом при проверке суммы, но также и суммы «обычной» недоимки (т.е. продекларированные налогоплательщиком, либо предложенные к уплате в налоговом уведомлении), следует учесть Постановление Президиума ВАС РФ от 21 июня 2011 г. № 16705/10. По мнению Суда, срок на принятие решения о взыскании налога и пеней за счет имущества налогоплательщика исчисляется с момента истечения срока исполнения требования об его уплате. Пропуск налоговым органом установленного ст. 70 НК РФ срока на направление требования об уплате налоговой задолженности не влечет изменения порядка определения начального момента исчисления и пролонгации предусмотренных статьями 46 и 47 НК РФ сроков для принятия решений об обращении взыскания как за счет денежных средств, так и за счет иного имущества налогоплательщика. Предусмотренные статьями 46 и 47 НК РФ меры принудительного взыскания налоговой задолженности за счет денежных средств на счетах в банках и за счет иного имущества налогоплательщика – организации представляют собой последовательные этапы единого внесудебного порядка взыскания налоговой задолженности, а не самостоятельные, независимые друг от друга процедуры. Ввиду изложенного при разрешении вопроса о том, основано ли оспариваемое постановление на принятом в установленный НК РФ срок решении налогового органа о взыскании налога за счет имущества, налогоплательщиками могут заявляться доводы о пропуске срока давности взыскания, основанные, в том числе, на допущении налоговым органом просрочки инициирования взыскания и нарушении сроков направления требований об уплате налоговой задолженности.

Кроме того, в рамках дела, рассмотренного в Постановлении Президиума ВАС РФ от 29 ноября 2011 г. № 7551/11, налогоплательщик через предъявление требований о признании не подлежащими исполнению постановлений по ст. 47 НК РФ добился признания их таковыми по основанию нарушения налоговым органом последовательности процедур по ст. 46 – 47 НК РФ.

Предъявление налогоплательщиком требований о признании обязанности по уплате налога исполненной.

Данная категория споров изначально была характерна для периода конца 1990–х годов – начала 2000–х годов, в связи с финансовым (банковским) кризисом 1998 года. Сам по себе вопрос о том, при какой совокупности условий налог считается уплаченным, в настоящее время регламентирован в ст. 45 НК РФ. Основными источниками правовых позиций по данной категории споров являются Постановление КС РФ от 12 октября 1998 г. № 24П и Определение КС РФ от 25 июля 2001 г. № 138О.

В силу современного финансового кризиса и политики ЦБ РФ по отзыву лицензий у коммерческих банков, подобные споры вновь обострились: современный пример отражен в Определении ВС РФ от 26 сентября 2017 г. № 305КГ176981 (процитировано в Обзоре судебной практики ВС РФ № 5 (2017), утв. Президиумом ВС РФ 27 декабря 2017 г.).

Нельзя не отметить, что с позиции процессуального законодательства такая категория споров, как требование к налоговому органу «признать исполненной обязанность по уплате налога», вообще говоря, невозможна. С учетом п. 6 Информационного письма Президиума ВАС РФ от 17 февраля 2004 г. № 76 «Обзор практики рассмотрения арбитражными судами дел об установлении фактов, имеющих юридическое значение», заявление об установлении факта исполнения определенным лицом обязанности не подлежит

рассмотрению в порядке особого производства. В рассмотренном случае организация обратилась в арбитражный суд с требованием об установлении факта уплаты в федеральный бюджет НДС. Как указал ВАС РФ, обязанность по уплате налогов и сборов является публичной обязанностью налогоплательщика, каждое лицо должно уплачивать законно установленные налоги и сборы (ст. 2, 3 НК РФ). В том случае, если между сторонами правоотношения возникли разногласия в отношении исполнения обязанности одной из сторон данного правоотношения, то такие разногласия следует рассматривать как спор о праве. В данном случае спор о праве возник между налоговым органом и налогоплательщиком по поводу исполнения последним налоговой обязанности. Следовательно, факт исполнения обязанности одной из сторон правоотношения не подлежит установлению в арбитражном суде в порядке особого производства.

Соответственно, рассматриваемая категория споров фактически санкционирована практикой КС РФ и подтверждена в т.ч. Определением ВС РФ от 26 сентября 2017 г. № 305КГ176981.

Предъявление арбитражным управляющим требований о признании недействительными «сделок» должника.

В п. 1 Постановления Пленума ВАС РФ от 23 декабря 2010 г. № 63 «О некоторых вопросах, связанных с применением гл. III.1 Федерального закона «О несостоятельности (банкротстве)» Суд отметил, что в силу п. 3 ст. 61.1 Федерального закона «О несостоятельности (банкротстве)» под сделками, которые могут оспариваться по правилам гл. III.1 этого Закона, понимаются, в том числе уплата налогов, сборов и таможенных платежей как самим плательщиком, так и путем списания денежных средств со счета плательщика по поручению соответствующего государственного органа.

Именно таким образом налогоплательщик пытался защитить свои права в рамках дел, рассмотренных в Постановлении Президиума ВАС РФ от 13 ноября 2012 г. № 17080/10 и в Определении ВС РФ от 7 декабря 2015 г. № 304ЭС1512837.

Как разъяснено в Постановлении Президиума ВАС РФ от 20 июня 2013 г. № 4172/13, законодательное регулирование вопросов недействительности сделок с предпочтением имеет целью создание правового механизма, обеспечивающего защиту прав всех кредиторов в ситуации, когда в преддверии банкротства один кредитор получает удовлетворение, превышающее причитающееся ему по правилам законодательства о несостоятельности, вследствие чего уменьшается конкурсная масса и нарушаются права и законные интересы иных кредиторов, которые получают меньше причитающегося им. Кроме того, в соответствии с абз. 5 п. 1, п. 3 ст. 61.3 Закона о банкротстве в предмет доказывания по спору о признании недействительной сделки (действий) с предпочтением, совершенной не ранее чем за шесть месяцев и не позднее чем за один месяц до принятия судом заявления о признании должника банкротом, входит установление того, было ли или должно было быть известно контрагенту о признаке неплатежеспособности или недостаточности имущества либо об обстоятельствах, которые позволяют сделать вывод о наличии таких признаков.

При этом, «сделка» должника может представлять собой не только добровольную уплату, но и внесудебное взыскание налога. Так, в п. 15 Обзора судебной практики по вопросам, связанным с участием уполномоченных органов в делах о банкротстве и применяемых в этих делах процедурах банкротства (утв. Президиумом ВС РФ 20 декабря 2016 г.) разъяснено, что исполнение обязанности по уплате обязательных платежей в принудительном внесудебном порядке само по себе не является основанием для признания данных действий недействительными на основании п. 3 ст. 61.3 Закона о банкротстве, поскольку не означает, что органу, осуществляющему взыскание платежей, было известно о неплатежеспособности (недостаточности имущества) должника.

Оспаривание учетной стоимости облагаемого имущества.

Поскольку размер некоторых поимущественных налогов зависит от утверждаемой органами исполнительной власти учетной стоимости облагаемого имущества (земельный налог – кадастровая стоимость; налог на имущество физических лиц – в настоящее время – кадастровая стоимость, ранее – инвентаризационная стоимость), возможны споры относительно величины данной учетной стоимости. В Определениях КС РФ от 1 марта 2011 г. № 274ОО – № 281ОО отмечается, что действующее в настоящее время правовое регулирование допускает пересмотр кадастровой стоимости земельного участка при определении его рыночной стоимости. Вопрос о таком пересмотре должен разрешаться органами исполнительной власти, а при несогласии с их решениями – в судебном порядке. Физические и юридические лица, чьи права и обязанности затрагивают результаты определения кадастровой стоимости земельного участка, в том числе арендаторы земельных участков в случаях, когда кадастровая стоимость используется для расчета годовой арендной платы, не лишены возможности доказывать в суде необоснованность и произвольность отказа органов исполнительной власти от пересмотра кадастровой стоимости земельного участка при определении его рыночной стоимости.

Конкретизация данного способа защиты прав произведена в Постановлении Президиума ВАС РФ от 28 июня 2011 г. № 913/11. По мнению Суда, налогоплательщик, заявив требования по настоящему делу, по существу, ссылается на несоответствие определенной в установленном порядке и внесенной в государственный кадастр недвижимости кадастровой стоимости спорного земельного участка его рыночной стоимости, следствием чего, принимая во внимание порядок определения налоговой базы по земельному налогу согласно ст. 391 НК РФ, является нарушение прав налогоплательщика как собственника этого земельного участка и плательщика земельного налога. Заявленные налогоплательщиком требования, по существу, имеют своим предметом изменение внесенной в государственный кадастр недвижимости органом кадастрового учета кадастровой стоимости земельного участка на его рыночную стоимость, а не оспаривание действий этого органа. Следовательно, такое требование, предъявленное к органу кадастрового учета, осуществляющему в том числе и функции по государственной кадастровой оценке, подлежит рассмотрению по общим правилам искового производства, включая правила о распределении бремени доказывания между истцом и ответчиком, в том числе и в отношении доказывания действительной рыночной стоимости земельного участка, для определения которой в случае необходимости судом в соответствии с правилами АПК РФ назначается экспертиза. Согласно правилам п. 3 ст. 66 ЗК РФ установление судом рыночной стоимости земельного участка должно являться основанием для обязания органа кадастрового учета внести такую стоимость в качестве новой кадастровой стоимости в государственный кадастр недвижимости с момента вступления в силу судебного акта.

Исходя из Постановления Президиума ВАС РФ от 25 июня 2013 г. № 10761/11, Федеральный закон от 29 июля 1998 г. № 135ФЗ «Об оценочной деятельности в Российской Федерации» прямо не называет ту дату, которую следует считать датой установления кадастровой стоимости. Однако, принимая во внимание в совокупности положения главы III.1 указанного Федерального закона, подзаконные акты, регулирующие порядок проведения кадастровой оценки, учитывая необходимость обеспечения соотносимости рыночной и кадастровой стоимостей и использования при определении рыночной стоимости показателей и данных (ценообразующих факторов) в отношении объекта, существовавших на тот же момент, на который они были использованы оценщиком, определившим кадастровую стоимость, истец, заявляющий о приведении кадастровой стоимости объекта в соответствие с рыночной стоимостью, должен доказать рыночную стоимость на ту же дату, которая использована оценщиком, осуществившим кадастровую оценку, в качестве даты оценки (дата, по состоянию на которую определена кадастровая стоимость объектов недвижимости) и указана во вводной части отчета об определении кадастровой стоимости (Приказ Минэкономразвития РФ от 29 июля 2011 г. № 382 «Об утверждении требований к отчету об определении кадастровой стоимости»). В случае отсутствия такой даты в отчете оценщика она может быть установлена исходя из сведений, содержащихся в акте органа исполнительной власти субъекта, которым утверждены результаты государственной кадастровой оценки.

При этом, как следует из Постановления КС РФ от 5 июля 2016 г. № 15П, рыночная стоимость объекта недвижимости определяется не по факту совершения сделки при состоявшемся соглашении сторон, а, как и кадастровая стоимость, по итогам профессионального исполнения оценщиком законных процедур в предполагаемых идеальных условиях купли–продажи (без предварительного договора, отлагательных и отменительных условий, с денежным платежом без отсрочки или рассрочки между сторонами, не связанными предшествующими обязательствами и взаимозависимостью) и в отличие от действующих цен, которые меняются в зависимости от колебаний на рынке недвижимости, остается неизменной до следующей государственной кадастровой оценки и именно в величине, определенной оценщиком, образует налоговую базу по налогам. Таким образом, как кадастровая стоимость, так и рыночная стоимость являются условными, но считаются достоверными и подлежат признанию не в силу состоявшегося согласования или доказанного факта уплаты цены по известной реальной сделке, а в силу закона.

В Определении ВС РФ от 21 декабря 2015 г. № 305ЭС1512075 отмечается, что кадастровая и рыночная – это разные виды стоимости. В абз. 5 п. 11 Постановления Пленума ВС РФ от 30 июня 2015 г. № 28 «О некоторых вопросах, возникающих при рассмотрении судами дел об оспаривании результатов определения кадастровой стоимости объектов недвижимости» разъяснено, что при подаче заявления об установлении в отношении объекта недвижимости его рыночной стоимости необходимым документом является отчет, составленный на дату, по состоянию на которую была определена кадастровая стоимость объекта недвижимости, а также подготовленное экспертом или экспертами саморегулируемой организации оценщиков положительное экспертное заключение в случаях, установленных уполномоченным федеральным органом, осуществляющим функции по нормативно–правовому регулированию оценочной деятельности.

Рассматриваемый способ зашиты прав является достаточно универсальным и касается любых объектов недвижимости, от учетной стоимости которых зависит величина соответствующего поимущественного налога. В Определении ВС РФ от 30 июля 2015 г. № 305ЭС153893 фактически сделан вывод о том, что законодательством предусмотрена возможность пересмотра кадастровой стоимости не только земельных участков, но и иных объектов недвижимости и установления в качестве кадастровой их рыночной стоимости в судебном порядке.

То, что в нормативном акте, утверждающем результаты оценки, обычно указывается, на какую именно дату произведена оценка, не означает, что именно с этой даты установлена новая учетная стоимость (в т.ч. для целей обратной силы, если новая учетная стоимость объекта снизилась). В Постановлении Президиума ВАС РФ от 20 мая 2014 г. № 2868/14 разъяснено, что в отсутствие в нормативно–правовом акте конкретного указания на распространение его действия на прошедшие налоговые периоды установление результатов государственной кадастровой оценки земельных участков по состоянию на конкретную дату не определяет момент начала применения кадастровой стоимости, а лишь указывает на дату проведения оценки (дату, по состоянию на которую определяется стоимость объекта оценки).

Применительно к вопросу подведомственности соответствующей категории споров следует учитывать, что подобные дела рассматриваются только судами общей юрисдикции (п. 3 Постановления Пленума ВС РФ от 30 июня 2015 г. № 28).

С точки зрения налогового права, разновидностью подобных споров будут являться и споры о виде разрешенного использования (ст. 7 ЗК РФ, Приказ Минэкономразвития России от 1 сентября 2014 г. № 540 «Об утверждении классификатора видов разрешенного использования земельных участков»), поскольку от решения этого вопроса может зависеть кадастровая стоимость облагаемого земельного участка. Соответствующее разъяснение дано в Определении КС РФ от 9 февраля 2017 г. № 212О: изменение кадастровой стоимости земельных участков, произошедшее в текущем налоговом периоде в результате перевода земель из одной категории в другую или изменения вида разрешенного использования земельного участка, может быть учтено только со следующего налогового периода по земельному налогу. Это относится ко всем случаям изменения вида разрешенного использования земельного участка, произошедшего в течение налогового периода, независимо от того, привели данные изменения к улучшению или к ухудшению положения налогоплательщика, что свидетельствует о соблюдении законодателем конституционного принципа равенства и определенности налоговой нормы.

Существенный интерес представляет ряд Определений КС РФ (в т.ч. от 3 июля 2014 г. № 1555О, от 25 сентября 2014 г. № 2016О, от 23 октября 2014 г. №№ 2341–О и 2342–О). В данных актах рассматривался вопрос конституционности положений п. 1 ст. 391 НК РФ и указано, что заявитель усматривал неконституционность оспариваемых им законоположений также в том, что они препятствуют ему в восстановлении прав плательщика земельного налога, нарушенных установлением кадастровой стоимости принадлежащего ему земельного участка в размере, превышающем его рыночную стоимость. Суд не нашел рассматриваемые положения неконституционным и фактически согласился с тем, что изменение кадастровой стоимости для целей налогообложения должно производиться с момента вступления в силу соответствующего решения суда.

Соответственно, налогоплательщик, желающий адекватного налогообложения, будет вынужден периодически оспаривать акты об утверждении кадастровой стоимости в нерыночном размере. В силу ст. 24.12 Федерального закона от 29 июля 1998 г. № 135–ФЗ «Об оценочной деятельности в Российской Федерации» государственная кадастровая оценка проводится по решению исполнительного органа государственной власти субъекта Российской Федерации или в случаях, установленных законодательством субъекта Российской Федерации, по решению органа местного самоуправления не чаще чем один раз в течение трех лет (в городах федерального значения не чаще чем один раз в течение двух лет) с даты, по состоянию на которую была проведена государственная кадастровая оценка.

Как разъяснено в п. 16 Постановления Пленума ВС РФ от 30 июня 2015 г. № 28, необходимо учитывать, что в случае утверждения и внесения в ходе рассмотрения дела в государственный кадастр недвижимости результатов очередной кадастровой оценки, применимых к спорному объекту недвижимости, заявитель не вправе изменить требования в порядке ч. 1 ст. 39 ГПК РФ, ч. 1 ст. 46 КАС РФ и оспорить результаты очередной кадастровой оценки. В таком случае заявитель вправе обратиться в суд с самостоятельным требованием при условии соблюдения досудебного порядка урегулирования спора, когда это установлено законом, и представления соответствующих доказательств. Кроме того, в п. 25 Постановления Пленума ВС РФ от 30 июня 2015 г. № 28 отмечается, что если на момент принятия решения суда в государственный кадастр недвижимости внесены сведения о кадастровой стоимости, установленные в результате проведения очередной государственной кадастровой оценки, в резолютивной части решения должно содержаться указание на период действия определенной судом кадастровой стоимости.

Впрочем, на фоне столь жесткой судебной практики высших судебных органов некоторая ограниченная обратная сила результатов оспаривания была введена законодателем: в соответствии со ст. 24.20 Федерального закона «Об оценочной деятельности в Российской Федерации» в случае исправления технической ошибки в сведениях Единого государственного реестра недвижимости о величине кадастровой стоимости сведения о кадастровой стоимости используются для целей, предусмотренных законодательством Российской Федерации, с даты внесения в ЕГРН соответствующих сведений, содержавших техническую ошибку. В случае изменения кадастровой стоимости по решению комиссии или суда в порядке, установленном ст. 24.18 настоящего Федерального закона, сведения о кадастровой стоимости, установленной решением комиссии или суда, применяются для целей, предусмотренных законодательством Российской Федерации, с 1 января календарного года, в котором подано соответствующее заявление о пересмотре кадастровой стоимости, но не ранее даты внесения в ЕГРН кадастровой стоимости, которая являлась предметом оспаривания.

Соответствующие дополнения были внесены Федеральным законом от 30 ноября 2016 г. № 401ФЗ в п. 15 ст. 378.2 НК РФ (налог на имущество организаций), в п. 1 ст. 391 НК РФ (земельный налог), в п. 2 ст. 403 НК РФ (налог на имущество физических лиц).

Процедура определения и утверждения кадастровой стоимости земельного участка включает ряд этапов, в которые входят как ненормативные правовые акты (действия), так и нормативные правовые акты органов власти (ст. 24.11 Федерального закона «Об оценочной деятельности в Российской Федерации»). Соответственно, могут быть оспорены нормативные правовые акты органов исполнительной власти субъектов федерации, утвердившие данные результаты.

Как ранее отмечалось, в Постановлении КС РФ от 2 июля 2013 г. № 17–П постулировано, что нормативные положения, содержащиеся в актах земельного законодательства, – в той мере, в какой они определяют формирование налоговой базы по земельному налогу и тем самым непосредственно интегрированы в нормативно–правовой механизм регулирования налоговых отношений, – не могут проявлять свое регулятивное воздействие в налоговой сфере по правилам, отличным от тех, которые установлены в отношении собственно актов законодательства о налогах и сборах, и, соответственно, они порождают юридически значимые последствия и подлежат применению для целей исполнения обязанности по уплате земельного налога начиная с того момента, который определяется в общем порядке, установленном на основании ст. 5 НК РФ. Иное означало бы возможность снижения конституционных гарантий прав налогоплательщиков исключительно по формальным основаниям, связанным с самой по себе отраслевой принадлежностью нормативных правовых актов, которые используются для целей налогообложения, что недопустимо.

В п. 18 Постановления Пленума ВС РФ от 30 июня 2015 г. № 28 разъяснено, что при рассмотрении дел о пересмотре кадастровой стоимости судам следует иметь в виду особенности действия во времени нормативного правового акта об утверждении результатов государственной кадастровой оценки. В той части, в какой эти нормативные правовые акты порождают правовые последствия для налогоплательщиков, они действуют во времени в порядке, определенном федеральным законом для вступления в силу актов законодательства о налогах и сборах (ст. 5 НК РФ). Например, нормативный правовой акт об утверждении результатов определения кадастровой стоимости, опубликованный 15 декабря 2014 года, для целей налогообложения подлежит применению с 1 января 2016 года.

Примечательно то, что в некоторых странах практикуется самооценка облагаемого имущества, но весьма ограниченно. Собственник самостоятельно оценивает свое облагаемое имущество и публикует данные. Обязательный элемент этой системы – правило, что налоговый орган вправе купить имущество по заявленной налогоплательщиком стоимости или предложить плательщику рыночную, по мнению налогового органа, цену и при отказе продать имущество увеличить оценку до уровня предложенной цены[1583].

Требования, направленные на признание задолженности безнадежной к взысканию и списанию.

С одной стороны, как это следует, например, из Постановления Президиума ВАС РФ от 11 мая 2005 г. № 16504/04, исходя из ст. 59 НК РФ, должностные лица налоговых органов, действующие в рамках предоставленных им полномочий, не могут произвольно, исходя из собственного усмотрения, признавать долги по налогам и сборам нереальными к взысканию и исключать из лицевого счета налогоплательщика соответствующие суммы. У инспекции не было оснований удовлетворять заявление общества о списании с лицевого

[1583] *Пепеляев С.Г., Попов П.А., Хачатрян Н.Р., Ивлиева М.Ф.* Правовые основы поимущественного налогообложения. – М., 2016. – С. 87.

счета налогоплательщика сумм долга, а у судов – понуждать налоговый орган принять решение об их списании. Суд по своей инициативе не вправе списывать долги налогоплательщика, безнадежные к взысканию.

Кроме того, само по себе содержание лицевых счетов, которые ведет налоговый орган, в общем случае оспорить затруднительно (Постановления Президиума ВАС РФ от 18 марта 2003 г. № 8156/02, от 11 мая 2005 г. № 16507/04).

С другой стороны, исходя из Постановлений Президиума ВАС РФ от 8 апреля 2008 г. № 10405/07 и от 1 сентября 2009 г. № 4381/09, если на основании лицевых счетов налоговым органом выдана справка о задолженности по налогам, сборам, пеням и штрафам, числящейся за налогоплательщиком, без отражения информации о том, что на некоторую часть задолженности (на всю задолженность) уже утрачена возможность принудительного взыскания и это нарушает права налогоплательщика, не исключено заявление требований о признании действий по выдаче такой справки незаконными и о понуждении выдать справку с отражением таких требований.

В рамках такого процесса суд будет обязан исследовать вопрос о том, истекли ли сроки на принудительное взыскание задолженности по каждой сумме и отразить данное обстоятельство в мотивировочной части решения. При этом, в соответствии с подп. 4 п. 1 ст. 59 НК РФ безнадежными к взысканию признаются недоимка, задолженность по пеням и штрафам, числящиеся за отдельными налогоплательщиками, плательщиками сборов и налоговыми агентами, уплата и (или) взыскание которых оказались невозможными в случае принятия судом акта, в соответствии с которым налоговый орган утрачивает возможность взыскания недоимки, задолженности по пеням и штрафам в связи с истечением установленного срока их взыскания, в том числе вынесения им определения об отказе в восстановлении пропущенного срока подачи заявления в суд о взыскании недоимки, задолженности по пеням и штрафам.

После принятия такого решения судом налоговый орган будет вынужден списать задолженность и исключить ее из лицевого счета по п. 2 – 6 ст. 59 НК РФ.

Нельзя не заметить некоторую неоднозначность ситуации – сама по себе справка о задолженности не может быть обжалована, как ненормативный правовой акт (в т.ч. она не порождает каких–либо прав или обязанностей у налогоплательщика), но действия по ее выдаче налоговым органом потенциально обжалуются и могут быть признаны незаконными.

Прочие вариации данного способа защиты прав отражены в следующих правовых позициях высшего судебного органа.

Исходя из п. 6 Информационного письма Президиума ВАС РФ от 17 февраля 2004 г. № 76 «Обзор практики рассмотрения арбитражными судами дел об установлении фактов, имеющих юридическое значение», заявление об установлении факта исполнения определенным лицом обязанности не подлежит рассмотрению в порядке особого производства. В рассмотренном случае организация обратилась в арбитражный суд с требованием об установлении факта уплаты в федеральный бюджет налога на добавленную стоимость. Как указал ВАС РФ, обязанность по уплате налогов и сборов является публичной обязанностью налогоплательщика, каждое лицо должно уплачивать законно установленные налоги и сборы (ст. 2, 3 НК РФ). В том случае, если между сторонами правоотношения возникли разногласия в отношении исполнения обязанности одной из сторон данного правоотношения, то такие разногласия следует рассматривать как спор о праве. В данном случае спор о праве возник между налоговым органом и налогоплательщиком по поводу исполнения последним налоговой обязанности. Следовательно, факт исполнения обязанности одной из сторон правоотношения не подлежит установлению в арбитражном суде в порядке особого производства.

Кроме того, в п. 9 данного Информационного письма разъяснено, что арбитражное процессуальное законодательство специально не предусматривает возможности в порядке особого производства давать правовую оценку поведению лица и признавать его, например, добросовестным векселедателем, титульным владельцем, законным пользователем, добросовестным налогоплательщиком и т.д. Правовая оценка действий (бездействия) лица может быть дана арбитражным судом при рассмотрении дела наряду с иными обстоятельствами, необходимыми для его разрешения, но не в самостоятельном порядке.

Однако, в Постановлениях Президиума ВАС РФ от 15 января 2013 г. № 10534/12, от 15 января 2013 г. № 7034/12 данная позиция фактически подверглась коррекции. Впоследствии обобщенное разъяснение осуществлено в п. 9 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. № 57. По мнению Суда, при рассмотрении споров, связанных с обжалованием налогоплательщиком действий налогового органа, выразившихся в предоставлении налогоплательщику в соответствии с подп. 10 п. 1 ст. 32 НК РФ справки с указанием в ней информации о наличии у налогоплательщика задолженности по уплате налогов, пеней, штрафов, возможность принудительного взыскания которых утрачена, судам необходимо исходить из следующего. По смыслу положений ст. 44 НК РФ утрата налоговым органом возможности принудительного взыскания сумм налогов, пеней, штрафа, то есть непринятие им в установленные сроки надлежащих мер ко взысканию, сама по себе не является основанием для прекращения обязанности налогоплательщика по их уплате и, следовательно, для исключения соответствующих записей из его лицевого счета. Согласно взаимосвязанному толкованию норм подп. 5 п. 3 ст. 44 и подп. 4 п. 1 ст. 59 НК РФ исключение соответствующих записей из лицевого счета налогоплательщика возможно только на основании судебного акта, в соответствии с которым налоговый орган утрачивает возможность взыскания недоимки, пеней, штрафов в связи с истечением установленного срока их взыскания, в том числе в случае отказа в восстановлении пропущенного срока подачи в суд заявления о взыскании этих сумм. Вывод об утрате налоговым органом возможности взыскания налогов, пеней, штрафов в связи с истечением установленного срока их взыскания может содержаться в судебном акте по любому налоговому делу, в том числе и в мотивировочной части акта. Соответствующие записи должны быть исключены налоговым органом из лицевого счета налогоплательщика немедленно после вступления такого судебного акта в силу. При толковании подп. 4 п. 1 ст. 59 НК РФ судам необходимо исходить из того, что инициировать соответствующее судебное разбирательство вправе не только налоговый орган, но и налогоплательщик, в том числе путем подачи в суд заявления о признании сумм, возможность принудительного взыскания которых утрачена, безнадежными ко взысканию и обязанности по их уплате прекращенной. При отсутствии упомянутого судебного акта, в том числе до момента вступления его в силу, в выдаваемой налоговым органом справке должно быть отражено реальное состояние расчетов налогоплательщика по налогам, пеням, штрафам, с учетом и тех задолженностей, возможность принудительного взыскания которых утрачена. Вместе с тем, исходя из необходимости соблюдения баланса частных и публичных интересов и отражения в указанной справке объективной информации, такая справка должна содержать сведения об утрате налоговым органом возможности принудительного взыскания соответствующих сумм в связи с истечением установленного срока их взыскания.

В концентрированном виде данная позиция впоследствии изложена в Определении КС РФ от 26 мая 2016 г. № 1150О: подп. 4 п. 1 ст. 59 НК РФ не ограничивает перечень субъектов, имеющих право инициировать соответствующее судебное разбирательство и не содержит каких–либо непреодолимых препятствий в реализации возможности признания сумм налога, пени и штрафа безнадежными к взысканию – по инициативе как налогового органа, так и налогоплательщика.

Кроме того, в Обзоре судебной практики ВС РФ № 4 (2016) (утв. Президиумом ВС РФ 20 декабря 2016 г.), со ссылкой на Определение ВС РФ от 2 ноября 2016 г. № 78КГ1643, разъяснено, что налогоплательщик вправе реализовать права, предоставленные ему НК РФ, посредством обращения в суд с административным исковым заявлением о признании задолженности по налогу безнадежной к взысканию. Аналогичным образом было разрешено дело, отраженное в Определении ВС РФ от 1 июня 2017 г. № 5КГ1750.

В настоящее время в силу подп. 4.1 п. 1 ст. 59 НК РФ безнадежными к взысканию признаются недоимка, задолженность по пеням и штрафам, числящиеся за отдельными налогоплательщиками, плательщиками сборов и налоговыми агентами, уплата и (или) взыскание которых оказались невозможными в случае вынесения судебным приставом–исполнителем постановления об окончании исполнительного производства при возврате взыскателю исполнительного документа по основаниям, предусмотренным п. 3 и 4 ч. 1 ст. 46 Федерального закона от 2 октября 2007 г. № 229ФЗ «Об исполнительном производстве», если с даты образования недоимки и (или) задолженности по пеням и штрафам прошло более пяти лет, в следующих случаях:

– ее размер не превышает размера требований к должнику, установленного законодательством Российской Федерации о несостоятельности (банкротстве) для возбуждения производства по делу о банкротстве;

– судом возвращено заявление о признании должника банкротом или прекращено производство по делу о банкротстве в связи с отсутствием средств, достаточных для возмещения судебных расходов на проведение процедур, применяемых в деле о банкротстве.

Указанный размер требований к должнику следует из п. 2 ст. 6 Федерального закона от 26 октября 2002 г. № 127ФЗ «О несостоятельности (банкротстве)»: в общем случае производство по делу о банкротстве может быть возбуждено арбитражным судом при условии, что требования к должнику – юридическому лицу в совокупности составляют не менее чем триста тысяч рублей, к должнику – гражданину – не менее чем пятьсот тысяч рублей.

Соответственно, в данной части не исключена защита прав путем обжалования, например, бездействия судебного пристава–исполнителя, выражающегося в невынесении постановления о прекращении исполнительного производства по указанным основаниям.

Как ранее отмечалось, особые нормы о списании задолженности могут содержаться не в НК РФ, а в отдельных федеральных законах, на что дополнительно указано в подп. 5 п. 1 ст. 59 НК РФ. Среди недавних примеров можно назвать ст. 11, 12 Федерального закона

от 28 декабря 2017 г. № 436ФЗ. В частности, в п. 1 ст. 12 установлено, что признаются безнадежными к взысканию и подлежат списанию недоимка по транспортному налогу, налогу на имущество физических лиц, земельному налогу, образовавшаяся у физических лиц по состоянию на 1 января 2015 г., задолженность по пеням, начисленным на указанную недоимку, числящиеся на дату принятия налоговым органом в соответствии с настоящей статьей решения о списании признанных безнадежными к взысканию недоимки и задолженности по пеням.

Требования о присуждении компенсации за нарушение права на исполнение в разумный срок судебного акта.

Как разъяснено в п. 2 «б» Постановления Пленума ВС РФ от 29 марта 2016 г. № 11 «О некоторых вопросах, возникающих при рассмотрении дел о присуждении компенсации за нарушение права на судопроизводство в разумный срок или права на исполнение судебного акта в разумный срок», данная компенсация может быть присуждена в т.ч. в случае нарушения разумных сроков исполнения судебных актов, предусматривающих обращение взыскания на средства бюджетов бюджетной системы Российской Федерации в соответствии с действующим на момент возникновения данных правоотношений законодательством. Иными словами, если первичный судебный акт, принятый в пользу налогоплательщика, предполагает такие выплаты (возврат излишне уплаченного (взысканного) налога, возмещение косвенного налога, возмещение убытков и т.д.), то налогоплательщик, не получивший в разумный срок исполнения по такому судебному акту, вправе заявлять дополнительные требования о присуждении компенсации.

Именно таким образом и были заявлены требования в рамках дела, рассмотренного в Постановлении Президиума ВАС РФ от 11 декабря 2012 г. № 10237/04: организация требовала компенсации за длительное (более шести лет) неисполнение решения арбитражного суда, предусматривающего выплату процентов по ст. 176 НК РФ в размере 1 990 354 руб. из федерального бюджета. Суд отметил, что исполнение судебного акта является публичной обязанностью государства, в связи с чем именно на государственных органах, ответственных за исполнение решения суда, лежит обязанность по своевременному совершению действий, направленных на удовлетворение интересов взыскателя. Обязанность по выплате процентов в случае установления судом факта нарушения действующего законодательства является денежным обязательством, реализация которого предполагает в конечном итоге обращение взыскания на средства бюджета. На этом основании ВАС РФ присудил заявителю истребованную им компенсацию в размере 200 000 руб.

В Постановлении ЕСПЧ от 27 ноября 2014 г. по делу «Панчишин против Российской Федерации» отмечается, что лицо, в пользу которого судом вынесено решение против государства, не обязано возбуждать процедуру принудительного исполнения. В подобных делах государственный орган, выступающий в качестве ответчика, должен быть надлежащим образом уведомлен об этом и, следовательно, может принять все необходимые меры для исполнения данного решения или передать его другому компетентному государственному органу, ответственному за исполнение. Сложность внутригосударственной процедуры исполнения или государственной бюджетной системы не может освободить государство от его конвенционной обязанности гарантировать каждому право на исполнение вступившего в силу судебного решения в разумный срок.

Активность органа власти, обязанного исполнить решение суда, презюмировалась и в общих рассуждениях, приведенных в Постановлении Президиума ВАС РФ от 14 декабря 2010 г. № 8893/10: закон предусматривает обязательность исполнения судебных актов, что предполагает безусловное их исполнение органами государственной власти. Исходя из смысла приведенных правовых норм, обязанность исполнения судебного акта лежит на должнике независимо от совершения взыскателем действий по принудительному исполнению судебного решения, поэтому непредъявление исполнительного листа к исполнению не должно рассматриваться в качестве основания освобождения государственного органа от ответственности за несвоевременное исполнение судебного акта.

Однако, в Обзоре судебной практики Верховного Суда Российской Федерации № 3 (2016) (утв. Президиумом ВС РФ 19 октября 2016 г., в соответствующей части сделана ссылка на Определение ВС РФ от 16 мая 2016 г. № 41КГ163) содержится принципиально иной подход: исполнительный лист выдается судом взыскателю после вступления судебного постановления в законную силу, а положения БК РФ не предусматривают добровольного исполнения вступивших в законную силу судебных постановлений по обращению взыскания на средства бюджетов бюджетной системы Российской Федерации до предъявления судом по просьбе взыскателя или самим взыскателем исполнительного листа к исполнению в соответствии со ст. 242.1 БК РФ и с соблюдением требований, предусмотренных данной нормой. Таким образом, процедура исполнения судебного решения, предусматривающая взыскание бюджетных средств, не может быть начата без непосредственного волеизъявления лица, в чью пользу взыскиваются денежные средства.

Значимым ориентиром для расчета компенсации стало Постановление Президиума ВАС РФ от 12 марта 2013 г. № 8711/12. Суд, со ссылкой на позицию ЕСПЧ, изложенную в Постановлении от 8 ноября 2007 г. по делу «ООО ПКГ «Сиб–ЮКАСС» против России», фактически согласился с тем, что возможно присуждение компенсации, исчисляемой (от взысканной в неисполненном решении суммы) по ставке рефинансирования ЦБ РФ. Кроме того, само по себе решение Суда о взыскании компенсации предполагает дополнительные начисления на присужденную сумму компенсации, опять же по ставке рефинансирования ЦБ РФ плюс 3 процента, с момента принятия решения суда и до полной уплаты суммы компенсации.

Поскольку взыскатель потенциально может уступить другому лицу свое право на истребование присужденного долга с публично–правового образования, следует иметь ввиду п. 7 Постановления Пленума ВС РФ от 29 марта 2016 г. № 11: в случае процессуальной замены лица его правопреемником в спорном материальном правоотношении обстоятельства, связанные с нарушением права на судопроизводство в разумный срок или права на исполнение судебного акта в разумный срок, имевшие место до перехода прав к правопреемнику, не могут являться основанием для удовлетворения его требования о компенсации.

Интересно то, что как следует из п. 7 Обзора практики рассмотрения судами дел, связанных с применением главы 23 Налогового кодекса Российской Федерации (утв. Президиумом ВС РФ 21 октября 2015 г.), выплаты физическим лицам, призванные компенсировать в денежной форме причиненный им моральный вред, не относятся к экономической выгоде (доходу) гражданина, что в соответствии со ст. 41, 209 НК РФ означает отсутствие объекта налогообложения НДФЛ. С этой точки зрения, актуален вопрос, может ли компенсация за нарушение права на исполнение судебного акта в разумный срок облагаться налогом на прибыль организаций? Во всяком случае, выглядело бы достаточно странным то, что применительно к физическим лицам такая компенсация не подлежала бы налогообложению, а к организациям – подлежала бы.

В отношениях по длительному неисполнению судебных актов против частных субъектов можно выявить сходные проблемы. Так, в Постановлении Президиума ВАС РФ от 18 октября 2011 г. № 5558/11 рассматривалась ситуация длительного удержания фактически взысканных денежных средств на депозитном счету службой судебных приставов–исполнителей. Суд отметил, что неправомерная задержка исполнения судебного акта должна рассматриваться как нарушение права на справедливое правосудие в разумные сроки, что предполагает необходимость справедливой компенсации лицу, которому причинен вред нарушением этого права. В случае причинения вреда вследствие несвоевременного выполнения службой судебных приставов своих административно–правовых обязанностей по исполнению судебного акта и перечислению денежных сумм взыскателю последний не лишен возможности использовать меры судебной защиты по правилам, предусмотренным нормами материального права, в частности путем предъявления самостоятельного требования. В связи с неперечислением взыскателю части присужденной суммы предъявленные истцом проценты по ставке рефинансирования в данном случае по своей сути являются минимальным размером причиненных незаконным бездействием службы судебных приставов убытков, которые в силу ст. 16, 1069 ГК РФ подлежат взысканию за счет казны Российской Федерации.

Переходя к рассмотрению **условно–активных** способов защиты прав, следует отметить **возражения частного субъекта на акт проверки.**

В силу п. 6 ст. 100 НК РФ лицо, в отношении которого проводилась налоговая проверка (его представитель), в случае несогласия с фактами, изложенными в акте налоговой проверки, а также с выводами и предложениями проверяющих в течение одного месяца со дня получения акта налоговой проверки вправе представить в соответствующий налоговый орган письменные возражения по указанному акту в целом или по его отдельным положениям. При этом лицо, в отношении которого проводилась налоговая проверка (его представитель), вправе приложить к письменным возражениям или в согласованный срок передать в налоговый орган документы (их заверенные копии), подтверждающие обоснованность своих возражений.

Сходная норма содержится в п. 5 ст. 101.4 НК РФ: лицо, совершившее налоговое правонарушение, вправе в случае несогласия с фактами, изложенными в акте, а также с выводами и предложениями должностного лица, обнаружившего факт налогового правонарушения, в течение одного месяца со дня получения акта представить в соответствующий налоговый орган письменные возражения по акту в целом или по его отдельным положениям. При этом указанное лицо вправе приложить к письменным возражениям или в согласованный срок передать в налоговый орган документы (их заверенные копии), подтверждающие обоснованность возражений.

По истечении указанных сроков руководитель налогового органа вправе принять решение по результатам проверки (п. 1 ст. 101, п. 6 ст. 101.4 НК РФ). При этом, акт проверки может быть направлен проверенному лицу по почте и считается врученным на шестой

рабочий день, считая с даты отправки заказного письма (п. 4 ст. 31, п. 5 ст. 100, п. 4 ст. 101.4 НК РФ). Соответственно, на практике вполне может возникнуть такая ситуация: в действительности акт получен после расчетного срока, вследствие чего частный субъект может исчислить срок на представление возражений от даты фактического получения акта, а налоговый орган – от презюмируемой даты получения акта. В данной ситуации частный субъект, по меньшей мере, вправе знать о времени и месте рассмотрения материалов проверки (п. 2 ст. 101, п. 7 ст. 101.4 НК РФ), и, соответственно, иметь представление о дате рассмотрения материалов проверки, до которой ему следует представить возражения.

Но из НК РФ и практики высших судебных органов пока не следует, что налоговый орган, принявший решение по результатам проверки в отсутствие возражений на акт проверки (до истечения срока на их представление), но надлежащим образом известивший проверенное лицо о времени и месте рассмотрения материалов, несет риск признания такого решения недействительным (отмены) по безусловным основаниям п. 14 ст. 101, п. 12 ст. 101.4 НК РФ. Кроме того, в Определении КС РФ от 22 марта 2011 г. № 380ОО нарушение налоговым органом месячного срока на возражения плательщика (представление налогоплательщику срока в меньшем размере) не было расценено, как безусловное основание для признания недействительным решения по результатам проверки.

Возражения частного субъекта в процедуре рассмотрения материалов проверки.

Квазисудебная процедура рассмотрения материалов налоговой проверки урегулирована в ст. 101 НК РФ (п. 1 – 6.1). Основная задача данной процедуры, как это следует, например, из п. 14 ст. 101 НК РФ – обеспечение возможности лица, в отношении которого проводилась проверка, участвовать в процессе рассмотрения материалов налоговой проверки лично и (или) через своего представителя и обеспечение возможности налогоплательщика представить объяснения. Процедура рассмотрения материалов проверки, проведенной в порядке п. 1 – 5 ст. 101.4 НК РФ, имеет те же особенности и проводится по правилам п. 6 – 7 данной статьи.

То, что указанные процедуры носят квазисудебный характер, подтверждается тем, что в п. 4 ст. 101, в п. 7 ст. 101.4 НК РФ прямо указано, что при рассмотрении материалов налоговой проверки ведется протокол.

Возражения частного субъекта при судебном взыскании с него обязательных платежей.

В п. 2 ст. 45 НК РФ предусматриваются случаи, когда взыскание налога (пени, санкций) с налогоплательщика производится только в судебном порядке. С учетом Постановления Президиума ВАС РФ от 11 мая 2010 г. № 17832/09 и п. 1 Постановления Пленума ВАС РФ от 17 мая 2007 г. № 31, на практике судебное взыскание налога (пени, санкций) наиболее часто производится налоговыми органами:

– с физических лиц, не являющихся индивидуальными предпринимателями (ст. 48 НК РФ);

– «крупных», т.е. более 5 млн. руб. сумм с организаций, которым открыт лицевой счет (подп. 1 п. 2 ст. 45 НК РФ);

– с организаций или индивидуальных предпринимателей, если налоговый орган пропустил двухмесячный срок на принятие решения о взыскании налога за счет денежных средств (п. 3 ст. 46 НК РФ) или годичный срок на принятие решения о взыскании налога за счет иного имущества (п. 1 ст. 47 НК РФ).

Процессуальные кодексы (п. 8 ч. 1 ст. 45 КАС РФ, ч. 1 ст. 41 АПК РФ) предусматривают право ответчика возражать против заявленных требований, не исключая возражений налогоплательщика против требований налогового органа. При этом не имеет значения, на чем именно основаны требования налогового органа – на информации, полученной от регистрирующих органов (ст. 85 НК РФ) или от налогового агента (подп. 2 п. 3 ст. 24 НК РФ); на декларации или на расчете авансового платежа самого налогоплательщика (ст. 80 НК РФ); либо на решении налогового органа по результатам проверки (ст. 101, 101.4 НК РФ).

В п. 58 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. № 57 разъяснено следующее: при рассмотрении заявления налогового органа о взыскании с налогоплательщика – организации или индивидуального предпринимателя недоимки, пеней, штрафа, предъявленного на основании п. 3 ст. 46 НК РФ, суду необходимо исходить из того, что действующее законодательство о налогах и сборах не содержит специального указания на то, что непринятие налогоплательщиком мер к оспариванию решения налогового органа о привлечении (отказе в привлечении) к ответственности за совершение налогового правонарушения должно расцениваться как его согласие с заявленным требованием. Поэтому в том случае, когда налоговый орган пропустил срок на бесспорное списание сумм недоимки, пеней, штрафа, установленный п. 3 ст. 46 НК РФ, и обратился с соответствующим заявлением в суд, данное требование подлежит рассмотрению по существу.

Аналогичный подход имеет место в п. 24 Постановления Пленума ВС РФ от 12 мая 2016 г. № 18 «О некоторых вопросах применения судами таможенного законодательства»: в случае обращения таможенного органа в соответствии с ч. 2 ст. 150 Закона о таможенном регулировании с требованием о взыскании таможенных платежей судам следует исходить из того, что непринятие декларантом мер к оспариванию решений таможенного органа, влияющих на исчисление таможенных платежей (о корректировке таможенной стоимости, о классификации товаров, о происхождении товаров и т.п.), не должно рассматриваться как согласие с предъявленным требованием, обоснованность которого подлежит проверке судом по существу.

В гражданском праве также предполагается, что то обстоятельство, что должник не оспорил платежный документ о безакцептном списании денежных средств, возможность оспаривания которого допускается законом или договором, не свидетельствует о признании им долга (п. 23 Постановления Пленума ВС РФ от 29 сентября 2015 г. № 43 «О некоторых вопросах, связанных с применением норм Гражданского кодекса Российской Федерации об исковой давности»).

Ограниченные сроки на обжалование ненормативных правовых актов, а также обязательное административное досудебное обжалование при использовании данного способа защиты прав никакого значения не имеют, поскольку процедура обжалования не применяется. Для предъявления суду возражений вообще не требуется предварительного обжалования и признания недействительным какого–либо ненормативного акта. *Ab assuetis non fit injuria* – нарушение юридического права не перестает быть им ввиду отсутствия сопротивления[1584]. Очевидно также и то, что подобным способом опровергать презумпцию законности актов налоговых органов может только ограниченный круг лиц.

Приведенный перечень способов защиты прав налогоплательщиков и иных частных субъектов не является исчерпывающим: могут быть выделены и иные способы защиты прав, более или менее актуальные в конкретной ситуации.

Например, в Постановлении Президиума ВАС РФ от 22 июня 2010 г. № 2408/09 была рассмотрена ситуация, в которой с налогоплательщика (института) судебными актами была взыскана задолженность по налогам, доначисленная налоговым органом по результатам налоговой проверки. Впоследствии КС РФ признал положения законодательства, ставшие основанием для доначисления, неконституционными. ВАС РФ отметил, что право лица может быть нарушено ненормативным правовым актом, принятым на основании закона, признанного в последующем не соответствующим Конституции РФ. Поскольку по делам об оспаривании ненормативных правовых актов, в признании которых недействительными судом было отказано, принудительное исполнение не осуществляется, то восстановление права лица, не являвшегося участником конституционного судопроизводства, производится путем прекращения исполнения указанного акта государственным органом, принявшим этот акт. Несовершение государственным органом действий, направленных на прекращение исполнения, может быть обжаловано в порядке, установленном гл. 24 АПК РФ. Учитывая вынесение по спорному налоговому правоотношению судебного акта о взыскании обязательных платежей, институт вправе был после принятия КС РФ Постановления от 22 июня 2009 г. № 10П обратиться с заявлением о прекращении исполнения названного судебного акта применительно к ч. 1 ст. 327 АПК РФ.

Тот же подход можно видеть в п. 3 Постановления Пленума ВАС РФ от 22 июня 2012 г. № 37 «О некоторых вопросах, возникающих при устранении ответственности за совершение публично–правового правонарушения»: после устранения ответственности исполнительное производство, возбужденное на основании исполнительного документа арбитражного суда, подлежит прекращению арбитражным судом в порядке, определенном ст. 327 АПК РФ. Принимая во внимание указанное обстоятельство, в случае, если на основании судебного акта, предусматривающего взыскание соответствующей санкции, исполнительный лист еще не был выдан, после даты устранения ответственности исполнительный лист на основании такого судебного акта не выдается.

Еще один пример: в Постановлении Президиума ВАС РФ от 14 декабря 2010 г. № 3809/07 рассматривалась ситуация, в которой налогоплательщик, исполняя решение суда, впоследствии отмененное, уплатил в бюджет штраф, наложенный налоговым органом. Как указал Суд, предусмотренный в ст. 325 АПК РФ институт поворота исполнения судебного акта призван восстановить права ответчика, которые были нарушены в результате исполнения судебного акта, впоследствии отмененного судом вышестоящей инстанции или тем же судом, пересмотревшим дело по вновь открывшимся обстоятельствам. Лицо, чьи права нарушены, вправе требовать их защиты любыми способами, установленными законом, в том числе и путем предъявления заявления в порядке, предусмотренном ст. 325 АПК РФ, о

[1584] Латинские юридические изречения. / Сост. проф. Е.И. Темнов. – М., 2003. – С. 66.

повороте исполнения судебного акта, в связи с этим налогоплательщик вправе был обратиться как с самостоятельным требованием к инспекции о возврате из бюджета неосновательно полученных денежных средств, так и направив заявление о повороте исполнения решения суда. При этом следует учитывать, что поворот исполнения решения суда возможен не во всех случаях отмены решения суда, что, в частности, следует из Определения ВС РФ от 29 июля 2016 г. № 310КГ163264 (при отказе налогового органа от иска в процедурах пересмотра судебного акта в связи с добровольным исполнением решения суда налогоплательщиком).

В п. 11 ст. 7 Закона РФ «О налоговых органах Российской Федерации» установлено, что налоговым органам предоставляется право предъявлять в суде и арбитражном суде иски о признании сделок недействительными и взыскании в доход государства всего полученного по таким сделкам.

Данная норма уже фактически полностью нивелирована сложившейся судебной практикой. В частности, в п. 85 Постановления Пленума ВС РФ от 23 июня 2015 г. № 25 «О применении судами некоторых положений раздела I части первой Гражданского кодекса Российской Федерации»: нарушение стороной сделки закона или иного правового акта, в частности уклонение от уплаты налога, само по себе не означает, что сделка совершена с целью, заведомо противной основам правопорядка или нравственности. В Постановлении Президиума ВАС РФ от 6 ноября 2012 г. № 8728/12 отмечается, что обращение инспекции в суд с требованием о признании сделки недействительной по основанию ее совершения от имени контрагента налогоплательщика неустановленным лицом выходит за рамки полномочий налогового органа, а заявленный иск не подлежит удовлетворению. Из доводов, заявленных инспекцией при рассмотрении настоящего дела, следует, что целью обращения в суд с требованием о признании спорной сделки недействительной являлось доказывание факта ее несовершения и отсутствия реального выполнения работ со стороны контрагента налогоплательщика. Однако указанные выводы, сделанные на основе установленных в ходе налоговой проверки обстоятельств, свидетельствующих, по мнению инспекции, об отсутствии у контрагента налогоплательщика реальной возможности выполнения работ, могли быть сделаны при рассмотрении материалов налоговой проверки вне зависимости от признания спорной сделки ничтожной и в дальнейшем проверены судом в рамках налогового спора при оспаривании вывода налогового органа о получении обществом необоснованной налоговой выгоды.

Достаточно интересный спор, включающий как публично–правовые, так и частноправовые элементы, рассмотрен в Определении ВС РФ от 27 августа 2015 г. № 306ЭС153428. Орган по управлению государственным имуществом требовал от общества с ограниченной ответственностью, которое приобрело в собственность земельный участок, неосновательное обогащение за период с 26 декабря 2011 г. (даты подачи заявления обществом о выкупе земельного участка) по 28 апреля 2013 г. (даты государственной регистрации права собственности общества на земельный участок) на основании положений ст. 1102 ГК РФ, применив при определении размера неосновательного обогащения ставку земельного налога. По мнению ВС РФ, с учетом п. 1 Постановления Пленума ВАС РФ от 23 июля 2009 г. № 54 «О некоторых вопросах, возникших у арбитражных судов при рассмотрении дел, связанных с взиманием земельного налога», до приобретения земельного участка в собственность в установленном законом порядке общество, исходя из п. 1 ст. 65 ЗК РФ, не могло использовать участок на иных условиях, кроме как на условиях аренды, и в отсутствие заключенного договора аренды было обязано уплачивать неосновательное обогащение в размере арендной платы.

В силу наличия «горизонтальных» налоговых правоотношений не исключаются и соответствующие споры частных (публичных) субъектов между собой, в том числе в судах. Например, иногда имеют место частные «горизонтальные» налоговые споры, фактически порождаемые п. 3 ст. 168 НК РФ: при реализации товаров (работ, услуг), поставщик обязан выставить соответствующие счета–фактуры не позднее пяти календарных дней, считая со дня отгрузки товара (выполнения работ, оказания услуг). Проблема состоит в том, что покупатель, не имея счета–фактуры, не сможет использовать соответствующие вычеты по НДС. Однако за неисполнение поставщиком (подрядчиком, исполнителем) данной обязанности санкций в НК РФ не предусмотрено, относительно эффективное понуждение поставщика к выдаче счета–фактуры возможно только в судебном порядке. Спор, связанный с неисполнением обязанности по выставлению счетов–фактур, рассматривался, например, в Постановлении Президиума ВАС РФ от 30 марта 2004 г. № 101/04. Не исключены и такие налоговые споры, в рамках которых покупатель будет истребовать с продавца счет–фактуру с конкретными параметрами (например – со ставкой НДС 20 %, вместо указанной в выданном счете–фактуре 10 %).

Исходя из Определения ВС РФ от 19 июля 2011 г. № 41–В114 с поручителей – физических лиц, как убытки были взысканы суммы доначислений (налогов, пеней, санкций), которые относились к юридическому лицу. Как следует из Постановления Президиума ВАС РФ от 17 марта 2011 г. № 13661/10, индивидуальный предприниматель обратился в арбитражный суд с иском к Департаменту муниципального имущества о признании недействительными (ничтожными) пункта договора купли–продажи объекта муниципального имущества в части указания цены продажи объекта недвижимости без учета НДС. Суд, в частности, отметил, что гражданское законодательство не предусматривает возможность уменьшения на сумму НДС ранее согласованной сторонами договорной цены имущества, определенной независимым оценщиком, в которую сумма налога не включалась. В Определении ВС РФ от 15 февраля 2016 г. № 305ЭС1513801 рассматривалась ситуация, в рамках которой общество с ограниченной ответственностью обратилось в арбитражный суд с иском к банку о взыскании убытков, причиненных незаконным списанием денежных средств (налога, пени, а также недоимки по страховым взносам) с расчетного счета на основании инкассовых поручений. При этом, в отношении общества до списания средств была введена процедура наблюдения. Считая, что неправомерными действиями банка обществу причинены убытки в размере списанной суммы и обращая внимание на реестровый статус указанных требований, последнее обратилось с иском в арбитражный суд.

Сейчас законодателем созданы интересные договорные модели, которые потенциально могут породить и «горизонтальные» налоговые споры. Так, в соответствии с п. 1 ст. 406.1 ГК РФ стороны обязательства, действуя при осуществлении ими предпринимательской деятельности, могут своим соглашением предусмотреть обязанность одной стороны возместить имущественные потери другой стороны, возникшие в случае наступления определенных в таком соглашении обстоятельств и не связанные с нарушением обязательства его стороной (потери, вызванные невозможностью исполнения обязательства, предъявлением требований третьими лицами или органами государственной власти к стороне или к третьему лицу, указанному в соглашении, и т.п.). Как следует из п. 15 Постановления Пленума ВС РФ от 24 марта 2016 г. № 7 «О применении судами некоторых положений Гражданского кодекса Российской Федерации об ответственности за нарушение обязательств» в отличие от возмещения убытков по правилам ст. 15 и 393 ГК РФ возмещение потерь по правилам ст. 406.1 ГК РФ осуществляется вне зависимости от наличия нарушения (неисполнения или ненадлежащего исполнения) обязательства соответствующей стороной и независимо от причинной связи между поведением этой стороны и подлежащими возмещению потерями, вызванными наступлением определенных сторонами обстоятельств. Соответственно, соглашение сторон о приобретении контрольного пакета акций вполне может предусматривать, например, условие о выплате продавцом покупателю сумм доначислений налогов (пени, санкций), если они будут произведены налоговым органом за трехлетний период, предшествовавший продаже акций.

В качестве иной современной модели, которая может повлечь соответствующие частные «горизонтальные» налоговые споры, можно отметить п. 1 ст. 431.2 ГК РФ, в соответствии с которым сторона, которая при заключении договора либо до или после его заключения дала другой стороне недостоверные заверения об обстоятельствах, имеющих значение для заключения договора, его исполнения или прекращения (в том числе относящихся к предмету договора, полномочиям на его заключение, соответствию договора применимому к нему праву, наличию необходимых лицензий и разрешений, своему финансовому состоянию либо относящихся к третьему лицу), обязана возместить другой стороне по ее требованию убытки, причиненные недостоверностью таких заверений, или уплатить предусмотренную договором неустойку. Например, в договоре комиссии (ст. 990 ГК РФ) на приобретение товара комиссионером для комитента, можно предусмотреть, что комиссионер заверяет комитента о том, что все документы на товар от продавца (в том числе счета–фактуры для вычетов по НДС) составлены должным образом, а в случае отказа налоговым органом покупателю в праве на вычет по НДС комиссионер обязуется возместить убытки, равные сумме, в которой отказано в вычетах.

Вполне возможны и частные «горизонтальные» налоговые споры, в рамках которых, как убытки, продавцами регистрируемого имущества будут взыскиваться суммы, равные сумме налогов, которые они были вынуждены уплатить в связи с несвоевременной перерегистрацией имущества на покупателя по его вине. Конкретно, в Определении ВС РФ от 23 ноября 2017 г. № 307ЭС175707 (впоследствии упомянуто в Обзоре судебной практики ВС РФ № 1 (2018), утв. Президиумом ВС РФ 28 марта 2018 г.) был сделан вывод о том, что в связи с приобретением ответчиком доли в праве на земельный участок он обязан уплачивать земельный налог. В случае если после возникновения долевой собственности земельный налог был полностью уплачен продавцом, он вправе требовать возмещения его расходов на уплату земельного налога по правилам о неосновательном обогащении. Впрочем, иногда законодатель упрощает задачу: в Административном регламенте МВД РФ по предоставлению государственной услуги по регистрации автомототранспортных средств и прицепов к ним (утв. Приказом МВД РФ от 7 августа 2013 г. № 605) предусмотрена возможность прекращения регистрации транспортного средства по заявлению прежнего владельца в случае неисполнения новым владельцем обязанности по внесению изменений в регистрационные данные в течение 10 суток со дня приобретения транспортного средства (п. 60.4).

Также следует отметить, что являются относительно распространенным явлением споры по поводу взыскания НДС одним частным субъектом с другого (п. 8, 9 Информационного письма Президиума ВАС РФ от 10 декабря 1996 г. № 9 «Обзор судебной практики применения законодательства о налоге на добавленную стоимость»; п. 15 Информационного письма Президиума ВАС РФ от 24 января 2000 г. № 51 «Обзор практики разрешения споров по договору строительного подряда», Постановления Президиума ВАС РФ от 9 апреля 2009 г. № 16318/08, от 29 сентября 2010 г. № 7090/10, от 18 сентября 2012 г. № 3139/12, от 6 ноября 2012 г. № 7141/12).

В Определении ВС РФ от 19 февраля 2015 г. № 306ЭС141894 сделан весьма интересный вывод по исковой давности применительно к требованиям о взыскании неосновательного обогащения в виде необоснованно списанных денежных средств с лицевого счета общества, составляющих сумму НДС при оплате услуг по охране и сопровождению грузов при перевозке их на экспорт. Суд отметил, что поскольку исковые требования истца заявлены из отношений, связанных с перевозкой (связаны с наличием разногласий относительно обоснованности списания денежных средств с лицевого счета в рамках договора о расчетах), неверно именовать и обосновывать данные требования как требования из неосновательного обогащения. К предъявленным требованиям как требованиям из отношений, связанных с перевозкой, подлежит применению специальный сокращенный срок исковой давности для отношений перевозки, установленный нормами ст. 797 ГК РФ и ст. 126 УЖТ РФ.

Еще вариант – ст. 231 НК РФ, возлагающая на налоговых агентов по НДФЛ квазипубличные функции по возврату налога, излишне удержанного из выплат налогоплательщику, сама по себе предполагает возможность подобных споров между налогоплательщиком и налоговым агентом. Не исключено, что агент, возвративший на основании решения суда общей юрисдикции налогоплательщику излишне удержанный с него и перечисленный в бюджет НДФЛ, решит воспользоваться своим правом, закрепленным в п. 1 ст. 231 НК РФ и истребовать налог из бюджета в порядке ст. 78 НК РФ, обратившись к налоговому органу. В этой ситуации, как представляется, актуальна позиция, изложенная в Постановлении Президиума ВАС РФ от 19 апреля 2011 г. № 16312/10. При наличии вступившего в силу решения суда общей юрисдикции, обязавшего агента возвратить НДФЛ налогоплательщику, налоговый орган обязан возместить агенту данную сумму, вне зависимости от своей позиции по вопросу излишнего удержания НДФЛ агентом. При этом, в ряде Определений ВС РФ (от 9 апреля 2013 г. № 204КГ132, от 19 октября 2015 г. № 8КГ156, от 14 ноября 2016 г. № 18КГ1691 (впоследствии упомянуто в Обзоре судебной практики ВС РФ № 1 (2018), утв. Президиумом ВС РФ 28 марта 2018 г.) и др.) были рассмотрены споры между налогоплательщиками – физическими лицами и налоговыми агентами об истребовании излишне удержанного НДФЛ. Разумеется, возможны и взаимосвязанные «вертикальные» налоговые споры между налогоплательщиками и налоговыми органами и (или) между налоговыми агентами и налоговыми органами (п. 15 Обзора практики рассмотрения судами дел, связанных с применением главы 23 Налогового кодекса Российской Федерации, утв. Президиумом ВС РФ 21 октября 2015 г.).

Пример публичного «горизонтального» налогового спора приведен в Постановлении Президиума ВАС РФ от 21 декабря 2010 г. № 10490/10: муниципальное образование заявляло требование о взыскании с Российской Федерации в лице Минфина РФ убытков, причиненных незаконными действиями налогового органа, выразившихся в необоснованном возврате из бюджета земельного налога. В Постановлениях Президиума ВАС РФ от 11 ноября 2008 г. № 6870/08, от 23 ноября 2010 г. № 10062/10 рассматривались споры, в которых муниципальное образование требовало признать незаконными действия налогового органа, выразившихся в возврате за счет местного бюджета налогоплательщику земельного налога.

Не менее интересный вариант публичного «горизонтального» налогового спора приведен в Постановлении Президиума ВАС РФ от 11 февраля 2014 г. № 13839/13: орган местного самоуправления, сочтя, что установленная комиссией по рассмотрению споров о результатах определения кадастровой стоимости рыночная стоимость спорного земельного участка недостоверна и необоснованна, обратился в арбитражный суд с заявлением о признании незаконным и отмене решения комиссии. Как следует из кассационного Определения ВС РФ от 15 сентября 2016 г. № 50КГ1613, администрация муниципального образования обратилась в суд с административным исковым заявлением о признании недействующими положения нормативного правового акта органа власти субъекта РФ, устанавливающих кадастровую стоимость земельных участков.

В Постановлении КС РФ от 5 июля 2016 г. № 15П рассматривалась ситуация, в которой администрация муниципального образования оспаривала решение комиссии по рассмотрению споров о результатах определения кадастровой стоимости, поскольку установленная данной комиссией стоимость земельного участка, с точки зрения администрации, была заниженной, что, в частности, влекло меньшие поступления в бюджет от земельного налога. Суд указал, что в случае снижения кадастровой стоимости земельного участка на основании установления его рыночной стоимости у муниципального образования, на территории которого он расположен, может иметься реальный законный интерес, предполагающий возможность органов местного самоуправления самостоятельно оспаривать соответствующее решение комиссии, принятое по инициативе собственника этого земельного участка. Опять же, в Определении КС РФ от 28 марта 2017 г. № 488О описана позиция органа местного самоуправления, по мнению которого пониженная ставка по земельному налогу по определенной разновидности земельных участков создает условия для уменьшения доходов местного бюджета.

Еще примеры публичных «горизонтальных» налоговых споров можно обнаружить в ряде иных актов высших судебных органов (в т.ч. в Определении КС РФ от 5 февраля 2004 г. № 71О, в Определениях ВС РФ от 6 октября 2004 г. № 80–Г049, от 27 октября 2004 г. № 38–Г0415, от 9 февраля 2005 г. № 58–Г0456 и от 14 июня 2006 г. № 47–Г0688). В делах данной категории органы местного самоуправления сочли недостаточными установленные областной властью нормативы отчислений от регулирующих налогов, причитающиеся соответствующему местному бюджету. Указанные споры имеют отношение к частным субъектам, поскольку в них рассматривается вопрос, какому именно публичному субъекту налогоплательщик уплачивает налог и в какой доле.

Как показывает практика, и в отсутствие принципиальных изменений в законодательстве с течением времени будут появляться иные способы защиты прав частных субъектов, а актуальность некоторых способов будет изменяться. Например, исходя из п. 1, 23 Постановления Пленума ВАС РФ от 22 июня 2006 г. № 25 (утратило силу), Постановления Президиума ВАС РФ от 21 июня 2012 г. № 17140/11, вполне возможно было выделить такой способ защиты прав, как возражения должника – налогоплательщика непосредственно в процедуре банкротства. Иными словами, налогоплательщик мог возражать против требований об уплате налогов, предъявленных к нему налоговым органом в процедуре банкротства, даже если эти требования им отдельно не обжаловались. Современный Обзор судебной практики по вопросам, связанным с участием уполномоченных органов в делах о банкротстве и применяемых в этих делах процедурах банкротства (утв. Президиумом ВС РФ 20 декабря 2016 г.) уже не содержит положений, которые имели место в приведенных п. 1, 23 постановления Пленума ВАС РФ от 22 июня 2006 г. № 25, вследствие чего вопрос об актуальности в настоящее время такого способа защиты прав является дискуссионным.

Следует, однако, учитывать, что некоторые попытки защиты прав в налоговых правоотношениях не признаются в качестве допустимых. Так, в Постановлении Президиума ВАС РФ от 25 января 2011 г. № 8624/10 рассматривалось требование банка к налоговому органу о взыскании неосновательного обогащения, возникшего, по мнению банка, в результате того, что банк был вынужден по решению суда возместить своему клиенту убытки в виде сумм налогов, списанных с расчетного счета на основании ошибочно оформленных инкассовых поручений. По мнению Суда, обязанность по восстановлению на счете клиента незаконно списанных денежных средств является мерой гражданско–правовой ответственности банка за нарушение условий договора банковского счета, основанного на риске повышенной ответственности банка. Следовательно, перечисленная банком предприятию денежная сумма во исполнение решения арбитражного суда составляет убыток, возникший в результате неправомерных действий самого банка. Из положений ст. 1102 ГК РФ не следует, что факт привлечения банка к такой ответственности создает условия для квалификации спорной суммы как неосновательного обогащения третьих лиц (в данном случае – инспекции) за счет его собственных средств. Иное толкование указанной нормы права допускало бы возможность возложения на третьих лиц обязанности по возмещению убытков, возникающих из ненадлежащего исполнения банком договора банковского счета.

Кроме того, лицо, несогласное с судебным актом, в т.ч. и по налоговому спору, может обжаловать именно этот судебный акт в установленном порядке, но не действия суда (судьи), как государственного органа. В Постановлении Президиума ВАС РФ от 26 мая 2009 г. № 1939/09 отмечается, что предъявленное обществом требование о признании незаконным бездействия суда, выразившегося в отказе выдачи копии дела, не относится к спорам материально–правового характера, поэтому арбитражный суд как орган судебной системы не мог являться ответчиком по данному делу, так как обжалование решений и действий (бездействия) судей, связанных с рассмотрением конкретного дела, возможно лишь в порядке инстанционного обжалования. Действующее законодательство не предусматривает возможности оспаривания действий (бездействия) суда, связанных с рассмотрением конкретного дела, в том числе касающихся нарушений процессуальных прав стороны спора, отдельно от производства по данному делу. В Постановлении КС РФ от 18 октября 2011 г. № 23–П разъяснено, что вступивший в законную силу, не отмененный и не измененный судебный акт не может рассматриваться как неправосудный,

поскольку отсутствие подтверждения в установленном порядке незаконности и необоснованности этого судебного акта вышестоящей судебной инстанцией презюмирует его правосудность.

Примечательно и то, что инициирование некоторых споров частными субъектами может быть квалифицировано, как злоупотребление правами. Например, в Постановлении Президиума ВАС РФ от 17 марта 2011 г. № 14044/10 выражена правовая позиция по следующему «пограничному» вопросу. Процедуры банкротства в отношении организации были прекращены в связи с погашением задолженности перед кредиторами (в том числе перед бюджетом), после чего организация обжаловала уже исполненное решение налогового органа о взыскании налогов за счет денежных средств на счетах в банках. По мнению организации, взысканная задолженность не являлась текущей и не могла быть принудительно взыскана, вследствие чего решение незаконно. Суд заключил, что несоблюдение порядка взыскания обязательных платежей с предприятия, находящегося в стадии банкротства, могло бы нарушить права и законные интересы кредиторов. Однако данных о таких нарушениях в материалах дела не имеется. Наоборот, все требования кредиторов в ходе процедуры внешнего управления были удовлетворены. В рассматриваемом деле с учетом установленных фактических обстоятельств обращение предприятия в арбитражный суд свидетельствует о направленности действий предприятия не на защиту нарушенных прав, а исключительно на уклонение от исполнения обязанности по уплате налогов, пеней и штрафов, взысканных на основании признанного законным в судебном порядке решения налогового органа.

Впоследствии, в Определении ВС РФ от 16 мая 2018 г. № 308ЭС1721222 было отмечено, что активными действиями Клименченко С.В. создана ситуация, при которой уполномоченный орган длительное время объективно был лишен возможности принять решение о взыскании задолженности за счет имущества общества «Орбита», без которого налоговая инспекция не могла по независящим от нее обстоятельствам инициировать возбуждение процедуры банкротства должника. При таких обстоятельствах, заявление Клименченко С.В. об утрате статуса контролирующего лица более чем за два года до возбуждения дела о банкротстве общества является злоупотреблением правом не быть привлеченным к ответственности, в связи с чем судебная коллегия отказывает в применении данного возражения (п. 2 ст. 10 ГК РФ). В публикациях, посвященных данному судебному акту[1585], отмечается, что Арбитражный суд Северо–Кавказского округа и апелляционная инстанция решили, что Клименченко и двое других руководителей были виноваты в банкротстве компании «Орбита». Они заключали мнимые сделки и искажали информацию о ее обязательствах, следует из судебных материалов. Однако, первоначально, переложить часть долга компании на Клименченко не удалось. С августа 2011 г. по февраль 2014 г. «Орбита» оспаривала в суде налоговые претензии, и ФНС не могла запустить процедуру банкротства. Следует отметить, что подход ВС РФ обычно критикуется в научных публикациях[1586].

Как следует из изложенного, современное законодательство на основании ст. 45 Конституции РФ предоставляет возможность защиты прав частного субъекта, а в определенных случаях – несколькими способами, что позволяет в большей степени обеспечить реальную защиту прав. Не исключена и возможность одновременного применения нескольких способов защиты прав. *Nemo prohibetur pluribus defensionibus uti* – никому не запрещается защищаться различными способами[1587]. В Постановлении Президиума ВАС РФ от 4 октября 2005 г. № 7445/05 отмечается, что выбор конкретного способа судебной защиты своих нарушенных или оспариваемых прав и законных интересов принадлежит заинтересованному лицу. Однако, как это разъяснено в Постановлении Президиума ВАС РФ от 26 мая 2009 г. № 1939/09, из права каждого на судебную защиту его прав и свобод, как оно сформулировано в ст. 46 Конституции РФ, не следует право выбора гражданином по своему усмотрению той или иной процедуры судебной защиты – их особенности применительно к отдельным видам судопроизводства и категориям дел определяются исходя из Конституции РФ федеральным законом.

Но нельзя не отметить, что защита прав, в том числе различными способами – само по себе право налогоплательщика (иного частного субъекта налоговых правоотношений). Вполне справедлива позиция В.П. Малахова о том, что права человека провозглашает гражданское общество, но не гарантирует их; гарантами являются самостоятельность и активность самого человека[1588]. При этом, немецкий правовед Р.ф. Иеринг не без оснований считал, что каждое право – право народа, как и право отдельного человека, – предполагает постоянную готовность к его отстаиванию. Интересу управомоченного в уважении и сохранении права всегда противостоит интерес другого в неуважении этого права[1589]. В сходном ключе сформулирована, например, ст. 12 Конституции Японии: свободы и права, гарантируемые народу настоящей Конституцией, должны поддерживаться постоянными усилиями народа[1590].

На практике являются достаточно распространенными ситуации, в которых налогоплательщики, даже будучи полностью уверенными в незаконности действий налоговых органов, предпочтут проигнорировать нарушение своих прав. Это может происходить, например, в том случае, если «цена вопроса» несущественна по отношению к общим активам налогоплательщика, а прогнозируемые временные и прочие затраты на защиту прав несопоставимы с объемом их нарушения. Но и число ситуаций, в которых защита своих прав для налогоплательщиков является принципиальным вопросом выживания, более чем значительно. По этой причине наличие достоверной информации об актуальных в данный момент времени и соответствующих особенностям ситуации способах защиты прав является важным элементом деятельности большинства налогоплательщиков.

К сожалению, следует признать, что иногда могут иметь место постоянные (системные) нарушения прав налогоплательщиков, что, например, следует из сведений, приведенных в Постановлении ЕСПЧ от 9 января 2007 г. по делу «Компания «Интерсплав» против Украины»: заявитель безрезультатно жаловался в Генеральную прокуратуру, а также предъявил в хозяйственный суд более 140 исков к городской налоговой администрации и управлению государственного казначейства с целью взыскать проценты за просрочку возмещения. ЕСПЧ отметил, что следует признать обоснованным требование, согласно которому необходимость обжаловать такие отказы могла возникнуть лишь в одном или немногих случаях. Однако обращение заявителя к данному средству правовой защиты не заставило налоговые органы прекратить практику задержки возмещения сумм НДС даже после принятия судом решений в пользу заявителя. Систематический характер невыполнения властями своих обязательств привел к возложению на заявителя чрезмерного бремени.

Впрочем, постоянство (системность) некоторой проблемы в налоговых правоотношениях вовсе не означает, что она будет отражена в каких–либо судебных актах. Возможно, заинтересованные лица просто не будут прибегать к судебной защите для ее разрешения.

В итоге, представляется, что перечень актуальных способов защиты прав предопределяется рядом факторов. В существенной степени он следует из содержания законодательства (как правило, имеющего преемственность с предшествующим законодательством), а также практики его применения. Значимое влияние оказывает и система ценностей, принятая в соответствующем обществе. С точки зрения Э. Остром, для многих рутинных решений, действия, которые считаются неправильными в социуме, со временем даже не будут включаться в индивидуальный набор стратегий[1591]. А. Гринспен приводит сведения о том, что в Японии банки придерживаются политики «кредитной терпимости», т.е. отказа от принудительного возврата кредитов. Требование погашения кредита и превращение заемщиков при определенных обстоятельствах в банкротов означало бы для них «потерю лица». А «сохранение лица» – крайне важный аспект японской культуры[1592]. В России нет подобного подхода в части банкротства, но, в т.ч., есть значительные сложности с принудительным исполнением

[1585] *Абрамов Д.* Обращение в суд может быть признано злоупотреблением. // URL: https://www.vedomosti.ru/economics/articles/2018/05/27/770867-obraschenie-mozhet-priznano-zloupotrebleniem

[1586] *Пепеляев С.Г.* Суд как грех. // Налоговед. – 2018. – № 6. – С. 4 – 6.

[1587] Латинские юридические изречения. / Сост. проф. Е.И. Темнов. – М., 2003. – С. 264.

[1588] *Малахов В.П.* Мифы современной общеправовой теории. – М., 2013. – С. 96.

[1589] *Иеринг Р.ф.* Борьба за право // Р.ф. Иеринг. Избранные труды. В 2 т. – СПб., 2006. – Т. I. – С. 24, 31, 32.

[1590] URL: http://ru.wikisource.org/wiki/Конституция_Японии

[1591] *Остром Э.* Управление общим. Эволюция институций коллективного действия. Пер. с англ. Т. Монтян. – Киев. – 2016. – С. 63.

[1592] *Гринспен А.* Карта и территория. Риск, человеческая природа и проблемы прогнозирования. – М., 2015. – С. 213.

судебных актов, имеет место либеральное отношение к лжесвидетельству в суде, к уклонению от многих обязанностей. Указанные обстоятельства не могут не влиять на актуальный в России перечень способов защиты прав частных субъектов.

Кроме того, существенный уровень прямых обременений налогоплательщиков – физических лиц предполагает и высокую степень их активности в защите своих прав. Так, весьма интересны сведения, приведенные Т.Д. Братко, в соответствии с которыми в ряде зарубежных стран (в т.ч. в Великобритании, Канаде, США) признается право налогоплательщиков оспаривать в суде легитимность определенных бюджетных расходов и налоговых льгот. По мнению Верховного Суда США, интерес налогоплательщика к использованию бюджетных средств муниципальным образованием является прямым и непосредственным, похожим на интерес акционера к деятельности акционерной компании, а значит, подлежащим судебной защите[1593]. Тот же автор приводит сведения о том, что в соответствии с рядом современных зарубежных научных представлений, налогоплательщик уплачивает налог не «с намерением одарить» или «освободиться от обязанности», а «с намерением получить эквивалент» в виде набора публичных услуг. Публично–правовое образование же принимает сумму налога «с целью обязаться» оказывать налогоплательщику публичные услуги. При этом в российской правовой науке уплата налога рассматривается почти исключительно в качестве своеобразного действия налогоплательщика «с намерением освободиться от обязанности»[1594].

Представляется, что в России в обозримом будущем не появится какого–либо аналога подобных зарубежных доктрин. Кроме ориентации отечественных налогов не на граждан, а на бизнес, для такого вывода есть и иные причины. Действующее процессуальное законодательство и практика его применения предполагают, что суд может вынести положительное для заявителя решение, только если нарушение его прав публичным органом является прямым и непосредственным; либо если соответствующая категория споров, рассматриваемых судами, специально выделена в законодательстве (нарушение прав заявителя презюмируется). В частности, как уже отмечалось, директор отечественной организации (как, впрочем, и ее акционеры) не могут требовать в суде признания недействительным решения налогового органа с доначислением налогов, принятого по итогам проверки организации. Соответствующее право есть у самой организации – налогоплательщика, так как считается, что решение налогового органа может нарушать (прямо и непосредственно) именно ее права. Директор же организации, в случае признания его обвиняемым в рамках уголовного дела о неуплате налогов организацией, будет иметь возможность защищать свои права именно в рамках уголовного дела, в т.ч. по существу оспаривая выводы налогового органа в решении, вынесенном в отношении организации.

[1593] *Братко Т.Д.* Доктрина процессуальной правоспособности налогоплательщика как передовая концепция защиты публичных интересов. // Налоговед. – 2017. – № 9. – С. 76, 78.

[1594] *Братко Т.Д.* Альтернативный подход к обязательности и безвозмездности налога в свете англо–американской правовой доктрины. // Налоговед. – 2017. – № 11. – С. 32.

https://право.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

Раздел II
ОСОБЕННАЯ ЧАСТЬ

Глава 5. ФЕДЕРАЛЬНЫЕ НАЛОГИ И СБОРЫ

5.1. НАЛОГ НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ

Налог на добавленную стоимость (НДС) является **федеральным косвенным** налогом. В настоящее время он урегулирован гл. 21 НК РФ, которая действует с 1 января 2001 г. Ранее НДС уплачивался на основании Закона РФ от 6 декабря 1991 г. № 19921 «О налоге на добавленную стоимость» (утратил силу). Кроме того, на основании подп. «а» п. 25 Указа Президента РФ от 22 декабря 1993 г. № 2270 «О некоторых изменениях в налогообложении и во взаимоотношениях бюджетов различных уровней» (принятого в период особых полномочий Президента РФ) некоторое время взимался специальный налог, представлявший собой 3 % «добавку» к НДС. Рассматриваемый налог может быть охарактеризован, как один из наиболее сложных, как в плане юридической конструкции, так и в плане правового регулирования.

По сведениям, приведенным С.Г. Пепеляевым, Е.В. Кудряшовой и М.В. Никоновой, практически во всех европейских государствах, как предшественники НДС, взимались различные налоги с оборота. Идею НДС приписывают Вильгельму фон Сименсу (Германия): в 1919 г. он предложил его прототип, называемый «облагороженным налогом с оборота». В Европе НДС впервые был введен в 1958 г. во Франции, в настоящее время он взимается более чем в 130 странах, но отсутствует, например, в США (хотя там установлен налог с продаж)[1595]. В законодательстве Европейского Союза длительное время действовала Директива Совета ЕЭС от 17 мая 1977 г. № 77/388/ЕЕС, в настоящее время актуальна Директива Совета ЕС от 28 ноября 2006 г. № 2006/112/ЕС «Об общей системе налога на добавленную стоимость».

Согласно п. 1 ст. 143 НК РФ **налогоплательщиками** НДС в общем случае признаются организации; индивидуальные предприниматели; а также лица, признаваемые налогоплательщиками НДС в связи с перемещением товаров через таможенную границу Таможенного союза, определяемые в соответствии с таможенным законодательством Таможенного союза и законодательством Российской Федерации о таможенном деле.

Объект налогообложения НДС, наиболее часто возникающий в деятельности организаций и индивидуальных предпринимателей, предусмотрен в подп. 1 п. 1 ст. 146 НК РФ: **реализация** товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации. В целях исчисления НДС передача права собственности на товары, результатов выполненных работ, оказание услуг на безвозмездной основе признается реализацией товаров (работ, услуг). Данный объект характерен для «внутреннего» НДС. Другой важнейший объект налогообложения НДС – **ввоз** товаров на территорию Российской Федерации и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией (подп. 4 п. 1 ст. 146 НК РФ). Этот объект, соответственно, предопределяет «таможенный» НДС.

Таким образом, объект налогообложения «внутреннего» НДС «привязан» к территории Российской Федерации. В Определениях КС РФ от 15 мая 2012 г. № 873О, от 19 декабря 2017 г. № 3054О отмечается, что по смыслу подп. 1 п. 1 ст. 146 НК РФ, а также с учетом того, что НДС – это налог, построенный по территориальному принципу (в отличие от налогов на доходы и прибыль), территориальная характеристика операции по выполнению работ и оказанию услуг является существенным признаком объекта обложения НДС. Если реализация происходит не на территории Российской Федерации, объекта обложения НДС не возникает.

Следует напомнить, что общее определение термина «реализация товаров, работ или услуг организацией или индивидуальным предпринимателем» дано в п. 1 ст. 39 НК РФ: передача на возмездной основе (в том числе обмен товарами, работами или услугами) права собственности на товары, результатов выполненных работ одним лицом для другого лица, возмездное оказание услуг одним лицом другому лицу, а в случаях, предусмотренных НК РФ, передача права собственности на товары, результатов выполненных работ одним лицом для другого лица, оказание услуг одним лицом другому лицу – на безвозмездной основе.

Таким образом, основным объектом налогообложения «внутреннего» НДС являются действия (деятельность) налогоплательщиков по реализации товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации. Как таковая, «добавленная стоимость» в НК РФ не определяется и напрямую в качестве объекта налогообложения НДС не используется. Ранее в ст. 1 Закона РФ «О налоге на добавленную стоимость» (утратил силу) было установлено, что НДС представляет собой форму изъятия в бюджет части добавленной стоимости, создаваемой на всех стадиях производства и определяемой как разница между стоимостью реализованных товаров, работ и услуг и стоимостью материальных затрат, отнесенных на издержки производства и обращения. Е.В. Кудряшова приводит сведения о том, что в директивах Европейского союза определения добавленной стоимости также не было и нет[1596]. Однако, данный подход в отечественной правовой системе оказался достаточно «живучим» – в т.ч. в Постановлении КС РФ от 28 ноября 2017 г. № 34П констатируется, что НДС представляет собой форму изъятия в бюджет части добавленной стоимости, создаваемой на всех стадиях производства и определяемой как разница между стоимостью реализованных товаров, работ и услуг и стоимостью материальных затрат, отнесенных на издержки производства и обращения.

Интересный подход к НДС следует из Постановления Президиума ВАС РФ от 17 февраля 2009 г. № 9181/08: налогом на добавленную стоимость облагается фактически полученная экономическая выгода в денежной форме. Следует отметить, что экономическая выгода в денежной форме, исходя из ст. 41 НК РФ, также может облагаться налогом на прибыль организаций и НДФЛ.

Соответственно, если поступившие денежные средства в принципе не связаны с расчетами по оплате товаров (работ, услуг), то по общему правилу они и не влияют на исчисление НДС. Так, в Постановлении Президиума ВАС РФ от 15 сентября 2009 г. № 4762/09 рассмотрен вопрос налогообложения убытков, вызванных потерей тепловой энергии при ее транспортировке. Суд указал, что в НК РФ отсутствуют нормы, позволяющие исчислять НДС от суммы убытков и требовать их взыскания с учетом данного налога. Из расчета количества тепловой энергии, теряемой в окружающую среду при отсутствии тепловой изоляции в сетях общества, и убытков компании следует, что размер убытков определен истцом как произведение количества теряемой энергии и стоимости 1 Гкал энергии без налога на добавленную стоимость. От итоговой суммы убытков исчислен этот налог (в размере 18 %), сумма которого приплюсована к сумме убытков. Однако теряемая тепловая энергия не могла быть получена и фактически не была получена ее потребителями, имеющими договоры энергоснабжения с компанией, а общество, осуществляющее ее передачу, не является потребителем энергии. Дополнительно выработанная компанией тепловая энергия в связи с потерями в процессе ее транспортировки не была реализована.

Сходный подход имеет место в п. 10 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 мая 2014 г. № 33: при определении налоговых последствий выбытия (списания) имущества в результате наступления событий, не зависящих от воли налогоплательщика (утрата имущества по причине порчи, боя, хищения, стихийного бедствия и тому подобных событий), необходимо иметь в виду, что исходя из содержания п. 1 ст. 146 НК РФ такое выбытие не является операцией, учитываемой при формировании объекта налогообложения.

Соответственно, некоторое поступление денежных средств должно четко соответствовать конкретному товару (работе, услуге) с заранее известной ценой, и только тогда можно говорить о наличии объекта обложения НДС. В литературе приводятся сведения о деле, рассмотренном в Европейском суде справедливости (дело «Tolsma»). Частый атрибут ярмарок в европейских городах – механическая шарманка, развлекающая народ разными мелодиями. Прохожие бросают в копилку шарманщика мелкие монеты и останавливаются послушать шарманку. К одному из таких шарманщиков налоговая инспекция предъявила требования об уплате НДС с суммы, полученной от прохожих. Суд, рассматривая это дело, пришел к выводу, что если уплаченная сумма является произвольной – нет связи между характером и объемом оказанной услуги (предоставленного товара) и уплаченной суммой, то отсутствует и объект НДС[1597].

В определенной степени корреспондирующий пример – в п. 5 Обзора практики рассмотрения судами дел, связанных с применением главы 23 Налогового кодекса Российской Федерации (утв. Президиумом ВС РФ 21 октября 2015 г.), отмечается, что полученная в натуральной форме выгода подлежит налогообложению, если она не носит обезличенного характера, объективно может быть разделена и определена в отношении каждого из граждан, являющихся плательщиками НДФЛ.

[1595] *Пепеляев С.Г., Кудряшова Е.В., Никонова М.В.* Правовые основы косвенного налогообложения. – М., 2015. – С. 47, 52, 54, 107.

[1596] *Кудряшова Е.В.* Налог на добавленную стоимость во всей своей универсальности. // Налоги. – 2015. – № 3. – С. 5 – 9.

[1597] *Пепеляев С.Г., Кудряшова Е.В., Никонова М.В.* Правовые основы косвенного налогообложения. – М., 2015. – С. 72.

Примечательно то, что в соответствии с подп. 28 п. 2 ст. 149 НК РФ не подлежит налогообложению (освобождается от налогообложения) реализация на территории Российской Федерации услуг по организации и проведению азартных игр. Представляется, что одной из причин для введения указанной нормы является то, что «оценить» данные услуги, в т.ч. и в случае выигрыша клиента, зачастую невозможно.

Кроме того, в силу специфики такого объекта гражданских прав, как услуги, в ряде случаев покупатель услуг, оплативший их, может по какой–либо причине ими не пользоваться, хотя они фактически оказываются. Так, в литературе описывается практика Суда ЕС, в которой рассматривалась следующая проблема: с 1999 г. французская авиакомпания Air France перестала уплачивать НДС с реализации невозвратных билетов, приобретенных, но не использованных пассажирами. Налоговый орган посчитал, что реализация таких билетов подлежит обложению НДС. По мнению Суда, НДС подлежит уплате, когда сумма, уплаченная клиентом авиакомпании, непосредственно связана с обслуживанием. При этом физическое присутствие пассажира при посадке не имеет значения: важно именно право пассажира извлечь выгоду из работы транспортной службы, а не факт использования этого права[1598].

Другой пример практического решения вопроса об исчислении НДС при реализации товаров – Постановление Президиума ВАС РФ от 7 февраля 2012 г. № 11637/11. В данном судебном акте рассматривалась типичная для сегодняшнего дня ситуация, в которой крупные торговые сети не только приобретают у оптовых поставщиков товары, но и взимают с них премии (бонусы, выплаты…) по различным (иногда весьма неоднозначным) основаниям, в т.ч. за присутствие товаров в магазине. Иными словами, покупатель получает определенную оплату от поставщика, а не наоборот, как это обычно принято в договоре поставки (п. 1 ст. 486 ГК РФ). Налоговый орган счел, что тем самым общество, представляющее торговую сеть, оказывают поставщикам некоторую услугу, что порождает объект налогообложения НДС. По мнению Суда, выплачиваемые поставщиками обществу на основании договоров поставки премии уменьшают стоимость поставленных товаров, что влечет необходимость изменения налоговой базы по НДС у поставщиков и сумм налоговых вычетов по НДС у общества, поэтому не могут быть квалифицированы в качестве платы за услуги, оказываемые обществом поставщикам.

Впоследствии, в Определении КС РФ от 23 октября 2014 г. № 2320–О разъяснено, что порядок исчисления и уплаты НДС не исключает, а, наоборот, предполагает необходимость установления факта изменения стоимости товаров (работ, услуг) для целей исчисления и уплаты НДС, а также определения действительной стоимости их реализации. Позиция была также подтверждена в Определении КС РФ от 21 мая 2015 г. № 1073ОР.

Развитие указанного подхода имело место в Обзоре судебной практики Верховного Суда Российской Федерации № 3 (2016) (утв. Президиумом ВС РФ 19 октября 2016 г., в соответствующей части сделана ссылка на Определение ВС РФ от 22 июня 2016 г. № 308КГ1519017): в результате предоставления поставщиками покупателям скидок по итогам отгрузок товаров, происходит уменьшение стоимости товаров, что влечет корректировку поставщиками налоговой базы по НДС по операциям реализации товаров. Кроме того, из данных актов следует, что положения Федерального закона от 28 декабря 2009 г. № 381ФЗ «Об основах государственного регулирования торговой деятельности в Российской Федерации», ограничивающие величину скидок, не означают, что при превышение их максимального уровня в конкретной поставке как–либо влияет на расчет вычетов по НДС у покупателя (и, соответственно, на расчет оборота по реализации товаров у продавца). Кроме того, в Определении ВС РФ от 29 июня 2016 г. № 678ПЭК15 уточнено, что выплата премии или иного вознаграждения, обусловленная оказанием покупателем услуг (выполнением работ), влияющих на максимальное продвижение товаров, является платой за эти услуги, а не фактическим снижением цены. Напротив, предоставление премии как скидки за достижение определенного объема продаж, не связанное с оказанием самостоятельных услуг, влияет на цену товара.

Достаточно специфический объект обложения НДС урегулирован в подп. 3 п. 1 ст. 146 НК РФ: выполнение строительно–монтажных работ для собственного потребления. Особенность его состоит в том, что облагается «внутренняя» деятельность самого налогоплательщика, результаты которой никому не передаются. В Решении ВАС РФ от 6 марта 2007 г. № 15182/06 по этой проблеме дано весьма дискуссионное разъяснение: при осуществлении строительно–монтажных работ хозяйственным способом налогоплательщик является одновременно заказчиком и исполнителем работ.

В п. 2 ст. 146 НК РФ перечисляются операции, не признаваемые объектом налогообложения НДС, в том числе передача имущества государственных и муниципальных предприятий, выкупаемого в порядке приватизации (подп. 3); операции по реализации земельных участков (долей в них) (подп. 6); операции по реализации имущества и (или) имущественных прав должников, признанных в соответствии с законодательством Российской Федерации несостоятельными (банкротами) (подп. 15). Статья 149 НК РФ предусматривает перечень операций, не подлежащих налогообложению (освобождаемых от налогообложения) НДС, в том числе реализация на территории Российской Федерации услуг по перевозке пассажиров городским пассажирским транспортом общего пользования (за исключением такси, в том числе маршрутного) (подп. 7 п. 2); осуществление банками и банком развития – государственной корпорацией банковских операций (за исключением инкассации) (подп. 3 п. 3). От освобождений по п. 3 ст. 149 НК РФ налогоплательщик, в соответствии с п. 5 ст. 149 НК РФ, может отказаться, от освобождений по п. 2 ст. 149 НК РФ – нет. Кроме того, для «таможенного» НДС, в ст. 150 НК РФ урегулированы случаи ввоза товаров на территорию Российской Федерации и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией, не подлежащие налогообложению (освобождаемые от налогообложения), в частности ввоз необработанных природных алмазов (п. 8); продукции морского промысла, выловленной и (или) переработанной рыбопромышленными предприятиями (организациями) Российской Федерации (п. 11).

Момент определения налоговой базы (фактически – момент возникновения объекта налогообложения) для случая реализации товаров (работ, услуг) в п. 1 ст. 167 НК РФ в общем случае установлен, как наиболее ранняя из дат:

1) день отгрузки (передачи) товаров (работ, услуг), имущественных прав;

2) день оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав.

Соответственно, законодатель устанавливает, что при реализации товаров (работ, услуг) объект налогообложения по НДС возникает только из самого факта отгрузки (передачи) товаров (работ, услуг); урегулированный сторонами сделки момент перехода права собственности, последующая оплата и момент ее получения для целей определения объекта уже не принципиальны. Если же имеет место предварительная оплата, то ее получение также порождает объект налогообложения.

То, что используемый законодателем термин «момент определения налоговой базы» в действительности представляет собой момент определения объекта налогообложения, подтверждается в работе Ф.А. Гудкова. По мнению данного автора, практически во всех главах НК РФ содержатся нормы о том, в какой момент налогоплательщик обязан определять налоговую базу. Фактически эти нормы означают переопределение обстоятельств, с которыми связывается признание объекта налога. Экономическая и юридическая логика того или иного налога легко модифицируется законодателем под фискальные задачи[1599].

Исходя из Определений КС РФ от 4 марта 2004 г. № 147О и № 148О в отношении НДС законодатель может установить, что налоговая база увеличивается на суммы получаемых налогоплательщиком авансовых платежей, при этом предусмотрев соответствующий порядок уплаты налога: либо единовременно (например, по итогам налогового периода), либо авансом – при получении налогоплательщиком авансовых платежей за реализацию товара (работ, услуг) с окончательным перерасчетом по итогам налогового периода. Как разъяснено в Постановлении Президиума ВАС РФ от 10 марта 2009 г. № 10022/08, в целях гл. 21 НК РФ не может быть признан авансовым платеж, поступивший налогоплательщику в том же налоговом периоде, в котором произошла фактическая реализация товаров.

В плане исчисления современного способа исчисления НДС «по отгрузке» представляет интерес Постановление Президиума ВАС РФ от 22 сентября 2009 г. № 5451/09: ранее отраженная в п. 10 Информационного письма Президиума ВАС РФ от 10 декабря 1996 г. № 9 «Обзор судебной практики применения законодательства о налоге на добавленную стоимость» позиция о начислении процентов по ст. 395 ГК РФ за просрочку оплаты товаров (работ, услуг) на цену товара без учета НДС основывалась на действовавшем в момент принятия письма законодательстве, которое предоставляло налогоплательщику право использовать учетную политику «по оплате», когда обязанность по уплате этого налога в бюджет возникала у продавца как налогоплательщика со дня поступления продавцу денежных средств от покупателя. При этом до момента оплаты товара покупателем соответствующая операция не учитывалась для целей налогообложения и до получения оплаты от покупателя продавец не был обязан уплачивать в бюджет сумму налога за счет собственных средств. После введения в действие с 1 января 2001 г. гл. 21 НК РФ налогоплательщики за редким исключением (а с 1 января 2006 г. – без

[1598] *Крохина А.М.* Обзор налоговых решений Суда ЕС. // Налоговед. – 2017. – № 11. – С. 81, 82

[1599] *Гудков Ф.А.* Вексель. Порядок использования и особенности налогообложения. – М., 2010. – М., 2010. – С. 148.

исключения) обязаны вести учет выручки для целей обложения НДС со дня отгрузки (передачи) товаров (работ, услуг), то есть с момента отражения в бухгалтерском учете дебиторской задолженности покупателя. Поэтому продавец обязан уплатить данный налог из собственных средств, не дожидаясь получения оплаты от покупателя. Следовательно, задерживая оплату оказанных услуг, общество фактически неосновательно пользовалось не суммой, подлежащей перечислению в бюджет в виде НДС, а денежными средствами водоканала. Поэтому основания для отказа в начислении процентов за пользование чужими денежными средствами на ту часть суммы задолженности, которая приходится на сумму налога, отсутствовали.

То, что в современном варианте НДС при реализации товаров (работ, услуг) исчисляется вне зависимости от факта их оплаты, также подтверждается в Определении ВС РФ от 11 июля 2017 г. № 302КГ17785. Суд не усмотрел какого–либо влияния на возникновение объекта НДС при реализации права аренды, сложной формы взаиморасчетов между продавцом и покупателем.

Иной подход подлежит применению в случае, если речь идет не о денежном, а об ином обязательстве. В Постановлении Президиума ВАС РФ от 11 сентября 2012 г. № 5328/12 рассматривался вопрос о базе для начисления пени за просрочку доставки порожних вагонов, исчисляемой, как процент от платы за перевозку грузов в соответствии со ст. 25, 33, 97 УЖТ РФ. По мнению Суда, буквальное толкование ст. 97 УЖТ РФ в качестве базы начисления законной неустойки предусматривает именно провозную плату без учета сумм НДС. В настоящем деле истец является заказчиком, пени начислены в связи с нарушением исполнения не денежного обязательства, а обязательства по доставке груза.

В силу общей нормы п. 1 ст. 154 НК РФ налоговая **база** при реализации налогоплательщиком товаров (работ, услуг) определяется как стоимость этих товаров (работ, услуг) с учетом акцизов (для подакцизных товаров) и без включения в них НДС. Согласно п. 1 ст. 166 НК РФ сумма НДС исчисляется как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы.

Соответственно, НДС исчисляется со стоимости товара, уже включающей акциз (если он там присутствует). Таким образом имеет место нормативно предусмотренный «налог на налог». Впрочем, в ст. 351 НК РФ (утратила силу) применительно к налогу с продаж было предусмотрено, что налоговая база определяется как стоимость реализованных товаров (работ, услуг), исчисленная исходя из применяемых цен (тарифов) с учетом НДС и акцизов (для подакцизных товаров). Иными словами, налог с продаж начислялся и на акциз, и на НДС.

Поскольку величина НДС зависит от стоимости реализованных товаров (работ, услуг), со стороны некоторых налогоплательщиков не исключена имитация отсутствия реализации, либо реализации по заниженным ценам. Соответственно, в п. 2 ст. 153 НК РФ установлено, что при определении налоговой базы по НДС выручка от реализации товаров (работ, услуг), передачи имущественных прав определяется исходя из всех доходов налогоплательщика, связанных с расчетами по оплате указанных товаров (работ, услуг), имущественных прав, полученных им в денежной и (или) натуральной формах, включая оплату ценными бумагами. В подп. 2 п. 1 ст. 162 НК РФ установлено, что налоговая база по НДС увеличивается на суммы полученных за реализованные товары (работы, услуги) в виде финансовой помощи, на пополнение фондов специального назначения, в счет увеличения доходов либо иначе связанных с оплатой реализованных товаров (работ, услуг). Следует отметить, что сходная норма появилась еще в п. 1 ст. 4 Закона РФ «О налоге на добавленную стоимость» менее чем через год после введения его в действие, и фактически стала ответом на относительно массовые злоупотребления – налогоплательщики, условно говоря, предпочитали оформлять реализацию товара, в действительности стоившего 100 руб., как продаваемого по цене 1 руб. (что подлежало обложению НДС), и, например, неустойки в 99 руб. (что формально не подлежало обложению НДС), за однодневную просрочку оплаты товара.

С этой точки зрения, вопрос о том, связаны ли некоторые поступления денежных средств налогоплательщику с оплатой реализованных товаров (работ, услуг), может являться оценочным и различно разрешаться налогоплательщиком, налоговым органом и судом.

Ставки НДС предусмотрены в ст. 164 НК РФ:

– 20 % – стандартная (до 1 января 2019 г. – 18 %);

– 10 % – пониженная, при реализации в т.ч. некоторых продовольственных, детских, медицинских товаров и печатных изданий;

– 0 % – при реализации товаров, вывезенных в таможенной процедуре экспорта; товаров, вывезенных с территории Российской Федерации на территорию государства – члена ЕАЭС; услуг по международной перевозке товаров и по некоторым другим операциям.

С исторической точки зрения можно отметить, что в России стандартная ставка НДС, первоначально в 1992 году составлявшая 28 %, впоследствии была снижена до 20 %, а затем – до уровня 18 %, а с 1 января 2019 г. вновь повышена до 20 %.

Если в 2018 году к продаже предлагается товар за 118 руб. с НДС по ставке 18 %, то это значит, что цена товара без налога составляет 100 руб., а НДС составляет 18 руб. (18 % от 100 руб.). Соответственно, если в 2019 году к продаже предлагается товар за 120 руб. с НДС по ставке 20 %, то это значит, что цена товара без налога составляет 100 руб., а НДС составляет 20 руб. (20 % от 100 руб.). Упрощенным образом можно исчислить величину НДС, поделив цену с налогом на 6. Соответственно, НДС = 120 руб./6 = 20 руб.

Рассматривая пониженные ставки НДС на ряд социально значимых товаров, уместно привести позицию К.Т.ф.– Эеберга, который, рассматривая проблему необлагаемого минимума, отметил, что установить его можно только в отношении прямых налогов (реальных и подоходных). При косвенных же налогах можно освободить от них те необходимые предметы потребления, обложение которых влияет, как поголовный налог[1600]. Уместно сравнение перечня продовольственных товаров, реализация которых облагается НДС по ставке 10 %, с перечнем продуктов питания, приведенным в Федеральном законе от 3 декабря 2012 г. № 227–ФЗ «О потребительской корзине в целом по Российской Федерации» – и там и там упомянуты хлебо –, молоко – , мясо – и рыбопродукты, а также овощи (включая картофель). Споры, связанные с применением пониженной ставки 10 %, являются относительно распространенным явлением (Постановления Президиума ВАС РФ от 10 августа 1999 г. № 22/99 и № 1248/98, от 1 сентября 1998 г. № 2345/98, от 3 февраля 2004 г. № 10084/03, от 24 июня 2008 г. № 2340/08, от 3 ноября 2009 г. № 7475/09, Постановление КС РФ от 10 июля 2017 г. № 19П).

Косвенный характер НДС отражен в п. 1 ст. 168 НК РФ: при реализации товаров (работ, услуг) налогоплательщик дополнительно к цене (тарифу) реализуемых товаров (работ, услуг) обязан предъявить к оплате покупателю этих товаров (работ, услуг) соответствующую сумму НДС.

Но, как было отмечено ранее, в действительности включение суммы НДС в цену товара (работы, услуги) является правом, а не обязанностью налогоплательщика: таким образом, он за счет покупателя «вознаграждает» себя за налог, который подлежит уплате в бюджет. Если же налогоплательщик НДС не получит налог с покупателя, то обязанность по его уплате будет исполняться исключительно за счет собственных средств налогоплательщика.

Таким образом, имея намерение в 2019 году реализовать товар за 100 руб., налогоплательщику, в общем случае, следует продать его за 120 руб. (100 руб. – цена товара без НДС, 20 руб. – НДС по ставке 20 %) и уплатить НДС в бюджет в сумме 20 руб. Если бы законодатель ограничился только вышеуказанными нормами о включении налога в стоимость товара (что характерно для налога с продаж), то каждый последующий продавец, даже реализуя товар без собственной наценки, был бы вынужден увеличивать цену на размер НДС, что придало бы данному налогу так называемый кумулятивный эффект (в приведенном примере при последующих перепродажах: 100 руб. – 120 руб. – 144 руб. – 172,8 руб. – 207,36 руб. и т.д.), и это, очевидно, попросту разрушило бы гражданский оборот (либо потребовало максимальной концентрации производства и розничной реализации некоторого товара в руках одного лица).

Для того чтобы этого не происходило, в ст. 171 НК РФ предусмотрены налоговые **вычеты**. Наиболее часто применяемые на практике налоговые вычеты (п. 2 ст. 171 НК РФ) исчисляются как суммы НДС, предъявленные налогоплательщику при приобретении им товаров (работ, услуг), в отношении товаров (работ, услуг), приобретаемых для перепродажи, а также товаров (работ, услуг), приобретаемых для осуществления операций, признаваемых объектами налогообложения НДС. На данные вычеты налогоплательщик может уменьшить сумму НДС, подлежащую уплате в бюджет (п. 1 ст. 171 НК РФ).

Например, если налогоплательщик НДС в 2019 году приобретет товар у другого налогоплательщика НДС за 120 руб. (100 руб. – цена товара без НДС, 20 руб. – НДС по ставке 20 %) и впоследствии продаст его за 180 руб. (150 руб. – цена товара без НДС, 30 руб. – НДС по ставке 20 %), то он будет обязан уплатить в бюджет с применением вычета сумму налога 10 руб. = 30 руб. (НДС «с реализации») – 20 руб. (вычеты или «входной» НДС). Та же сумма НДС получилась бы в том случае, если бы законодатель предусмотрел исчисление налога с наценки (с «добавленной стоимости», в рассмотренном случае – с 50 руб.). При этом упрощенно можно утверждать, что тот первоначальный продавец, который продал указанный товар за 120 руб. (100 руб. – цена товара без НДС, 20 руб. – НДС по ставке 20 %), обязан уплатить в бюджет НДС в сумме 20 руб., предъявленный им покупателю в составе цены. Именно этим и объясняется право покупателя на вычет в данной сумме. В итоге, по окончании цепочки перепродаж и конечном потреблении товара в бюджете «по частям»

[1600] *Эеберг К.Т.ф.* Курс финансовой науки. – СПб., 1913. Репринтное издание Bibliard.ru. – С. 170.

окажется вся сумма НДС, заложенная в окончательной цене товара, которую уплатит потребитель. Разумеется, данный вывод справедлив только в том случае, если все участники цепочки перепродаж являются налогоплательщиками НДС, и все они исполняют обязанность по уплате этого налога. Как это следует из Постановлений Президиума ВАС РФ от 28 октября 2008 г. № 6272/08 и от 10 февраля 2009 г. № 8337/08, НДС является косвенным налогом, взимаемым с участников хозяйственного оборота при реализации ими товаров (работ, услуг).

НДС, уплаченный «на таможне» при ввозе товаров, также порождает право на применение вычетов (п. 2 ст. 171 НК РФ). Пример соответствующего спора приведен в Определении ВС РФ от 3 октября 2017 г. № 305КГ174111. Интересно и то, что в данном судебном акте разъяснено следующее: юридически значимым обстоятельством, определяющим возможность применения налоговых вычетов при приобретении товаров (работ, услуг) налогоплательщиком – покупателем, является заявление к вычету НДС не более суммы налога, предъявленной налогоплательщику его контрагентом, имея в виду, что поставщик создает в бюджете экономический источник для последующего вычета (возмещения) налога у покупателя.

Очевидно, что НДС без вычетов представлял бы собой налог с оборота (с продаж). Ранее действовавший региональный налог с продаж (в последнем варианте – гл. 24 НК РФ, действовала в 2002 – 2004 годах) также не предусматривал вычетов, но кумулятивного эффекта стремились избегать, облагая данным налогом только конечную реализацию товаров (работ, услуг) физическим лицам за наличный расчет (ст. 349 НК РФ – утратила силу). Несколько упрощенно можно утверждать, что в другом косвенном налоге – акцизе, стремятся избегать кумулятивного эффекта, облагая только «первичную» реализацию производителем произведенных им подакцизных товаров (подп. 1 п. 1 ст. 182 НК РФ), либо «первичное» введение в оборот ввезенных импортером подакцизных товаров (подп. 13 п. 1 ст. 182 НК РФ).

Механизм исчисления НДС описан в ряде актов КС РФ (в т.ч. в Постановлении от 28 ноября 2017 г. № 34П, в Определении от 3 июля 2008 г. № 630ОП): исходя из экономической сущности НДС как косвенного налога (налога на потребление), федеральный законодатель предусмотрел многоступенчатый механизм уплаты данного налога, в рамках которого при реализации товаров (работ, услуг, имущественных прав) налогоплательщик (налоговый агент) дополнительно к их цене (тарифу) обязан предъявить к оплате покупателю сумму налога на добавленную стоимость, исчисленную по каждому виду товаров (работ, услуг, имущественных прав) как процентная доля указанных цен (тарифов), соответствующая налоговой ставке.

Следует отметить, что налог на потребление не обязательно должен быть косвенным. Например, налог на потребление можно взимать непосредственно с потребителей товаров (работ, услуг), а не предлагать продавцам включать данный налог в цену товаров (работ, услуг). В то же время, очевидно, что такой способ взимания налога намного сложнее организовать с практической точки зрения (в т.ч. и потому, что конечных потребителей товаров (работ, услуг) существенно больше, чем продавцов).

Законодатель предусматривает достаточно жесткие условия для применения налогоплательщиком налоговых вычетов. В частности, приобретенные товары (работы, услуги) в силу п. 2 ст. 171 НК РФ должны предназначаться для использования в деятельности, облагаемой НДС (например – товары приобретены для последующей перепродажи или используются в производстве других товаров, реализация которых облагается НДС). Как разъяснено в Постановлении Президиума ВАС РФ от 20 октября 2009 г. № 9084/09, налогоплательщик имеет право заявить к вычету суммы НДС, предъявленные продавцами при приобретении товаров (работ, услуг), только в случае использования таких товаров (работ, услуг) для операций, подлежащих обложению данным налогом.

Соответственно, вопрос о том, используются ли некоторые приобретенные товары (работы, услуги) в облагаемой НДС деятельности налогоплательщика, может являться оценочным. В частности, в Постановлении Президиума ВАС РФ от 23 ноября 2010 г. № 9202/10 рассматривался вопрос о том, вправе ли налогоплательщик, обязанный в силу закона бесплатно передавать определенное количество товара (пайкового угля) физическим лицам (в т.ч. своим работникам), применять вычеты по НДС при приобретении данного товара. Суд отметил, что основной деятельностью общества является неразрывный процесс добычи и реализации угля, то есть осуществление операций, признаваемых объектами обложения НДС. В качестве условия ведения этой деятельности обществу законом вменена обязанность обеспечить пайковым углем определенные категории лиц, включая тех, которые не состояли и не состоят с ним в трудовых отношениях и непосредственно не участвуют в производственном процессе. Поскольку приобретение пайкового угля от усмотрения общества не зависит, операции по его приобретению должны признаваться связанными с осуществлением обществом налогооблагаемых операций.

Другой вариант – в Определении Верховного Суда РФ от 29 июля 2015 г. № 303КГ151752 изучался вопрос о возможности использования сетевой компанией вычетов по НДС по той электроэнергии, которая приобреталась для компенсации сверхнормативных потерь (т.е. по той, которая фактически никому не была продана). Суд отметил, что поскольку услуги по передаче электроэнергии являются операциями, облагаемыми НДС, а приобретение электроэнергии для компенсации сверхнормативных потерь в сетях непосредственно связано с этой деятельностью и осуществляется в силу прямого указания закона, сетевая организация вправе принять к вычету НДС, предъявленный поставщиком электроэнергии.

Еще пример – Постановление Президиума ВАС РФ от 25 октября 2011 г. № 3844/11. Как установил Суд, организация за свой счет отремонтировала автомобильную дорогу общего пользования (путем оплаты работ, выполненных подрядчиками), по которой ей было удобно вывозить продукцию. ВАС РФ, несмотря на то, что автомобильная дорога на каком–либо праве у организации не находится, в состав основных средств, подлежащих отражению на ее балансе, не входит, признал право на вычеты по НДС. Суд отметил, что положения гл. 21 НК РФ не препятствуют включению в состав налоговых вычетов по НДС сумм этого налога налогоплательщиками, оплатившими ремонтно–строительные работы автомобильных дорог общего пользования, находящихся во владении исполнительных органов государственной власти или местной администрации, при отсутствии как встречных обязательств со стороны заинтересованных лиц по финансированию результатов выполненных работ, так и договорных отношений с лицами, ответственными за содержание автомобильных дорог названной классификации, при условии если соответствующие затраты произведены в целях достижения экономически оправданного результата.

Следует упомянуть и Постановление Президиума ВАС РФ от 31 января 2012 г. № 12987/11: Суд признал, что общество правомерно заявило к вычету суммы НДС, уплаченные подрядчикам в составе стоимости работ по ликвидации объектов основных средств. По мнению ВАС РФ, использование объекта основных средств в хозяйственной деятельности имеет комплексный характер и включает в себя установку, эксплуатацию, а при возникновении производственной необходимости – ликвидацию основного средства.

Интересно то, что в приведенных примерах ВАС РФ, разрешая вопрос об обоснованности вычетов по НДС, исходил из тех же подходов, которые характерны для расходов по налогу на прибыль организаций, то есть из производственной необходимости. В связи с этим показательны сведения, приведенные Р. Буссе: решениями немецкого и европейского правосудия уже довольно давно подтверждено и потому общепризнано, что для освобождения, за исключением случаев преднамеренного злоупотребления, достаточно лишь предполагаемого назначения приобретенных товаров или услуг[1601]. Здесь, однако, представляется уместным заметить, что периодическое упоминание в законодательстве (в судебной практике, в специальной литературе) того, что некоторые действия должны совершаться налогоплательщиком во имя производственной необходимости, не означает, что речь в соответствующем контексте идет именно о производстве (т.е. о заводах, фабриках и т.д.). Возможно, такая терминология является определенным рудиментом предшествующего законодательства и науки с выделением особой роли социалистического производства. Как правило, если только нет особого и четкого указания об ином, имеется ввиду обобщенная характеристика деятельности, как направленной на достижение основной цели коммерческих организаций – извлечение прибыли (п. 1 ст. 50 ГК РФ), а вовсе не о производстве. Например, в Постановлении Президиума ВАС РФ от 21 июня 2012 г. № 2676/12 не поддержан подход налогового органа о том, что положения п. 4 ст. 170 НК РФ могут быть применены исключительно теми налогоплательщиками НДС, которые занимаются производством и реализацией продукции (работ, услуг).

Другим обязательным условием для применения налоговых вычетов обычно является наличие особого документа – **счета–фактуры** (ст. 169 НК РФ). Налогоплательщик НДС, реализуя товар (работу, услугу), обязан выдать покупателю счет–фактуру с выделением суммы НДС (п. 3 ст. 168 НК РФ) для того, чтобы покупатель имел возможность использовать вычет. Форма счета–фактуры утверждена Постановлением Правительства РФ от 26 декабря 2011 г. № 1137 «О формах и правилах заполнения (ведения) документов, применяемых при расчетах по налогу на добавленную стоимость». В Постановлении КС РФ от 3 июня 2014 г. № 17П разъяснено, что счет–фактура является публично–правовым документом, дающим налогоплательщику право для правомерного уменьшения налога на добавленную стоимость на сумму налоговых вычетов. В Определении КС РФ от 10 ноября 2016 г. № 2561О отмечается, что обязанность по выставлению счета–фактуры, как следует из ст. 168 НК РФ, распространяется на всех плательщиков НДС в качестве безусловного требования, а

[1601] *Буссе Р.* Практика возмещения НДС в ФРГ. // Налоговое право в решениях Конституционного Суда РФ 2010 г. – М., 2012. – С. 128.

выделение суммы этого налога в счете–фактуре образует необходимое условие и достаточное формальное основание, с которым закон связывает в том числе и право налогоплательщика на получение налогового вычета. Как следует из Постановления Президиума ВАС РФ от 8 ноября 2011 г. № 6889/11, счет–фактура, представляя собой документ налогового учета, являющийся для покупателя основанием для принятия предъявленных продавцом сумм НДС к вычету исходя из положений п. 1 ст. 169 НК РФ, не может содержать сумму налога, отличную от суммы, уплаченной покупателем в соответствии с условиями договора купли–продажи.

В ряде Определений КС РФ (в т.ч. от 21 апреля 2011 г. № 499ОО, от 29 сентября 2011 г. № 1292ОО) отмечается, что положения ст. 169, 171 и 172 НК РФ в их взаимосвязи указывают, в частности, на то, что основанием для вычета по НДС является совокупность наступивших обстоятельств: приобретение налогоплательщиком товара (работ, услуг) для использования в облагаемых операциях, отражение их в документах учета у налогоплательщика–покупателя и наличие надлежащим образом оформленного счета–фактуры.

Нельзя не отметить, что счет–фактура, вообще говоря, обычно содержит сведения, уже присутствующие в иных документах, опосредующих отгрузку товара (работ, услуг), т.е. в накладных, счетах, договорах. Иными словами, счет–фактура введен в законодательство только для формализации исчисления НДС, ни для каких иных целей он не предназначен.

В Определении КС РФ от 15 февраля 2005 г. № 93О разъяснено, что соответствие счета–фактуры требованиям, установленным ст. 169 НК РФ, позволяет определить контрагентов по сделке (ее субъекты), их адреса, объект сделки (товары, работы, услуги), количество (объем) поставляемых (отгруженных) товаров (работ, услуг), цену товара (работ, услуг), а также сумму начисленного налога, уплачиваемую налогоплательщиком и принимаемую им далее к вычету. Как следует из Определения КС РФ от 5 марта 2009 г. № 468ОО, налогоплательщик, не обеспечивший документальное подтверждение достоверности сведений и обоснованности требований, изложенных в документах, на основании которых он претендует на получение налоговых вычетов, несет риск неблагоприятных последствий своего бездействия в виде невозможности принятия к вычету соответствующих сумм налога. В соответствии с данными правовыми позициями в настоящее время сформулирован п. 2 ст. 169 НК РФ: ошибки в счетах–фактурах и корректировочных счетах–фактурах, не препятствующие налоговым органам при проведении налоговой проверки идентифицировать продавца, покупателя товаров (работ, услуг), имущественных прав, наименование товаров (работ, услуг), имущественных прав, их стоимость, а также налоговую ставку и сумму налога, предъявленную покупателю, не являются основанием для отказа в принятии к вычету сумм налога. Указанное обстоятельство подтверждает, что для целей применения вычетов по НДС, кроме реальности самой поставки товара (работы, услуги), в соответствии со ст. 171 НК РФ документы должны обеспечивать возможность однозначной идентификации поставщика[1602].

Поскольку счет–фактура в «бумажном» варианте, как это следует из п. 6 ст. 169 НК РФ, должен быть подписан директором (главным бухгалтером, представителем) лица, реализовавшим товары (работы, услуги), имитация подписи путем проставления факсимиле, невозможна. Исходя из Постановления Президиума ВАС РФ от 27 сентября 2011 г. № 4134/11 факсимиле (в переводе с латинского – сделай подобное) представляет собой клише, то есть точное воспроизведение рукописи, документа, подписи средствами фотографии и печати. Положениями ст. 169 НК РФ не предусмотрено возможности факсимильного воспроизведения подписи при оформлении счета–фактуры. Не содержит подобной нормы и Федеральный закон «О бухгалтерском учете», в силу которого документы бухгалтерского учета должны содержать личные подписи соответствующих лиц, в связи с чем отступление от установленных правил влечет отказ в применении налоговых вычетов по таким счетам–фактурам.

Если товар (работа, услуга) реализуется за наличный расчет населению, то счет–фактуру и расчетные документы заменяет кассовый чек или иной документ установленной формы (п. 7 ст. 168 НК РФ). В Постановлении КС РФ от 3 июня 2014 г. № 17П разъяснено, что по смыслу законоположений, определяющих особенности реализации товаров (работ, услуг) населению по розничным ценам (тарифам), покупателями в таких случаях выступают физические лица, которые, по общему правилу, плательщиками НДС не признаются. Соответственно, для таких покупателей выделение суммы НДС в составе цены на приобретаемые товары (работы, услуги) не имеет юридического значения, поскольку исчисление продавцом суммы налога расчетным путем не является тем действием, которое порождает у них право на применение налогового вычета. Исходя из позиции Р. Польссона, для целей НДС конечным потребителем, как правило, является тот, кто не приобретает право на вычет[1603].

Тем не менее, вопрос о вычете по НДС может возникнуть у покупателя и при розничном приобретении товара. В Постановлении Президиума ВАС РФ от 13 мая 2008 г. № 17718/07 был рассмотрен вопрос об использовании индивидуальным предпринимателем права на вычеты по НДС по бензину, использованному им при осуществлении предпринимательской деятельности: данное право было обосновано контрольно–кассовыми чеками АЗС. Суд указал, что отказ налоговой инспекции предпринимателю в получении налогового вычета по НДС нельзя признать правомерным. Представляется, что в данной ситуации сработало правило – *ad impossibilia lex non cogit* – закон не требует невозможного[1604]. В современных условиях достаточно сложно обязать АЗС выдавать всем покупателям – юридическим лицам и индивидуальным предпринимателям счета–фактуры в связи с тем, что они заправили свои автомобили топливом.

Данный подход согласуется с позицией, изложенной в Определении КС РФ от 2 октября 2003 г. № 384О: счет–фактура не является единственным документом для предоставления налогоплательщику налоговых вычетов по НДС. Вычеты могут предоставляться и на основании иных документов. Кроме того, поскольку по НДС, в соответствии с правовой конструкцией и экономической моделью, вычет в большинстве случаев может использовать предприниматель (перепродавец), но не конечный потребитель, та же, по сути, идея заложена в п. 5 Постановления Пленума ВАС РФ от 22 октября 1997 г. № 18 «О некоторых вопросах, связанных с применением Положений Гражданского кодекса Российской Федерации о договоре поставки»: под целями, не связанными с личным использованием, следует понимать в том числе приобретение покупателем товаров для обеспечения его деятельности в качестве организации или гражданина–предпринимателя (оргтехники, офисной мебели, транспортных средств, материалов для ремонтных работ и т.п.).

Специально установленные случаи, когда право на вычет обосновывается не счетом–фактурой, а иным документом, следуют из п. 1 ст. 172 НК РФ. В частности, если налогоплательщик уплатил «таможенный» НДС при ввозе товаров на территорию Российской Федерации, то он может учесть данную сумму в качестве вычета на основании документов о ее уплате.

Дополнительное условие применения вычетов по НДС – предоставление налогоплательщиком декларации, в которой данные вычеты заявлены. Как разъяснено в Постановлении Президиума ВАС РФ от 26 апреля 2011 г. № 23/11, применение налоговых вычетов по НДС является правом налогоплательщика, носит заявительный характер посредством их декларирования в подаваемых в налоговый орган налоговых декларациях и может быть реализовано только при соблюдении установленных в гл. 21 НК РФ условий. Само по себе наличие у налогоплательщика документов, подтверждающих, по его мнению, право на применение налоговых вычетов, без отражения (указания, заявления) суммы налоговых вычетов в налоговой декларации не является основанием для уменьшения подлежащего уплате в бюджет по итогам налогового периода НДС. Наличие документов, обуславливающих применение налоговых вычетов по НДС, не заменяет их декларирования.

Указанная позиция ВАС РФ производит впечатление, что заявительный характер с той же самой мотивировкой может быть распространен и на любой другой налог, исчисляемый с учетом вычетов (расходов, льгот, освобождений). Однако, как представляется, такое общее условие реализации прав налогоплательщиков на вычеты (расходы, льготы, освобождения) из НК РФ не следует и судебной практикой пока не поддерживается. Особый подход к вычетам по НДС предопределяется, по меньшей мере, тем, что принятие решения о возмещении НДС возможно только по результатам камеральной (но не выездной) проверки (п. 3 ст. 176 НК РФ, п. 49 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. № 57); а представление на камеральную проверку не только декларации по НДС, но и документов, обосновывающих право на возмещение, является обязательной досудебной процедурой для последующего обращения в суд по поводу возмещения (Постановление Президиума ВАС РФ от 29 сентября 2009 г. № 5154/09).

Определенное разъяснение данного подхода содержится в Постановлении Президиума ВАС РФ от 25 июня 2013 г. № 1001/13. В рассмотренном деле основанием доначисления спорной суммы НДС явился вывод инспекции о нарушении обществом подп. 1 п. 1 ст. 146 НК РФ и занижении налоговой базы ввиду неучета при ее определении стоимости детских новогодних подарков, переданных обществом безвозмездно своим работникам. Переквалифицировав действия общества по вручению подарков на операции по реализации товаров,

---

[1602] Рекомендации Научно–консультативного совета при ФАС Волго–Вятского округа «О практике применения налогового законодательства» (по итогам заседания 14 октября 2010 г.) // СПС Гарант, СПС КонсультантПлюс, URL: http://www.fasvvo.arbitr.ru

[1603] *Польссон Р.* Шведское налоговое право. – Екб., 2006. – С. 19.

[1604] Латинские юридические изречения. / Сост. проф. Е.И. Темнов. – М., 2003. – С. 74.

инспекция, определив их стоимость на основании счетов–фактур, товарных накладных от поставщиков, доначислила спорную сумму налога. Вместе с тем инспекция отказала в применении налоговых вычетов сумм НДС, уплаченных при приобретении товаров, со ссылкой на несоблюдение обществом заявительного порядка их применения и неучета указанных вычетов в налоговых декларациях. Суд отметил, что в данном деле спорные суммы налоговых вычетов не только не были заявлены налогоплательщиком в налоговых декларациях, но и не были отражены в первичной документации, документы, подтверждающие налоговые вычеты, а также книги покупок при проверке инспекции не представлялись, возражения, основанные на данных документах, налогоплательщиком не заявлялись. В настоящем деле, в отличие от рассмотренного в Постановлении Президиума ВАС РФ от 26 апреля 2011 г. № 23/11, доначисление НДС было обусловлено иной юридической оценкой для целей налогообложения хозяйственных операций, относительно совершения и документального подтверждения которых спор отсутствовал. Общество, не соглашаясь с переквалификацией инспекцией сложившихся отношений и оспаривая обоснованность данной переквалификации, не могло заявить о применении соответствующих вычетов. Подобное заявление вычетов в уточненных налоговых декларациях за проверяемый период означало бы согласие с подходом инспекции относительно обоснованности переквалификации и учета спорных операций при определении налоговой базы по НДС, что не соответствовало бы действительной позиции общества.

В связи с тем, что последующая оплата товара (работ, услуг), вообще говоря, не связана с возникновением объекта налогообложения по НДС у продавца (НДС в общем случае исчисляется «по отгрузке» – ст. 167 НК РФ), возникновение права на вычеты по НДС у покупателя также не связано с тем, оплатил ли он товар продавцу. Однако отсутствие разумного объяснения неоплаты товара, в совокупности с иными обстоятельствами, может поставить под сомнение сам факт поставки товара от указанного в документах поставщика. В этом случае налоговый орган (суд) может прийти к выводу о том, что отражение в документах приобретения товара является фиктивным, направленным только на получение возмещения НДС (Постановление Президиума ВАС РФ от 5 июля 2011 г. № 17545/10). Подобные рассуждения могут иметь место и в случае, если сторонами согласована длительная, не имеющая разумного экономического обоснования, отсрочка платежа. Так, в Определении ВС РФ от 20 июля 2016 г. № 305КГ164155 отмечается, что суд апелляционной инстанции установил такую особенность расчета между налогоплательщиком и контрагентом, как длительная отсрочка платежа. При этом контрагенты обязанность по уплате налогов с операции выполнили в минимальном объеме.

В редких, специально установленных случаях, НДС исчисляется по особым правилам (т.е. не как налог «с реализации» минус «входной»). Например, в силу п. 5.1 ст. 154 НК РФ при реализации автомобилей, приобретенных у физических лиц (не являющихся налогоплательщиками НДС) для перепродажи, налоговая база определяется как разница между ценой, определяемой в соответствии со ст. 105.3 НК РФ, с учетом НДС, и ценой приобретения указанных автомобилей. Иными словами, упрощенно говоря, при перепродаже автомобилей НДС исчисляется «в чистом виде» с наценки, поскольку в отсутствие такой нормы он должен был бы исчисляться со всей вырученной суммы (без вычетов), что, в частности, сделало бы экономически невыгодной деятельность по перепродаже подержанных автомобилей организациями и индивидуальными предпринимателями (поскольку они зачастую работают с подержанными автомобилями, полученными от физических лиц без статуса индивидуального предпринимателя). При этом очевидно, что счет–фактура, выданный продавцом при перепродаже подержанного автомобиля, не будет включать НДС, в 2019 году составляющий 20 % от цены – его сумма (только от наценки) будет меньше.

Следует учесть, что право на вычеты по НДС, в отличие от права на учет расходов по налогу на прибыль организаций (НДФЛ с доходов индивидуальных предпринимателей), кроме его обоснования счетом–фактурой и декларированием, имеет и иные особенности. В ряде Постановлений Президиума ВАС РФ (от 28 октября 2008 г. № 6272/08, от 28 октября 2008 г. № 6273/08, от 10 февраля 2009 г. № 8337/08, от 10 марта 2009 г. № 9024/08, от 10 марта 2009 г. № 9821/08, от 6 апреля 2010 г. № 17036/09) отмечается, что НК РФ не содержит положений, позволяющих налоговому органу оценивать произведенные налогоплательщиком сделки при решении вопроса о правомерности применения налоговых вычетов по налогу на добавленную стоимость с позиции оценки экономической целесообразности, рациональности и эффективности хозяйственных взаимоотношений. Налоговое законодательство не регулирует порядок и условия ведения финансово–хозяйственной деятельности. Налогоплательщик вправе единолично определять ее эффективность и целесообразность. Соответственно, право на вычет по НДС в общем случае более формализовано, чем право на учет расходов по подоходным налогам.

Однако можно отметить, что крайне жесткий подход, как законодателя, так и налоговых органов к вычетам по НДС приводит на практике к тому, что некоторые налогоплательщики предпочитают в несущественных поставках сразу приобретать продукцию без НДС. Если раньше никто не хотел работать с неплательщиками НДС, то сейчас, наоборот, предпочитают таких, поскольку этот налог можно будет учесть в расходах и избежать претензий налоговых органов[1605]. А.В. Кушниренко приводит сведения о том, что иногда дело доходит до абсурда: по документам недропользователи месяцами работают на горнодобывающей технике без топлива, не используя необходимых запчастей, только потому, что они приобретены у так называемых недобросовестных контрагентов[1606]. Очевидно, что подобный осознанный отказ от вычетов по НДС возможен только тогда, когда соответствующий вид деятельности налогоплательщика является достаточно доходным и отказ от вычетов не делает его убыточным.

Представляет интерес решение вопроса о том, должен ли налогоплательщик использовать свое право на вычет именно в том периоде, в котором оно возникло, либо он может это сделать и в каком–либо ином последующем периоде. В п. 1.1 ст. 172 НК РФ установлено, что налоговые вычеты, предусмотренные п. 2 ст. 171 НК РФ, могут быть заявлены в налоговых периодах в пределах трех лет после принятия на учет приобретенных налогоплательщиком на территории Российской Федерации товаров (работ, услуг), имущественных прав или товаров, ввезенных им на территорию Российской Федерации и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией.

Указанная норма введена законодателем в порядке частичной реализации правовых позиций, изложенных в Постановлении Президиума ВАС РФ от 15 июня 2010 г. № 2217/10 и в п. 27 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 мая 2014 г. № 33 «О некоторых вопросах, возникающих у арбитражных судов при рассмотрении дел, связанных с взиманием налога на добавленную стоимость».

При этом остается актуальным мнение, в соответствии с которым, налогоплательщик вправе использовать налоговый вычет в любом налоговом периоде (в пределах трехлетнего срока, установленного п. 2 ст. 173 НК РФ), но его заявление вычета в декларации в конкретном налоговом периоде является однократным действием, после чего изменение позиции налогоплательщика по периоду использования вычета уже невозможно[1607].

Интересно то, что с точки зрения КС РФ (в т.ч. Определения от 3 июля 2008 г. № 630ОП, от 1 октября 2008 г. № 675ОП, от 24 сентября 2013 г. № 1275О, от 22 января 2014 г. № 63О), данный трехлетний срок не является пресекательным. Суд отметил, что возмещение НДС возможно, в том числе за пределами установленного п. 2 ст. 173 НК РФ срока, если реализации права налогоплательщика в течение этого срока препятствовали обстоятельства, связанные, в частности, с невыполнением налоговым органом возложенных на него обязанностей или с невозможностью получить возмещение несмотря на своевременно предпринятые к тому действия со стороны налогоплательщика, и т.п. Отсутствие в самой оспариваемой норме положений, определяющих основания для продления (восстановления) срока для реализации права на возмещение НДС, не препятствует защите соответствующего права налогоплательщика в случае, когда по объективным и уважительным обстоятельствам реализация этого права в течение установленного срока невозможна.

Исходя из Постановлений Президиума ВАС РФ от 20 октября 2009 г. № 9084/09, от 20 апреля 2010 г. № 17969/09, от 21 июня 2012 г. № 2676/12, от 9 апреля 2013 г. № 15047/12, Определения ВС РФ от 21 февраля 2017 г. № 305КГ1614941, суммы НДС, предъявленные налогоплательщику поставщиками (т.е. «входной» налог), могут быть заявлены им в налоговой декларации в виде налогового вычета по НДС, либо учтены в стоимости товаров (работ, услуг), то есть, включены в состав расходов при исчислении налога на прибыль. Таким образом, даже если право на вычеты налогоплательщиком не доказано, то НДС, уплаченный поставщику в составе цены на товар (работу, услугу) в общем случае является обыкновенным расходом, уменьшающим налоговую базу по налогу на прибыль организаций (НДФЛ с доходов предпринимателей).

[1605] Давление со стороны налоговых органов растет // Налоговед. – 2016. – № 12. – С. 14.

[1606] *Кушниренко А.В.* Применение арбитражными судами правовых позиций Конституционного Суда РФ при оценке обоснованности налоговой выгоды. // Налоговое право в решениях Конституционного Суда РФ 2016 г. – М., 2018. – С. 106.

[1607] Рекомендации Научно–консультативного совета при ФАС Волго–Вятского округа «О практике применения налогового законодательства» (по итогам заседания 27 октября 2011 г.) // СПС Гарант, СПС КонсультантПлюс, URL: http://www.fasvvo.arbitr.ru

Разумеется, использование права на вычет предпочтительнее учета той же суммы в качестве расходов. Упрощенного можно утверждать, что на сумму 100 руб., использованную в качестве вычета по НДС, уменьшается сам НДС, подлежащий уплате в бюджет. Если же эта сумма будет учтена в качестве расхода по налогу на прибыль, то на данную сумму будет уменьшена налоговая база, облагаемая налогом по ставке 20 %, то есть в итоге налогоплательщик может «сэкономить» на налоге на прибыль только 20 руб.

В некоторых случаях (в т.ч. п. 3 ст. 170 НК РФ) законодатель предписывает «восстановить» ранее правомерно использованные вычеты по НДС (например, если налогоплательщик НДС приобрел товар, использовал вычет, но до реализации товара перешел на УСН или на ЕНВД). Однако, перечень таких случаев является закрытым: как указано в Решении ВАС РФ от 19 мая 2011 г. № 3943/11, обязанность по уплате в бюджет ранее правомерно принятой к зачету суммы НДС должна быть предусмотрена законом. Кроме того, исходя из Определения КС РФ от 29 сентября 2011 г. № 1338ОО, обязанность по восстановлению вычетов по НДС всегда является следствием добровольных действий самого налогоплательщика (переход на специальный налоговый режим, переход на освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика НДС по ст. 145 НК РФ и т.д.).

На этом фоне достаточно необычно выглядит Определение КС РФ от 20 февраля 2014 г. № 266–О. В данном деле предприниматель Л.С. Ковязина, утратив в декабре 2009 г. статус индивидуального предпринимателя, продолжила сдавать в аренду на возмездной основе принадлежащее ей нежилое помещение, не являясь уже при этом налогоплательщиком НДС. В то же время ранее принятый заявительницей к вычету НДС по данному объекту недвижимости возвращен в бюджет не был. Вступившим в силу решением суда общей юрисдикции Л.С. Ковязиной отказано в удовлетворении заявления о признании недействительным решения налогового органа о привлечении ее к ответственности и доначислении недоимки по НДС. Как указал суд общей юрисдикции, заявительница в нарушение налогового законодательства не восстановила в четвертом квартале 2009 г. ранее принятый к вычету НДС по основному средству (нежилое помещение). Обязанность восстановить данный налог связана с тем, что заявительница продолжила использовать это имущество в качестве лица, не являющегося налогоплательщиком НДС. Интересно то, что КС РФ фактически поддержал данный подход, указав, что законодатель, действуя в рамках предоставленной ему дискреции в сфере налоговых правоотношений, в целях соблюдения баланса частных и публичных интересов исходит из необходимости компенсации бюджету сумм НДС, ранее принятого налогоплательщиком к вычету, используя для этого механизм восстановления сумм данного налога. Следовательно, данное регулирование само по себе не влечет нарушения конституционных прав и свобод заявительницы в указанном ею аспекте.

Соответственно, требует более однозначного разрешения вопрос, что имеется ввиду под дальнейшим использованием товаров, при котором у лица, осуществляющего данную деятельность, не возникает обязанность уплатить в бюджет НДС. При строгом следовании позиции КС РФ, изложенной в указанном Определении от 20 февраля 2014 г. № 266–О, получается, что имеется ввиду любое дальнейшее использование: в том числе личное (непредпринимательское), осуществляемое лицом, утратившим статус предпринимателя.

По общему правилу (п. 1 ст. 52 НК РФ) НДС **исчисляется налогоплательщиками** самостоятельно. Исключение предусмотрено в ст. 161 НК РФ: на некоторых лиц, выплачивающих другим лицам доходы, законодатель возлагает обязанности **налогового агента**. В частности, таковыми признаются арендаторы некоторых видов публичного имущества, которые обязаны исчислить, удержать из доходов, уплачиваемых арендодателю, и перечислить в бюджет соответствующую сумму НДС. В Определении ВС РФ от 29 сентября 2016 г. № 305ЭС166809 (процитировано в Обзоре судебной практики ВС РФ № 4 (2016) (утв. Президиумом ВС РФ 20 декабря 2016 г.)) рассмотрены особенности применения норм ст. 161 НК РФ в ситуации освежения государственного мобилизационного резерва. В свою очередь, в Определении ВС РФ от 24 января 2017 г. № 308ЭС1615109 рассматривались особенности уплаты НДС индивидуальным предпринимателем (как налоговым агентом), купившим муниципальное имущество.

Налоговым периодом по НДС является квартал (ст. 163 НК РФ).

Общий **срок уплаты** НДС урегулирован достаточно сложно – за истекший налоговый период налог следует уплачивать равными долями не позднее 25–го числа каждого из трех месяцев, следующего за истекшим налоговым периодом (п. 1 ст. 174 НК РФ). Таким образом, НДС за некоторый квартал обычно приходится уплачивать тремя равными платежами в течение следующего квартала.

Налоговая декларация по НДС подлежит представлению не позднее 25–го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом (п. 5 ст. 174 НК РФ).

При применении налоговых вычетов у налогоплательщика может создаться ситуации, в которой не он должен уплатить НДС в бюджет, а государство обязано **возместить** (возвратить, зачесть) ему определенную сумму из бюджета. Это происходит в случае, если по итогам налогового периода сумма налоговых вычетов превышает общую сумму налога, исчисленную по операциям, признаваемым объектом налогообложения НДС (п. 1 ст. 176 НК РФ). Иногда данную ситуацию упрощенно описывают так: «входной» НДС превышает налог «с реализации». В Определении КС РФ от 8 апреля 2004 г. № 169О разъяснено, что устанавливая в главе 21 НК РФ налог на добавленную стоимость и закрепляя – с учетом его экономической природы – правила исчисления данного налога, в том числе особенности механизма исчисления итоговой суммы налога, федеральный законодатель определил, что положительная разница между суммами, получаемыми налогоплательщиками от покупателей, и суммами налога, фактически уплачиваемыми налогоплательщиками поставщикам товаров (работ, услуг), подлежит уплате налогоплательщиком в бюджет по результатам налогового периода, а отрицательная – возврату (зачету) налогоплательщику из бюджета. Как следует из Определения КС РФ от 19 декабря 2017 г. № 3054О, правом на налоговый вычет и возмещение из бюджета сумм НДС, предъявленных налогоплательщику его поставщиками, как следует из п. 2 ст. 171 НК РФ, может воспользоваться только налогоплательщик, приобретающий соответствующие товары (работы, услуги) с целью осуществления налогооблагаемой деятельности на территории Российской Федерации. Исходя из Постановления Президиума ВАС РФ от 30 июня 2009 г. № 2635/09, праву налогоплательщика (покупателя) на возмещение из бюджета сумм НДС корреспондирует обязанность налогоплательщика (продавца) по уплате названного налога в бюджет в денежной форме.

Простейший пример данной ситуации – если налогоплательщик НДС в течение некоторого налогового периода 2019 года будет только покупать товар, предназначенный для реализации, но не будет его реализовывать. Соответственно, если товар приобретен на сумму 120 руб. (100 руб. – цена товара без НДС, 20 руб. – НДС по ставке 20 %), то налогоплательщик получит по итогам этого квартала право на возмещение НДС в сумме 20 руб. и может возместить эту сумму из бюджета. Разумеется, если впоследствии товар будет продан, например, за 180 руб. (150 руб. – цена товара без НДС, 30 руб. – НДС по ставке 20 %), то налогоплательщик уже не сможет использовать по нему право на вычет (ранее уже использованное) и будет обязан уплатить в бюджет 30 руб. НДС. Итоговые налоговые последствия такой деятельности, очевидно, будут те же, что и при приобретении с последующей реализацией товара в пределах одного квартала.

Другой пример – если налогоплательщик реализует товар, приобретенный в России с НДС за 120 руб. (100 руб. – цена товара без НДС, 20 руб. – НДС по ставке 20 %) на экспорт и обоснует документами право на применение налоговой ставки 0 % (ст. 165 НК РФ), то при продаже этого товара на экспорт за те же 120 руб. (120 руб. – цена товара без НДС, 0 руб. – НДС по ставке 0 %) у налогоплательщика будет право на применение вычетов в сумме 20 руб., а НДС с реализации фактически будет отсутствовать, вследствие чего также возникнет право на возмещение на сумму 20 руб. Как следует из Определения КС РФ от 19 января 2005 г. № 41О, ставка НДС при экспорте в размере 0 % направлена на поддержку отечественных товаропроизводителей с целью усилить конкурентоспособность экспортируемых товаров на мировом рынке, поскольку, по общему правилу, обложение НДС экспортируемых товаров осуществляется в стране назначения. В принципе, не исключена ситуация, в которой экспортер по итогам каждого налогового периода будет возмещать НДС из бюджета и эта деятельность не может быть квалифицирована, как противоправная. В Постановлении Президиума ВАС РФ от 6 апреля 2010 г. № 17036/09 рассмотрена ситуация, в которой экспортер реализовывал товар на экспорт по ценам ниже цен его приобретения (с НДС). ВАС РФ отметил, что вывод судов об отсутствии у общества дохода от указанной хозяйственной операции в связи с тем, что цена реализации муки на экспорт ниже цены приобретения у поставщика, является ошибочным, поскольку при расчете обществом прибыли в стоимость приобретенного у российского поставщика товара не подлежит включению НДС, уплаченный поставщику.

Следует, однако, учитывать, что само по себе постоянное право на возмещение НДС у экспортера с экономической точки зрения никак не означает, что он делает деньги «из воздуха» – тот самый НДС, который ему отдает государство в порядке возмещения, налогоплательщик, скорее всего, ранее уплатил поставщику за впоследствии проданный на экспорт товар (а поставщик, соответственно, уплатил в бюджет).

При этом, независимо от того, в каком месте состоялся переход права собственности на спорный товар – в России или за рубежом, операция по его реализации облагается НДС по ставке 0 %, если товар был помещен под таможенный режим экспорта в соответствии с таможенным законодательством (Определения ВС РФ от 13 ноября 2015 г. № 307КГ157495 и № 307КГ157424). Очевидно, что при ином подходе, если переход права собственности на экспортируемый товар состоялся в России, было бы сомнительным применение ставки 0 %, так как по существу имела бы место «внутренняя» реализация.

По мнению ВАС РФ, при наличии у налогоплательщика права на возмещение НДС, налоговый орган, приняв решение о возврате НДС, вправе осуществить возврат на любой известный ему расчетный счет. Осуществление возврата налога не ставит в зависимость от подачи налогоплательщиком заявления о возврате (Постановление Президиума ВАС РФ от 17 марта 2011 г. № 14223/10). Период просрочки исполнения обязанности по возврату налога и начисление процентов начинает исчисляться с 12–го дня после завершения камеральной налоговой проверки по дату, предшествующую поступлению суммы денежных средств на счет налогоплательщика в банке (Постановления Президиума ВАС РФ от 21 февраля 2012 г. № 12842/11, от 20 марта 2012 г. № 13678/11). Данная позиция корреспондирует п. 10 ст. 176 НК РФ: при нарушении сроков возврата суммы налога считая с 12–го дня после завершения камеральной налоговой проверки, по итогам которой было вынесено решение о возмещении (полном или частичном) суммы налога, начисляются проценты исходя из ставки рефинансирования ЦБ РФ.

Представляют интерес сведения, приведенные Д.Б–Х. Унуговой: в России из бюджета возмещается около 50 % от суммы уплаченного НДС, но приблизительно тот же объем возмещения приходится и на такие страны, как Великобритания, Голландия, Канада, Сингапур, Южная Африка[1608]. Как следует из обобщенных данных отчета 1НДС за 2012 год[1609], сумма налога, исчисленная к уплате в бюджет – 3,36 трлн. руб.; сумма налога, исчисленная к возмещению из бюджета – 1,56 трлн. руб. К сожалению, в общедоступных отчетах за последующие годы сумма НДС к возмещению в виде отдельной строки уже не выделена – есть только сумма налога, исчисленная к уплате в бюджет.

Поскольку ввоз товаров на территорию Российской Федерации и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией является объектом налогообложения НДС, несколько упрощенно можно утверждать, что при вывозе (реализации) товара из России экспортеру будет возвращен НДС, а при ввозе товара импортер обязан будет уплатить данный налог. Кроме того, поскольку импортер товара, уплативший НДС «на таможне», в силу п. 2 ст. 171 НК РФ вправе учесть данные суммы в качестве вычета, то при условии применения механизма переложения в цепочке перепродаж, налоговое бремя и в этом случае будет нести конечный потребитель товара – «фактический налогоплательщик».

Указанные особенности разъяснены в приведенных Определениях ВС РФ от 13 ноября 2015 г. № 307КГ157495 и № 307КГ157424: в соответствии со ст. 16 Договора о Таможенном союзе и Едином экономическом пространстве (подписан в г. Москве 26 февраля 1999 г.) в торговле с третьими странами стороны названного договора, к числу которых относится и Российская Федерация, переходят на взимание косвенных налогов, исходя из принципа страны назначения. Применение данного принципа подразумевает, что юрисдикцией по взиманию налога обладает то государство, в котором происходит потребление товара (страна ввоза), а не страна его изготовления (страна вывоза). Соответственно, исключается уплата НДС при экспорте товаров в другие страны, но одновременно разрешается взимание налога при импорте товаров, ввозимых из третьих стран. При этом по общему правилу налоговое бремя в виде «входящего» налога, оплаченного экспортером в цене приобретенных товаров (работ, услуг), имущественных прав, не должно возлагаться на такого налогоплательщика, который не является лицом, осуществившим потребление товаров, но в силу взимания налога по принципу страны назначения не имеет возможности переложить бремя уплаты налога на иностранного покупателя в цене реализуемых, как это имело бы место во внутренней торговле. В этих целях за налогоплательщиком–экспортером сохраняется право на вычет сумм «входящего» налога и его возмещение из бюджета.

Федеральным законом от 27 ноября 2017 г. № 341ФЗ в НК РФ введена ст. 169.1 «Компенсация суммы налога физическим лицам – гражданам иностранных государств при вывозе товаров за пределы таможенной территории Евразийского экономического союза. Порядок и условия осуществления такой компенсации». Данная норма регламентирует условия так называемой системы TAX–FREE.

Следует отметить, что механизм исчисления НДС, предполагающий наличие у налогоплательщика права на возмещение НДС из бюджета вследствие превышения суммы вычетов над суммой налога с реализации, означает, что само по себе обоснование налоговым органом отсутствия права на определенную сумму вычетов не приводит к автоматическому образованию недоимки на ту же сумму. Данная позиция изложена в Постановлениях Президиума ВАС РФ от 16 января 2007 г. № 10312/06, от 12 февраля 2008 г. № 10015/07. Иными словами, если по итогам некоторого квартала НДС к возмещению из бюджета, по мнению налогоплательщика, составлял 10 тыс. руб. (налог с реализации – 20 тыс. руб., вычеты – 30 тыс. руб.), а налоговый орган обосновал отсутствие права на вычеты на сумму 6 тыс. руб., то налог, тем не менее, подлежит возмещению из бюджета, но уже на меньшую сумму – 4 тыс. руб. Соответственно, налоговый орган не может требовать от плательщика уплаты какой–либо суммы налога за этот квартал (в том числе и 6 тыс. руб.).

Определенное исключение для ситуации, когда НДС был ошибочно возмещен налогоплательщику по итогам камеральной проверки и впоследствии по итогам выездной проверки должен быть взыскан в бюджет, следует из п. 8 ст. 101 НК РФ: в случае обнаружения в ходе налоговой проверки суммы налога, излишне возмещенной на основании решения налогового органа, в решении о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения либо в решении об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения указанная сумма признается недоимкой по налогу со дня фактического получения налогоплательщиком средств (в случае возврата суммы налога) или со дня принятия решения о зачете суммы налога, заявленной к возмещению (в случае зачета суммы налога).

Данная условная недоимка определена таким образом в НК РФ для того, чтобы налоговый орган мог взыскать излишне возмещенный НДС с налогоплательщика по стандартным процедурам. Представляется, что введение указанной нормы в НК РФ стало закреплением правовой позиции, ранее изложенной в Постановлении Президиума ВАС РФ от 31 января 2012 г. № 12207/11. Кроме того, с учетом Определения ВС РФ от 25 сентября 2014 г. № 305–ЭС14–1234, за период незаконного владения с частного субъекта подлежат истребованию и пени по ст. 75 НК РФ. Определение КС РФ от 25 января 2018 г. № 16О не исключает в такой ситуации и применение штрафа по ст. 122 НК РФ.

В статье 145 НК РФ предусмотрена возможность для организаций и индивидуальных предпринимателей при соблюдении определенных критериев освободиться от исполнения обязанностей налогоплательщика НДС. Одно из условий – за три предшествующих последовательных календарных месяца сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг) без учета НДС не превысила в совокупности 2 млн. руб. В Постановлении Президиума ВАС РФ от 27 ноября 2012 г. № 10252/12 разъяснено, что по смыслу п. 1 ст. 145 НК РФ институт освобождения от исполнения обязанностей налогоплательщика направлен на снижение налогового бремени в отношении налогоплательщиков, имеющих незначительные обороты по реализации товаров (работ, услуг), облагаемые НДС. В связи с этим предельный показатель выручки, дающий право на применение освобождения от исполнения обязанностей налогоплательщика, должен рассчитываться только применительно к операциям по реализации, облагаемым НДС.

Подробнее данный вопрос впоследствии рассмотрен в п. 4 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 мая 2014 г. № 33: при разрешении споров, связанных с определением размера выручки в целях применения ст. 145 НК РФ, судам необходимо исходить из того, что предусмотренное данной статьей освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика обусловлено нецелесообразностью исчисления и администрирования налога в отношении лиц, которыми совершается незначительный объем облагаемых налогом операций. Поэтому поступления по операциям, не облагаемым налогом (освобожденным от налогообложения), учитываться при определении размера выручки не должны. Также не учитываются при решении вопроса о наличии оснований для использования права на освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика доходы, полученные от совершения операций по реализации подакцизных товаров, поскольку на основании п. 2 ст. 145 НК РФ в отношении таких операций организации и индивидуальные предприниматели не вправе применять освобождение.

Использование рассматриваемого освобождения предполагает уведомление налогового органа (п. 3 ст. 145 НК РФ). Следует учитывать, что покупатели, которые приобретают товар у лица, освобожденного от исполнения обязанностей налогоплательщика НДС, вообще говоря, не получат от него счет–фактуру с выделением суммы налога (п. 5 ст. 168 НК РФ) и не смогут воспользоваться вычетом по НДС. Это обстоятельство может сыграть для покупателей существенную роль при принятии ими решения о заключении сделки с таким продавцом. Соответственно, для налогоплательщика имеет смысл использовать освобождение только в том случае, если для предполагаемых покупателей товаров (работ, услуг) будет непринципиальным отсутствие у них права на вычет (например, для других налогоплательщиков, использующих аналогичное освобождение или специальные налоговые режимы; для конечных потребителей – физических лиц).

[1608] *Унугова Д.Б–Х.* Способы снижения регрессного воздействия НДС // Налоговед. – 2011. – № 5. – С. 23 – 24.

[1609] URL: http://www.nalog.ru/rn77/related_activities/statistics_and_analytics/forms/

Достаточно дискуссионной представляется позиция, изложенная в Постановлении Президиума ВАС РФ от 24 сентября 2013 г. № 3365/13 и впоследствии отраженная в п. 2 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 мая 2014 г. № 33: в силу п. 3 ст. 145 НК РФ организации и индивидуальные предприниматели, использующие право на освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика, связанных с исчислением и уплатой налога, должны представить в налоговый орган по месту своего учета письменное уведомление и документы, подтверждающие, что объем полученной ими выручки не превышает предельный размер, установленный п. 1 ст. 145 НК РФ. При толковании данной нормы судам необходимо исходить из того, что по ее смыслу налогоплательщик лишь информирует налоговый орган о своем намерении использовать указанное право на освобождение, а последствия нарушения срока уведомления законом не определены. При этом в силу закона такое уведомление может быть произведено и после начала применения освобождения. Поэтому лицам, фактически использовавшим в соответствующих налоговых периодах освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика, связанных с исчислением и уплатой налога, не может быть отказано в праве на такое освобождение только лишь по мотиву непредставления в установленный срок уведомления и документов. Аналогичным подходом следует руководствоваться и в случае ненаправления (несвоевременного направления) в налоговый орган уведомления о продлении использования права на освобождение и необходимых документов (п. 4 ст. 145 НК РФ).

Исходя из Определений ВС РФ от 31 января 2018 г. № 306КГ1715420 (процитировано в Обзоре судебной практики ВС РФ № 2 (2018), утв. Президиумом ВС РФ 4 июля 2018 г.) и от 3 июля 2018 г. № 304КГ182570, подача налогоплательщиком заявления по п. 1 ст. 145 НК РФ по уже прошедшему периоду времени не исключена и в случае, если уже имели место судебные акты по спору данного налогоплательщика с налоговым органом по вопросам доначисления налогов при переводе налогоплательщика со специального налогового режима на общий (и, соответственно, доначисления НДС).

Соответственно, возможность заявительного освобождения по п. 1 ст. 145 НК РФ, с точки зрения ВАС РФ и ВС РФ, может иметь место и по уже прошедшему периоду времени (т.е. с «обратной силой»), несмотря на то, что такого права НК РФ прямо не предусматривает. Иными словами, как полагает ВАС РФ, если некоторое лицо в прошедшем периоде «выглядело как» использующее право на освобождение, то оно вполне может легализовать право на освобождение в данном периоде в судебном процессе. По данной логике, вполне можно через суд признать лицо, которое соответствующих заявлений в налоговый орган не подавало, но в прошедшем периоде «выглядело как» использовавшее специальный налоговый режим (ЕСХН, УСН, ЕНВД), как действительно использовавшее его.

Примечательно и то, что исходя из Определения ВС РФ от 21 февраля 2017 г. № 305КГ1614941, отказ налогоплательщика и от освобождений по п. 3 ст. 149 НК РФ также не исключен по уже прошедшему периоду времени. По мнению Суда, срок на представление соответствующего заявления пресекательным не является, законом не определены негативные последствия его пропуска.

Можно отметить, что в п. 5 ст. 173 НК РФ предусмотрена возможность существования «условного налогоплательщика» НДС: сумма налога, подлежащая уплате в бюджет, исчисляется следующими лицами в случае выставления ими покупателю счета-фактуры с выделением суммы налога:

1) лицами, не являющимися налогоплательщиками, или налогоплательщиками, освобожденными от исполнения обязанностей налогоплательщика, связанных с исчислением и уплатой налога;

2) налогоплательщиками при реализации товаров (работ, услуг), операции по реализации которых не подлежат налогообложению.

При этом сумма налога, подлежащая уплате в бюджет, определяется как сумма налога, указанная в соответствующем счете–фактуре, переданном покупателю товаров (работ, услуг).

Следует, однако, учесть, что должна иметь место именно счет–фактура, а не заменяющий ее в розничной торговле кассовый чек (Постановление КС РФ от 3 июня 2014 г. № 17П).

Иными словами, продавец, в действительности не являющийся налогоплательщиком НДС (например, применяющий УСН или ЕНВД), фактически имитирует статус плательщика данного налога перед покупателем товаров (работ, услуг), выдавая ему должным образом оформленный счет–фактуру. Соответственно, покупатель оплачивает продавцу цену товара (работы, услуги) вместе с НДС, и может использовать право на вычет (что подтверждено, в т.ч. в Определениях ВС РФ от 24 октября 2016 г. № 305КГ166640, № 305КГ167096, № 305КГ168642, от 15 декабря 2016 г. № 305ЭС1611189, № 305КГ1611188, от 27 ноября 2017 г. № 307КГ1712461 (впоследствии упомянуто в Обзоре судебной практики ВС РФ № 1 (2018), утв. Президиумом ВС РФ 28 марта 2018 г.), № 307КГ179857, от 18 апреля 2018 г. № 307КГ173553). Но в этом случае законодатель предписывает продавцу, обозначившему НДС в счете–фактуре, перечислить его в бюджет.

В Определении КС РФ от 13 октября 2009 г. № 1332ОО разъяснено, что на индивидуальных предпринимателей, применяющих УСН и потому освобожденных от уплаты НДС, законодательство возлагает обязанность по уплате данного налога не ввиду одного лишь факта реализации товара (работы, услуги), но при условии выставления покупателю счета–фактуры. Это продиктовано тем, что именно данный документ служит основанием для принятия покупателем предъявленных продавцом товаров (работ, услуг) сумм налога к вычету (п. 1 ст. 169 НК РФ). Соответственно, у индивидуального предпринимателя возникает обязанность по уплате НДС, несмотря на то, что изначально он не признавался плательщиком данного налога. Кроме того, как следует из ряда Определений КС РФ (от 7 ноября 2008 г. № 1049ОО, от 21 декабря 2011 г. № 1856ОО, от 29 марта 2016 г. № 460О) федеральный законодатель предусмотрел для плательщиков НДС при реализации ими товаров (работ, услуг), операции по реализации которых не подлежат обложению указанным налогом, возможность выбора наиболее оптимального способа организации экономической деятельности и налогового планирования: налогоплательщик вправе либо сформировать цену товаров (работ, услуг) без учета сумм НДС и, соответственно, без выделения этих сумм в выставляемых покупателю счетах–фактурах, что повышает ценовую конкурентоспособность соответствующих товаров (работ, услуг), либо выставить контрагенту по конкретным операциям по реализации товаров (работ, услуг) счета–фактуры с выделением суммы НДС, при том что именно эта сумма НДС (без учета налоговых вычетов) подлежит уплате в бюджет.

Исходя из п. 5 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 мая 2014 г. № 33, в подп. 1 п. 5 ст. 173 НК РФ предусмотрена обязанность лиц, не являющихся плательщиками НДС, а также лиц, освобожденных от исполнения обязанностей плательщиков налога, в случае выставления ими покупателю счета–фактуры с выделением суммы налога перечислить соответствующую сумму в бюджет. Однако возникновение в данном случае обязанности по перечислению в бюджет налога не означает, что выставившее счет–фактуру лицо приобретает в отношении таких операций статус налогоплательщика, в том числе право на применение налоговых вычетов. На указанное лицо возлагается лишь обязанность перечислить в бюджет налог, размер которого в силу прямого указания п. 5 ст. 173 НК РФ определяется исходя из суммы, отраженной в соответствующем счете–фактуре, выставленном покупателю. Возможность уменьшения этой суммы на налоговые вычеты приведенной нормой либо иными положениями гл. 21 НК РФ не предусмотрена.

Соответственно, сами «условные» налогоплательщики НДС не вправе претендовать на налоговые вычеты, в т.ч. и потому, что их, в силу п. 1 ст. 171 НК РФ, могут применять только налогоплательщики НДС, исчисляющие налог в соответствии со ст. 166 НК РФ. В данном же случае налог исчисляется по правилам ст. 173 НК РФ. Указанный вывод дополнительно подтверждается в Постановлении Президиума ВАС РФ от 29 марта 2011 г. № 14315/10. Иными словами, государство не исключает «имитации» статуса налогоплательщика НДС лицами, которые ими в действительности не являются, но регулирует последствия таких действий так, что они обычно являются экономически невыгодными: у них есть обязанность уплатить НДС, полученный от покупателей в составе цены товара (работы, услуги), но право на вычет в связи с приобретением данного товара (работы, услуги) отсутствует.

С другой стороны, как это изложено в Постановлении Президиума ВАС РФ от 14 февраля 2006 г. № 11670/05, с «условных» налогоплательщиков НДС не взыскиваются пени за неуплату НДС и не применяются санкции по п. 1 ст. 122 НК РФ за неуплату данного налога.

Интересно то, что в Постановлении Президиума ВАС РФ от 17 апреля 2012 г. № 16055/11 круг «условных налогоплательщиков» НДС был расширен: в качестве такового фактически признан орган публичной власти, не выставлявший счетов–фактур с выделением НДС, но подписавший от имени публично–правового образования договор купли–продажи недвижимости с указанием ее цены с НДС и получивший полную сумму от покупателя – физического лица. Впоследствии, в Постановлении Президиума ВАС РФ от 8 апреля 2014 г. № 17383/13 данный подход был скорректирован и истолкован расширительно, без увязки с содержанием договора: при реализации не закрепленного за муниципальными предприятиями и учреждениями муниципального имущества, составляющего казну муниципального образования, физическим лицам, не имеющим статуса индивидуального предпринимателя, обязанность по перечислению суммы НДС в федеральный бюджет возлагается на продавца такого имущества. По мнению Президиума, ссылка судов в обоснование своей позиции на недоказанность инспекцией формирования цены реализуемых объектов с НДС, факта выставления счетов–фактур с выделением

соответствующей суммы налога и оплаты покупателями имущества без НДС не может быть принята во внимание, поскольку гражданско–правовые отношения сторон в обязательстве не изменяют положения налогового законодательства.

Примечателен и тот факт, что в Постановлении Президиума ВАС РФ от 18 сентября 2012 г. № 3139/12, рассматривая ситуацию приобретения организацией муниципального имущества, Суд пришел к выводу, что публичный субъект необоснованно получил НДС в составе цены и обязан вернуть его организации.

5.2. АКЦИЗ

Акциз является **федеральным косвенным** налогом, который урегулирован гл. 22 НК РФ, действующей с 1 января 2001 г. Ранее акциз уплачивался на основании Закона РФ от 6 декабря 1991 г. № 19931 «Об акцизах», который ныне утратил силу. При этом, гл. 22 НК РФ обозначена, как «Акцизы», хотя речь в ней идет, очевидно, об одном налоге – акцизе.

Само слово «акциз» (англ. – *excise*), предположительно, происходит от латинского *excidere* – отсекать, отрезать; так как благодаря налогу часть товара как бы отсекается, что могло исполняться и буквально относительно некоторых товаров при господстве натуральных налогов[1610].

Согласно п. 1 ст. 179 НК РФ **налогоплательщиками** акциза признаются организации; индивидуальные предприниматели; а также лица, признаваемые налогоплательщиками акциза в связи с перемещением товаров через таможенную границу Таможенного союза, определяемые в соответствии с таможенным законодательством Таможенного союза и законодательством Российской Федерации о таможенном деле.

Указанный круг налогоплательщиков в целом совпадает с кругом налогоплательщиков НДС (п. 1 ст. 143 НК РФ). Однако в силу п. 2 ст. 179 НК РФ организации и иные лица, указанные в данной статье, признаются налогоплательщиками, если они совершают операции, подлежащие налогообложению в соответствии с гл. 22 НК РФ. В результате, налогоплательщиками акциза в России, как правило, являются производители подакцизных товаров (либо их импортеры).

Объект налогообложения акцизом, наиболее часто возникающий в деятельности налогоплательщиков данного налога, предусмотрен в подп. 1 п. 1 ст. 182 НК РФ: **реализация** на территории Российской Федерации лицами произведенных ими подакцизных товаров (т.е. применительно к «внутреннему» акцизу). В целях исчисления акциза передача прав собственности на подакцизные товары одним лицом другому лицу на возмездной и (или) безвозмездной основе, а также использование их при натуральной оплате признаются реализацией подакцизных товаров. Другой важнейший объект налогообложения, как и в НДС, – **ввоз** подакцизных товаров на территорию Российской Федерации и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией (подп. 13 п. 1 ст. 182 НК РФ), что соответствует «таможенному» акцизу.

Товары, которые законодатель признает **подакцизными**, перечислены в виде закрытого перечня в ст. 181 НК РФ. К ним, в частности, относятся: этиловый спирт; спиртосодержащая продукция; алкогольная продукция; табачная продукция; автомобили легковые; мотоциклы с мощностью двигателя свыше 112,5 кВт (150 л.с.); автомобильный бензин; дизельное топливо; моторные масла для дизельных и (или) карбюраторных (инжекторных) двигателей; прямогонный бензин; средние дистилляты; бензол, параксилол, ортоксилол; авиационный керосин; природный газ (в случаях, предусмотренных международными договорами Российской Федерации); электронные системы доставки никотина; жидкости для электронных систем доставки никотина; табак (табачные изделия), предназначенный для потребления путем нагревания.

Соответственно, в качестве подакцизных товаров обозначены и некоторые виды углеводородного сырья: прямогонный бензин; средние дистилляты; бензол, параксилол, ортоксилол. Что же касается такого подакцизного товара, как природный газ, то соответствующие сведения имеются в Основных направлениях бюджетной политики на 2015 год и на плановый период 2016 и 2017 годов, а также в Основных направлениях налоговой политики Российской Федерации на 2016 год и плановый период 2017 и 2018 годов. Как следует из указанных документов, в НК РФ установлен порядок налогообложения акцизами природного газа, экспортируемого в рамках Соглашения между Правительством РФ и Правительством Турецкой Республики. Взимается акциз на газ природный, экспортируемый в Турцию по газопроводу «Голубой поток» (ст. 6 Протокола от 27 ноября 1999 г. к Соглашению между Правительством РФ и Правительством Турецкой Республики о поставках российского природного газа в Турецкую Республику через акваторию Черного моря от 15 декабря 1997 г.). Таким образом, для природного газа акциз установлен специфически – не на его ввоз (импорт), а на вывоз (экспорт), в соответствии с единичным международным договором.

Для различения видов табачной продукции, упомянутых в НК РФ, можно учесть, например ст. 2 Федерального закона от 22 декабря 2008 г. № 268ФЗ «Технический регламент на табачную продукцию», видов алкогольной продукции – в т.ч. ст. 2 Федерального закона от 22 ноября 1995 г. № 171ФЗ «О государственном регулировании производства и оборота этилового спирта, алкогольной и спиртосодержащей продукции и об ограничении потребления (распития) алкогольной продукции».

Подакцизных работ и услуг действующее налоговое законодательство не предусматривает. Впрочем, таможенное законодательство также предполагает обложение пошлиной трансграничного перемещения именно товаров (п. 1 ст. 51 ТК ЕАЭС).

Следует учесть, что отнесение некоторого товара к категории подакцизных само по себе еще не означает, что производитель (импортер) данного товара будет обязан уплачивать акциз. Например, на автомобили легковые с мощностью двигателя до 90 л.с. включительно ставка акциза в п. 1 ст. 193 НК РФ установлена, как 0 руб. за 1 л.с. Иными словами, при совершении облагаемых операций с такими автомобилями суммы акциза к уплате в бюджет не будет. Тем не менее, данный товар формально является подакцизным, и, в частности, его продажа по договорам розничной купли–продажи в силу подп. 6, 7 п. 2 ст. 346.26 и ст. 346.27 НК РФ не может облагаться ЕНВД. В Определении КС РФ от 22 марта 2011 г. № 390ОО отмечается, что нормы НК РФ в их взаимосвязи относят легковые автомобили к подакцизным товарам независимо от мощности их двигателя.

Можно условно утверждать, что законодатель, как правило, определяет в качестве подакцизных товары, пользующиеся повышенным спросом (и не только на стадии конечного потребления). О.А. Борзунова характеризует акциз, как форму изъятия сверхприбыли, получаемой от производства товаров со значительной разницей между ценой, определяемой потребительской стоимостью, и фактической себестоимостью[1611]. Примечательно и то, что ни один из товаров, относящихся к подакцизным, не указан в перечне продуктов питания, приведенном в Федеральном законе от 3 декабря 2012 г. № 227ФЗ «О потребительской корзине в целом по Российской Федерации», вследствие чего «потребительские» подакцизные товары обычно не являются, с точки зрения государства, жизненно необходимыми.

С точки зрения С.Г. Пепеляева, практика налогообложения выработала основные критерии выбора товара для акцизного обложения:

– широкий круг потребителей (обеспечивает базу налогообложения);

– не относится к предметам первой необходимости (не создает социальной напряженности);

– производство сосредоточено у относительно небольшого числа лиц (облегчает контроль за производством и реализацией);

– невысокая себестоимость производства (акцизная надбавка не слишком ограничивает спрос на товар)[1612].

Можно добавить и такое соображение: в настоящее время государство, как правило, строго регулирует неналоговыми методами производство (ввоз) подакцизных товаров в «предпринимательских» объемах, что в т.ч. и создает относительно небольшое число налогоплательщиков акциза.

В Определении КС РФ от 13 марта 2018 г. № 592О проанализирован перечень ст. 181 НК РФ. Из данного перечня, по мнению Суда, видно, что речь идет о товарах массового (повышенного) спроса, производство и реализация которых отличается высокой доходностью, при этом неконтролируемое и ничем не ограниченное массовое производство и распространение некоторых из них, например алкогольной и табачной продукции, может повлечь негативные социальные последствия, что обязывает государство предпринимать

[1610] *Янжул И.* Опыт исследования английских косвенных налогов. Акциз. – М., 1874. – С. 6, 7.

[1611] *Борзунова О.А.* Налоговый кодекс Российской Федерации от создания до наших дней. – М., 2010. – С. 17.

[1612] *Пепеляев С.Г., Кудряшова Е.В., Никонова М.В.* Правовые основы косвенного налогообложения. – М., 2015. – С. 15.

различные правовые меры по ограничению их оборота. Суд отметил, что федеральный законодатель в рамках предоставленной ему дискреции вправе использовать налоговое регулирование в качестве инструмента влияния на порядок и условия осуществления предпринимательской деятельности, в том числе для уменьшения экономических стимулов в отношении оборота отдельных видов товаров, работ и услуг в целях защиты нравственности, жизни, здоровья, прав и законных интересов других лиц и иных охраняемых Конституцией РФ ценностей.

Кроме того, с течением времени законодатель по разным соображениям может пересматривать свою позицию относительно того, какие именно товары следует относить к подакцизным. Так, в ст. 4 Федерального закона «Об акцизах» (утратил силу) в качестве подакцизных товаров ранее были установлены ювелирные изделия, которые в настоящее время акцизом не облагаются. В СССР в 1922 – 1927 годах подакцизными товарами, наряду с алкоголем, были сахар, соль, чай, кофе, спички, папиросные гильзы и бумага, свечи, текстильные изделия, резиновые галоши[1613]. А.В. Брызгалин приводит сведения о том, что в Англии в течение 20 лет существования республики при Оливере Кромвеле (1599 г. – 1658 г.) было введено до 200 видов акцизов, при чем обложению подвергались самые экзотические объекты, например, коробки для масла или даже соломенная труха[1614].

Таким образом, объектом налогообложения «внутренним» акцизом в основном являются действия (деятельность) налогоплательщиков по реализации произведенных ими подакцизных товаров. Иными словами, акцизы в общем случае платит производитель подакцизных товаров, а не те лица, которые данные товары впоследствии перепродают (т.е. сумма акциза в цене товара при его перепродаже не изменяется, а НДС, в силу п. 1 ст. 154 НК РФ, при перепродаже подакцизных товаров исчисляется из стоимости товаров с учетом акциза). Соответственно, при перепродаже подакцизных товаров НДС начисляется, в том числе и на акциз, присутствующий в цене подакцизных товаров.

В п. 2 ст. 195 НК РФ предусмотрено общее определение даты реализации (передачи) подакцизных товаров (фактически – даты возникновения объекта налога): день отгрузки (передачи) соответствующих подакцизных товаров, в том числе структурному подразделению организации, осуществляющему их розничную реализацию. Если же налогоплательщик получает авансовые или иные платежи, полученные в счет оплаты предстоящих поставок подакцизных товаров, то факт получения данных платежей в общем случае также порождает обязанность по уплате акциза (п. 1 ст. 189 НК РФ).

Иными словами, объект налогообложения акциза урегулирован законодателем даже «жестче», чем объект налогообложения НДС – только при передаче подакцизного товара структурному подразделению организации, осуществляющему розничную реализацию, налогоплательщик обязан считать объект налогообложения возникшим.

В ст. 193 НК РФ установлены **ставки** акциза. Ставки акциза могут быть подразделены на три группы:

– *твердые* (специфические) налоговые ставки (в абсолютной сумме на единицу измерения), например, на 2018 г.: для алкогольной продукции (с объемной долей этилового спирта свыше 9 %) – 523 руб. за 1 литр безводного этилового спирта, содержащегося в подакцизных товарах; для игристых вин (шампанских) – 36 руб. за 1 литр; для сигар – 188 руб. за 1 шт.; для автомобильного бензина класса «5» – 8213 руб. за 1 тонну (на 2 полугодие); для автомобилей легковых с мощностью двигателя свыше 150 л.с. и до 200 л.с. – 437 руб. за 1 л.с.

Применительно к твердым ставкам акциза можно утверждать, что в экономическом смысле акциз на соответствующие товары будет являться регрессивным налогом[1615]. Иными словами, упрощенно, в розничной цене «обычной» бутылки водки 0,5 л за 250 руб. будет та же сумма акциза, что и в розничной цене «элитной» бутылки коньяка 0,5 л за 50 000 руб.;

– *адвалорные* (в процентах от стоимости) налоговые ставки: в соответствии с п. 5 ст. 193 НК РФ, если иное не предусмотрено международными договорами Российской Федерации, налогообложение природного газа осуществляется по налоговой ставке 30 %;

– *комбинированные* (состоящие из твердой (специфической) и адвалорной (в процентах от стоимости) налоговые ставки, например, на 2018 г. (на 2 полугодие) ставку акциза для сигарет и папирос: 1718 руб. за 1000 штук + 14,5 % расчетной стоимости, исчисляемой исходя из максимальной розничной цены, но не менее 2335 руб. за 1000 штук.

Согласно п. 1, 2 ст. 187.1 НК РФ расчетной стоимостью признается произведение максимальной розничной цены, указанной на единице потребительской упаковки (пачке) табачных изделий, и количества единиц потребительской упаковки (пачек) табачных изделий, реализованных (переданных) в течение отчетного налогового периода или ввозимых на территорию Российской Федерации и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией. Максимальная розничная цена представляет собой цену, выше которой единица потребительской упаковки (пачка) табачных изделий не может быть реализована потребителям предприятиями розничной торговли, общественного питания, сферы услуг, а также индивидуальными предпринимателями. Максимальная розничная цена устанавливается налогоплательщиком самостоятельно на единицу потребительской упаковки (пачку) табачных изделий отдельно по каждой марке (каждому наименованию) табачных изделий.

Причина, по которой адвалорные налоговые ставки в «чистом» виде от цены товара в настоящее время установлены только для природного газа (экспортируемого в соответствии с единичным международным договором, под жестким контролем), приведена В.Г. Пансковым: с 1992 года до 1997 года в отрасли применялась адвалорная система налоговых ставок. В условиях высоких темпов инфляции это гарантировало стабильные доходы государства. Однако именно в этот период проявились и существенные недостатки адвалорной системы, выражавшиеся в возможностях занижения отпускной стоимости товаров производителями и импортерами[1616].

Налоговая **база** (ст. 187 НК РФ) в общем случае исчисляется:

– как объем реализованных подакцизных товаров в натуральном выражении – по подакцизным товарам, в отношении которых установлены твердые (специфические) налоговые ставки (в абсолютной сумме на единицу измерения);

– как стоимость реализованных (переданных) подакцизных товаров, без учета акциза, НДС – по подакцизным товарам, в отношении которых установлены адвалорные (в процентах) налоговые ставки;

– как объем реализованных (переданных) подакцизных товаров в натуральном выражении для исчисления акциза при применении твердой (специфической) налоговой ставки и как расчетная стоимость реализованных (переданных) подакцизных товаров, исчисляемая исходя из максимальных розничных цен для исчисления акциза при применении адвалорной (в процентах) налоговой ставки – по подакцизным товарам, в отношении которых установлены комбинированные налоговые ставки, состоящие из твердой (специфической) и адвалорной (в процентах) налоговых ставок.

Соответственно, если в 2018 г. производится и реализуется водка крепостью 40 % в бутылках емкостью 0,5 л, то при ее реализации производителю желательно увеличить цену каждой бутылки на 104,6 руб. (523 руб. за 1 л безводного этилового спирта, 0,2 л такого спирта в бутылке водки). С учетом Приказа Минфина России от 11 мая 2016 г. № 58н «Об установлении цен, не ниже которых осуществляются закупка (за исключением импорта), поставки (за исключением экспорта) и розничная продажа алкогольной продукции крепостью свыше 28 процентов» минимальная розничная цена на водку крепостью 40 % установлена в размере 209 руб. за 0,5 л. (с НДС и акцизом). Таким образом, сумма НДС в 2018 году по ставке 18 % при минимальной розничной цене водки составит 31,88 руб. = 209 руб. х 18/118. Общая величина косвенных налогов в бутылке водки равна 136,48 руб. = 31,88 руб. (НДС) + 104,6 руб. (акциз), что составляет 65,3 % в розничной цене 209 руб.

Если во втором полугодии 2018 г. производится и реализуется автомобильный бензин класса «5», то цена его реализации должна быть увеличена на 8213 руб. за тонну. Исходя из приблизительной плотности бензина 0,75 кг/л[1617], стоимость каждого литра такого бензина включает ориентировочно 6,16 руб. акциза. Сумма НДС в 2018 году по ставке 18 % при розничной цене 45 руб./л составит 6,86 руб. = 45 руб. х 18/118. Общая величина косвенных налогов в литре бензина равна 13,02 руб. = 6,86 руб. (НДС) + 6,16 руб. (акциз), что составляет 28,94 % в розничной цене 45 руб./л. Следует, однако, учесть, что в цене бензина, еще, по меньшей мере, «заложен» НДПИ на нефть,

---

[1613] *Пушкарева В.М.* Налоговая система Союза ССР (1921 – 1930). – М., 2011. – С. 190.

[1614] *Брызгалин А.В.* Этюды о налогах… Прогулки по Миру Налогов с Аркадием Брызгалиным. – Екб., 2013. – С. 19.

[1615] *Худяков А.И., Бродский М.Н., Бродский Г.М.* Основы налогообложения. – СПб., 2002. – С. 118.

[1616] *Пансков В.Г.* О необходимости продолжения реформирования налоговой системы // Налоги и налоговое планирование. – 2010. – № 8.

[1617] URL: https://ru.wikipedia.org/wiki/Бензин

который также фактически выполняет роль косвенного налога. По мнению ФАС России, в 2018 году составляющая налогов в конечной цене каждого проданного литра автомобильного топлива составляет порядка 65 %[1618].

Следует отметить, что градация бензина по классам содержится, например, в Приложении № 1 к техническому регламенту «О требованиях к автомобильному и авиационному бензину, дизельному и судовому топливу, топливу для реактивных двигателей и топочному мазуту» (утв. Постановлением Правительства РФ от 27 февраля 2008 г. № 118). Кроме того, действует Технический регламент Таможенного союза «О требованиях к автомобильному и авиационному бензину, дизельному и судовому топливу, топливу для реактивных двигателей и мазуту» ТР ТС 013/2011.

Косвенный характер акциза отражен, в частности, в п. 1 ст. 198 НК РФ: налогоплательщик, осуществляющий операции, признаваемые объектом налогообложения акцизом, в общем случае обязан предъявить к оплате покупателю подакцизных товаров соответствующую сумму акциза.

Применительно к акцизу, как и к любому косвенному налогу, невыполнение «юридическим налогоплательщиком» данной обязанности (невключение акциза в цену реализуемого подакцизного товара) означает только то, что акциз в бюджет он будет платить не за счет покупателя – «фактического налогоплательщика», а за свой собственный счет. Санкции штрафного характера за неисполнение п. 1 ст. 198 НК РФ не предусмотрено.

Как и в НДС, в акцизе предусмотрен механизм налоговых вычетов (ст. 200 НК РФ), но он имеет существенные особенности и применяется только в отдельных случаях. Например, при исчислении суммы акциза на спиртосодержащую продукцию и (или) алкогольную продукцию указанные налоговые вычеты в общем случае производятся в пределах суммы акциза, исчисленной по подакцизным товарам, использованным в качестве сырья (п. 2 ст. 200 НК РФ). В силу п. 1 ст. 201 НК РФ для применения вычетов по акцизу необходимо соблюдение ряда условий, в том числе наличие расчетных документов и счетов–фактур.

До 1 января 2007 г. действовал п. 6 ст. 200 НК РФ, в соответствии с которым вычетам подлежали суммы авансового платежа, уплаченные при приобретении акцизных марок по подакцизным товарам, подлежащим обязательной маркировке. Соответственно, ранее акциз частично уплачивался через приобретение акцизных марок у государства. Сейчас акцизные (федеральные специальные) марки, например, на алкогольной продукции такой роли уже не играют и подлежат применению в силу императивной нормы п. 2 ст. 12 Федерального закона от 22 ноября 1995 г. № 171–ФЗ «О государственном регулировании производства и оборота этилового спирта, алкогольной и спиртосодержащей продукции и об ограничении потребления (распития) алкогольной продукции» и призваны демонстрировать в т.ч. легальность производства (импорта) подакцизной алкогольной продукции, а также обеспечивать возможность соответствующего контроля (п. 3, 3.1 ст. 12 указанного Федерального закона).

Кроме того, для операций с отдельными подакцизными товарами введены т.н. «отрицательные акцизы» для поддержки нефтехимической отрасли, авиации и судовладельцев[1619]. В частности, передача авиационного керосина от переработчика собственнику сырья, реализация произведенного керосина не признаются подакцизными операциями (подп. 17 п. 1 ст. 183 НК РФ). При этом получение авиационного керосина лицом, включенным в Реестр эксплуатантов гражданской авиации РФ и имеющим сертификат, признается операцией, облагаемой акцизом (подп. 28 п. 1 ст. 182 НК РФ). Это лицо также обладает правом принять начисленный им же акциз к вычету с применением повышающего коэффициента, размер которого в 2018 г. составляет 2,08 (п. 21 ст. 200 НК РФ). Соответственно, государство в данном примере фактически субсидирует таких потребителей авиационного керосина.

Акциз, как следует из общей нормы (п. 1 ст. 52 НК РФ), **исчисляется** только налогоплательщиками.

Налоговым периодом по акцизу является календарный месяц (ст. 192 НК РФ).

Общий **срок уплаты** акциза – за истекший налоговый период не позднее 25–го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом (п. 3 ст. 204 НК РФ).

Налоговая декларация по акцизу в общем случае подлежит представлению не позднее 25–го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом (п. 5 ст. 204 НК РФ).

При применении налоговых вычетов у налогоплательщика акциза (как и у налогоплательщика НДС) может создаться ситуация, в которой не он должен уплатить акциз в бюджет, а государство обязано возместить (возвратить, зачесть) ему определенную сумму из бюджета; если по итогам налогового периода сумма налоговых вычетов превышает сумму акциза, исчисленную по операциям с подакцизными товарами, являющимся объектом налогообложения (п. 1 ст. 203, п. 1 ст. 203.1 НК РФ). Кроме того, если налогоплательщик реализует подакцизные товары, помещенные под таможенную процедуру экспорта, за пределы территории Российской Федерации, акциз может не уплачиваться (в т.ч. подп. 4 п. 1 ст. 183, п. 2 ст. 184 НК РФ).

Особые правила исчисления и уплаты акциза предусмотрены для операций с некоторыми видами подакцизных товаров (как правило – сырья) – денатурированным этиловым спиртом, прямогонным бензином, бензолом, параксилолом, ортоксилолом, средними дистиллятами (в т.ч. ст. 179.2 – 179.6 НК РФ); предусмотрены соответствующие свидетельства о регистрации лиц, совершающих операции с данным сырьем. Е.В. Кудряшова по данному вопросу отмечает, что такие свидетельства не являются разрешением на определенную деятельность и никак не связаны с лицензированием. Свидетельства дают право применить особый порядок исчисления налоговых обязательств и применения вычетов для снижения кумулятивного эффекта и сокращения суммы налога, подлежащей уплате в бюджет, но обременяют зарегистрированных лиц предоставлением дополнительной подробной информации и дополнительной отчетностью[1620]. Кроме того, подобным образом урегулировано налогообложение акцизом операций с авиационным керосином налогоплательщиком, включенным в Реестр эксплуатантов гражданской авиации Российской Федерации и имеющим сертификат (свидетельство) эксплуатанта; что также сделано для целей применения вычетов (п. 21 ст. 200, п. 21 ст. 201 НК РФ).

5.3. НАЛОГ НА ДОХОДЫ ФИЗИЧЕСКИХ ЛИЦ

Налог на доходы физических лиц (НДФЛ) является **федеральным прямым (подоходным)** налогом. Данный налог предусмотрен гл. 23 НК РФ, которая действует с 1 января 2001 г. Ранее предшественник НДФЛ – подоходный налог уплачивался на основании Закона РФ от 7 декабря 1991 г. № 19981 «О подоходном налоге с физических лиц» (в настоящее время утратил силу).

Кроме того, часть норм Закона РФ от 12 декабря 1991 г. № 20201 «О налоге с имущества, переходящего в порядке наследования или дарения» после отмены данного налога с 1 января 2006 г. была воспроизведена законодателем (в основном в части дарения) в гл. 23 НК РФ. Это соответствует мировому опыту: получение наследства может облагаться либо налогом на доходы наследника, либо отдельным налогом, которым облагается именно наследование[1621]. Изложенное также позволяет утверждать, что налог с имущества, переходящего в порядке наследования или дарения, уплачиваемый наследником (одаряемым), относится к налогам с деятельности (подоходным), хотя в ряде публикаций его отождествляют с поимущественными налогами. Поскольку налог на имущество, переходящее в порядке наследования, является достаточно распространенной мировой практикой, представляет интерес позиция М.Ю. Березина о том, что данный налог имеет высокий потенциал возрождения в отечественной налоговой системе[1622].

По п. 1 ст. 207 НК РФ **налогоплательщиками** НДФЛ признаются:

– физические лица, являющиеся налоговыми резидентами Российской Федерации;

– физические лица, получающие доходы от источников в Российской Федерации, не являющиеся налоговыми резидентами Российской Федерации.

[1618] Разъяснение ФАС России о причинах роста цен на нефтепродукты // URL: https://fas.gov.ru/documents/605770

[1619] *Шаталов С.Д.* Создание новой налоговой системы – та еще задачка. // Налоговед. – 2017. – № 2. – С. 29; *Шелкунов А.Д., Милютина Е.А.* Изменение природы налоговых вычетов по акцизам. // Налоговед. – 2017. – № 2. – С. 68, 69.

[1620] *Пепеляев С.Г., Кудряшова Е.В., Никонова М.В.* Правовые основы косвенного налогообложения. – М., 2015. – С. 24.

[1621] *Пепеляев С.Г., Попов П.А., Хачатрян Н.Р., Ивлиева М.Ф.* Правовые основы поимущественного налогообложения. – М., 2016. – С. 143.

[1622] *Березин М.Ю.* Развитие системы налогообложения имущества. – М., 2011. – С. 371.

Несмотря на то, что в данной статье не выделены определенные виды самозанятых физических лиц (в т.ч. индивидуальные предприниматели; адвокаты, учредившие адвокатские кабинеты; нотариусы, занимающиеся частной практикой), непосредственно в гл. 23 НК РФ регламентируются существенные особенности исчисления ими налога (в т.ч. в ст. 227 НК РФ).

Общее определение налоговых резидентов дано в п. 2 ст. 207 НК РФ: это физические лица, фактически находящиеся в Российской Федерации не менее 183 календарных дней в течение 12 следующих подряд месяцев.

По сведениям, обобщенным С.Г. Пепеляевым, критерии определения налогового статуса физического лица (резидентства) в мировой практике могут быть и более сложными: тест физического присутствия, тест домицилия, тест постоянного жилища, тест центра интересов, тест гражданства, свободный выбор[1623].

Несколько упрощенно можно утверждать, что резиденты платят НДФЛ с доходов от источников в РФ и от источников за пределами РФ по ставке 13 %, (п. 1 ст. 224 НК РФ); а нерезиденты – только от источников в РФ, но по большей ставке 30 % (п. 3 ст. 224 НК РФ) и без учета вычетов (п. 3, 4 ст. 210, п. 3 ст. 224 НК РФ). Соответственно, с точки зрения налогообложения доходов от источников в РФ, быть резидентом нашей страны – существенно выгоднее. При этом гражданство физического лица правового значения не имеет.

В Постановлении КС РФ от 25 июня 2015 г. № 16–П разъяснено, что налоговый статус физического лица – исходя из критерия нахождения его в Российской Федерации не менее 183 календарных дней в течение 12 следующих подряд месяцев – точно определяется на начало налогового периода, однако в конце каждого налогового периода требует уточнения по итогам этого налогового периода: наличие статуса налогового резидента Российской Федерации, устанавливаемого в начале налогового периода на каждую дату выплаты дохода, носит предварительный характер и подлежит уточнению в конце налогового периода в зависимости от продолжительности пребывания физического лица на территории Российской Федерации в данном налоговом периоде, что является основанием для перерасчета НДФЛ, взимавшегося исходя из предварительного налогового статуса лица, который оно имело в начале текущего налогового периода.

А.В. Фокин, рассматривая правила определения резидентства, полагает, что соответствующие нормы должны быть сконструированы таким образом, чтобы выявить случаи, когда налогоплательщики обладают настолько значимыми и устойчивыми связями с государством, что такое государство имеет право облагать налогом любые доходы такого лица, которые посчитает необходимыми[1624]. Р. Польссон приводит сведения о том, что если государство предпочитает облагать налогом всех проживающих на его территории лиц независимо от того, где получены доходы, то оно применяет принцип резидентства. Альтернативой является налогообложение всех доходов, полученных в государстве, независимо от того, где проживает лицо, получившее их в свое распоряжение. Этот принцип заключается в налогообложении по месту источника дохода. На практике государства при построении налоговых систем обычно используют определенные комбинации обозначенных двух принципов. Третий подход к затронутой проблеме, который встречается в относительно небольшом количестве государств (правда, среди них США), предполагает, что государство облагает налогом все доходы своих граждан независимо от того, где они проживают или где получают соответствующие доходы[1625].

Объект налогообложения НДФЛ установлен в ст. 209 НК РФ как доход, полученный налогоплательщиками:

1) от источников в Российской Федерации и (или) от источников за пределами Российской Федерации – для физических лиц, являющихся налоговыми резидентами Российской Федерации;

2) от источников в Российской Федерации – для физических лиц, не являющихся налоговыми резидентами Российской Федерации.

Общей проблемой всех подоходных налогов является правовое определение понятия «доход». Как справедливо отмечает С.Г. Пепеляев, что такое доход, казалось бы, интуитивно понимают все. Но каждый исследователь предлагает свое определение, а в большинстве стран и вовсе отказались от идеи снабдить налоговое законодательство четкой исчерпывающей формулировкой понятия дохода[1626]. В дореволюционной правовой системе имела место та же проблема и высказывались даже такие идеи, что понятие дохода, как и понятие прибыли, приращения и др., не суть понятия правовые, а общеупотребительные в жизни названия того, что может дать имущество владельцу его или по самому существу своему, или при помощи труда и искусства владельца[1627]. Характерна и современная позиция Р.А. Познера: наиболее широкое определение дохода включает все денежные и неденежные поступления, включая не только досуг и (другой) неденежный доход от производства домохозяйства, но и подарки, наследство и награды[1628].

При этом ст. 41 НК РФ устанавливает следующее: доходом признается экономическая выгода в денежной или натуральной форме, учитываемая в случае возможности ее оценки и в той мере, в которой такую выгоду можно оценить, и определяемая в соответствии с главами «Налог на доходы физических лиц», «Налог на прибыль организаций» НК РФ. Но формулировка ст. 41 НК РФ является оценочной, поскольку опирается на неопределенный (и, соответственно, оценочный) термин «экономическая выгода».

Интересно то, что в «Современном экономическом словаре»[1629] термин «выгода» определяется, как получение определенных преимуществ, дополнительного дохода, прибыли. Иными словами, доход (в НК РФ) определяется через выгоду, а выгода (в экономической литературе) – через доход. Впрочем, по сведениям, приведенным В.В. Шамшевой, в законодательстве США сходная ситуация – легальное определение дохода не отличается четкостью и строится по модели «Х – это Х», то есть понятие дохода фактически определяется через само себя. В США все, что можно так или иначе назвать доходом, им и является, если иное прямо не указано в законе. Идея предельно ясна: законодатель старается обложить налогом весь возможный «доход», даже не пытаясь ограничить себя специальным определением этого понятия. В то же время, попытки легального определения дохода имеют место в судебной практике: Верховный суд США в 1955 году в деле Glenshaw Glass пришел к выводу, что доход – это неоспоримое присоединение к достатку, которое четко осознается налогоплательщиком и над которым он имеет правомочие владения[1630].

С точки зрения С.Г. Пепеляева, доходом лица признается прирост в налоговом периоде его имущественного состояния (капитала) в результате получения исчисляемой выгоды от осознанного и в своих интересах принятия лицом в собственность или владение денежных средств, иного имущества, освобождения от обязательств. Взносы участников хозяйственного общества в его капитал не рассматриваются как доход общества[1631].

Говорить о некой экономической выгоде, как о потенциально возможном к налогообложению доходе, можно только тогда, когда ее можно однозначно персонифицировать и оценить применительно к конкретному налогоплательщику. В частности, в п. 5 Обзора практики рассмотрения судами дел, связанных с применением главы 23 Налогового кодекса Российской Федерации (утв. Президиумом ВС РФ 21 октября 2015 г.), отмечается, что полученная в натуральной форме выгода подлежит налогообложению, если она не носит обезличенного характера, объективно может быть разделена и определена в отношении каждого из граждан, являющихся плательщиками налога. Например, арбитражный суд поддержал доводы налогового агента о невозможности определения дохода, полученного гражданами

[1623] *Пепеляев С.Г., Сосновский С.А.* Налогообложение доходов и прибыли. – М., 2015. – С. 18 – 29.

[1624] *Фокин А.В.* Международное налогообложение пассивных доходов (процентов, дивидендов, роялти): американский опыт. – М., 2009. – С. 9.

[1625] *Польссон Р.* Шведское налоговое право. – Екб., 2006. – С. 58.

[1626] *Пепеляев С.Г.* Налогово–правовое понятие дохода // Налоговед. – 2014. – № 11. – С. 15.

[1627] Алфавитный указатель вопросов гражданского права и судопроизводства, разрешенных Гражданским Кассационным Департаментом Правительствующего Сената в решениях 1876–1884 годов / Сост. П.П. Москальский. – СПб., 1885. – С. 174. // URL: http://dlib.rsl.ru/rsl01003000000/rsl01003545000/rsl01003545198/rsl01003545198.pdf

[1628] *Познер Р.А.* Экономический анализ права. – М., 2004. – Т. 2. – С. 656.

[1629] Современный экономический словарь. – 6–е изд. / под ред. Райзберга Б.А., Лозовского Л.Ш., Стародубцева Е.Б. – М., 2011. – С. 74.

[1630] *Шамшева В.В.* Понятие дохода в США // Налоговед. – 2014. – № 7. – С. 80, 82.

[1631] *Пепеляев С.Г., Сосновский С.А.* Налогообложение доходов и прибыли. – М., 2015. – С. 50.

в той ситуации, когда им была предоставлена возможность участвовать в праздничном мероприятии и потреблять ряд благ (возможность потребления напитков и блюд, наблюдения выступления артистов и т.п.). Поскольку выгода в связи с предоставлением таких благ носила обезличенный характер, практическая возможность ее персонификации отсутствовала.

В итоге, с учебной и с практической (для целей налогового права) точек зрения наиболее предпочтительной представляется такая позиция: доходом является все то, что значимо для обложения соответствующим налогом, исходя из специальных норм НК РФ и практики его применения. Да, этот подход не универсален, не предполагает наличия четкого юридического определения и требует изучения большого объема нормативного материала, а также практики его применения, но он, по меньшей мере, позволяет осознать, что именно в настоящее время рассматривается в качестве дохода на уровне правоприменителей. С этой точки зрения, «обтекаемая» формулировка ст. 41 НК РФ – не только проблема, но и в некоторых случаях – благо. Суды, в случае недостаточной четкости норм, регламентирующих налогообложение некоторого поступления налогоплательщику, на основании ст. 41 НК РФ и с учетом п. 7 ст. 3 НК РФ, могут квалифицировать его, как не дающего экономической выгоды, и, следовательно, не являющимся доходом; либо стремятся особым образом определить, что именно и когда в конкретном случае является доходом (в т.ч. Постановление КС РФ от 30 ноября 2016 г. № 27П, Определение КС РФ от 27 октября 2015 г. № 2539О, Постановление Президиума ВАС РФ от 10 декабря 2013 г. № 10159/13; Определения ВС РФ от 29 января 2018 г. № 309КГ1713845, от 11 мая 2018 г. № 305КГ1722109, Обзор судебной практики ВС РФ № 2 (2015) (утв. Президиумом ВС РФ 26 июня 2015 г.), п. 10 Обзора практики рассмотрения судами дел, связанных с применением глав 26.2 и 26.5 Налогового кодекса Российской Федерации в отношении субъектов малого и среднего предпринимательства (утв. Президиумом ВС РФ 4 июля 2018 г.); Постановление Президиума ВС РФ от 22 июля 2015 г. № 8ПВ15).

Обобщенную позицию высказал С.Г. Пепеляев: законодательством установлена презумпция облагаемости поступающих лицу материальных благ: все, что предположительно можно назвать доходом (любые получаемые налогоплательщиком суммы или имущество), признается для целей налогообложения доходом, если законодательство прямо не делает исключения или налогоплательщик не докажет обратное[1632].

Вариант исключения, следующего из законодательства – получение денежных средств в долг, на возвратной основе. В Обзоре практики рассмотрения судами дел, связанных с применением главы 23 Налогового кодекса Российской Федерации (утв. Президиумом ВС РФ 21 октября 2015 г.) разъяснено (п. 1), что упоминание о сумме займа как об облагаемом налогом доходе в гл. 23 НК РФ отсутствует, в том числе применительно к освобождению такого дохода от налогообложения. Следовательно, при выяснении вопроса о взимании налога с суммы полученного займа необходимо руководствоваться закрепленным в ст. 41 НК РФ общим принципом определения дохода исходя из извлеченной гражданином экономической выгоды.

Интересный пример выгоды, расцененной в качестве облагаемого НДФЛ дохода, приведен в Постановлении Президиума ВАС РФ от 9 апреля 2013 г. № 13986/12. Суд квалифицировал в данном качестве услуги, полученные безвозмездно физическим лицом и оплаченные банком, при условии наличия у данного физического лица минимального остатка на счете в указанном банке.

В плане квалификации поступлений денежных средств, как доходов физических лиц, значимо Постановление Президиума ВАС РФ от 6 ноября 2012 г. № 7423/12. В рамках налоговой проверки инспекция установила, что организацией были заключены договоры займа с физическими лицами, согласно которых заимодавцы (физические лица) передают заемщику (обществу) заем в сумме 200 млн. руб., что соответствует 7,3 млн. долл. США, а заемщик обязуется возвратить заем и уплатить проценты за пользование денежными средствами. Кроме того, договорами предусмотрена обязанность заемщика перечислить полученную сумму займа в долларах США либо в рублях по курсу ЦБ РФ на дату погашения суммы долга. Через два с половиной месяца общество вернуло заимодавцам денежные средства с учетом начисленных процентов в размере 268,3 млн. руб., в том числе разницу между оценкой займов на дату получения и возврата денежных средств в сумме 64,7 млн. руб. Налоговый орган пришел к выводу, что последняя сумма является облагаемым доходом физических лиц. ВАС РФ отметил, что согласно п. 2 ст. 317 ГК РФ в денежном обязательстве может быть предусмотрено, что оно подлежит оплате в рублях в сумме, эквивалентной определенной сумме иностранной валюты или в условных денежных единицах. В этом случае подлежащая уплате в рублях сумма определяется по официальному курсу соответствующей валюты или условных денежных единиц на день платежа, если иной курс или иная дата его определения не установлены законом или соглашением сторон. При возврате заемщиком суммы займа, выраженной в иностранной валюте с пересчетом в рубли на дату возврата, у заимодавцев – физических лиц не возникает экономической выгоды, поскольку фактически заемщик возвращает установленную в договоре сумму займа. Каких–либо положений, позволяющих рассматривать такого рода положительные разницы в качестве дохода, гл. 23 НК РФ не содержит.

Еще один интересный пример квалификации денежных поступлений, как доходов – Постановления Президиума ВАС РФ от 5 марта 2013 г. № 13510/12 и № 14376/12. В рассматриваемых делах налоговый орган пришел к выводу, что денежные средства, снятые с расчетных счетов организаций их работниками (либо выданные работникам под отчет), подлежат включению в налоговую базу этих работников по НДФЛ, поскольку организациями при проверке не представлены документы, подтверждающие целевое расходование указанных сумм, а также приобретение и оприходование товарно–материальных ценностей. Суд согласился с тем, что при таких условиях согласно ст. 210 НК РФ указанные денежные средства являются доходом рассматриваемых работников и подлежат включению в их налоговую базу по НДФЛ.

В Обзоре практики рассмотрения судами дел, связанных с применением главы 23 Налогового кодекса Российской Федерации (утв. Президиумом ВС РФ 21 октября 2015 г.) разъяснено (п. 3), что получение физическим лицом благ в виде оплаченных за него товаров (работ, услуг) и имущественных прав не облагается НДФЛ, если предоставление таких благ обусловлено, прежде всего, интересом передающего (оплачивающего) их лица, а не целью преимущественного удовлетворения личных нужд гражданина. В рассматриваемом случае договоры аренды жилых помещений заключались по инициативе работодателя в целях осуществления хозяйственной деятельности организации, а именно, в связи с открытием филиала, расположенного в другом городе, необходимостью привлечения к труду в филиале иногородних работников, имеющих особый опыт и квалификацию, которые в отсутствие такой необходимости самостоятельно не изменили бы место жительства (пребывания). Предоставленные работникам квартиры обеспечивали комфортное проживание, соответствовали статусу работников, но при этом не относились к категории элитного жилья с элементами роскоши, что могло бы свидетельствовать о том, что при выборе помещений организация преследовала цель удовлетворения индивидуальных потребностей граждан-работников, обусловленных преимущественно избранным ими образом жизни. Таким образом, затраты на аренду жилья для работников производились организацией прежде всего в своих интересах, что свидетельствует об отсутствии преобладающего интереса физических лиц и, соответственно, об отсутствии личного дохода, подлежащего налогообложению на основании подп. 1 – 2 п. 2 ст. 211 НК РФ.

Сходным образом, применительно к страховым взносам в ГВБФ, данный вопрос разрешен в Определении ВС РФ от 22 сентября 2015 г. № 304КГ155000.

Однако, с учетом п. 8 указанного Обзора практики рассмотрения судами дел, связанных с применением главы 23 Налогового кодекса Российской Федерации (утв. Президиумом ВС РФ 21 октября 2015 г.) в качестве облагаемого дохода возможно квалифицировать прощение гражданину долга. В данном случае фактически имеет место определенная аналогия с п. 18 ст. 250 НК РФ – для целей налога на прибыль организаций внереализационными доходами налогоплательщика признаются, в частности, доходы в виде сумм кредиторской задолженности (обязательства перед кредиторами), списанной в связи с истечением срока исковой давности или по другим основаниям.

Весьма примечательно то, что операторы связи, признавая долги абонентов безнадежными (в том числе и в связи с истечением срока исковой давности), в соответствии с положениями подп. 5 п. 1 ст. 223 НК РФ учитывают данное обстоятельство, как доход абонентов[1633], и, в силу п. 5 ст. 226 НК РФ, действуя, как налоговый агент, должны в срок не позднее 1 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом, в котором возникли соответствующие обстоятельства, письменно сообщить налогоплательщику и налоговому органу по месту своего учета о невозможности удержать НДФЛ, о суммах дохода, с которого не удержан налог, и сумме неудержанного НДФЛ.

Еще пример. В Обзоре судебной практики ВС РФ № 1 (2016) (утв. Президиумом ВС РФ 13 апреля 2016 г.) отмечается, что стоимость проезда работника на железнодорожном транспорте в личных целях, оплаченная работодателем, является доходом, полученным работником в натуральной форме, который подлежит налогообложению НДФЛ. Суд отметил, что из положений ст. 164 ТК РФ и п. 3 ст. 217 НК РФ следует, что не подлежат налогообложению НДФЛ доходы работника, получаемые в качестве возмещения тех затрат, которые

[1632] *Пепеляев С.Г., Сосновский С.А.* Налогообложение доходов и прибыли. – М., 2015. – С. 43.

[1633] Картина месяца. // Налоговед. – 2017. – № 4. – С. 9.

понесены им в связи с выполнением трудовых обязанностей, то есть компенсационные выплаты. Поскольку бесплатный проезд С. как работника ОАО «ФПК» по личным надобностям по транспортному требованию формы № 6 за счет средств работодателя не связан с исполнением ею трудовых обязанностей, то в силу положений ст. 164 ТК РФ оплата работодателем такого проезда не может рассматриваться как компенсационная выплата, на которую распространяются положения п. 3 ст. 217 НК РФ об освобождении такого вида доходов физических лиц от налогообложения.

Нельзя не отметить и уголовно–правовое определение дохода, данное в п. 12 Постановления Пленума ВС РФ от 18 ноября 2004 г. № 23 «О судебной практике по делам о незаконном предпринимательстве». По мнению Суда, под доходом в ст. 171 УК РФ следует понимать выручку от реализации товаров (работ, услуг) за период осуществления незаконной предпринимательской деятельности без вычета произведенных лицом расходов, связанных с осуществлением незаконной предпринимательской деятельности. Тот же подход применительно к ряду статей УК РФ имеет место, например, в Определениях КС РФ от 25 ноября 2010 г. № 1523ОО от 29 марта 2016 г. № 637О.

С учетом изложенного, примечательно обобщение, сделанное С.Г. Пепеляевым: в современной мировой юридической практике используется три концепции дохода: концепция источника дохода (доход должен получаться лицом систематически (периодически) из конкретного (постоянного) источника); концепция прироста достатка (доход определяется, как неоспоримое присоединение к достатку, четко осознаваемое налогоплательщиком, над которым он имеет полное хозяйственное господство); а также концепция траста (связана с институтом доверительной собственности в английском праве – сделки доверительного управляющего по распоряжению переданным ему в управление имуществом не рассматриваются, как образующие доход доверителя, если их результаты не передаются доверителю). При этом концепция прироста достатка в наибольшей степени соответствует идеям, заложенным в гл. 23 НК РФ[1634].

Перечни доходов от источников в Российской Федерации и от источников за пределами Российской Федерации предусмотрены в ст. 208 НК РФ. В частности, к первой категории относятся доходы от реализации недвижимого имущества, находящегося в Российской Федерации (подп. 5 п. 1); вознаграждение за выполнение трудовых или иных обязанностей, выполненную работу, оказанную услугу, совершение действия в Российской Федерации (подп. 6 п. 1). К доходам второй категории, в частности, относятся доходы от использования за пределами Российской Федерации авторских или смежных прав (подп. 3 п. 3); пенсии, пособия, стипендии и иные аналогичные выплаты, полученные налогоплательщиком в соответствии с законодательством иностранных государств (подп. 7 п. 3).

Другая классификация доходов косвенно следует из п. 1 ст. 210 НК РФ: при определении налоговой базы учитываются все доходы налогоплательщика, полученные им как в денежной, так и в натуральной формах, или право на распоряжение которыми у него возникло, а также доходы в виде материальной выгоды, определяемой в соответствии со ст. 212 НК РФ. Соответственно, можно выделить доходы:

– в денежной форме;

– в натуральной форме (ст. 211 НК РФ, в т.ч. безвозмездно полученное имущество, работы, услуги);

– в виде материальной выгоды (ст. 212 НК РФ, в т.ч. в ряде случаев экономия на процентах за пользование заемными (кредитными) средствами, полученными под низкий процент, если в рублях – то ниже 2/3 ставки рефинансирования ЦБ РФ).

Смысл дополнения «…или право на распоряжение которыми у него возникло…», очевидно, состоит в том, чтобы налогоплательщик, имеющий действительную и бесспорную возможность получить доход (например – в виде денег в кассе организации или на «зарплатной» пластиковой карте), сделав соответствующее распоряжение о выдаче денег другому лицу (перечислив ему деньги), не мог бы в результате утверждать, что никакого дохода лично он не получил и налог, соответственно, уплачивать не обязан.

Облагаемая НДФЛ материальная выгода может возникнуть, как это прямо следует из подп. 1 п. 1 ст. 212 НК РФ, только в случае получения под низкие проценты заемных средств от взаимозависимых с ним организаций или индивидуальных предпринимателей. В частности, если заем предоставляется «обычным» физическим лицом, облагаемая материальная выгода не возникает (п. 2 Обзора практики рассмотрения судами дел, связанных с применением главы 23 Налогового кодекса Российской Федерации (утв. Президиумом ВС РФ 21 октября 2015 г.)).

Кроме того, исходя из п. 7, 8 ст. 227 НК РФ, законодатель также вводит понятие предполагаемого дохода для некоторых самозанятых физических лиц: зарегистрированных в установленном действующим законодательством порядке и осуществляющих предпринимательскую деятельность без образования юридического лица; нотариусов, занимающихся частной практикой; адвокатов, учредивших адвокатские кабинеты и других лиц, занимающихся в установленном действующим законодательством порядке частной практикой. Предполагаемый доход либо исчисляется такими налогоплательщиками самостоятельно, либо определяется налоговым органом, как равный доходу налогоплательщика, который был получен в предыдущем году.

Следует отметить, что в ст. 227.1 НК РФ установлены особенности исчисления суммы налога и подачи налоговой декларации некоторыми категориями иностранных граждан, осуществляющих трудовую деятельность по найму в Российской Федерации на основании патента, выданного в соответствии с Федеральным законом от 25 июля 2002 г. № 115–ФЗ «О правовом положении иностранных граждан в Российской Федерации». В частности, такие иностранные граждане обязаны выплачивать НДФЛ в виде фиксированных авансовых платежей в размере 1200 руб. в месяц, с учетом индексации на коэффициент–дефлятор, установленный на соответствующий календарный год (на 2018 год – 1,686: Приказ Минэкономразвития России от 30 октября 2017 г. № 579, а также на коэффициент, отражающий региональные особенности рынка труда (например, на 2018 год, в г. Москве – 2,2242 (ст. 1 Закона города Москвы от 26 ноября 2014 г. № 55), в Нижегородской области – 2,05 (ст. 2 Закона Нижегородской области от 5 октября 2017 г. № 1113)). В п. 5 ст. 227.1 НК РФ предусмотрено, что общая сумма НДФЛ указанных налогоплательщиков, исчисляется ими с учетом уплаченных фиксированных авансовых платежей за период действия патента применительно к соответствующему налоговому периоду.

Некоторые виды доходов, не подлежащие налогообложению НДФЛ, установлены в ст. 217 НК РФ: пенсии по государственному пенсионному обеспечению (п. 2); стипендии студентов организаций, осуществляющих образовательную деятельность по основным профессиональным образовательным программам, выплачиваемые указанным лицам этими организациями (п. 11); доходы, получаемые физическими лицами, являющимися налоговыми резидентами Российской Федерации, за соответствующий налоговый период от продажи имущества (за исключением объектов недвижимого имущества), находившегося в собственности налогоплательщика три года и более (п. 17.1) и др.

Существенное число споров порождает п. 3 ст. 217 НК РФ: не подлежат налогообложению (освобождаются от налогообложения) все виды установленных действующим законодательством Российской Федерации, законодательными актами субъектов Российской Федерации, решениями представительных органов местного самоуправления компенсационных выплат (в пределах норм, установленных в соответствии с законодательством Российской Федерации).

Например, исходя из ст. 236 ТК РФ предусмотрено, что при нарушении работодателем установленного срока соответственно выплаты заработной платы, оплаты отпуска, выплат при увольнении и (или) других выплат, причитающихся работнику, работодатель обязан выплатить их с уплатой процентов (денежной компенсации) в размере не ниже 1/300 действующей в это время ставки рефинансирования ЦБ РФ от невыплаченных в срок сумм за каждый день задержки начиная со следующего дня после установленного срока выплаты по день фактического расчета включительно. С учетом Постановления Президиума ВАС РФ от 10 декабря 2013 г. № 11031/13, данные выплаты носят компенсационный характер и не должны облагаться НДФЛ.

Другой пример: в п. 4 Обзора практики рассмотрения судами дел, связанных с применением главы 23 Налогового кодекса Российской Федерации (утв. Президиумом ВС РФ 21 октября 2015 г.), определяющее значение для целей налогообложения имеет характер соответствующей выплаты, позволяющий отнести ее к числу компенсаций, предусмотренных ст. 164 ТК РФ, а не наименование (надбавка, увеличение оклада, льгота и т.п.). Как следовало из материалов дела, спорная надбавка выплачивалась организацией в соответствии со ст. 168.1 ТК РФ, в силу которой работникам, постоянная работа которых осуществляется в пути или имеет разъездной характер, работодатель возмещает связанные со служебными поездками расходы. Доплаты за разъездной характер работы рассчитывались в организации по нормативам, установленным в положении об оплате труда в зависимости от количества дней, проведенных работником в разъездах в течение месяца. При таких обстоятельствах суд пришел к выводу, что спорные выплаты по своему характеру являлись компенсационными и не подлежали налогообложению на основании п. 3 ст. 217 НК РФ.

Еще пример. В Определении ВС РФ от 16 июня 2017 г. № 307КГ1619781 рассматривался вопрос обложения НДФЛ выплат при увольнении. По мнению Суда, определение конкретных случаев выплаты выходного пособия в результате соглашения, достигнутого между работодателем и работником, не исключает эти компенсационные выплаты из сферы законодательного установления и, с учетом положений

[1634] *Пепеляев С.Г., Сосновский С.А.* Налогообложение доходов и прибыли. – М., 2015. – С. 44 – 48.

п. 1 ст. 3 НК РФ, не означает, что на данные компенсации не распространяется освобождение от налогообложения, предусмотренное п. 3 ст. 217 НК РФ для такой категории налогоплательщиков, как увольняемые работники. При этом мерой защиты публичных интересов при предоставлении работнику выходного пособия в размере, который несовместим с компенсационным характером данной выплаты, является установленное в п. 3 ст. 217 НК РФ ограничение освобождения данного дохода от налогообложения 3кратным (6кратным для отдельных случаев) заработком.

Однако, как следует из п. 7 Обзора практики рассмотрения судами дел, связанных с применением главы 23 Налогового кодекса Российской Федерации (утв. Президиумом ВС РФ 21 октября 2015 г.), предусмотренные законодательством о защите прав потребителей санкции носят исключительно штрафной характер. Их взыскание не преследует цель компенсации потерь (реального ущерба) потребителя. Поскольку выплата сумм таких санкций приводит к образованию имущественной выгоды у потребителя, они включаются в доход гражданина на основании положений ст. 41, 209 НК РФ вне зависимости от того, что получение данных сумм обусловлено нарушением прав физического лица.

Примечательно то, что в Определениях КС РФ от 19 июля 2016 г. № 1457О, № 1460О подобный подход неявно, но подтвержден.

Нельзя не учитывать, что НК РФ не содержит положений, исключающих из налогооблагаемого дохода величину прожиточного минимума (Федеральный закон от 24 октября 1997 г. № 134–ФЗ «О прожиточном минимуме в Российской Федерации») или доход в размере МРОТ (Федеральный закон от 19 июня 2000 г. № 82–ФЗ «О минимальном размере оплаты труда»). Упрощенно можно утверждать, что МРОТ, который вправе получить работник по результатам своей трудовой деятельности, равен установленному, уменьшенному на 13 %. С этой точки зрения представляют интерес сведения, приведенные Р. Меллингхоффом: Федеральный Конституционный Суд Германии подверг критике ситуацию, когда в 1992 г. законодатель установил индивидуальный прожиточный минимум в отношении права социального обеспечения в размере 12 407 DM в год, а для целей подоходного налога – только 5161 DM. С точки зрения Конституции, прожиточный минимум представляет собой нижнюю границу налогового вмешательства[1635]. С.Г. Пепеляев полагает, что право человека на труд – это возможность зарабатывать на жизнь самостоятельно, а не существовать за счет различных подачек. Правовое решение проблемы бедности не в том, чтобы собрать с богатых и с помощью чиновников перераспределить бедным, а в том, чтобы не отбирать у мало зарабатывающих граждан необходимое им и их семьям для мало–мальски достойного существования[1636]. Сходным образом рассуждают и немецкие специалисты: налоги, уплаченные без учета прожиточного минимума, пришлось бы потом вернуть налогоплательщику в виде социальной помощи[1637]. Примечательно и то, что ранее, в ч. 1 ст. 8 Закона РФ от 7 декабря 1991 г. № 19981 «О подоходном налоге с физических лиц» (утратил силу) в качестве ежемесячного необлагаемого минимума был предусмотрен именно МРОТ. В Определении КС РФ от 4 декабря 1997 г. № 127О разъяснено, что по своему характеру эта норма является льготой, предоставляемой гражданам при исчислении сумм подоходного налога.

Действительно, разумный необлагаемый минимум доходов необходим, как обеспечивающий минимальные расходы на еду, жилище и отдых, необходимые для зарабатывания физическим лицом дохода. Очевидно, что человек не может работать и, соответственно, зарабатывать, по минимуму не питаясь, не отдыхая и не имея жилья. Если самозанятые физические лица (предприниматели, адвокаты, нотариусы) в порядке ст. 221 НК РФ вправе уменьшать свои облагаемые НДФЛ доходы на сумму соответствующих расходов, то аналогичное по своей экономической сути правомочие «обычных» физических лиц – уменьшение своих доходов на необлагаемый минимум.

Впрочем, в зарубежных юрисдикциях некоторые обычные «непредпринимательские» расходы допускается учитывать при налогообложении доходов от трудовой деятельности. Так, Федеральный конституционный суд ФРГ в 2008 году пришел к выводу, что отмена с 2007 года возможности работников учитывать свои затраты на проезд от дома до места работы при исчислении подоходного налога неконституционна[1638]. Следует, однако, заметить, что до указанного года данная возможность у работников в Германии имелась, и Суд, по существу, рассматривал конституционность ее отмены. В России же подобной нормы не предусмотрено, вследствие чего попытки через КС РФ оспорить ее отсутствие, скорее всего, малоперспективны.

В принципе, то, что в НК РФ нет стандартного необлагаемого минимума, можно рассматривать, как нарушение правовой позиции КС РФ, изложенной в Постановлении от 13 марта 2008 г. № 5П. В данном судебном акте отмечается, что обеспечение неформального равенства граждан требует учета фактической способности гражданина (в зависимости от его заработка, дохода) к уплате публично–правовых обязательных платежей в соответствующем размере, возложенное на налогоплательщика бремя уплаты такого платежа, как НДФЛ, – исходя из сущности данного вида налога и императивов, вытекающих непосредственно из Конституции РФ, – должно определяться таким образом, чтобы валовый доход уменьшался на установленные законом налоговые вычеты, а налогом облагался бы так называемый чистый доход.

Однако нельзя не учитывать, что вопрос о необлагаемом минимуме доходов является принципиальным при значительном уровне налогообложения данных доходов (что и имеет место в большинстве стран Европы). Если же ставка налога относительно невелика, вопрос о налогооблагаемом минимуме (как, впрочем, и о расходах) является менее актуальным. В качестве примера можно привести налог, взимаемый в связи с применением УСН по максимальной ставке 6 % от дохода (п. 1 ст. 346.20 НК РФ). В известных научных публикациях нет предложений по введению здесь необлагаемого минимума (хотя это и в «чистом» виде налог с дохода), а учет расходов в данной системе налогообложения изначально невозможен, что компенсируется низкой налоговой ставкой. Соответственно, вопрос о необлагаемом минимуме при действующей в России стандартной ставке 13 % по большинству активных доходов является относительно актуальным. Этот довод подтверждается и тем, что отсутствует более–менее массовое требование налогоплательщиков о его введении. Если же стандартная ставка будет повышена, то может потребоваться и введение необлагаемого минимума. Относительной актуальности данного вопроса способствует и то, что в России значительный объем выплачиваемых налогоплательщикам доходов облагается НДФЛ посредством налоговых агентов – работодателей. Те суммы, которые работник получает «на руки» – это то, что он может ощущать реально; те же суммы, которые указаны в платежных ведомостях (трудовых договорах), ему зачастую представляются величиной абстрактной. Учитывался ли при расчете НДФЛ некий необлагаемый минимум, как правило, принципиального значения для работника не имеет – важна зарплата «на руки».

В ст. 218 – 221 НК РФ регламентированы различные виды налоговых вычетов из облагаемого дохода (позволяющие его уменьшить, и, соответственно, снизить НДФЛ). В частности, в силу подп. 2 п. 1 ст. 219 НК РФ облагаемый доход можно уменьшить на сумму, уплаченную налогоплательщиком–родителем за обучение своих детей в возрасте до 24 лет по очной форме обучения в организациях, осуществляющих образовательную деятельность, – в размере фактически произведенных расходов на это обучение, но не более 50 тыс. руб. на каждого ребенка.

Иными словами, родитель, оплативший обучение своего ребенка на сумму 50 тыс. руб. в год, упрощенно говоря, может сэкономить 13 % от этой суммы, то есть вернуть из бюджета 6500 руб. В Определении КС РФ от 23 сентября 2010 г. № 1251ОО сделан вывод о возможности использования этого права родителями, лично не вносившими денежные средства за обучение своих детей, но документально доказавшими, что фактически расходы на обучение несли именно они. Кроме того, в Определении КС РФ от 29 марта 2016 г. № 605О разъяснено, что налоговый вычет предоставляется с учетом предельно допустимого размера именно за тот налоговый период, в котором налогоплательщиком были осуществлены расходы на обучение, при этом не имеет значения, вносились ли денежные средства в качестве предварительной оплаты либо расходы были произведены по факту оказания образовательных услуг.

Особый интерес представляют имущественные вычеты (ст. 220 НК РФ) в совокупности с особенностями освобождения от налогообложения доходов от продажи имущества (п. 17.1 ст. 217, ст. 217.1 НК РФ). С некоторой степенью упрощения, в соответствии с п. 2

[1635] *Меллингхофф Р.* Конституционные аспекты налогового права в Германии. // Налоговое право в решениях Конституционного Суда РФ 2005 г. – М., 2007. – С. 45, 49.

[1636] *Пепеляев С.Г.* В пользу бедных // Налоговед. – 2012. – № 4. – С. 4.

[1637] *Буссе Р.* Об экономическом истолковании норм налогового права и основанности в налогообложении: германский подход. // Налоговед. – 2014. – № 4. – С. 77.

[1638] *Еременок В.В.* Ограничение вычета расходов работника на проезд не соответствует Конституции ФРГ. // Налоговед. – 2009. – № 5. – С. 65 – 73.

ст. 220 НК РФ, при продаже имущества (за исключением недвижимости), находившегося в собственности налогоплательщика три года и более, полученный доход не облагается НДФЛ и не декларируется. Если же указанное имущество находилось в собственности налогоплательщика менее указанного периода, то полученный доход облагается налогом, но его можно уменьшить на 250 тыс. руб. (фиксированный вычет), либо на сумму фактически произведенных налогоплательщиком и документально подтвержденных расходов, связанных с приобретением этого имущества. Применительно к недвижимости правила несколько иные: за рядом исключений, минимальный предельный срок владения объектом недвижимого имущества составляет пять лет (п. 4 ст. 217.1 НК РФ). Очевидно, данные положения направлены на то, чтобы гражданам без статуса индивидуальных предпринимателей не было «слишком» выгодно заниматься извлечением дохода от постоянной перепродажи имущества.

На практике, в деятельности налоговых органов обычно встает вопрос о налогообложении доходов от продажи только такого имущества, которое регистрируется в соответствующих реестрах (ценные бумаги, недвижимость, транспортные средства и т.д.). Формально, доход от продажи нерегистрируемого имущества (например, стройматериалов, мебели, бытовой техники, компьютеров), находившегося в собственности владельца менее трех лет, подлежит учету при налогообложении НДФЛ и декларированию. Однако этого, как правило, не происходит, в том числе и по причине отсутствия у налоговых органов возможностей контролировать такие сделки. Соответственно, НК РФ, по сути, ставит значительное число граждан в положение потенциальных нарушителей налогового законодательства.

Еще одна интересная проблема применения данного вычета освещена в Определении ВС РФ от 11 мая 2011 г. № 67–В112: налогоплательщик, приобретя нежилое помещение, произвел его перепланировку и разделил на 10 нежилых помещений, которые впоследствии продал. На момент продажи период владения, исчисляемый от момента регистрации перепланировки, составлял менее трех лет, а с момента приобретения первоначального объекта – более трех лет. Налоговый орган полагал, что налогоплательщик продал вновь созданные объекты недвижимости и права на полное освобождение дохода от НДФЛ не имеет. Суд отметил, что действующее законодательство не предусматривает в качестве основания прекращения права собственности на недвижимость ее раздел на отдельные самостоятельные части с последующей постановкой на кадастровый и технический учет и признал право налогоплательщика на освобождение от обложения НДФЛ всей суммы дохода.

Подобные рассуждения имеют место и в Определении ВС РФ от 6 апреля 2016 г. № 70КГ1516: объединение нескольких объектов недвижимого имущества (комнат в коммунальной квартире) в один (трехкомнатную квартиру) факт создания объекта не подтверждает. С принятием Ахмедовой Б.И. решения об объединении нескольких объектов недвижимого имущества в один с внесением соответствующих записей в реестр ее право собственности, возникшее в 1997 и в 2005 годах, не прекратилось. Данное право лишь трансформировалось в право собственности на один объект – трехкомнатную квартиру. Объект недвижимости претерпел изменения, зарегистрированные в реестре. Объединение нескольких объектов недвижимого имущества (комнат в коммунальной квартире) в один (трехкомнатную квартиру) факт создания объекта не подтверждает. Следовательно, срок нахождения объекта недвижимости в собственности Ахмедовой Б.И. следует исчислять именно с момента приобретения третьей комнаты (с 2005 года), а не с момента регистрации изменений объекта недвижимости в связи с объединением комнат в квартиру.

Однако, несколько иной подход к сходной проблеме продемонстрирован в Определении КС РФ от 13 мая 2014 г. № 1129–О. В рассматриваемой ситуации гражданин в 2001 году приобрел в собственность десять земельных участков и в том же году объединил указанные земельные участки в один. В 2005 – 2007 годах он разделил данный земельный участок на четыре участка и зарегистрировал право собственности на вновь образованные участки в ЕГРП. Один из участков в 2008 году был продан и гражданин полагал, что он имеет право на имущественный налоговый вычет по НДФЛ на сумму, полученную от продажи данного земельного участка, как находившегося в его собственности более трех лет (с чем не согласились налоговые органы и суды общей юрисдикции). КС РФ счел, что при разделе земельного участка возникают новые объекты недвижимого имущества, срок нахождения которых в собственности налогоплательщика определяется на основании действующего законодательства, в том числе о государственной регистрации прав на недвижимое имущество и сделок с ним.

Аналогичные рассуждения впоследствии были высказаны в т.ч. в Определениях КС РФ от 19 июля 2016 г. № 1730О, от 18 июля 2017 г. № 1726О.

Таким образом, на практике имеет место различный подход к моменту исчисления срока владения (для целей ст. 220 НК РФ) применительно к земельным участкам и к помещениям. В принципе, для такого разграничения есть определенные предпосылки – земельный участок, в общем случае, нельзя физически создать (изменить, уничтожить), а квартиру (дом) – можно.

Имущественные вычеты, урегулированные в ст. 220 НК РФ, в ряде случаев применяются не только при продаже имущества, но при его приобретении. В соответствии с п. 3 ст. 220 НК РФ, в случае покупки, например, квартиры, можно уменьшить налогооблагаемый доход на сумму соответствующих расходов в пределах 2 млн. руб., то есть, как вариант – вернуть из бюджета до 260 тыс. руб., ранее удержанных работодателем в виде НДФЛ.

В плане применения вычетов по НДФЛ, очевидно, что они могут быть использованы только в том случае, если заинтересованный налогоплательщик (в т.ч. оплачивающий образование своих детей, приобретающий квартиру и т.д.) является плательщиком НДФЛ и с его дохода подлежит уплате налог. Например, индивидуальный предприниматель, осуществляющий только облагаемую ЕНВД деятельность, не сможет воспользоваться вычетом. Некоторое исключение установлено для пенсионеров: в соответствии с п. 10 ст. 220 НК РФ для них имущественные налоговые вычеты (с определенными ограничениями) могут быть перенесены на предшествующие налоговые периоды, например, на те, в которых они до выхода на пенсию еще получали облагаемый НДФЛ доход.

Кроме того, для применения рассматриваемых имущественных вычетов установлен ряд иных ограничений. В частности, в силу п. 5 ст. 220 НК РФ, установлены ограничения для случаев, если сделка купли–продажи жилого дома, квартиры, комнаты или доли (долей) в них совершается между физическими лицами, являющимися взаимозависимыми в соответствии со ст. 105.1 НК РФ. В Определении КС РФ от 27 октября 2015 г. № 2538О разъяснено, что данное ограничение обусловлено сложностью установления реального характера сделок купли–продажи недвижимости, заключенных между взаимозависимыми лицами.

Особенности применения вычетов лицами, состоящими в браке, разъяснены в Постановлении Президиума ВАС РФ от 27 ноября 2007 г. № 8184/07. Суд отметил, что имущество, приобретенное одним из супругов в браке, является их совместной собственностью независимо от того, на кого из них оно оформлено, поскольку иное не установлено брачным или иным соглашением, а также кем из них вносились деньги при его приобретении. Поэтому право на имущественный налоговый вычет в случае приобретения квартиры в собственность имеет любой из супругов по их выбору вне зависимости от того, кто из супругов является стороной договора на приобретение квартиры, а также на чье из супругов имя оформлены платежные документы на квартиру, если иное не установлено брачным или иным соглашением. Другой пример: в Обзоре судебной практики Верховного Суда РФ за третий квартал 2006 г. (утв. Постановлением Президиума ВС РФ от 29 ноября 2006 г.) разъяснено, что заявить о социальном налоговом вычете, предоставляемом родителям детей, обучающихся в образовательных учреждениях, вправе оба супруга, если плата за обучение ребенка была внесена за счет их общих средств.

Для самозанятых физических лиц в ст. 221 НК РФ установлены профессиональные вычеты. Данные лица могут уменьшить облагаемые доходы на сумме фактически произведенных ими и документально подтвержденных расходов, непосредственно связанных с извлечением доходов. При этом состав указанных расходов, принимаемых к вычету, определяется налогоплательщиком самостоятельно в порядке, аналогичном порядку определения расходов для целей налогообложения, установленному гл. 25 НК РФ «Налог на прибыль организаций». В ряде Определений КС РФ (в т.ч. от 1 декабря 2009 г. № 1553ОП, от 1 марта 2012 г. № 384ОО) разъяснено, что законодатель, регулируя вопросы получения физическими лицами профессиональных налоговых вычетов по НДФЛ, без каких–либо специальных оговорок отсылает к законоположениям о налоге на прибыль организаций. Следовательно, правила, предусмотренные в названных законоположениях, должны применяться в полной мере, в том числе с учетом их конституционно–правового истолкования, данного КС РФ.

Соответственно, в настоящее время доминирует позиция о максимально широком субсидиарном применении норм главы 25 НК РФ «Налог на прибыль организаций» при исчислении НДФЛ (в части предпринимательских (профессиональных) доходов, расходов, а также момента их учета). В частности, в Постановлении Президиума ВАС РФ от 8 октября 2013 г. № 3920/13 отмечается, что с учетом принципа законного установления налога, а также отнесения порядка исчисления налога к элементам налогообложения, определение которых является необходимым для того, чтобы налог был признан установленным (п. 1, 5 и 6 ст. 3, п. 1 ст. 17 НК РФ), отсылка в п. 1 ст. 221 НК РФ к нормам главы «Налог на прибыль организаций» означает необходимость применения данных положений не только в части регламентации состава расходов, но и порядка их признания – момента учета для целей налогообложения. Глава 25 НК РФ, определяя

порядок признания доходов и расходов, закрепляет в ст. 271 – 273 НК РФ два метода – начисления и кассовый. При этом согласно п. 1 ст. 273 НК РФ налогоплательщик вправе выбрать кассовый метод при условии соответствия его требованиям, указанным в этой норме.

Таким образом, индивидуальные предприниматели, получающие облагаемый НДФЛ доход (например, от реализации товаров), могут уменьшить его на документально подтвержденные расходы, непосредственно связанные с извлечением доходов (например – на приобретение данных товаров – ст. 253 НК РФ). В Постановлении Президиума ВАС РФ от 10 апреля 2012 г. № 16282/11 отмечается, что при решении вопроса о возможности принятия расходов в целях исчисления НДФЛ необходимо исходить из реальности этих расходов, произведенных для приобретения товаров (работ, услуг), а также их документального подтверждения. Достаточно концентрированное разъяснение дано в п. 12 Обзора практики рассмотрения судами дел, связанных с применением главы 23 Налогового кодекса Российской Федерации (утв. Президиумом ВС РФ 21 октября 2015 г.): уплачиваемый в связи с осуществлением предпринимательской деятельности НДФЛ определяется исходя из разницы между полученным гражданином доходом и соответствующими расходами.

Имеют место следующие разъяснения: индивидуальный предприниматель, применяющий кассовый метод учета доходов и расходов, вправе включить в состав расходов в целях исчисления НДФЛ затраты по фактически оплаченным и полученным товарам вне зависимости от даты получения дохода от реализации этих товаров, с учетом п. 3 ст. 273 НК РФ[1639].

Однако не следует полагать, что положения ст. 221 НК РФ означают, что самозанятые физические лица отдельно облагают отдельно свои доходы от профессиональной деятельности с учетом профессиональных налоговых вычетов и отдельно – все остальные доходы. В Постановлении Президиума ВАС РФ от 13 октября 2011 г. № 6603/11 отмечается, что ст. 221 НК РФ устанавливает требования, которым должны соответствовать расходы для признания их в качестве профессиональных налоговых вычетов, а именно они должны быть фактически понесены, документально подтверждены и непосредственно связаны с получением дохода (понесены в рамках деятельности, направленной на получение дохода). Закрепление НК РФ указанных критериев не может рассматриваться в качестве предписания, допускающего учет профессиональных налоговых вычетов исключительно в пределах дохода, полученного от осуществления предпринимательской деятельности. Статья 210 НК РФ, определяя порядок исчисления налоговой базы, такой запрет не устанавливает, не содержится он и в иных положениях НК РФ.

При этом, остается дискуссионным вопрос о возможности уменьшения своих доходов иными физическими лицами (не самозанятыми гражданами) на расходы, соответствующие оценочным положениям ст. 252 НК РФ и иным нормам гл. 25 НК РФ. Так, в Определении ВС РФ от 13 мая 2015 г. № 5КГ1519 выражена позиция, что расходы, понесенные гражданкой от переуступки права с приобретением права требования исполнения обязательств по договорам займа ст. 218 – 221 НК РФ, не учитываются. Однако впоследствии в Постановлении Президиума ВС РФ от 22 июля 2015 г. № 8–ПВ15 данный вывод был признан ошибочным, дело направлено на новое рассмотрение со ссылкой на необходимость учета ст. 41 НК РФ. Указанный подход впоследствии подтвержден в Определении КС РФ от 27 октября 2015 г. № 2539О: доход для целей обложения НДФЛ, в случае исполнения обязательства должником перед лицом, которое приобрело право требования к такому должнику, возникнет, если размер расходов на приобретение права требования будет меньше, чем размер исполненного обязательства, и составит разницу соответствующих сумм.

Интересная норма предусмотрена в п. 1 ст. 221 НК РФ для случая, если налогоплательщик не в состоянии документально подтвердить свои расходы, связанные с деятельностью в качестве индивидуального предпринимателя. В этом случае профессиональный налоговый вычет производится в размере 20 % общей суммы доходов, полученной индивидуальным предпринимателем от предпринимательской деятельности. В Определении КС РФ от 29 января 2015 г. № 223О разъяснено, что п. 1 ст. 221 НК РФ предусматривает возможность применения профессионального налогового вычета при уплате налога на доходы физических лиц лишь для лиц, зарегистрированных в качестве индивидуальных предпринимателей. При установлении такого регулирования законодатель исходил из необходимости предоставления дополнительной гарантии индивидуальным предпринимателям, прошедшим государственную регистрацию при осуществлении данного вида профессиональной деятельности, но не имеющим возможности документально подтвердить свои расходы.

Таким образом, данная норма фактически предполагает, что среднестатистический предприниматель на практике не может получать доход, в котором расходы составляют менее 20 %. Одновременно указанное положение означает, что предприниматель, документально подтвержденные расходы которого составляют менее 20 % от доходов, не имеет интереса в хранении и представлении документов о расходах в налоговый орган.

Применение рассматриваемого положения разъяснено в Постановлении Президиума ВАС РФ от 16 февраля 2010 г. № 13158/09. По мнению ВАС РФ, если сумма документально подтвержденных расходов меньше 20 % общей суммы доходов, полученных предпринимателем от предпринимательской деятельности в течение налогового периода, то профессиональный налоговый вычет производится в размере 20 % общей суммы доходов. В п. 8 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. № 57 данная позиция уточнена: при толковании положений абз. 4 п. 1 ст. 221 НК РФ судам необходимо исходить из того, что предоставление индивидуальному предпринимателю – плательщику НДФЛ права при отсутствии подтверждающих документов применить профессиональный налоговый вычет в определенном этой нормой размере не лишает его возможности вместо реализации названного права доказывать фактический размер соответствующих расходов применительно к правилам подп. 7 п. 1 ст. 31 НК РФ.

Соответственно, итоговая позиция ВАС РФ сводится к тому, что налоговый орган при проверке в условиях отсутствия (недостаточности) документов о расходах должен предоставить предпринимателю вычет в размере 20 % общей суммы доходов, а если документами обоснован больший размер – то в сумме документально подтвержденных расходов. При этом налогоплательщик вправе через подп. 7 п. 1 ст. 31 НК РФ доказывать больший размер расходов. Интересно то, что подп. 7 п. 1 ст. 31 НК РФ изначально предполагает условный расчет налога налоговым органом, а не налогоплательщиком.

Подход законодателя относительно фиксированной суммы расходов, закрепленный в п. 1 ст. 221 НК РФ, представляется весьма разумным, и желательным к применению в иных подоходных налогах, исчисляемых с учетом вычетов или расходов (на прибыль организаций, ЕСХН, УСН с объектом «доходы минус расходы», страховые взносы с самозанятых лиц, и т.д.). Так, можно было бы во всех подоходных налогах предусмотреть норму, в соответствии с которой налогоплательщик, не представляющий достоверные документы к налоговой проверке, может рассчитывать, например, только на 50 % расходов (вычетов), применимых в сходных обстоятельствах.

Следует учесть, что в силу п. 3, 4 ст. 210 и п. 3 ст. 224 НК РФ налоговые вычеты, предусмотренные ст. 218 – 221 НК РФ, не касаются физических лиц, не являющихся налоговыми резидентами Российской Федерации, а также не применяются по некоторым видам доходов.

Как следует из ст. 210 НК РФ, налоговая **база** по НДФЛ считается отдельно по каждому виду доходов, в отношении которых установлены различные налоговые ставки, и определяется, как денежное выражение доходов, уменьшенных на сумму налоговых вычетов (при возможности их применения).

Иногда разграничение доходов на виды и их последующий раздельный учет и налогообложение называется шедулярной системой исчисления налога, от английского *schedule* – список, перечень.

Если вычеты превысят доход (например – индивидуальный предприниматель смог реализовать приобретенный им товар только по цене, меньшей цены приобретения, а иных доходов у него не было), то налоговая база будет равна нулю (не станет отрицательной) – п. 3 ст. 210 НК РФ. В этом случае, разумеется, налог не уплачивается (но и в отличие от НДС, никаких выплат (возмещений) из бюджета не предполагается).

Налоговый кодекс в ст. 224 предусматривает различные налоговые **ставки**:

– 13 % – стандартная (доходы, облагаемые по этой ставке, могут быть уменьшены на вычеты);

– 35 % – повышенная, в отношении доходов в виде материальной выгоды; в виде выигрышей в части превышения суммы 4000 руб.; в виде процентных доходов по вкладам в банках (в том числе по рублевым вкладам – в части превышения ставки рефинансирования ЦБ РФ более чем на 5 процентных пунктов);

– 30 % – в отношении большинства доходов, получаемых физическими лицами, не являющимися налоговыми резидентами Российской Федерации;

– 9 %, 13 %, 15 % и 30 % – в отношении различных видов доходов физических лиц.

В Определении КС РФ от 26 января 2010 г. № 123ОО разъяснено, что федеральный законодатель дифференцировал налоговые ставки по НДФЛ их по размеру в зависимости от источника дохода и категории налогоплательщика. Кроме того, в Определении КС РФ

[1639] Рекомендации Научно–консультативного совета при АС Волго–Вятского округа «Вопросы применения налогового законодательства» (по итогам заседания 28 мая 2015 г.) // СПС Гарант, СПС КонсультантПлюс, URL: http://www.fasvvo.arbitr.ru

от 14 июля 2011 г. № 949ОО установление для нерезидентов повышенной налоговой ставки 30 % не было признано дискриминационным в смысле п. 2 ст. 3 НК РФ. Суд отметил, что в данном случае установление дифференцированных ставок НДФЛ основано на объективном критерии, характеризующем связь физического лица с налоговой юрисдикцией Российской Федерации.

Представляет интерес то, что в нашей стране с течением времени изменялся подход к ставке налога на доходы физических лиц. В настоящее время ставки НДФЛ, в том числе стандартная 13 %, являются пропорциональными, то есть не зависят от размера дохода. Однако ранее, в ст. 6 Закона РФ «О подоходном налоге с физических лиц» (утратил силу) ставка данного налога была установлена, как прогрессивная и возрастала по сложной прогрессии в зависимости от размера дохода. В соответствии с последней редакцией данной статьи, минимальная ставка составляла 12 %, а при доходах свыше 150 тыс. руб. ставка была установлена, как 26 тыс. руб. + 30 % с суммы, превышающей 150 тыс. руб. Следует отметить, что до введения гл. 23 НК РФ доходы граждан (физических лиц), работающих по трудовым договорам, дополнительно облагались 1 % взносами в ПФ РФ, что было установлено в ежегодных федеральных законах о тарифах страховых взносов в ГВБФ (например – в Федеральном законе от 4 января 1999 г. № 1–ФЗ). Соответственно, до введения в 2001 году НДФЛ, относительно небольшие доходы работников фактически облагались, как и сейчас, по ставке 13 %.

Примечательны сведения, приведенные В.В. Путиным: когда в 2001 году вводили плоскую шкалу НДФЛ – 13 % – было очень много сомнений. Однако сборы НДФЛ увеличились в семь раз[1640]. Очевидно и то, что периодически предлагаемый возврат к прогрессивной шкале НДФЛ повлечет усложнение администрирования этого налога и потребует принятия ряда мер, которые в настоящее время не являются необходимыми. Так, при наличии у налогоплательщика нескольких источников дохода (например – нескольких мест работы) может потребоваться возложение на него обязанности по представлению налоговой декларации, т.к. доход в каждом месте работы может и не превысить уровня с минимальным налогообложением, а совокупный доход – может превысить, что, соответственно, потребует доплаты налога по итогам года. Именно так обязанность по представлению налоговой декларации была урегулирована в ст. 12, 18 Закона РФ «О подоходном налоге с физических лиц» (утратил силу).

В предшествующем историческом периоде, в ст. 9 Указа Президиума Верховного Совета СССР от 30 апреля 1943 г. «О подоходном налоге с населения» (утратил силу) было предусмотрено, что с ростом заработной платы рабочих и служащих ставка налога увеличивается, и при доходах свыше 100 руб. составляет 8 руб. 20 коп. + 13 % с суммы, превышающей 100 руб. Кроме того, в силу ст. 20 Указа с доходов граждан, занимающихся индивидуальной трудовой деятельностью, составляющих 6001 руб. и выше, налог взимался по ставке 1332 руб. 40 коп. + 65 % с суммы, превышающей 6000 руб. Что же касалось, например, сумм авторского вознаграждения, выплачиваемых наследникам советских и других авторов за использование произведений науки, литературы и искусства, в ст. 18 данного Указа было предусмотрено, что с суммы годового дохода, превышающей 15 001 руб., налог взимался в размере 11 725 руб. + 90 % с суммы, превышающей 15 000 руб.

В послереволюционный период (в марте 1919 г.) в целях классовой дифференциации доходы, превышающие установленный максимум (в Москве и Петрограде – 96 тыс. руб.) подлежали полному изъятию, то есть ставка налога с суммы превышения составляла 100 %. С оставшейся у налогоплательщика суммы доходов ставка налога достигала 25 %[1641]. При этом, полное, либо практически полное изъятие доходов, превышающих определенный уровень, через подоходный налог, не является исключительно отечественным изобретением. По сведениям, приводимым А.П. Починком, в США, в условиях военного времени, в 1944 году, максимальная ставка подоходного налога (с годового дохода более 200 тыс. долл.) составляла 94 %[1642].

О.А. Борзунова, описывая историю принятия второй части НК РФ, приводит сведения о том, что доходы, облагаемые в настоящее время НДФЛ по повышенной ставке 35 %, рассматривались авторами гл. 23, как нетрудовые[1643]. Подобный термин в нашей стране исторически имеет негативный оттенок (в т.ч. в ст. 69 Конституции РСФСР 1925 г. в качестве нетрудовых доходов квалифицировались проценты с капитала, доходы с предприятий, поступления с имущества и т.п.; в свое время было принято Постановление Совмина СССР от 15 мая 1986 г. № 575 «О мерах по усилению борьбы с нетрудовыми доходами»). В налоговом праве США используется более нейтральный термин «пассивные доходы», к которым относятся проценты, дивиденды, роялти, алиментные платежи и некоторые другие; ставка налога по доходам указанного типа установлена в размере 30 %[1644]. Однако, примечательно то, что, например, С.Г. Пепеляев, также предлагая в зависимости от источника поступления доходов разграничивать их на фундированные (пассивные) и нефундированные (активные), т.е. на доходы от имущества и доходы от производственной деятельности; исходит из того, что получение доходов от имущества гарантировано, стабильно, меньше зависит от физического состояния налогоплательщика, чем получение доходов от производственной деятельности, поэтому фундированные доходы подлежат обложению налогом по более высоким ставкам[1645].

НДФЛ в зависимости от вида дохода и вида налогоплательщика **исчисляется** всеми возможными (а именно – тремя) способами, предусмотренными в ст. 52 НК РФ:

– **налогоплательщиками** самостоятельно (ст. 227 НК РФ): самозанятыми физическими лицами – по суммам доходов, полученных от своей деятельности по итогам налогового периода. Кроме того, самостоятельно исчисляют НДФЛ и иные категории налогоплательщиков (ст. 228 НК РФ), в том числе физические лица – исходя из сумм, полученных от продажи имущества, принадлежащего этим лицам на праве собственности, за исключением случаев, когда такие доходы не подлежат налогообложению и декларированию;

– **налоговыми органами** (п. 8 ст. 227 НК РФ): исчисление сумм авансовых платежей с предполагаемого дохода самозанятых физических лиц;

– **налоговыми агентами** (ст. 226 НК РФ). Этот статус имеют российские организации, самозанятые физические лица, а также обособленные подразделения иностранных организаций в Российской Федерации, от которых или в результате отношений с которыми налогоплательщик получил указанные в данной статье доходы (например – работник получил заработную плату от организации–работодателя). Налог с доходов адвокатов исчисляется, удерживается и уплачивается коллегиями адвокатов, адвокатскими бюро и юридическими консультациями.

В России механизм выплат НДФЛ через налогового агента – работодателя на практике является приоритетным: по сведениям, приведенным М. Мишустиным, он обеспечивает 97,5 % поступлений НДФЛ[1646].

Впрочем, источник выплат обязан удерживать НДФЛ не во всех случаях. Такой обязанности нет, например, если выплаты производятся индивидуальному предпринимателю в связи с осуществляемой им предпринимательской деятельностью (п. 1, 2 ст. 226, подп. 1 п. 1 ст. 227 НК РФ), поскольку он сам декларирует свой доход (ст. 229 НК РФ) исчисляет и уплачивает НДФЛ с учетом собственных расходов (ст. 221 НК РФ) по итогам такой деятельности.

Налоговым периодом по НДФЛ является календарный год (ст. 216 НК РФ).

Общий **срок уплаты** НДФЛ для налогоплательщиков, самостоятельно исчисляющих налог, установлен, как 15 июля года, следующего за истекшим налоговым периодом (п. 6 ст. 227, п. 4 ст. 228 НК РФ). Однако для самозанятых физических лиц законодатель дополнительно предусматривает обязанность по уплате в течение года авансовых платежей с предполагаемого дохода на основании налоговых уведомлений (п. 2 ст. 52, п. 9 ст. 227 НК РФ): за январь – июнь – не позднее 15 июля текущего года в размере 1/2 годовой суммы авансовых платежей; за июль – сентябрь – не позднее 15 октября текущего года в размере 1/4 годовой суммы авансовых платежей; за октябрь – декабрь – не позднее 15 января следующего года в размере 1/4 годовой суммы авансовых платежей. По итогам года производится

[1640] URL: http://kremlin.ru/events/president/news/53573

[1641] Советская экономика в 1917 – 1920 гг. / под ред. Марковича Н.Я. – М., 1976. – С. 397.

[1642] *Починок А.П.* Фискал. – М., 2016. – С. 216.

[1643] *Борзунова О.А.* Налоговый кодекс Российской Федерации от создания до наших дней. – М., 2010. – С. 115.

[1644] *Фокин А.В.* Международное налогообложение пассивных доходов (процентов, дивидендов, роялти): американский опыт. – М., 2009. – С. 15, 16.

[1645] *Пепеляев С.Г., Сосновский С.А.* Налогообложение доходов и прибыли. – М., 2015. – С. 56.

[1646] URL: http://kommersant.ru/doc/2857932

перерасчет исходя из фактически полученного дохода (п. 3 ст. 227 НК РФ). Соответственно, если за некоторый год налогооблагаемый доход самозанятого физического лица будет равен доходу за предыдущий год, то в общем случае НДФЛ будет полностью выплачен авансовыми платежами еще до срока уплаты налога за этот год.

Для налоговых агентов законодатель предусматривает собственный срок перечисления удержанного ими из доходов физических лиц налога – не позднее дня, следующего за днем выплаты налогоплательщику дохода (п. 6 ст. 226 НК РФ). При невозможности в течение налогового периода удержать у налогоплательщика исчисленную сумму налога налоговый агент обязан в срок не позднее 1 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом, в котором возникли соответствующие обстоятельства, письменно сообщить налогоплательщику и налоговому органу по месту своего учета о невозможности удержать налог, о суммах дохода, с которого не удержан налог, и сумме неудержанного налога (подп. 2 п. 3 ст. 24, п. 5 ст. 226 НК РФ). В этом случае физическое лицо, получившее доход вместе с НДФЛ, по итогам налогового периода обязано представить налоговую декларацию в налоговый орган по месту своего учета (п. 3 ст. 228 НК РФ), и самостоятельно уплатить налог в срок не позднее 15 июля года, следующего за истекшим налоговым периодом (п. 4 ст. 228 НК РФ).

Статья 231 НК РФ предусматривает особые квазипубличные полномочия налогового агента по НДФЛ – обязанность по возврату излишне удержанного с налогоплательщика налога. Урегулированная процедура имеет определенное сходство с процедурой, регламентированной в ст. 78 НК РФ. Так, в силу п. 1 ст. 231 НК РФ возврат налогоплательщику излишне удержанной суммы налога производится налоговым агентом в течение трех месяцев со дня получения налоговым агентом соответствующего заявления налогоплательщика. В случае если возврат излишне удержанной суммы налога осуществляется налоговым агентом с нарушением указанного срока, налоговым агентом на сумму излишне удержанного налога, которая не возвращена налогоплательщику в установленный срок, начисляются проценты, подлежащие уплате налогоплательщику, за каждый календарный день нарушения срока возврата. Процентная ставка принимается равной ставке рефинансирования ЦБ РФ, действовавшей в дни нарушения срока возврата.

Соответственно, ст. 231 НК РФ не исключает возникновения споров между налоговым агентом и налогоплательщиком по поводу излишнего удержания НДФЛ и его возврата. Очевидно, что такие споры должны рассматриваться судами в обычном исковом порядке, поскольку органом власти налоговый агент не является.

В Определении КС РФ от 17 февраля 2015 г. № 262–О разъяснено, что переплата сумм налога, возникшая у налогоплательщика в результате действий налогового агента – с учетом приоритета действия специальных норм над общими – подлежит возврату в особом порядке (п. 1 ст. 231 НК РФ); в остальных случаях при возврате налога следует руководствоваться общими нормами, а именно ст.78 и 79 НК РФ.

Налоговая декларация по НДФЛ в общем случае должна быть представлена не позднее 30 апреля года, следующего за истекшим налоговым периодом (п. 1 ст. 229 НК РФ), но не всеми налогоплательщиками, а только теми, кто исчисляет и уплачивает налог самостоятельно (ст. 227, 227.1, 228 НК РФ). В Определении КС РФ от 11 июля 2006 г. № 265О разъяснено, что к обязанностям индивидуального предпринимателя, вытекающим из его статуса, относится обязанность представлять налоговую декларацию по НДФЛ (п. 1 ст. 229 НК РФ), которая не ставится в зависимость от результатов предпринимательской деятельности, т.е. от факта получения дохода в соответствующем налоговом периоде.

5.4. НАЛОГ НА ПРИБЫЛЬ ОРГАНИЗАЦИЙ

Налог на прибыль организаций – **федеральный прямой (подоходный)** налог, предусмотренный гл. 25 НК РФ, действующей с 1 января 2002 г. Предшественник данного налога – налог на прибыль предприятий и организаций, уплачивался на основании Закона РФ от 27 декабря 1991 г. № 21161 «О налоге на прибыль предприятий и организаций» (в настоящее время утратил силу, за исключением отдельных положений).

Налогоплательщиками налога на прибыль организаций в общем случае признаются: российские организации, иностранные организации, осуществляющие свою деятельность в Российской Федерации через постоянные представительства и (или) получающие доходы от источников в Российской Федерации (п. 1 ст. 246 НК РФ).

С 1 января 2012 г. для целей налога на прибыль было введено правило, в соответствии с которым могут добровольно объединяться в консолидированную группу налогоплательщиков (КГН), вследствие чего для них начинают действовать особые правила исчисления и уплаты налога, а также декларирования и проверок. В Основных направлениях налоговой политики на 2016 год и плановый период 2017 и 2018 годов приведены данные о том, что функционирование КГН в 2014 году привело к следующим изменениям: росту поступлений налога на прибыль организаций в размере 61,9 млрд. руб. в 62 % субъектов Российской Федерации (53 региона); снижению поступлений налога на прибыль организаций в размере 127,0 млрд. руб. в 38 % субъектов Российской Федерации (32 региона). М. Мишустин привел сведения о том, что в конце 2015 года в России действовало 16 КГН[1647]. С 2016 г. создание новых КГН было приостановлено. Кроме того, Д.А. Медведев сообщил, что институт КГН будет ликвидирован с 2023 г.[1648]. Данные планы реализованы в ст. 3 Федерального закона от 3 августа 2018 г. № 302ФЗ.

Объектом налогообложения по налогу на прибыль организаций признается прибыль, полученная налогоплательщиком (ст. 247 НК РФ). Прибылью в общем случае признается:

1) для российских организаций – полученные доходы, уменьшенные на величину произведенных расходов, которые определяются в соответствии с гл. 25 НК РФ;

2) для иностранных организаций, осуществляющих деятельность в Российской Федерации через постоянные представительства, – полученные через эти постоянные представительства доходы, уменьшенные на величину произведенных этими постоянными представительствами расходов, которые определяются в соответствии с гл. 25 НК РФ;

3) для иных иностранных организаций – доходы, полученные от источников в Российской Федерации. Доходы указанных налогоплательщиков определяются в соответствии со ст. 309 НК РФ (например – дивиденды, выплачиваемые иностранной организации – акционеру (участнику) российской организации).

Примечательно то, что в соответствии с п. 3 ст. 307 НК РФ в случае, если иностранная организация осуществляет на территории Российской Федерации деятельность подготовительного и (или) вспомогательного характера в интересах третьих лиц, приводящую к образованию постоянного представительства, и при этом в отношении такой деятельности не предусмотрено получение вознаграждения, налоговая база определяется в размере 20 % от суммы расходов этого постоянного представительства, связанных с такой деятельностью.

Иными словами, в данном случае облагаемые доходы такой иностранной организации презюмируются, как процент от ее соответствующих расходов. Толкование указанного положения НК РФ дано в Постановлении Президиума ВАС РФ от 4 февраля 2014 г. № 13976/13: фактически налогообложению подлежит вмененная прибыль, которая хотя и не была получена, но могла быть получена, если бы представительство осуществляло свою подготовительную или вспомогательную деятельность в интересах третьих лиц как самостоятельное предприятие на рыночных условиях.

Таким образом, для целей исчисления налога на прибыль организаций установлен объект налогообложения – прибыль, который в общем случае возникает при превышении доходов над расходами. В то же время, для целей НДФЛ с доходов самозанятых физических лиц, законодатель устанавливает объект налогообложения просто как доход (ст. 209 НК РФ), и предусматривает возможность уменьшения облагаемого дохода на сумму вычетов, в том числе расходов (ст. 219 – 221 НК РФ). Как видим, законодатель с совершенно разных позиций определяет объект налогообложения в данных налогах, имеющих весьма близкую правовую природу. В Постановлении КС РФ от 30 ноября 2016 г. № 27П отмечается, что хотя налоговое законодательство Российской Федерации и не использует понятие «прибыль» применительно к налоговой базе для расчета НДФЛ, доход для целей исчисления и уплаты НДФЛ для индивидуальных предпринимателей в силу взаимосвязанных положений ст. 210, 221 и 227 НК РФ подлежит уменьшению на сумму расходов, непосредственно связанных с

[1647] URL: http://kommersant.ru/doc/2857932

[1648] Правительство ликвидирует институт консолидированных групп налогоплательщиков. // URL: https://www.vedomosti.ru/economics/news/2018/06/14/772751-pravitelstvo-likvidiruet-institut-konsolidirovannih-grupp-nalogoplatelschikov

извлечением доходов, что аналогично определению прибыли в целях исчисления налога на прибыль организаций, под которой, по общему правилу, понимаются полученные доходы, уменьшенные на величину расходов.

В соответствии со сведениями, приведенными С.А. Сосновским, В.В. Григорьевым и Н.И. Кононовым, специфика отечественной налоговой системы, в отличие от ряда зарубежных систем, заключается в том, что в Российской Федерации налогообложение доходов физических лиц и доходов (прибыли) организаций развивалось параллельно, правила о налоге на прибыль никогда не рассматривались как часть правил о налогообложении доходов физических лиц[1649].

Тем не менее, как для НДФЛ, так и для налога на прибыль организаций принципиальное значение имеют две составляющие – доходы и расходы.

Как было показано выше, ст. 41 НК РФ ответа на вопрос, что такое «доход», фактически не дает. Интересное определение есть в п. 2 Положения по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99 (утв. Приказом Минфина России от 6 мая 1999 г. № 32н): доходами организации признается увеличение экономических выгод в результате поступления активов (денежных средств, иного имущества) и (или) погашения обязательств, приводящее к увеличению капитала этой организации, за исключением вкладов участников (собственников имущества). В Международном стандарте финансовой отчетности (IAS) 18 «Выручка» (действует на территории Российской Федерации в соответствии с Приказом Минфина России от 28 декабря 2015 г. № 217н) разъяснено, что доходы определяются как увеличение экономических выгод в течение отчетного периода в форме поступлений или улучшения качества активов либо уменьшения величины обязательств, которые приводят к увеличению собственного капитала, не связанному со взносами участников капитала. Доходы включают в себя как выручку, так и прочие доходы. Выручка – это доходы, которые возникают в ходе обычной деятельности организации и могут обозначаться различными терминами, такими как: выручка от продаж, вознаграждение, проценты, дивиденды и роялти.

Здесь представляет интерес позиция Е.А. Еременко: налоговое право использует понятийный аппарат экономической науки, поэтому влияние бухгалтерского учета на налоги неизбежно[1650].

Классификация **доходов** дана в п. 1 ст. 248 НК РФ:

1) доходы от реализации товаров (работ, услуг) и имущественных прав (далее – доходы от реализации, регламентированы ст. 249 НК РФ);

2) внереализационные доходы (урегулированы в ст. 250 НК РФ).

Примером дохода от реализации может служить выручка от реализации товаров (работ, услуг) – п. 1 ст. 249 НК РФ; примером внереализационных доходов – проценты, полученные по договорам займа, кредита, банковского счета, банковского вклада – п. 6 ст. 250 НК РФ. Очевидно, что при получении внереализационных доходов отсутствует объект налогообложения НДС (ст. 146 НК РФ).

В соответствии с п. 2 ст. 249 НК РФ выручка от реализации определяется исходя из всех поступлений, связанных с расчетами за реализованные товары (работы, услуги) или имущественные права, выраженные в денежной и (или) натуральной формах. Что следует понимать под выручкой, можно определить, рассмотрев п. 6 Положения по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99: выручка принимается к бухгалтерскому учету в сумме, исчисленной в денежном выражении, равной величине поступления денежных средств и иного имущества и (или) величине дебиторской задолженности.

При этом не любые денежные средства, поступающие в организацию, являются облагаемым доходом (учитываются при налогообложении прибыли). Кроме того, в соответствии с НК РФ доход может возникнуть у организации и в отсутствие поступлений денежных средств. Определенные разъяснения в настоящее время даны на уровне арбитражной практики.

Так, в Постановлении Президиума ВАС РФ от 23 июня 2009 г. № 2019/09 был рассмотрен вопрос налогообложения средств, поступивших организации в порядке возмещения убытков, причиненных изъятием земельного участка для государственных (муниципальных) нужд. Суд отметил, что законодательство не предусматривает включения в сумму возмещения налога на прибыль, подлежащего уплате собственником земельного участка, изъятого для государственных нужд. Следовательно, взимание с собственника земельного участка, изъятого для государственных нужд, налога на прибыль с суммы возмещения нарушало бы принцип полного возмещения, определенный законодателем для таких случаев. Так как в рассматриваемом случае имело место прекращение права владения и пользования земельным участком при его изъятии, а также лишение общества права собственности на иное имущество, расположенное на данном участке, средства, полученные обществом в виде компенсации указанных убытков, не подлежали включению в налоговую базу при исчислении налога на прибыль.

Вариант презюмируемого дохода рассмотрен в п. 2 Информационного письма Президиума ВАС РФ от 22 декабря 2005 г. № 98: безвозмездное пользование организацией нежилыми помещениями является внереализационным доходом, учитываемым при исчислении налога на прибыль. Следует учесть, что данная позиция не носит универсального характера. Так, в Постановлении Президиума ВАС РФ от 3 августа 2004 г. № 3009/04 отмечается следующее: возможность учета экономической выгоды и порядок ее оценки в качестве объекта обложения тем или иным налогом должны регулироваться соответствующими НК РФ. Так, ст. 210, содержащаяся в гл. 23 НК РФ «Налог на доходы физических лиц», определяет, что материальная выгода, полученная от экономии на процентах за пользование налогоплательщиком заемными (кредитными) средствами, полученными от организаций или индивидуальных предпринимателей, учитывается при определении налоговой базы по этому налогу в соответствии со ст. 212 НК РФ. Гл. 25 НК РФ «Налог на прибыль организаций» не рассматривает материальную выгоду от экономии на процентах за пользование заемными денежными средствами как доход, облагаемый таким налогом.

Еще пример презюмируемого дохода: в силу п. 11 ст. 250 НК РФ внереализационными доходами налогоплательщика признаются, в частности, доходы в виде положительной курсовой разницы. Положительной курсовой разницей признается курсовая разница, возникающая при дооценке имущества в виде валютных ценностей (за исключением ценных бумаг, номинированных в иностранной валюте) и требований, стоимость которых выражена в иностранной валюте, или при уценке обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте.

Достаточно много вопросов возникает при участии в выплатах публично–правовых субъектов. Например, денежные средства, получаемые государственной организацией в качестве платы, установленной нормативными актами за выполнение возложенных на нее законом функций, не могут оцениваться как экономическая выгода и облагаться налогом на прибыль. Указанное обстоятельство подтверждается Постановлением Президиума ВАС РФ от 3 июня 2008 г. № 1868/08. По мнению суда, Управление Федеральной регистрационной службы, входящее в систему органов исполнительной власти, осуществляя функции по государственной регистрации прав на недвижимое имущество и сделок с ним, действовало в рамках полномочий, возложенных на него федеральным законом, поэтому его деятельность не может рассматриваться в качестве коммерческой и приносящий доход, следовательно, не подлежит обложению налогом на прибыль по правилам гл. 25 НК РФ.

Другой пример: в Постановлении Президиума ВАС РФ от 9 июля 2009 г. № 2252/09 был рассмотрен вопрос налогообложения сумм, которые были получены федеральным государственным унитарным предприятием от продажи закрепленного за ним на праве хозяйственного ведения недвижимого имущества. Как установил суд, предприятие, действуя по поручению и в интересах собственника государственного имущества, выручку от реализации этого имущества, за исключением своих затрат, связанных с исполнением поручения собственника, перечислило в федеральный бюджет. Денежные средства от реализации государственного имущества в хозяйственное ведение, то есть в распоряжение предприятия не поступили. Прибыль, которую предприятие могло бы использовать по своему усмотрению в результате этих операций, им не получена, в связи с чем у него не возникло объекта обложения налогом на прибыль.

Однако подобный подход также не является универсальным. В частности, в Постановлении Президиума ВАС РФ от 25 января 2011 г. № 11473/10 рассматривался вопрос налогообложения налогом на прибыль доходов федерального государственного унитарного предприятия от передачи в аренду недвижимого имущества, находящегося в собственности Российской Федерации и закрепленного за предприятием на праве хозяйственного ведения. При этом, предприятие передавало имущество в аренду с согласия собственника, денежные средства в распоряжение предприятия не поступали, арендаторы перечисляли арендную плату непосредственно на счета Федерального казначейства. Суд, со ссылкой на ст. 41 БК РФ, указал, что при предоставлении государственным или муниципальным унитарным предприятием в аренду имущества, закрепленного за ним на праве хозяйственного ведения, в регистрах налогового учета и

[1649] *Сосновский С.А., Григорьев В.В., Кононов Н.И.* Определение величины расходов расчетным путем (методом): соотношение подходов по налогу на прибыль и НДФЛ. // Налоговед. – 2017. – № 9. – С. 62.

[1650] *Еременко Е.А.* К вопросу об определении дохода по российскому налоговому праву // Налоговед. – 2014. – № 8. – С. 20.

расчете налоговой базы в качестве внереализационных доходов учитывается вся сумма арендной платы. Действия собственника имущества предприятия, направленные на получение не части прибыли, а всего дохода от аренды имущества, закрепленного за предприятием на праве хозяйственного ведения, не изменяют установленной гл. 25 НК РФ обязанности предприятия по учету для целей налогообложения арендной платы в качестве дохода, формирующего налоговую базу по налогу на прибыль. Иное толкование законодательства о налогах и сборах означало бы нарушение закрепленного п. 1 ст. 3 НК РФ принципов всеобщности и равенства налогообложения.

Кроме того, как это разъяснено в п. 1 Информационного письма Президиума ВАС РФ от 22 декабря 2005 г. № 98, средства, получаемые организацией от публично–правового образования в связи с реализацией услуг по регулируемым тарифам, а также в связи с возмещением неполученной платы за услуги, оказанные льготным категориям граждан бесплатно или по льготным ценам в рамках реализации установленных законом льгот, подлежат учету в составе доходов при определении налоговой базы по налогу на прибыль. В Постановлении Президиума ВАС РФ от 2 марта 2010 г. № 15187/09 был рассмотрен вопрос налогообложения предприятия реализовывавшего населению жилищно–коммунальные услуги по государственным регулируемым тарифам. Выручка за реализуемые жилищно–коммунальные услуги не покрывала расходы, связанные с оказанием таких услуг, и потому хозяйственная деятельность предприятия являлась убыточной. С целью покрытия убытков предприятие получало бюджетные денежные средства, которые использовались им по целевому назначению, в том числе для оплаты приобретаемой по гражданско–правовым договорам тепловой энергии (отопление, горячее водоснабжение) и питьевой воды. Суд отметил, что бюджетные денежные средства по своему экономическому содержанию являются частью дохода (экономической выгоды), полученного предприятием от реализации услуг, а потому подлежат учету в составе доходов при определении налоговой базы по налогу на прибыль. Сходная позиция в отношении доплат из бюджета перевозчикам была выражена в Постановления Президиума ВАС РФ от 31 мая 2011 г. № 16814/10.

Исходя из Постановления Президиума ВАС РФ от 23 апреля 2013 г. № 12527/12, средства, получаемые подразделениями вневедомственной охраны в соответствии с договорами по охране имущества юридических и физических лиц, не могут быть квалифицированы в качестве средств целевого финансирования, не учитываемых в составе доходов для целей налогообложения на основании подп. 14 п. 1 ст. 251 НК РФ.

Интересный пример того, что именно налоговые органы могут рассматривать в качестве облагаемого дохода, приведен в Постановлении Президиума ВАС РФ от 12 февраля 2008 г. № 13094/07. Судом подтверждено, что такой объект налога на прибыль, как списанная кредиторская задолженность налогоплательщика перед бюджетами разных уровней и внебюджетными фондами (фактически – то, что сейчас обозначается, как безнадежная к взысканию задолженность по ст. 59 НК РФ), гл. 25 НК РФ не установлен. Следует отметить, что дальнейшее «творческое» развитие такого подхода не исключало бы, например, рассмотрение в качестве дохода тех денежных средств, которые налогоплательщик сэкономил, использовав налоговые льготы по другим налогам.

Соответственно, зачастую вопросы отнесения к доходам конкретных поступлений налогоплательщику решаются на уровне судов. Указанное обстоятельство хорошо иллюстрируется в работах Р.И. Ахметшина[1651]. Приходится признать, что главы НК РФ «Налог на доходы физических лиц» и «Налог на прибыль организаций», к которым отсылает ст. 41 НК РФ, фактически регулируют налогообложение отдельных видов доходов, прямо названных в данных главах, а вопрос налогообложения неочевидных доходов рассматривается на уровне судебной практики.

В этом плане показательна позиция А.Н. Медведева, предлагающего все доходы, налогообложение которых урегулировано в НК РФ, условно разделять на законные и незаконные, реальные и виртуальные. Как полагает данный автор, российский законодатель не рассматривает в качестве облагаемых только преступные доходы[1652]. Сходной позиции придерживается и С.В. Запольский: общество и государство используют метод «молчаливого акцепта» оставляя без реакции получение юридическим или физическим лицом того или иного доход, в том числе не вполне вписывающегося в сложившиеся представления о легальности[1653]. Определенное подтверждение такого подхода: в силу подп. 4 п. 1 ст. 575 ГК РФ дарение в отношениях между коммерческими организациями в общем случае не допускается. Однако, как следует из п. 8 ст. 250 НК РФ внереализационными доходами налогоплательщика, подлежащими налогообложению налогом на прибыль, признаются, в частности, доходы в виде безвозмездно полученного имущества (работ, услуг) или имущественных прав. Примечательно то, что в Постановлении Президиума ВАС РФ от 24 июля 2007 г. № 2304/07 безвозмездная сделка между коммерческими организациями рассматривалась только на предмет ее налоговых последствий, но не в плане законности самой сделки.

С учетом невозможности взимания в России налогов с преступных доходов показателен п. 16 Постановления Пленума ВС РФ от 18 ноября 2004 г. № 23 «О судебной практике по делам о незаконном предпринимательстве»: действия лица, признанного виновным в занятии незаконной предпринимательской деятельностью и не уплачивающего налоги и (или) сборы с доходов, полученных в результате такой деятельности, полностью охватываются составом преступления, предусмотренного ст. 171 УК РФ. При этом имущество, деньги и иные ценности, полученные в результате совершения этого преступления, в соответствии с п. 2 и 2.1 ч. 1 ст. 81 УПК РФ признаются вещественными доказательствами и в силу п. 4 ч. 3 ст. 81 УПК РФ подлежат обращению в доход государства с приведением в приговоре обоснования принятого решения. Впоследствии, в п. 1 Постановления Пленума ВС РФ от 7 июля 2015 г. № 32 было разъяснено, что предметом преступлений, предусмотренных ст. 174 и 174.1 УК РФ, являются не только денежные средства или иное имущество, незаконное приобретение которых является признаком конкретного состава преступления (например, хищения, получения взятки), но и денежные средства или иное имущество, полученные в качестве материального вознаграждения за совершенное преступление (например, за убийство по найму) либо в качестве платы за сбыт предметов, ограниченных в гражданском обороте.

Подходы ВС РФ, тем не менее, не вполне позволяют определить, можно ли, например, уплатить налоги денежными средствами, добытыми преступным путем? Формально ответить на такой вопрос следует отрицательно, поскольку на праве собственности (хозяйственного ведения, оперативного управления) данные денежные средства у плательщика не находятся (п. 1 ст. 8 НК РФ). Однако, поскольку они подлежат обращению в доход государства в полном объеме, факт уплаты налога, упрощенно говоря, уже и так означает обращение их в доход государства, хотя и по другому основанию. В итоге, как представляется, налог не должен признаваться уплаченным, но и оснований для возврата плательщику использованных таким образом денежных средств не имеется.

Примечательно то, что законодательство некоторых зарубежных стран не исключает налогообложения и преступных доходов. Н.П. Кучерявенко приводит сведения о том, что традиционным подходом при регулировании налогообложения в США является включение в объект налогообложения вещей, предметов, полученных преступным путем. Прецедент сложился еще в начале XX в. и наиболее ярко проявился в процессе по делу Аль Капоне[1654]. Как отмечает С.Г. Пепеляев, в Нидерландах имущество, приобретенное в результате преступной деятельности, рассматривается, как утаенный от налогообложения доход[1655].

Исходя из позиции Е.В. Тимофеева, грабитель не приобретает права собственности на награбленное. Между тем, это формальный подход, разрешающий вопрос о праве как таковом. Более же важным вопросом является вопрос о действительном состоянии дел, т.е. о факте. Пусть преступник не имеет права распорядиться награбленным – разве это остановит его от такого распоряжения? Конечно, нет. Значит, de facto преступник приобрел возможность как владения и пользования, так и распоряжения определенным имуществом. Вот вам и фактическая собственность. А раз так, то и налог с нее должен быть уплачен[1656].

[1651] *Ахметшин Р.И.* Налогообложение равноценной мены в свете правового принципа экономического основания налога // Налоговед. – 2009. – № 12. – С. 15 – 21; *Ахметшин Р.И.* Доход как экономическая выгода: проблемы практики применения налогового законодательства // Налоговые споры: опыт России и других стран: По материалам III Междунар. научно–практ. конф. 13–14 ноября 2009 г. – С. 165.

[1652] *Медведев А.Н.* Доходы в лабиринте главы 25 НК РФ: реальные, виртуальные, незаконные… – М., 2007. – С. 20.

[1653] *Запольский С.В.* Теория финансового права: научные очерки – М., 2010. – С. 192.

[1654] *Кучерявенко Н.П.* Курс налогового права: В 2 т. – Т. 1: Общая часть. – С. 615.

[1655] *Пепеляев С.Г.* Налогово–правовое понятие дохода // Налоговед. – 2014. – № 11. – С. 18.

[1656] *Тимофеев Е.В.* Налоговое право России – практическое и увлекательное. Полутом I: От основ к источникам и основным принципам. – М., 2017. – С. 294.

Кроме того, рассматриваемый подход, по всей видимости, может быть объяснен и тем, что на определенном этапе последовательности сделок уже крайне сложно определить, является ли соответствующее имущество (доход) приобретенным преступным путем. В частности, в п. 3 Постановления Пленума ВС РФ от 7 июля 2015 г. № 32 разъяснено, что при смешении не имеющих индивидуально–определенных признаков денежных средств или иного имущества, приобретенных преступным путем (в результате совершения преступления), с однородным правомерно приобретенным имуществом (например, при зачислении на банковский счет денежных средств из разных источников) последующее совершение финансовых операций или сделок с таким имуществом подлежит квалификации по ст. 174 или ст. 174.1 УК РФ в размере, соответствующем сумме денежных средств либо стоимости иного имущества, приобретенных преступным путем (в результате совершения преступления).

Как представляется, на практике в ряде случаев будет достаточно сложно определить, совершены, либо не совершены финансовые операции с таким имуществом. Например – на расчетном счете (в кассе, в кошельке) находится 1000 руб.; поступило 100 руб., приобретенных преступным путем; после чего уплачено со счета (из кассы, из кошелька) за товар 100 руб. Будет весьма затруднительно утверждать, что это именно те, «преступные» 100 руб.

Впрочем, некоторые поступления имущества НК РФ прямо исключает из облагаемого дохода налогоплательщика. Например, в ст. 251 предусмотрены доходы, не учитываемые при определении налоговой базы (фактически – не учитываемые при определении объекта налога), в т.ч., в виде средств или иного имущества, которые получены по договорам кредита или займа (иных аналогичных средств или иного имущества независимо от формы оформления заимствований, включая ценные бумаги по долговым обязательствам), а также средств или иного имущества, которые получены в счет погашения таких заимствований (подп. 10 п. 1). В Постановлении Президиума ВАС РФ от 24 ноября 2009 г. № 9995/09 отмечается, что реализация собственных векселей не признается реализацией ценных бумаг, поскольку путем выпуска и реализации собственных векселей общество фактически привлекает заемные средства. Выдача векселя удостоверяет наличие между сторонами обязательств, вытекающих из договора займа. Поэтому денежные средства, полученные в результате размещения собственных простых векселей, при определении налоговой базы по налогу на прибыль учету не подлежат.

Еще пример необлагаемого поступления – целевое финансирование (подп. 14 п. 1 ст. 251 НК РФ). К средствам целевого финансирования, в частности, относятся средства в виде лимитов бюджетных обязательств (бюджетных ассигнований), доведенных в установленном порядке до казенных учреждений, а также в виде субсидий, предоставленных бюджетным учреждениям и автономным учреждениям. Особенности учета целевого финансирования коммерческими организациями разъяснены, например, в Постановлении Президиума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. № 3290/13.

Кроме доходов при исчислении налога на прибыль существенную роль играют **расходы** налогоплательщика, поскольку на их величину налогоплательщик вправе уменьшить облагаемые доходы (и, соответственно, уменьшить налог). Таким образом, налог на прибыль организаций – один из классических «двухкомпонентных» налогов (как и НДФЛ, ЕСХН, УСН с объектом «доходы минус расходы», в определенном смысле НДС, и т.д.). Большинство рационально мыслящих налогоплательщиков стремятся минимизировать свои налоги, и, следовательно, желают, чтобы их облагаемые доходы (обороты по реализации) были меньше, а возможные к учету расходы (вычеты) – больше.

Как следует из п. 1 ст. 252 НК РФ, в целях исчисления налога на прибыль организаций налогоплательщик уменьшает полученные доходы на сумму произведенных расходов (за исключением расходов, указанных в ст. 270 НК РФ). Расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты (а в случаях, предусмотренных ст. 265 НК РФ, убытки), осуществленные (понесенные) налогоплательщиком. Под обоснованными расходами понимаются экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме. Под документально подтвержденными расходами понимаются затраты, подтвержденные документами, оформленными в соответствии с законодательством Российской Федерации, либо документами, оформленными в соответствии с обычаями делового оборота, применяемыми в иностранном государстве, на территории которого были произведены соответствующие расходы, и (или) документами, косвенно подтверждающими произведенные расходы (в том числе таможенной декларацией, приказом о командировке, проездными документами, отчетом о выполненной работе в соответствии с договором). Расходами признаются любые затраты при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода.

«Бухгалтерское» определение расходов дано в п. 2 ПБУ 10/99 «Расходы организации» (утв. Приказом Минфина РФ от 6 мая 1999 г. № 33н): расходами организации признается уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов (денежных средств, иного имущества) и (или) возникновения обязательств, приводящее к уменьшению капитала этой организации, за исключением уменьшения вкладов по решению участников (собственников имущества).

Таким образом, не любые затраты налогоплательщика могут быть учтены в качестве расходов при налогообложении прибыли (а также в иных подобных подоходных налогах). Споры относительно того, могут ли определенные затраты учитываться налогоплательщиком при исчислении налога на прибыль организаций (НДФЛ), достаточно часто встречаются в практике арбитражных судов. При этом очевидно, что привести в НК РФ исчерпывающий перечень расходов, которые могут быть учтены (или не могут быть учтены) при исчислении данных налогов, нереально. Все потенциально возможные расходы налогоплательщиков не могут быть корректно описаны законодателем в силу их многообразия (может быть только приведен перечень «стандартных» расходов). Данная проблема сходным образом решается и в законодательстве других стран. Так, М. Ларо приводит сведения о том, что в США налоговое законодательство разрешает вычет всех обычных и необходимых расходов, оплаченных или понесенных в течение налогового года при проведении каких–либо коммерческих или деловых операций[1657].

Один из вариантов классификации расходов дан в п. 2 ст. 252 НК РФ: расходы в зависимости от их характера, а также условий осуществления и направлений деятельности налогоплательщика подразделяются на расходы, связанные с производством и реализацией (регламентированы в ст. 253 НК РФ), и внереализационные расходы (урегулированы в ст. 265 НК РФ).

Примером расходов, связанных с производством и реализацией, могут служить расходы на приобретение товаров, на оплату труда, суммы начисленной амортизации (подп. 1 п. 1, подп. 2 и 3 п. 2 ст. 253 НК РФ). Перечни расходов, связанных с производством и реализацией, не являются закрытыми. Подпункт 49 п. 1 ст. 264 НК РФ допускает и другие расходы, связанные с производством и (или) реализацией, прямо их не именуя. В ряде актов КС РФ (в т.ч. Определения от 4 июня 2007 г. № 320ОП, от 16 июля 2009 г. № 950ОО, от 14 июля 2011 г. № 917ОО и др.) разъяснено, что законодатель оправданно отказался от закрытого перечня конкретных затрат налогоплательщика, которые могут быть учтены при расчете налоговой базы, имея в виду многообразие содержания и форм экономической деятельности и видов возможных расходов, что при детальном и исчерпывающем их нормативном закреплении приводило бы к ограничению прав налогоплательщика.

Так называемая **амортизация** представляет собой режим учета расходов, связанных с приобретением некоторых видов имущества (как правило, дорогостоящего и используемого длительный период времени), который предполагает не единовременный учет расходов в том периоде, когда имущество было приобретено, а списание стоимости имущества в расходы определенными долями в течение нескольких лет. Иными словами, государство обязывает «растягивать» расходы на несколько лет, а не учитывать их сразу (что, скорее всего, было бы желательным для налогоплательщика). Так, в силу п. 1 ст. 256 НК РФ амортизируемым имуществом признаются имущество, результаты интеллектуальной деятельности и иные объекты интеллектуальной собственности, которые находятся у налогоплательщика на праве собственности (если иное не предусмотрено настоящей главой), используются им для извлечения дохода и стоимость которых погашается путем начисления амортизации. Амортизируемым имуществом признается имущество со сроком полезного использования более 12 мес. и первоначальной стоимостью более 100 тыс. руб.

Как следует из п. 1 ст. 258 НК РФ амортизируемое имущество распределяется по амортизационным группам в соответствии со сроками его полезного использования. Сроком полезного использования признается период, в течение которого объект основных средств или объект нематериальных активов служит для выполнения целей деятельности налогоплательщика. Срок полезного использования определяется налогоплательщиком самостоятельно на дату ввода в эксплуатацию данного объекта амортизируемого имущества в соответствии с положениями настоящей статьи и с учетом классификации основных средств, утверждаемой Правительством РФ. В п. 3 ст. 258 НК РФ введены 10 амортизационных групп, по которым распределены все виды амортизируемого имущества в зависимости от срока службы (в т.ч. десятая группа – имущество со сроком полезного использования свыше 30 лет). На основании п. 4 ст. 258 НК РФ классификация основных средств, включаемых в амортизационные группы, утверждается Правительством РФ. Соответственно, как это следует из Классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы (утв. Постановлением Правительства РФ

[1657] *Ларо М.* Вычет расходов при налогообложении доходов в США // Налоговые споры: опыт России и других стран: По материалам III Междунар. научно–практ. конф. 13–14 ноября 2009 г. – С. 263.

от 1 января 2002 г. № 1), такое имущество, как автомобили легковые относится к третьей группе (имущество со сроком полезного использования свыше 3 лет до 5 лет включительно).

Таким образом, упрощенно можно утверждать, что организация, которая в начале 2018 года приобрела новый легковой автомобиль для производственных нужд за 900 тыс. руб., определила срок его полезного использования, как 3 года, и применяет линейный метод начисления амортизации (подп. 1 п. 1 ст. 259 НК РФ), вправе учесть в 2018 году при исчислении налога на прибыль 1/3 от общей суммы затрат, то есть 300 тыс. руб. Оставшаяся сумма затрат будет учтена при налогообложении прибыли через амортизацию в последующие годы.

Не все подоходные налоги придают юридическое значение амортизации имущества, но это, разумеется, не значит, что соответствующее имущество, используемое плательщиком, фактически не устаревает и не изнашивается в процессе использования. В п. 15 Обзора практики рассмотрения судами дел, связанных с применением глав 26.2 и 26.5 Налогового кодекса Российской Федерации в отношении субъектов малого и среднего предпринимательства (утв. Президиумом ВС РФ 4 июля 2018 г.) разъяснено, что организация, применявшая УСН с объектом налогообложения «доходы», в случае перехода на общую систему налогообложения не лишена права начислять амортизацию по основным средствам, приобретенным в период применения специального налогового режима, исходя из остаточной стоимости, сформированной к моменту перехода на общий режим. По мнению Президиума, с момента перехода на общую систему налогообложения факт износа (амортизации) объектов основных средств, находящихся в эксплуатации, приобретает юридическое значение. Отсутствие значения у этого факта в период применения субъектом предпринимательства УСН (отсутствие возможности учитывать расходы на приобретение объекта основных средств в соответствующей части при исчислении налога по специальному налоговому режиму) не является препятствием для начисления амортизации в общеустановленном гл. 25 НК РФ порядке.

Следует учесть, что имеют место особенности учета расходов по приобретению земельных участков. В Постановлении Президиума ВАС РФ от 14 марта 2006 г. № 14231/05 разъяснено, что в зависимости от характера, условий осуществления и направлений деятельности налогоплательщика расходы подразделяются на две группы: расходы, связанные с производством и реализацией, и внереализационные расходы (п. 2 ст. 252 НК РФ). Расходы, связанные с производством и реализацией, в соответствии с их экономическим содержанием делятся на материальные расходы, расходы на оплату труда, суммы начисленной амортизации и прочие расходы (п. 2 ст. 253 НК РФ). Эти расходы формируют себестоимость продукции. Согласно п. 2 ст. 256 НК РФ земля относится к объектам, не подлежащим амортизации, что означает использование земельных участков без уменьшения их стоимости и потребительских свойств на протяжении всего срока эксплуатации. Таким образом, стоимость земли не переносится на производимую организацией продукцию. Следовательно, оснований относить затраты, направленные на приобретение земельных участков, к материальным или прочим расходам, в составе которых учтены иные расходы собственников земли, землевладельцев и землепользователей, не имеется. В целях применения гл. 25 НК РФ под основными средствами понимается часть имущества, используемого в качестве средств труда для производства и реализации товаров (выполнения работ, оказания услуг) или для управления организацией. В отношении объектов основных средств предусмотрено включение понесенных организацией затрат по приобретению, сооружению, доставке и доведению до состояния, в котором эти объекты пригодны для использования, в расходы, связанные с производством и реализацией, только путем начисления сумм амортизации. Отсутствие в гл. 25 НК РФ норм об учете в составе расходов затрат на приобретение земельных участков путем начисления сумм амортизации лишает общество возможности уменьшить налоговую базу по налогу на прибыль на соответствующие суммы.

Таким образом, с точки зрения Суда, стоимость приобретенных земельных участков не уменьшает базу налога на прибыль ни единовременно, ни через амортизацию. В принципе, они могут быть учтены в случае дальнейшей реализации земельного участка, как товара, по правилам ст. 268 НК РФ.

Внереализационными расходами, к примеру, являются расходы на услуги банков (подп. 15 п. 1 ст. 265 НК РФ). Перечень внереализационных расходов также является открытым (подп. 20 п. 1 ст. 265 НК РФ предусматривает другие обоснованные расходы). Соответственно, важнейшим критерием для возможности учета затрат в составе расходов является общая норма, предусмотренная п. 1 ст. 252 НК РФ.

В то же время ряд расходов законодатель прямо предписывает не учитывать в целях налогообложения (ст. 270 НК РФ), упрощенно говоря, это в том числе расходы в виде публично–правовых санкций, перечисляемых в бюджет (в ГВБФ) – п. 2 (Обзор судебной практики ВС РФ № 2 (2016), утв. Президиумом ВС РФ 6 июля 2016 г.); в виде сумм налогов, предъявленных в соответствии с НК РФ налогоплательщиком покупателю (приобретателю) товаров (работ, услуг, имущественных прав), т.е. косвенных – п. 19. Данный перечень также не является закрытым. В Определении КС РФ от 1 марта 2012 г. № 384ОО отмечается, что ст. 270 НК РФ устанавливает перечень расходов, которые не могут учитываться в целях налогообложения. По смыслу п. 49 данной статьи, такой перечень не является исчерпывающим, поскольку к расходам, не учитываемым при определении налоговой базы, также относятся расходы, не соответствующие критериям, указанным в п. 1 ст. 252 НК РФ, т.е. критериям экономической обоснованности, документального подтверждения и связи с деятельностью, направленной на получение прибыли. Если же конкретные виды расходов указаны непосредственно в п. 1 – 48.22 ст. 270 НК РФ, в силу прямого запрета закона они ни при каких обстоятельствах не могут учитываться в целях налогообложения.

Представляется справедливой позиция Е.В. Порохова о том, какие именно правила должны быть соблюдены для того, чтобы расходы могли быть учтены при налогообложении прибыли:

1) правило реальности расходов: расходы налогоплательщика дли отнесения их на вычеты должны быть фактически произведены налогоплательщиком;

2) правило экономической обоснованности расходов: расходы налогоплательщика должны быть связаны с осуществлением деятельности, направленной на получение дохода. Деятельность налогоплательщика считается направленной на получение дохода, если налогоплательщик при планировании и производстве им расходов преследует конечную цель получения доходов, независимо от факта получения этого дохода в конечном итоге в силу риска предпринимательской деятельности и непредсказуемости конечного финансового результата;

3) правило подтвержденности расходов: все расходы налогоплательщика должны быть документально подтверждены. Расходы налогоплательщика считаются надлежащим образом документально подтвержденными, если в предусмотренной налоговым или иным законом форме налогоплательщиком и (или) его контрагентами в сделках закреплены все существенные условия производства налогоплательщиком расходов (дата, экономическое и правовое основание, сумма).

К законодательно установленным ограничениям относятся следующие специальные ограничения отнесения расходов на вычеты:

1) однократность отнесения расходов на вычеты: расходы налогоплательщика, предусмотренные в нескольких статьях расходов, должны вычитаться только один раз;

2) единовременность отнесения расходов на вычеты: расходы относятся на вычеты в том налоговом периоде, в котором они фактически произведены. Налогоплательщик не вправе отнести свои расходы на вычеты в том налоговом периоде, в котором он посчитает для себя это целесообразным;

3) нормативная ограниченность расходов: в указанных налоговым законом случаях расходы должны относиться налогоплательщиком на вычеты в налоговом периоде в пределах предусмотренных налоговым законом норм[1658].

По общим вопросам квалификации расходов, как возможных (или невозможных) к учету при налогообложении прибыли, в настоящее время сложилась достаточно обширная судебная практика.

В плане определения общих критериев для признания расходов актуально Постановление Президиума ВАС РФ от 26 февраля 2008 г. № 11542/07. Суд указал, что каждый налогоплательщик осуществляет предпринимательскую деятельность самостоятельно на свой риск и вправе единолично оценивать ее эффективность и целесообразность, исходя из поставленных целей. Хозяйствующие субъекты самостоятельно по своему усмотрению выбирают способы достижения результата от предпринимательской деятельности. В полномочия налоговых органов входит лишь контроль за соблюдением налогоплательщиками законодательства о налогах и сборах, а не вменение им доходов исходя из собственного видения способов достижения налогоплательщиками экономического результата с меньшими затратами. Обоснованность расходов, уменьшающих в целях налогообложения полученные доходы, не может оцениваться с точки зрения их целесообразности, рациональности, эффективности или полученного результата. Сходная позиция была отражена и в Постановлениях Президиума ВАС РФ от 9 декабря 2008 г. № 9520/08, от 9 апреля 2009 г. № 15585/08, от 28 октября 2010 г. № 8867/10.

[1658] *Порохов Е.В.* Налоговая обязанность. Налоговая правосубъектность. // Очерки налогово–правовой науки современности. – Москва–Харьков, 2013. – С. 311.

Также следует отметить, что в Постановлении Президиума ВАС РФ от 18 марта 2008 г. № 14616/07 отмечается следующее: гл. 25 НК РФ при регулировании налогообложения прибыли организаций установила соотносимость доходов и расходов и связь последних именно с деятельностью организации по извлечению прибыли. Следовательно, расходы, обусловленные необходимостью осуществления организацией своей деятельности, исходя из действующего налогового законодательства, предполагают признание их экономически оправданными (обоснованными). В данном судебном акте также сделана ссылка на правовую позицию КС РФ, выраженную в Постановлении от 24 февраля 2004 г. № 3П: судебный контроль также не призван проверять экономическую целесообразность решений, принимаемых субъектами предпринимательской деятельности, которые в сфере бизнеса обладают самостоятельностью и широкой дискрецией. Впоследствии указанная позиция КС РФ была воспроизведена в п. 4 Обзора практики рассмотрения судами дел, связанных с применением глав 26.2 и 26.5 Налогового кодекса Российской Федерации в отношении субъектов малого и среднего предпринимательства (утв. Президиумом ВС РФ 4 июля 2018 г.).

Однако не стоит полагать, что расходы налогоплательщика вообще никак не оцениваются налоговыми органами с точки зрения их целесообразности, рациональности, эффективности или полученного результата. В другом судебном акте – в п. 5 Постановления Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 г. № 53 косвенно предполагается именно такая оценка. По мнению Суда, о необоснованности налоговой выгоды могут также свидетельствовать в том числе подтвержденные доказательствами доводы налогового органа о невозможности реального осуществления налогоплательщиком указанных операций с учетом времени, места нахождения имущества или объема материальных ресурсов, экономически необходимых для производства товаров, выполнения работ или оказания услуг.

Примечательно то, что об экономической целесообразности можно рассуждать и в уголовно–правовом аспекте: в п. 10 Постановления Пленума ВС РФ от 7 июля 2015 г. № 32 разъяснено, что цель придания правомерного вида владению, пользованию и распоряжению денежными средствами или иным имуществом, приобретенными преступным путем (в результате совершения преступления), может проявляться, в частности в совершении сделок по отчуждению имущества, приобретенного преступным путем (в результате совершения преступления), в отсутствие реальных расчетов или экономической целесообразности в таких сделках.

В Постановлении Президиума ВАС РФ от 9 июня 2009 г. № 2115/09 разъяснено, что гл. 25 НК РФ не содержит закрытого перечня конкретных затрат налогоплательщика, которые могут быть учтены им при определении налоговой базы по налогу на прибыль, установив в качестве одного из условий признания расходов их производственное назначение для осуществления деятельности, направленной на получение дохода. Исходя из Постановления Президиума ВАС РФ от 22 декабря 2009 г. № 11175/09 экономически оправданными и обоснованными являются расходы, имеющие производственную направленность и связанные с осуществлением деятельности по извлечению прибыли. Как следует из Постановления Президиума ВАС РФ от 15 июля 2010 г. № 2833/10, в целях исчисления налога на прибыль налогоплательщик вправе уменьшить полученные доходы на суммы произведенных расходов (а в случаях, предусмотренных ст. 265 НК РФ, убытки), осуществленные (понесенные) налогоплательщиком. Группировка расходов определена ст. 252 НК РФ и включает в себя расходы, связанные с производством и реализацией, и внереализационные расходы. При этом перечень внереализационных расходов и приравниваемых к таким расходам убытков налогоплательщика, непосредственно не связанных с производством и реализацией, не является исчерпывающим, что позволяет налогоплательщику учесть в составе расходов, уменьшающих налогооблагаемую базу при исчислении налога на прибыль, и иные расходы и убытки при условии соответствия их критериям, установленным ст. 252 НК РФ.

Определенные разновидности неочевидных расходов, подлежащие учету при исчислении налога на прибыль и прямо не урегулированные в НК РФ, также выявлены арбитражной практикой. Так, исходя из Постановления Президиума ВАС РФ от 8 августа 2000 г. № 1248/00, отношения по формированию уставного капитала носят возмездный характер. Имущество, переданное в качестве вклада в уставный капитал общества с ограниченной ответственностью, является собственностью общества. Соответственно, общество, получившее имущество в уставной капитал, вправе учесть стоимость данного имущества в качестве своих расходов при исчислении налога на прибыль. Корреспондирующий вывод сделан в п. 37 Постановления Пленумов ВС РФ и ВАС РФ от 29 апреля 2010 г. № 10/22: судам следует учитывать, что получение имущества в качестве вклада в уставный (складочный) капитал является возмездным приобретением, так как в результате внесения вклада лицо приобретает права участника хозяйственного общества (товарищества).

Другой пример – в Определении ВС РФ от 11 сентября 2015 г. № 305КГ156506 сделан вывод, что произведенные обществом затраты в виде уплаты неосновательного обогащения за использование помещений без законных оснований по существу представляют арендную плату, подлежащую уплате за такое использование объекта в целях осуществления предпринимательской деятельности. Об этом свидетельствует и расчет размера неосновательного обогащения, произведенный судом исходя из стоимости аренды. Следовательно, понесенные расходы документально подтверждены и отвечают критериям, установленным п. 1 ст. 252 и п. 1 ст. 265 НК РФ, в связи с чем у налогового органа отсутствовали основания для отказа обществу во включении уплаченным сумм упущенной выгоды в состав внереализационных расходов.

Приведенные позиции относительно квалификации расходов, как подлежащих (не подлежащих) учету при налогообложении прибыли, подтверждают мнение С.С. Поповой о том, что в п. 1 ст. 252 НК РФ законодатель дал определение одного оценочного понятия – «обоснованные расходы» через другое оценочное понятие «экономически оправданные затраты»[1659]. Представляет интерес то, что в Германии под расходом понимается любой отток имущества налогоплательщика в денежной или неденежной форме, включая снижение стоимости имущества (например, при начислении амортизации)[1660].

Но некоторые виды расходов практически никогда не подвергаются сомнению налоговыми органами, как подлежащие учету при исчислении налога на прибыль. В их числе – расходы на оплату труда работников (ст. 255 НК РФ). По всей видимости, это происходит по той причине, что данный вид расходов, как правило, сам по себе является объектом налогообложения налогами (в т.ч. страховыми взносами) на фонд оплаты труда. Поэтому, отражая в учете расходы на оплату труда, организация уменьшает на них облагаемую по ставке 20 % прибыль, но тем самым фактически декларирует объект для обложения НДФЛ по ставке 13 % (п. 1 ст. 224 НК РФ) и по страховым взносам по ставке 30 % (ст. 425 НК РФ). Как разъяснено в Определении КС РФ от 3 февраля 2010 г. № 149ОО, возлагая на работодателя обязанности по обеспечению государственных гарантий трудовых прав и свобод граждан, созданию благоприятных условий труда и соблюдению требований законодательства о труде, законодатель предусмотрел возможность отнесения расходов по предоставлению гарантий трудовых прав работников к расходам на оплату труда, исключаемым из налогооблагаемой прибыли при определении объекта налогообложения по налогу на прибыль организаций. Тем самым на законодательном уровне создан правовой механизм, обеспечивающий соблюдение баланса интересов работодателя и работников.

Следует, однако, учесть, что некоторые выплаты физическим лицам, связанные с их работой, невозможно учесть в составе расходов. Так, в Постановлении Президиума ВАС РФ от 1 марта 2011 г. № 13018/10 рассматривался вопрос так называемого «золотого парашюта», т.е. крупной денежной выплаты, полагающейся уволившемуся директору. С точки зрения Суда, спорная выплата носит непроизводственный характер и не связана с оплатой труда работника, вследствие чего правомерно исключение ее инспекцией из состава расходов, учитываемых при определении налогооблагаемой прибыли на основании ст. 255 НК РФ. Проблема учета в составе затрат компенсаций, выплаченных в случае расторжения трудового договора по соглашению сторон, впоследствии была дополнительно освещена в Определениях ВС РФ от 23 сентября 2016 г. № 305КГ165939 (процитировано в Обзоре судебной практики ВС РФ № 4 (2016) (утв. Президиумом ВС РФ 20 декабря 2016 г.)), от 17 марта 2017 г. № 305КГ1617247, от 27 марта 2017 г. № 305КГ1618369, от 28 марта 2017 г. № 305КГ1616457, от 26 апреля 2017 г. № 305КГ1619115, от 26 октября 2017 г. № 305КГ179814, от 22 ноября 2017 г. № 305КГ1710287, от 20 декабря 2017 г. № 305КГ1712841, от 20 февраля 2018 г. № 305КГ1715790. В итоге, учет данных расходов возможен, но может потребовать дополнительного обоснования их экономической оправданности со стороны налогоплательщика. Это потребуется при значительном размере таких выплат, их явной несопоставимости обычному размеру выходного пособия, на которое в соответствии со ст. 178 ТК РФ вправе рассчитывать увольняемый работник, длительности его трудового стажа и внесенному им трудовому вкладу, а также иным обстоятельствам, характеризующим трудовую деятельность работника.

Другой вид расходов, практически никогда не подвергаемый сомнению налоговыми органами, установлен в подп. 1 п. 1 ст. 264 НК РФ: к прочим расходам, связанным с производством и реализацией, относятся в т.ч. суммы налогов и сборов, таможенных пошлин и

[1659] *Попова С.С.* Критерии определения экономической обоснованности затрат // Налоговые споры: опыт России и других стран: По материалам II Междунар. научно–практ. конф 21–22 ноября 2008 г. – С. 157.

[1660] *Орловская Е.А.* Экономическая оправданность расходов в налоговом праве Германии: подходы, выработанные судебной практикой. // Налоговые споры: опыт России и других стран: По материалам Междунар. научно–практ. конф 12–13 ноября 2007 г. – С. 194.

сборов, страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством, обязательное медицинское страхование, начисленные в установленном НК РФ порядке, за исключением перечисленных в ст. 270 НК РФ. Термин «начисленный налог» в НК РФ не определяется, но исходя из Постановления Президиума ВАС РФ от 2 октября 2007 г. № 7379/07, таковым является налог, отраженный налогоплательщиком в представляемых им налоговых декларациях в качестве подлежащего уплате в соответствующий бюджет. Иными словами, законодатель допускает в качестве расходов те прямые налоги, которые только продекларированы налогоплательщиком, факт их уплаты не имеет значения для уменьшения налоговой базы по налогу на прибыль. Такой подход может быть объяснен тем, что продекларированный налог может быть взыскан государством в случае его неуплаты, для чего у налоговых органов имеется достаточно полномочий (ст. 45 – 48 НК РФ).

Сходным образом, по логике ВАС РФ, «доначисленный налог» – это та дополнительная сумма налога, которая выявлена налоговым органом при проверке по отношению к начисленному (продекларированному самим налогоплательщиком) налогу. Данный вывод подтверждается в п. 12 Обзора судебной практики по вопросам, связанным с участием уполномоченных органов в делах о банкротстве и применяемых в этих делах процедурах банкротства (утв. Президиумом ВС РФ 20 декабря 2016 г.): из системного толкования положений ст. 88, 89, 100.1, 101 НК РФ следует, что доначисление сумм налога может быть осуществлено налоговым органом только по результатам проведения налоговой проверки.

Кроме того, в Определении ВС РФ от 30 ноября 2016 г. № 305КГ1610138 (процитировано в Обзоре судебной практики ВС РФ № 1 (2017), утв. Президиумом ВС РФ 16 февраля 2017 г.) разъяснено, что как следует из Постановления Президиума ВАС РФ от 6 июля 2010 г. № 17152/09 (а также, например, из п. 3 ст. 40, ст. 105.18, п. 2 ст. 105.23 НК РФ), «доначисленным» является налог, предложенный к уплате в решении по результатам налоговой проверки. По смыслу ст. 89 НК РФ, налоговый орган, завершив выездную налоговую проверку, должен обладать всей полнотой информации о налоговых последствиях финансово–хозяйственной деятельности налогоплательщика, осуществленной в проверенном периоде (включая сведения о доходах и расходах по соответствующим налогам). Следовательно, доначислив по результатам выездной налоговой проверки НДПИ, налоговый орган в силу положений подп. 1 п. 1 ст. 264, подп. 1 п. 7 ст. 272 НК РФ был обязан уменьшить налоговую базу по налогу на прибыль организаций на сумму доначисленного НДПИ, если налог на прибыль организаций входил в предмет выездной налоговой проверки.

Впоследствии, в Определении ВС РФ от 26 января 2017 г. № 305КГ1613478 применительно к доначисленному налогу на имущество организаций, был сделан аналогичный вывод. Суд отметил, что обязанность налогового органа входит установление размера всех налоговых обязательств налогоплательщика за проверяемые периоды исходя из выводов, положенных в основу акта налоговой проверки, и являющихся основанием для вынесения решения о доначислении соответствующих сумм налогов, начислении пеней за несвоевременную уплаты налогов, а также привлечения к налоговой ответственности в соответствии с положениями НК РФ. На инспекции лежит обязанность учесть произведенные в ходе выездной налоговой проверки начисления по соответствующим налогам, и отразить их в составе расходов при определении налоговой базы по налогу на прибыль при условии, что правильность исчисления налога на прибыль входила в предмет проводимой проверки. Иной правовой подход, поддержанный арбитражными судами в рамках рассмотрения настоящего спора, влечет необоснованное возложение на налогоплательщика обязанности по самостоятельной корректировке налоговых обязательств путем представления уточненной налоговой декларации за период, который является предметом налоговой проверки. Такие действия общества после завершения проверки, по мнению Судебной коллегии, не устраняют недостоверность произведенного налоговым органом расчета сумм недоимки по налогу на прибыль, а также не позволяет скорректировать пени и штраф, исчисленные инспекцией без учета произведенных корректировок по всем охваченным проверкой налогам.

В связи с этим следует отметить одну проблему, имеющую практическое значение. Предположим, налоговый орган в рамках выездной проверки доначислил налог на имущество организаций на сумму 1000 руб., и, соответственно, уменьшил налоговую базу по налогу на прибыль на указанную сумму. Если при этой же проверке налоговый орган по самостоятельным основаниям доначислит налог на прибыль на сумму 500 руб. (что соответствует налоговой базе 2500 руб. и ставке налога 20 %), то итоговое доначисление данного налога должно быть 300 руб. (итоговая база 1500 руб. = 2500 руб. – 1000 руб.). При условии, что налогоплательщик оспаривает в суде только доначисление налога на имущество, то суд вообще не будет рассматривать правильность расчета налога на прибыль. Соответственно, налоговый орган, доначисляя прямой налог и уменьшая налоговую базу по налогу на прибыль, потенциально рискует как в части доначисления прямого налога, так и в части уменьшения налога на прибыль. По этой причине налоговые органы, доначисляя прямые налоги при выездной проверке, иногда сознательно не корректируют налоговую базу по налогу на прибыль организаций (НДФЛ с доходов предпринимателей). Представляется, что данная проблема должна быть решена законодателем, в НК РФ (например – через вынесение дополнительного решения налоговым органом по итогам судебного разбирательства).

Еще один практический аспект, связанный с расходами в виде начисленных (уплаченных) прямых налогов. Если организация ошибочно начислила (уплатила) в некотором календарном году определенный прямой налог в излишней сумме, то, на первый взгляд, в данном году имеет место необоснованное завышение расходов и соответствующее занижение налога на прибыль. Однако, в Постановлении Президиума ВАС РФ от 17 января 2012 г. № 10077/11 расходы организации в виде излишне начисленного (уплаченного) прямого налога были признаны обоснованными, полностью соответствующими ст. 252 НК РФ. Суд указал, что учет в составе расходов первоначально исчисленной суммы земельного налога не может квалифицироваться как ошибочный. Корректировка налоговой базы по земельному налогу должна рассматриваться как новое обстоятельство, свидетельствующее о необходимости учета излишне исчисленной суммы земельного налога в периоде указанной корректировки в составе внереализационных доходов, перечень которых в силу ст. 250 НК РФ не является исчерпывающим. Вывод судов о том, что выявленные предприятием ошибки (искажения) при исчислении земельного налога подлежат исправлению путем внесения соответствующих изменений за период, в котором эти ошибки (искажения) допущены, является неправомерным. Указанный подход также применен в Определении ВС РФ от 8 ноября 2016 г. № 308КГ168442 (процитировано в Обзоре судебной практики ВС РФ № 4 (2016) (утв. Президиумом ВС РФ 20 декабря 2016 г.)).

Законодатель при определенных условиях дает возможность налогоплательщику решить, каким именно методом он будет учитывать свои доходы и расходы – методом начисления либо кассовым методом (ст. 271 – 273 НК РФ). В данном случае имеет место редкий пример диспозитивного регулирования налоговых правоотношений. Метод начислений презюмируется, кассовый метод применяется при волеизъявлении налогоплательщика, закрепленного в его учетной политике (п. 2 ст. 11, п. 3 ст. 248, п. 1 ст. 273 НК РФ) и при соблюдении ряда условий (в т.ч. выручка не должна превышать определенной величины). При методе начисления доходы признаются в том отчетном (налоговом) периоде, в котором они имели место, независимо от фактического поступления денежных средств, иного имущества (работ, услуг) и (или) имущественных прав (п. 1 ст. 271 НК РФ). Тот же подход имеет место и к расходам: они признаются таковыми в том отчетном (налоговом) периоде, к которому они относятся, независимо от времени фактической выплаты денежных средств и (или) иной формы их оплаты (п. 1 ст. 272 НК РФ). При кассовом методе датой получения дохода признается день поступления средств на счета в банках и (или) в кассу, поступления иного имущества (работ, услуг) и (или) имущественных прав, а также погашение задолженности перед налогоплательщиком иным способом (п. 2 ст. 273 НК РФ); расходами налогоплательщиков признаются затраты после их фактической оплаты (п. 3 ст. 273 НК РФ). Таким образом, метод начислений в большей степени ориентирован на сами гражданско–правовые права и обязанности, а кассовый метод – на фактическое изменение имущественного положения налогоплательщика в результате осуществления прав и исполнения обязанностей.

Вопрос о том, к какому именно периоду относятся доходы (расходы) при методе начисления, может являться непростым. В Постановлении Президиума ВАС РФ от 10 декабря 2013 г. № 10159/13 рассматривалась проблема налогообложения налогом на прибыль средств, подлежащих получению автотранспортным предприятием из бюджета за оказание услуг по перевозке пассажиров льготных категорий. По мнению Суда, основанием для возникновения налогооблагаемой базы по налогу на прибыль является получение дохода, который возможно оценить, и момент признания которого установлен ст. 271 НК РФ. Специфика оказания услуг по перевозке льготных категорий пассажиров не позволяет предприятию определить в момент оказания такой услуги размер возмещения выпадающих доходов, который в конечном итоге будет определен соответствующим бюджетом в добровольном порядке либо по решению суда. Следовательно, не отрицая производственный характер деятельности по перевозке пассажиров, момент признания доходов в виде полученного возмещения из бюджета необходимо определять по правилам, установленным подп. 4 п. 4 ст. 271 НК РФ для признания расходов в виде сумм возмещения убытков, – по дате признания должником или вступления в законную силу решения суда.

Механизм вычетов, аналогичный тому, который применяется при исчислении косвенных налогов, в налоге на прибыль организаций (как и в иных подоходных налогах) отсутствует – никакого права на возмещение налога из бюджета возникнуть не может. Упрощенно можно утверждать, что если по итогам налогового периода доходы превысят расходы, будет иметь место убыток, налог на прибыль не уплачивается в силу отсутствия прибыли. Однако законодатель допускает полный, либо частичный перенос убытка на будущие

налоговые периоды (ст. 283 НК РФ), что соответственно позволяет уменьшать в них налогооблагаемую прибыль (если она будет иметь место).

В силу п. 1 ст. 274 НК РФ налоговой **базой** по налогу на прибыль организаций признается денежное выражение прибыли, подлежащей налогообложению.

Налоговый кодекс в ст. 284 предусматривает налоговые **ставки**, отличающиеся, как и в НДФЛ, в зависимости от вида облагаемой прибыли (дохода), а также от вида налогоплательщика. Основными налоговыми ставками являются:

– 20 % – стандартная;

– 9 %, 10 %, 13 %, 15 % – пониженные, в отношении различных видов доходов и плательщиков;

– 0 % – для организаций, осуществляющих образовательную и (или) медицинскую деятельность; для сельскохозяйственных товаропроизводителей, для ЦБ РФ и др.

Следует отметить, что в России стандартная ставка налога на прибыль, первоначально в 1992 году составлявшая 32 %, впоследствии была увеличена до 35 %, а затем снижена до современного уровня 20 %.

Налог на прибыль организаций **исчисляется**:

– **налогоплательщиками** – в общем случае самостоятельно (п. 1 ст. 52, п. 2 ст. 286 НК РФ);

– **налоговыми агентами** (п. 4, 5 ст. 286 НК РФ). Данные обязанности возлагаются на российские организации или иностранные организации, осуществляющие деятельность в Российской Федерации через постоянное представительство, выплачивающие определенные виды доходов налогоплательщику – иностранной организации, не связанные с постоянным представительством в Российской Федерации, а также на российские организации, выплачивающие налогоплательщикам некоторые виды доходов в виде дивидендов и в виде процентов по государственным и муниципальным ценным бумагам.

Налоговым периодом по налогу на прибыль организаций является календарный год; отчетными периодами признаются первый квартал, полугодие и девять месяцев календарного года. Для налогоплательщиков, исчисляющих ежемесячные авансовые платежи исходя из фактически полученной прибыли, отчетными периодами признаются месяц, два месяца, три месяца и так далее до окончания календарного года (ст. 285 НК РФ).

Общий **срок уплаты** налога на прибыль организаций по итогам налогового периода – не позднее 28 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом (п. 1 ст. 287, п. 4 ст. 289 НК РФ).

Обязанность по уплате авансовых платежей установлена достаточно сложным образом. В общем случае, по итогам отчетных периодов – кварталов авансовые платежи уплачиваются в срок не позднее 28 календарных дней со дня окончания соответствующего отчетного периода (п. 1 ст. 287, п. 3 ст. 289 НК РФ).

Для некоторых организаций (п. 2, 3 ст. 286 НК РФ), в том числе для организаций с доходами от реализации более 15 млн. руб. в среднем за квартал, законодатель предусматривает обязанность по уплате ежемесячных авансовых платежей. Данные платежи могут уплачиваться в двух вариантах: в общем случае как оценочные, либо при соответствующем уведомлении налогового органа исчисленные из фактически полученной прибыли (п. 2 ст. 286 НК РФ). В первом случае срок уплаты установлен не позднее 28–го числа текущего месяца; во втором – не позднее 28–го числа месяца, следующего за месяцем, по итогам которого производится исчисление налога (п. 1 ст. 287 НК РФ).

Таким образом, отчетный период в налоге на прибыль организаций может быть и не связан со сроком уплаты авансового платежа (для исчисления и уплаты налога предусмотрен еще меньший период – календарный месяц).

Для налоговых агентов предусмотрены собственные сроки перечисления удержанного налога (п. 2, 4 ст. 287 НК РФ).

Налогоплательщики (налоговые агенты) представляют **налоговые декларации** (налоговые расчеты) не позднее 28 календарных дней со дня окончания соответствующего отчетного периода. Налогоплательщики, исчисляющие суммы ежемесячных авансовых платежей по фактически полученной прибыли, представляют налоговые декларации в сроки, установленные для уплаты авансовых платежей (п. 3 ст. 289 НК РФ). Налоговые декларации (налоговые расчеты) по итогам налогового периода представляются налогоплательщиками (налоговыми агентами) не позднее 28 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом (п. 4 ст. 289 НК РФ).

То, что с точки зрения законодателя по налогу на прибыль по итогам отчетных периодов подлежат представлению налоговые декларации, явно не соответствует п. 1 ст. 80 НК РФ. В действительности – это расчеты авансовых платежей, вследствие чего при их непредставлении применяется не п. 1 ст. 119, а п. 1 ст. 126 НК РФ (п. 17 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. № 57), а также, например, невозможна «блокировка» счета по п. 3 ст. 76 НК РФ (Определение ВС РФ от 27 марта 2017 г. № 305КГ1616245).

Раздельное регулирование НДФЛ и налога на прибыль организаций делает актуальной проблему, описанную, например, С.А. Сосновским. Данный автор обоснованно полагает, что конечная цель любой коммерческой организации – получение прибыли от предпринимательской деятельности и распределение этой прибыли между акционерами – физическими лицами. Даже если акционерами состоят другие организации, в конце цепочки в большинстве случаев окажется физическое лицо – бенефициар. Возможны разные подходы к тому, как должно соотноситься налогообложение доходов организаций и доходов, получаемых физическими лицами в результате распределения прибыли организаций. Основная проблема состоит в угрозе двойного налогообложения. Если организация, получив доход и уплатив с него налог на прибыль, распределяет оставшуюся после налогообложения прибыль своим акционерам, а те уплачивают с полученного дохода налог, как физические лица, то один и тот же доход облагается дважды – на уровне организации и на уровне физических лиц – акционеров. Можно выделить четыре варианта решения этой проблемы:

1) в некоторых странах прибыль организаций облагается налогом не в момент получения, а при распределении акционерам (участникам), т.е. субъектами налогообложения (налогоплательщиками) фактически являются физические лица;

2) классическая система (в т.ч. в России): с некоторыми вариациями основная суть системы состоит в том, что общий доход, полученный компанией, облагается налогом на прибыль, а оставшийся доход подлежит налогообложению подоходным налогом у источника при выплате дивидендов акционерам (участникам), т.е. действует двойное налогообложение;

3) импутационная система: подоходный налог с физических лиц взимается у организации – источника выплат, однако его ставка либо налогооблагаемая база уменьшается в связи с уплатой налога на уровне корпорации, распределяющей доход своему акционеру;

4) система изъятий: доходы компаний облагаются налогом только на корпоративном уровне. Дивиденды подлежат изъятию из налогооблагаемой базы[1661].

Вышеуказанная позиция вполне соответствует ранее упомянутой теории фикции юридического лица[1662], которую упрощенно можно описать следующим образом: юридические лица – всего лишь признаваемая государством возможность конкретных физических лиц (людей), объединив имущество, осуществлять определенную деятельность (в т.ч. предпринимательскую), ограничивая при этом свою персональную ответственность, скрывая свои личности и т.д.

Законодатель в п. 1 ст. 284 НК РФ допускает введение региональных налоговых льгот в виде снижения ставки налога в части, зачисляемой в региональный бюджет. Например, приняты Закон г. Москвы от 7 мая 2014 г. № 26 «Об установлении ставки налога на прибыль организаций для организаций нефтяной отрасли», Закон Нижегородской области от 14 марта 2006 г. № 21–З «О предоставлении льгот по налогу на прибыль организаций».

5.5. СБОРЫ ЗА ПОЛЬЗОВАНИЕ ОБЪЕКТАМИ ЖИВОТНОГО МИРА И ЗА ПОЛЬЗОВАНИЕ ОБЪЕКТАМИ ВОДНЫХ БИОЛОГИЧЕСКИХ РЕСУРСОВ

Федеральный сбор за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов урегулирован гл. 25.1 НК РФ, которая действует с 1 января 2004 г.

В данной главе предусмотрены два подвида сборов. Это сборы за пользование объектами:

1) животного мира, за исключением объектов животного мира, относящихся к объектам водных биологических ресурсов;

2) водных биологических ресурсов.

[1661] *Пепеляев С.Г., Сосновский С.А.* Налогообложение доходов и прибыли. – М., 2015. – С. 116, 117.

[1662] *Тилле А.А.* Занимательная юриспруденция. – М., 2000. – С 152 – 154.

Сборы за пользование объектами животного мира.

Плательщиками сбора за пользование объектами животного мира, за исключением объектов животного мира, относящихся к объектам водных биологических ресурсов, признаются организации и физические лица, в том числе индивидуальные предприниматели, получающие в установленном порядке разрешение на добычу объектов животного мира на территории Российской Федерации (п. 1 ст. 333.1 НК РФ).

В соответствии с п. 1, 2 ст. 29 Федерального закона от 24 июля 2009 г. № 209–ФЗ «Об охоте и о сохранении охотничьих ресурсов…» разрешения на добычу охотничьих ресурсов выдаются физическим лицам и юридическим лицам, у которых возникло право на добычу охотничьих ресурсов в соответствии с указанным Федеральным законом. Любой вид охоты может осуществляться только после получения разрешения на добычу охотничьих ресурсов, допускающего отлов или отстрел одной или нескольких особей диких животных, если иное не предусмотрено указанным Федеральным законом.

Юридически значимым действием, за которое необходимо уплатить сбор, является предоставление разрешения на добычу объектов животного мира (охотничьих ресурсов) на территории Российской Федерации. В НК РФ применяется термин «объект обложения», которому соответствуют определенные объекты животного мира. Соответственно, объекты обложения и **ставки** сборов предусмотрены в п. 1 ст. 333.3 НК РФ (например, лось – 1500 руб., кабан – 450 руб., тетерев – 20 руб.).

Налоговый кодекс РФ предусматривает случаи, в которых сбор не уплачивается либо уплачивается в меньшем размере. Так, в силу п. 2 ст. 333.2 НК РФ не признаются объектами обложения объекты животного мира, пользование которыми осуществляется для удовлетворения личных нужд представителями коренных малочисленных народов Севера, Сибири и Дальнего Востока Российской Федерации. Кроме того, п. 2 ст. 333.3 НК РФ устанавливает, что при изъятии молодняка (в возрасте до одного года) диких копытных животных ставки сбора снижаются на 50 %.

Сумма сбора определяется как произведение соответствующего количества объектов животного мира и ставки сбора, установленной для соответствующего объекта животного мира (п. 1 ст. 333.4 НК РФ).

Согласно п. 1 ст. 333.5 НК РФ плательщики сумму сбора за пользование объектами животного мира уплачивают при получении разрешения на добычу объектов животного мира.

Сборы за пользование объектами водных биологических ресурсов.

В силу п. 2 ст. 333.1 НК РФ **плательщиками** сбора за пользование объектами водных биологических ресурсов также признаются организации и физические лица, в том числе индивидуальные предприниматели, получающие в установленном порядке разрешение на добычу (вылов) водных биологических ресурсов во внутренних водах, в территориальном море, на континентальном шельфе Российской Федерации и в исключительной экономической зоне Российской Федерации, а также в Азовском, Каспийском, Баренцевом морях и в районе архипелага Шпицберген.

В соответствии с п. 19 ст. 1 Федерального закона от 20 декабря 2004 г. № 166–ФЗ «О рыболовстве и сохранении водных биологических ресурсов» разрешение на добычу (вылов) водных биоресурсов – документ, удостоверяющий право на добычу (вылов) водных биоресурсов. Следует учитывать, что в силу ч. 1 ст. 24 указанного Федерального закона граждане вправе осуществлять любительское и спортивное рыболовство на водных объектах общего пользования свободно и бесплатно, если иное не предусмотрено данным Федеральным законом (в частности, в ст. 24, 26 установлены ограничения).

В Постановлении Пленума ВАС РФ от 26 июля 2007 г. № 45 «О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами положений гл. 25.1 Налогового кодекса Российской Федерации в части взыскания сборов за пользование объектами водных биологических ресурсов» даются разъяснения относительно уплаты сборов за пользование объектами водных биологических ресурсов. В частности, в п. 1 Постановления подчеркивается, что от указанного сбора за пользование объектами водных биологических ресурсов следует отличать государственную пошлину, которая взимается на основании ст. 333.33 НК РФ. Кроме того, в соответствие с п. 4 данного Постановления, по смыслу ст. 333.2, 333.4 и 333.5 НК РФ в их взаимосвязи сумма сбора за пользование объектами водных биологических ресурсов исчисляется исходя из объема таких ресурсов, указанного в лицензии (разрешении) на пользование. Ввиду этого судам необходимо учитывать, что объем фактически добытых (выловленных) водных биологических ресурсов не имеет значения для исчисления указанного сбора, в связи с чем перерасчет суммы сбора по количеству фактически добытых (выловленных) ресурсов не производится.

Последнее разъяснение соответствует характеру рассматриваемого платежа как сбора, который в силу п. 2 ст. 8 НК РФ подлежит уплате при предоставлении права, а не по результатам использования данного права. Иными словами, в общем случае сбор уплачивается именно в целях получения юридически значимых действий, то есть за процедуру, а не за положительный для плательщика результат. В Постановлении КС РФ от 23 мая 2013 г. № 11П разъяснено, что НК РФ не предполагает возврата уплаченной государственной пошлины в случае отказа в предоставлении лицензии на розничную продажу алкогольной продукции.

Юридически значимым действием, за которое необходимо уплатить сбор, является предоставление права (лицензии) на изъятие объекта водных биологических ресурсов из окружающей природной среды. В НК РФ применяется термин «объект обложения», которому соответствуют определенные объекты водных биологических ресурсов. Соответственно, объекты обложения и **ставки** сборов предусмотрены в п. 4 и 5 ст. 333.3 НК РФ (например, в Дальневосточном бассейне: треска – 3000 руб. за тонну, в Северном бассейне: креветка северная – 3000 руб. за тонну, во внутренних водных объектах: судак – 1000 руб. за тонну; гренландский тюлень – 10 руб. за тонну).

В Определении КС РФ от 2 октября 2007 г. № 691ОО разъяснено, что возникновение обязанности по уплате сбора за пользование объектами водных биологических ресурсов связано, прежде всего, с фактом получения (выдачи) лицензии (разрешения), в которой в числе прочего указываются квота добычи (вылова) и район промысла. Это также подтверждается положением ст. 11 Федерального закона «О рыболовстве и сохранении водных биологических ресурсов», согласно которому одним из оснований возникновения права пользования водными биоресурсами является разрешение на их добычу (вылов).

Налоговый кодекс РФ предусматривает случаи, в которых сбор не уплачивается, либо уплачивается в меньшем размере. Пункт 6 ст. 333.3 НК РФ устанавливает, что ставки сбора за каждый объект водных биологических ресурсов устанавливаются в размере 0 рублей в случаях, если пользование такими объектами водных биологических ресурсов осуществляется при рыболовстве в научно–исследовательских и контрольных целях. Согласно п. 7, 9 данной статьи ставки сбора для некоторых организаций и предпринимателей, в т.ч. для рыболовецких артелей (колхозов) устанавливаются в размере 15 % от общеустановленных.

Сумма сбора определяется как произведение соответствующего количества объектов водных биологических ресурсов и ставки сбора, установленной для соответствующего объекта водных биологических ресурсов на дату начала срока действия разрешения (п. 2 ст. 333.4 НК РФ).

В соответствии с п. 2 ст. 333.5 НК РФ плательщики сумму сбора за пользование объектами водных биологических ресурсов уплачивают в виде разового и регулярных взносов, а также в случаях, предусмотренных гл. 25.1 НК РФ, – единовременного взноса. Сумма разового взноса определяется как доля исчисленной суммы сбора, размер которой равен 10 %. Уплата разового взноса производится при получении разрешения на добычу (вылов) водных биологических ресурсов. Оставшаяся сумма сбора, определяемая как разность между исчисленной суммой сбора и суммой разового взноса, уплачивается равными долями в виде регулярных взносов в течение всего срока действия разрешения на добычу (вылов) водных биологических ресурсов ежемесячно не позднее 20–го числа. Сумма сбора за пользование объектами водных биологических ресурсов, подлежащих изъятию из среды их обитания в качестве разрешенного прилова на основании разрешения на добычу (вылов) водных биологических ресурсов, уплачивается в виде единовременного взноса не позднее 20–го числа месяца, следующего за последним месяцем срока действия разрешения на добычу (вылов) водных биологических ресурсов.

5.6. ВОДНЫЙ НАЛОГ

Водный налог является **федеральным прямым (ресурсным)** налогом, предусмотренным гл. 25.2 НК РФ, действующей с 1 января 2005 г. Предшественником данного налога является плата за пользование водными объектами, которая уплачивалась на основании Федерального закона от 6 мая 1998 г. № 71–ФЗ «О плате за пользование водными объектами» (утратил силу).

Налогоплательщиками водного налога признаются организации и физические лица, в том числе индивидуальные предприниматели, осуществляющие пользование водными объектами, подлежащее лицензированию в соответствии с законодательством Российской Федерации.

В соответствии с Водным кодексом Российской Федерации 1995 г. (ВК РФ 1995 г.), действовавшим до 1 января 2007 г., нормативными правовыми актами, принятыми в его развитие, и Законом РФ от 21 февраля 1992 г. № 23951 «О недрах» (далее – Закон о недрах) специальное и (или) особое водопользование осуществлялось исключительно на основании лицензии. При этом пользование поверхностными водными объектами осуществлялось на основании лицензии на водопользование и договора пользования водными объектами, выдаваемой и заключаемого в соответствии с положениями данного Водного кодекса; а пользование подземными водными объектами – на основании лицензии на пользование недрами для добычи подземных вод, выдаваемой в соответствии с требованиями Закона о недрах. Таким образом, плательщиками водного налога до 1 января 2007 г. являлись организации и физические лица, осуществлявшие пользование водными объектами на основании указанных лицензий.

Водным кодексом Российской Федерации 2006 г. (ВК РФ 2006 г.), вступившим в силу с 1 января 2007 года, отменена система лицензирования пользования поверхностными водными объектами. В соответствии со ст. 9 – 11 ВК РФ 2006 г. право пользования поверхностными водными объектами приобретается на основании договора водопользования или решения о предоставлении водных объектов в пользование.

Соответственно, в силу п. 2 ст. 333.8 НК РФ не признаются налогоплательщиками организации и физические лица, осуществляющие водопользование на основании договоров водопользования или решений о предоставлении водных объектов в пользование, соответственно заключенных и принятых после 1 января 2007 г.

Однако изложенное не означает, что положения гл. 25.2 НК РФ после 1 января 2007 года полностью утратили актуальность.

Во–первых, в силу п. 3 ст. 9 ВК РФ 2006 г. физические лица, юридические лица приобретают право пользования подземными водными объектами по основаниям и в порядке, которые установлены законодательством о недрах. Статья 11 Закона о недрах предусматривает, что предоставление недр в пользование оформляется специальным государственным разрешением в виде лицензии.

Таким образом, пользование подземными водными объектами (в т.ч. через водозаборные скважины) продолжает оставаться объектом обложения водным налогом, а водопользователи, осуществляющие данный вид водопользования, являются плательщиками водного налога на основании лицензий на право пользования недрами в целях добычи подземных вод, выданных как до 1 января 2007 года, так и после этого срока. Указанная позиция изложена, например, в ряде писем Минфина России (в т.ч. от 12 октября 2007 г. № 03060602/14).

Во–вторых, до 1 января 2007 года было выдано существенное количество лицензий на водопользование в соответствии с положениями Водного кодекса Российской Федерации 1995 г., а сроки действия данных лицензий могут составлять десятилетия (в судебной практике, доступной в справочно–правовых системах, упоминаются, например, лицензии на право пользования поверхностными водными объектами со сроками действия и после 2030 г.). Соответственно, положения гл. 25.2 НК РФ продолжают быть актуальными и в этой части. В письме ФНС России от 24 сентября 2012 г. № ЕД43/15909@ разъяснено, что если организация–водопользователь осуществляет пользование поверхностными водными объектами на основании лицензии и срок действия лицензии на настоящий момент не истек, организация будет являться плательщиком водного налога и обязана представлять налоговые декларации в общеустановленном порядке. По окончании срока действия лицензии правоотношения по водопользованию водными объектами регулируются ВК РФ 2006 г.

Следует отметить, что в силу ст. 19 Закона о недрах собственники земельных участков, землепользователи, землевладельцы, арендаторы земельных участков имеют право осуществлять в границах данных земельных участков использование для собственных нужд подземных вод, объем извлечения которых должен составлять не более 100 кубических метров в сутки, из водоносных горизонтов, не являющихся источниками централизованного водоснабжения и расположенных над водоносными горизонтами, являющимися источниками централизованного водоснабжения. Соответственно, в п. 1.3 Инструкции Роскомнедр от 14 апреля 1994 г. «По применению «Положения о порядке лицензирования пользования недрами» к участкам недр, предоставляемым для добычи подземных вод, а также других полезных ископаемых, отнесенных к категории лечебных» установлено, что не требуется оформление лицензии на пользование недрами для добычи подземных вод из первого от поверхности водоносного горизонта на тех участках, где он не является и не может являться источником централизованного водоснабжения, а используется или может быть использован только для удовлетворения нужд землевладельцев (землепользователей) в воде хозяйственно–питьевого и (или) технического назначения и если отбор подземных вод из него осуществляется с помощью простейших водозаборных сооружений (копаные и забивные колодцы, малодебитные скважины, каптажи небольших родников).

Соответственно, наличие колодца (скважины) на частном земельном участке само по себе не означает, что владелец обязан получить лицензию на водопользование (ст. 11 Закона о недрах) и уплачивать водный налог. В письме Минфина России от 23 мая 2007 г. № 03060502/5 разъяснено, что забор воды из бытовых колодцев и скважин из первого от поверхности водоносного горизонта налогообложению водным налогом не подлежит.

В Постановлении Президиума ВАС РФ от 5 апреля 2012 г. № 13321/11 разъяснено, что гл. 25.2 НК РФ в качестве налогоплательщиков водного налога признает лиц, осуществляющих только специальное или особое водопользование. Выдача налогоплательщику в 2003 году лицензии на водопользование сама по себе не свидетельствует об осуществлении специального водопользования. Характер водопользования (общее, специальное или особое) подлежал определению исходя из целей и способов осуществления данного пользования. При этом в соответствии со ст. 86 ВК РФ 1995 г. общее водопользование, под которым понималось использование водных объектов без применения сооружений, технических средств и устройств, могло осуществляться как на водных объектах общего пользования, так и на водных объектах, не состоящих в общем пользовании. Кроме того, ВК РФ 1995 г. под особым водопользованием понимал использование находящихся в федеральной собственности водных объектов, предоставленных по решению Правительства РФ, для обеспечения нужд обороны, федеральных энергетических систем, федерального транспорта, а также для иных государственных и муниципальных нужд (ст. 87). Специальное водопользование определялось ВК РФ 1995 г. (ст. 86) как использование водных объектов с применением сооружений, технических средств и устройств. Выданная налогоплательщику лицензия на пользование водными объектами в целях выращивания молодняка птиц не содержит указания об осуществлении водопользования с применением каких–либо сооружений, технических средств и устройств, что не позволяет отнести использование акваторий озер к специальному водопользованию.

Объектом налогообложения водным налогом в силу п. 1 ст. 333.9 НК РФ признаются четыре вида пользования водными объектами (водопользования):

1) забор воды из водных объектов;

2) использование акватории водных объектов, за исключением лесосплава в плотах и кошелях;

3) использование водных объектов без забора воды для целей гидроэнергетики;

4) использование водных объектов для целей сплава древесины в плотах и кошелях.

В п. 2 данной статьи приведен перечень видов водопользования, которые не признаются объектами налогообложения (в том числе забор воды из водных объектов для обеспечения пожарной безопасности, а также для ликвидации стихийных бедствий и последствий аварий; пользование водными объектами для обеспечения нужд обороны страны и безопасности государства; использование акватории водных объектов для рыболовства и охоты).

Исходя из ст. 333.10 НК РФ, налоговая **база** по водному налогу исчисляется по различным правилам в зависимости от вида водопользования:

1) при заборе воды налоговая база определяется как объем воды, забранной из водного объекта за налоговый период;

2) при использовании акватории водных объектов, за исключением сплава древесины в плотах и кошелях, налоговая база определяется как площадь предоставленного водного пространства;

3) при использовании водных объектов без забора воды для целей гидроэнергетики налоговая база определяется как количество произведенной за налоговый период электроэнергии;

4) при использовании водных объектов для целей сплава древесины в плотах и кошелях налоговая база определяется как произведение объема древесины, сплавляемой в плотах и кошелях за налоговый период, выраженного в тысячах кубических метров, и расстояния сплава, выраженного в километрах, деленного на 100.

Налоговый кодекс РФ в ст. 333.12 предусматривает различные налоговые **ставки**, отличающиеся в зависимости от вида водопользования, вида водного объекта (поверхностный или подземный), соблюдения разрешенного (предельно допустимого) водоотбора, а также территории, где оно осуществляется.

Примеры налоговых ставок:

1) при заборе воды из поверхностных водных объектов водопользования в Волго–Вятском экономическом районе из бассейна реки Волга – 282 руб. за 1 тыс. куб. м воды; в Восточно–Сибирском экономическом районе из бассейна озера Байкал – 576 руб. за

1 тыс. куб. м воды. Если же забор воды в данных примерах производится из подземных водных объектов, то ставки налога составят 336 руб. и 678 руб. за 1 тыс. куб. м воды соответственно. При заборе воды из Балтийского моря ставка налога составит 8,28 руб. за 1 тыс. куб. м морской воды.

При этом, в п. 1.1 ст. 333.12 НК РФ предусмотрено, что налоговые ставки, установленные в п. 1 ст. 333.12 НК РФ, применяются с повышающими коэффициентами, в т.ч. в 2017 году с коэффициентом 1,52; в 2018 году – с коэффициентом 1,75; в 2019 году – с коэффициентом 2,01. Кроме того, в п. 2 ст. 333.12 НК РФ предусмотрено, что при заборе воды сверх установленных лимитов водопользования (водоотбора) налоговые ставки в части такого превышения устанавливаются в пятикратном размере.

Как следует из п. 3 ст. 333.12 НК РФ при заборе (изъятии) водных ресурсов из водных объектов для водоснабжения населения ставка устанавливается в пониженном размере, но также возрастает каждый последующий год, в т.ч. с 1 января по 31 декабря 2017 г. включительно – в размере 107 руб. за 1 тыс. куб. м водных ресурсов, забранных (изъятых) из водного объекта; с 1 января по 31 декабря 2018 г. включительно – в размере 122 руб. за 1 тыс. куб. м; с 1 января по 31 декабря 2019 г. включительно – в размере 141 руб. за 1 тыс. куб. м. Следует учесть Постановление Президиума ВАС РФ от 11 сентября 2012 г. № 5580/12: предоставление организациям и индивидуальным предпринимателям воды в целях удовлетворения хозяйственно–бытовых нужд в общем случае не может рассматриваться в качестве водоснабжения населения, так как заказчиками являются те же лица, которые используют воду для осуществления деятельности, предусмотренной их уставами.

Как следует из п. 5 ст. 333.12 НК РФ, ставка водного налога при добыче подземных вод (за исключением промышленных, минеральных, а также термальных вод) в целях их реализации после обработки, подготовки, переработки и (или) упаковки в тару, определяемая с учетом положений п. 1.1 ст. 333.12 НК РФ, применяется с дополнительным коэффициентом 10. Таким образом, государство через повышающий коэффициент стремиться дополнительно «участвовать» в относительно распространенном бизнесе по производству минеральной питьевой воды;

2) при использовании акватории поверхностных водных объектов, за исключением сплава древесины в плотах и кошелях, в Волго–Вятском экономическом районе – 29,04 тыс. руб. в год за 1 кв. км используемой акватории;

3) при использовании водных объектов без забора воды для целей гидроэнергетики в бассейне реки Волга – 9,84 руб. за 1 тыс. кВт. ч электроэнергии; в бассейне реки Северная Двина – 8,76 руб. за 1 тыс. кВт. ч электроэнергии; в бассейне реки Дон – 9,72 руб. за 1 тыс. кВт. ч электроэнергии;

4) при использовании водных объектов для целей сплава древесины в плотах и кошелях в бассейне реки Нева – 1656 руб. за 1 тыс. куб. м сплавляемой в плотах и кошелях древесины на каждые 100 км сплава.

Исчисляется водный налог только самим **налогоплательщиком** (п. 1 ст. 52, п. 1 ст. 333.13 НК РФ).

Налоговым периодом по водному налогу является квартал (ст. 333.11 НК РФ).

Срок уплаты водного налога – не позднее 20–го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом (п. 2 ст. 333.14 НК РФ).

Налоговая декларация по водному налогу должна быть представлена не позднее 20–го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом (п. 1 ст. 333.15 НК РФ).

Исходя из статистического отчета по форме № 5–ВН за 2017 год, размещенного на сайте ФНС России[1663], сумма водного налога, подлежащая уплате в бюджет при осуществлении забора воды из водных объектов – 2,5 млрд. руб., в т.ч. из подземных водных объектов – 2,4 млрд. руб. Следует признать, что указанные суммы поступлений в масштабе всей страны являются достаточно скромными.

5.7. ГОСУДАРСТВЕННАЯ ПОШЛИНА

Государственная пошлина – **федеральный сбор**, урегулированный гл. 25.3 НК РФ, которая действует с 1 января 2005 г. Ранее государственная пошлина уплачивалась, в том числе на основании Закона РФ от 9 декабря 1991 г. № 20051 «О государственной пошлине» (ныне утратил силу).

Согласно п. 1 ст. 333.16 НК РФ государственная пошлина – сбор, взимаемый с лиц, указанных в статье 333.17 НК РФ, при их обращении в государственные органы, органы местного самоуправления, иные органы и (или) к должностным лицам, которые уполномочены в соответствии с законодательными актами Российской Федерации, законодательными актами субъектов РФ и нормативными правовыми актами органов местного самоуправления, за совершением в отношении этих лиц юридически значимых действий, предусмотренных гл. 25.3 НК РФ, за исключением действий, совершаемых консульскими учреждениями Российской Федерации. В целях гл. 25.3 НК РФ выдача документов (их дубликатов) приравнивается к юридически значимым действиям.

В Определении КС РФ от 1 марта 2007 г. № 326ОП разъяснено, что государственная пошлина, будучи законно установленным сбором, является единственным и достаточным платежом за совершение государственным органом юридически значимых действий.

Плательщиками государственной пошлины являются организации и физические лица (ст. 333.17 НК РФ). При этом указанные лица признаются плательщиками в случае, если они:

1) обращаются за совершением юридически значимых действий, предусмотренных гл. 25.3 НК РФ;

2) выступают ответчиками (административными ответчиками) в судах общей юрисдикции, ВС РФ, арбитражных судах или по делам, рассматриваемым мировыми судьями, и если при этом решение суда принято не в их пользу и истец (административный истец) освобожден от уплаты государственной пошлины в соответствии с настоящей главой.

Перечень видов **юридически значимых действий**, для совершения которых в отношении плательщика необходимо уплатить государственную пошлину, а также размеры государственной пошлины предусмотрены в ст. 333.19, 333.21, 333.23, 333.24, 333.26, 333.28, 333.30, 333.31, 333.32.1, 333.32.2, 333.33 НК РФ. Соответственно, государственную пошлину необходимо уплачивать:

– при обращении в ВС РФ, суды общей юрисдикции, к мировым судьям, в арбитражные суды;

– при обращении в КС РФ и конституционные (уставные) суды субъектов Российской Федерации;

– при обращении за совершением нотариальных действий нотариусами государственных нотариальных контор и (или) должностными лицами органов исполнительной власти, органов местного самоуправления;

– за государственную регистрацию актов гражданского состояния и другие юридически значимые действия, совершаемые органами записи актов гражданского состояния и иными уполномоченными органами;

– за совершение действий, связанных с приобретением гражданства Российской Федерации или выходом из гражданства Российской Федерации, а также с въездом в Российскую Федерацию или выездом из Российской Федерации;

– за совершение уполномоченным федеральным органом исполнительной власти действий по государственной регистрации программы для электронных вычислительных машин, базы данных и топологии интегральной микросхемы;

– за совершение действий государственным учреждением, подведомственным федеральному органу исполнительной власти, осуществляющему функции по выработке государственной политики и нормативно–правовому регулированию в сфере производства, переработки и обращения драгоценных металлов и драгоценных камней;

– за совершение действий уполномоченным федеральным органом исполнительной власти при осуществлении государственной регистрации лекарственных препаратов;

– за совершение действий уполномоченным федеральным органом исполнительной власти при осуществлении государственной регистрации медицинских изделий;

– за государственную регистрацию, а также за совершение прочих юридически значимых действий.

Особенности уплаты государственной пошлины в зависимости от вида совершаемых юридически значимых действий, категории плательщиков либо от иных обстоятельств устанавливаются ст. 333.20, 333.22, 333.25, 333.27, 333.29, 333.32 и 333.34 НК РФ.

Как следует из п. 1 Постановления Пленума ВС РФ от 21 января 2016 г. № 1 «О некоторых вопросах применения законодательства о возмещении издержек, связанных с рассмотрением дела», судебные расходы, состоящие из государственной пошлины, а также издержек, связанных с рассмотрением дела, представляют собой денежные затраты (потери), распределяемые в порядке, предусмотренном гл. 7 ГПК РФ, гл. 10 КАС РФ, гл. 9 АПК РФ. По смыслу названных законоположений, принципом распределения судебных расходов выступает возмещение судебных расходов лицу, которое их понесло, за счет лица, не в пользу которого принят итоговый

[1663] http://www.nalog.ru/rn77/related_activities/statistics_and_analytics/forms/

судебный акт по делу (например, решение суда первой инстанции, определение о прекращении производства по делу или об оставлении заявления без рассмотрения, судебный акт суда апелляционной, кассационной, надзорной инстанции, которым завершено производство по делу на соответствующей стадии процесса).

Интересная проблема будет иметь место и в делах, аналогичных рассмотренному в Постановлении Президиума ВАС РФ от 1 сентября 2009 г. № 1395/09 (ликвидация должника не препятствует покупателю его имущества подать в суд к Росреестру исковое заявление о государственной регистрации перехода права собственности на это имущество). Впоследствии данная позиция была отражена в п. 62 Постановления Пленумов ВС РФ и ВАС РФ от 29 апреля 2010 г. № 10/22. В ситуациях подобного типа орган Росреестра в принципе не может в административном порядке удовлетворить требование частного субъекта, поскольку такого основания для регистрации права в законодательстве нет. Но это и не означает, что заинтересованное лицо не может потребовать защиты своих прав в суде – отсутствие конкретной компетенции у органа исполнительной власти может быть скомпенсировано приоритетом прав частных субъектов (ст. 2 Конституции РФ), правом суда на применение усмотрения и безусловной обязательностью судебного акта.

Соответственно, в п. 19 Постановления Пленума ВАС РФ от 11 июля 2014 г. № 46 «О применении законодательства о государственной пошлине при рассмотрении дел в арбитражных судах» разъяснено, что законодательством о судопроизводстве в арбитражных судах не предусмотрено освобождение надлежащего ответчика от обязанности по возмещению судебных расходов по уплате государственной пошлины в связи с тем, что он не наделен полномочиями самостоятельно (в отсутствие правового акта иного лица, органа власти, в том числе суда) совершить действия, позволяющие истцу реализовать свои права, законные интересы, о защите которых он обратился в суд (например, при обращении в суд с требованием к уполномоченному федеральному органу исполнительной власти в области государственной регистрации прав на недвижимое имущество и сделок с ним, кадастрового учета и ведения государственного кадастра недвижимости об оспаривании результатов определения кадастровой стоимости объекта недвижимости; с требованием к федеральному органу исполнительной власти по интеллектуальной собственности об оспаривании решения этого органа об отказе в признании недействительным предоставления правовой охраны товарному знаку ввиду злоупотребления правом правообладателем).

Можно заключить, что в подобных делах государственный орган играет роль, в некотором смысле, «технического ответчика», т.е. присутствует в процессе только потому, что в обозначенной обобщенными нормами его компетенции можно усмотреть полномочия по решению соответствующего вопроса, хотя конкретных норм для его решения не предусмотрено.

В силу ст. 333.24 НК РФ государственная пошлина взимается за совершение нотариальных действий нотариусами государственных нотариальных контор и (или) должностными лицами органов исполнительной власти, органов местного самоуправления, уполномоченными в соответствии с законодательными актами Российской Федерации и (или) законодательными актами субъектов Российской Федерации на совершение нотариальных действий.

Необходимо учитывать, что в силу ст. 22 – 23 Основ законодательства Российской Федерации о нотариате (утв. Верховным Советом РФ 11 февраля 1993 г. № 44621) за совершение нотариальных действий, нотариус, занимающийся частной практикой, взимает нотариальный тариф в размере, соответствующем размеру государственной пошлины, предусмотренной за совершение аналогичных действий в государственной нотариальной конторе. Денежные средства, полученные нотариусом, занимающимся частной практикой, после уплаты налогов, других обязательных платежей поступают в собственность нотариуса. При этом, как разъяснено в Постановлении КС РФ от 19 мая 1998 г. № 15П, Конституция РФ не запрещает государству передавать отдельные полномочия исполнительных органов власти негосударственным организациям, участвующим в выполнении функций публичной власти.

Следует отметить, что государственный нотариат в России в настоящее время существует только юридически, но фактически прекратил свое существование. Так, исходя из представленных Минюстом России Сведений о нотариате в Российской Федерации за 2017 год[1664], в России в указанном периоде числилось фактически работающих 7917 нотариусов, занимающимся частной практикой, а также 3 государственных нотариуса. С учетом Определения ВС РФ от 26 июня 2018 г. № 31КГ183, как правило, основной доход нотариуса, занимающегося частной практикой, составляет не государственная пошлина, а плата за услуги правового и технического характера.

Ставки государственной пошлины установлены различными способами для разных юридически значимых действий и их особенностей; не исключен дифференцированный подход в зависимости от категории плательщиков.

Обычно ставка пошлины установлена в твердой сумме. Так, по делам, рассматриваемым ВС РФ в соответствии с арбитражным процессуальным законодательством Российской Федерации, арбитражными судами, при подаче заявлений о признании ненормативного правового акта недействительным и о признании решений и действий (бездействия) государственных органов, органов местного самоуправления, иных органов, должностных лиц незаконными, ставка пошлины для физических лиц – 300 руб., для организаций – 3000 руб. (подп. 3 п. 1 ст. 333.21 НК РФ). Соответственно, для оспаривания в арбитражном суде решения налогового органа по результатам проверки, независимо от доначисленных в нем сумм, индивидуальный предприниматель должен уплатить 300 руб., организация – 3000 руб. С учетом п. 34 Постановления Пленума ВАС РФ от 11 июля 2014 г. № 46 «О применении законодательства о государственной пошлине при рассмотрении дел в арбитражных судах» при обжаловании судебных актов по этим делам государственная пошлина уплачивается в размере 50 процентов от указанных размеров и составляет, соответственно, 150 руб. для физических лиц и 1500 руб. для юридических лиц. Аналогичным образом данный вопрос разрешен в Обзоре судебной практики ВС РФ № 1 (2016) (утв. Президиумом ВС РФ 13 апреля 2016 г., со ссылкой на Определение ВС РФ от 3 ноября 2015 г. № 46КГ1519): при подаче апелляционной жалобы в суд индивидуальный предприниматель уплачивает государственную пошлину в размере, установленном для физических лиц (т.е. в настоящее время – 150 руб.).

Следует, однако, заметить, что сумма доначислений в оспариваемом решении налогового органа не влияет на сумму государственной пошлины при обращении в суд, но имеет значение, например, при решении вопроса о применении судом порядка упрощенного судопроизводства (п. 2 ч. 1 ст. 227 АПК РФ, п. 11 Постановления Пленума ВС РФ от 18 апреля 2017 г. № 10). При этом, в силу подп. 5 п. 1 ст. 333.22 НК РФ, при подаче заявлений о возврате (возмещении) из бюджета денежных средств государственная пошлина уплачивается исходя из оспариваемой денежной суммы в размерах, установленных подп. 1 п. 1 ст. 333.21 НК РФ.

Другой пример – за государственную регистрацию транспортных средств и совершение иных регистрационных действий, связанных: с выдачей государственных регистрационных знаков на автомобили, в том числе взамен утраченных или пришедших в негодность, – 2000 руб.; с выдачей государственных регистрационных знаков на мототранспортные средства, прицепы, тракторы, самоходные дорожно–строительные и иные самоходные машины, в том числе взамен утраченных или пришедших в негодность, – 1500 руб.; с выдачей паспорта транспортного средства, в том числе взамен утраченного или пришедшего в негодность, – 800 руб.; с выдачей свидетельства о регистрации транспортного средства, в том числе взамен утраченного или пришедшего в негодность, – 500 руб. (подп. 36 п. 1 ст. 333.33 НК РФ).

Достаточно редко гл. 25.3 НК РФ устанавливается процентная ставка государственной пошлины. Так, за право вывоза предметов коллекционирования по палеонтологии ставка государственной пошлины установлена как 10 % стоимости вывозимых культурных ценностей (подп. 34 п. 1 ст. 333.33 НК РФ). По всей видимости, законодатель предпочитает твердые ставки пошлины, поскольку, как и в акцизах, он не исключает возможности занижения заинтересованным лицом расчетной стоимости для целей занижения государственной пошлины.

Тем не менее, в ряде случаев ставка государственной пошлины устанавливается комбинированным способом. Так, по делам, рассматриваемым ВС РФ в соответствии с гражданским процессуальным законодательством Российской Федерации и законодательством об административном судопроизводстве, судами общей юрисдикции, мировыми судьями, при подаче искового заявления имущественного характера, административного искового заявления имущественного характера, подлежащего оценке, государственная пошлина уплачивается по правилам сложной регрессии: при цене иска: до 20 000 руб. – 4 % цены иска, но не менее 400 руб.; от 20 001 руб. до 100 000 руб. – 800 руб. плюс 3 % суммы, превышающей 20 000 руб.; от 100 001 руб. до 200 000 руб. – 3200 руб. плюс 2 % суммы, превышающей 100 000 руб.; от 200 001 руб. до 1 000 000 руб. – 5200 руб. плюс 1 % суммы, превышающей 200 000 руб.; свыше 1 000 000 руб. – 13 200 руб. плюс 0,5 % суммы, превышающей 1 000 000 руб., но не более 60 000 руб. (подп. 1 п. 1 ст. 333.19 НК РФ).

Очевидно, что занижение истцом цены иска для целей снижения государственной пошлины при обращении в суд с имущественным требованием было бы абсурдным, поскольку суд, в общем случае, не мог бы присудить ему большей суммы, чем тот требовал. *Judex non reddit plus quam quod petens ipse requirit* – судья не может выносить решения на большую сумму, чем та, которую

[1664] URL: http://minjust.ru/ru/about/statistics

требует сам истец[1665]. По этой причине законодатель не видит проблем в установлении здесь комбинированной (в т.ч. процентной) ставки государственной пошлины. Следует, однако, заметить, что иногда в арбитражном процессе истцы прибегают к нехитрой «технологии» – подают в суд исковое заявление с небольшой ценой иска (и, соответственно, оплачивают небольшую государственную пошлину), а впоследствии, уже в судебном процессе, увеличивают размер исковых требований (ч. 1 ст. 49 АПК РФ). И если ч. 2 ст. 92 ГПК РФ в этом случае предполагает доплату государственной пошлины, то АПК РФ подобных норм не содержит, а итоговая государственная пошлина подлежит распределению только по итогам разбирательства – в соответствии с решением суда (подп. 3 п. 1 ст. 333.22 НК РФ).

Налоговый кодекс РФ предусматривает ситуации, в которых государственная пошлина не уплачивается – в ст. 333.35 установлены льготы для отдельных категорий физических лиц и организаций. В частности, от уплаты государственной пошлины освобождаются физические лица – Герои Советского Союза, Герои Российской Федерации и полные кавалеры ордена Славы – по делам, рассматриваемым судами общей юрисдикции, арбитражными судами, мировыми судьями, ВС РФ, КС РФ, при обращении в органы и (или) к должностным лицам, которые совершают нотариальные действия, и в органы, которые осуществляют государственную регистрацию актов гражданского состояния (подп. 11 п. 1). Кроме того, государственная пошлина не уплачивается, например, за совершение таких юридически значимых действий, как государственная регистрация юридического лица и государственная регистрация физического лица в качестве индивидуального предпринимателя, в случаях направления в регистрирующий орган документов, необходимых для совершения таких юридически значимых действий, в форме электронных документов (подп. 31 п. 3 ст. 333.35 НК РФ).

Также в статьях 333.36 – 333.39 НК РФ предусмотрен широкий спектр льгот. Например, в силу подп. 1, 1.1 п. 1 ст. 333.37 НК РФ от уплаты государственной пошлины по делам, рассматриваемым ВС РФ в соответствии с арбитражным процессуальным законодательством Российской Федерации, арбитражными судами, освобождаются в т.ч. прокуроры и иные органы, обращающиеся в ВС РФ, арбитражные суды в случаях, предусмотренных законом, в защиту государственных и (или) общественных интересов; а также государственные органы, органы местного самоуправления, выступающие по делам, рассматриваемым в арбитражных судах, в качестве истцов или ответчиков.

В плане практического применения указанных положений представляет интерес Постановление Президиума ВАС РФ от 25 июня 2013 г. № 1410/13: таможенный орган обратился в арбитражный суд с иском о взыскании с подрядчика денежных средств за некачественное выполнение работ по текущему ремонту зданий, сооружений, помещений объектов таможни по государственному контракту. Суд указал, что заключая контракт, таможня действовала исходя из установленной компетенции по материально–техническому обеспечению деятельности центрального аппарата Федеральной таможенной службы и таможенных органов, содержанию и эксплуатации зданий и сооружений на балансе таможни. Соответственно, таможня освобождена от уплаты госпошлины по подп. 1.1 п. 1 ст. 333.37 НК РФ. Также следует отметить Постановление Президиума ВАС РФ от 17 марта 2011 г. № 13560/10: заключая муниципальный контракт, администрация действовала в интересах населения городского поселения, исходя из установленной компетенции. Следовательно, ответчик по делу как орган местного самоуправления освобожден от уплаты госпошлины.

Соответственно, можно заключить, что если лицо, участвующее в деле, является органом власти (в т.ч. и в случае, когда судебный процесс напрямую не связан с его властными полномочиями), то оно подлежит освобождению от уплаты госпошлины по подп. 1.1 п. 1 ст. 333.37 НК РФ.

Примечательно то, что ранее, в Постановлении Президиума ВАС РФ от 21 сентября 2010 г. № 5658/10, высказывалась следующая позиция: подразделения вневедомственной охраны по делам о взыскании причитающегося им по гражданско–правовым договорам, заключенным с собственниками объектов охраны, должны рассматриваться не как государственные органы, а как учреждения, действующие от своего имени и в своем интересе (ст. 1, 120 ГК РФ). Взыскание причитающегося по гражданско–правовому договору также не представляет собой случая защиты государственных и (или) общественных интересов иным органом. Поэтому подразделения вневедомственной охраны не освобождаются от уплаты государственной пошлины по указанным делам ни на основании подп. 1, ни на основании подп. 1.1 п. 1 ст. 333.37 НК РФ.

Изредка нормы, регламентирующие уплату государственной пошлины, содержатся не в НК РФ, а в иных нормативных правовых актах (хотя в ряде случаев они полностью, либо частично дублируют положения НК РФ). Например, ст. 17 Федерального закона от 29 декабря 1994 г. № 79–ФЗ «О государственном материальном резерве» предусматривает, что федеральный орган исполнительной власти, осуществляющий управление государственным резервом, его территориальные органы, предприятия, учреждения и организации системы государственного резерва освобождаются от уплаты государственной пошлины по искам, связанным с нарушением их прав. В силу ч. 5 ст. 30.2 КоАП РФ жалоба на постановление по делу об административном правонарушении государственной пошлиной не облагается. Аналогично, как это следует из ч. 4 ст. 208 АПК РФ заявление об оспаривании решения административного органа о привлечении к административной ответственности государственной пошлиной не облагается.

Еще пример – в силу ст. 393 ТК РФ при обращении в суд с иском по требованиям, вытекающим из трудовых отношений, в том числе по поводу невыполнения либо ненадлежащего выполнения условий трудового договора, носящих гражданско–правовой характер, работники освобождаются от оплаты пошлин и судебных расходов. При этом, на основании подп. 1 п. 1 ст. 333.36 НК РФ от уплаты государственной пошлины освобождаются: истцы – по искам о взыскании заработной платы (денежного содержания) и иным требованиям, вытекающим из трудовых правоотношений, а также по искам о взыскании пособий.

В ряде положений НК РФ предусмотрено увеличение (уменьшение) размера государственной пошлины в силу закона (в т.ч. для определенных процедур и (или) категорий плательщиков). Так, в силу подп. 2, 3 п. 3 ст. 333.34 НК РФ при регистрации средства массовой информации, внесении изменений в запись о регистрации средства массовой информации (в том числе связанных с изменением тематики или специализации) эротического характера размер государственной пошлины для соответствующего средства массовой информации увеличивается в десять раз; при регистрации средства массовой информации, внесении изменений в запись о регистрации средства массовой информации (в том числе связанных с изменением тематики или специализации), специализирующегося на выпуске продукции для детей, подростков и инвалидов, а также средства массовой информации образовательного и культурно-просветительского назначения размер государственной пошлины для соответствующего средства массовой информации уменьшается в пять раз. Кроме того, при подаче заявления о вынесении судебного приказа подлежит уплате 50 % от «стандартного» размера государственной пошлины (подп. 2 п. 1 ст. 333.19, подп. 4.1 п. 1 ст. 333.21 НК РФ). Для определенных категорий плательщиков в п. 3 ст. 333.36, п. 3 ст. 333.37 НК РФ установлено освобождение или пониженный размер (при существенной величине исковых требований) государственной пошлины при обращении в суды.

Порядок и сроки уплаты государственной пошлины установлены в ст. 333.18 НК РФ. Государственная пошлина уплачивается по месту совершения юридически значимого действия в наличной или безналичной форме (п. 3). По общему правилу пошлина уплачивается авансом, до начала совершения в отношении плательщика юридически значимого действия. Например, пошлина подлежит уплате при обращении в КС РФ, ВС РФ, суды общей юрисдикции, арбитражные суды или к мировым судьям – до подачи запроса, ходатайства, заявления, искового заявления, административного искового заявления, жалобы (подп. 1 п. 1).

В Определении КС РФ от 18 июля 2017 г. № 1721О разъяснено, что плательщик государственной пошлины обязан верно указать необходимые реквизиты платежа (в частности, должны быть верно указаны номер счета получателя, наименование банка получателя платежа и т.п.), обеспечивая тем самым уплату государственной пошлины по месту совершения юридически значимого действия. При этом предусмотренная подп. 3 п. 3 ст. 45 НК РФ возможность уплаты налога и сбора через банк и в организации федеральной почтовой связи позволяет плательщику произвести такой платеж по месту совершения юридически значимого действия независимо от места своего нахождения.

Поскольку размер государственной пошлины потенциально может быть изменен законодателем, следует учитывать, что исходя из требования правовой определенности, ее величина подлежит определению на момент обращения заинтересованного лица за юридически значимыми действиями (а не на момент принятия заявления или совершения истребуемых действий уполномоченным органом). Данный вывод подтверждается, в частности, в Определении КС РФ от 23 сентября 2010 г. № 1177ОО. Кроме того, в п. 5 Постановления Пленума ВАС РФ от 11 июля 2014 г. № 46 разъяснено, что при подаче исковых заявлений, иных заявлений и жалоб государственная пошлина уплачивается в размере, установленном на момент обращения в арбитражный суд. Данное правило действует при оставлении указанных заявлений без движения или предоставлении по ним отсрочки, рассрочки уплаты государственной пошлины. Если в суд обратилось лицо, освобожденное от уплаты государственной пошлины, а к моменту принятия судом решения ставки государственной

[1665] Латинские юридические изречения. / Сост. проф. Е.И. Темнов. – М., 2003. – С. 217.

пошлины возросли, и решение суда принято в пользу заявителя, с лица, не в пользу которого принят судебный акт, государственная пошлина взыскивается по ставкам, действовавшим в момент обращения заявителя в суд.

Судебные органы по ходатайству заинтересованного лица, исходя из его имущественного положения, могут освободить заинтересованное лицо от уплаты государственной пошлины, либо уменьшить ее размер, а также отсрочить (рассрочить) ее уплату (ст. 333.41, п. 2 ст. 333.20, п. 2 ст. 333.22, п. 3 ст. 333.23 НК РФ). Право суда на полное освобождения плательщика от уплаты государственной пошлины в настоящее время урегулировано в НК РФ, как отражение правовой позиции КС РФ, изложенной в Определении от 13 июня 2006 г. № 274О: суд может снижать размер государственной пошлины вплоть до нулевого размера, если иное уменьшение размера государственной пошлины или предоставление отсрочки (рассрочки) ее уплаты не обеспечивают беспрепятственный доступ к правосудию.

Следует, однако, отметить, что на практике значительно чаще применяется отсрочка уплаты государственной пошлины, чем ее рассрочка (в связи с очевидной практической сложностью контроля за уплатой каждой части рассроченного платежа).

Основания и порядок возврата или зачета государственной пошлины предусмотрены в ст. 333.40 НК РФ. Некоторые правила данной статьи являются специальными нормами по отношению к ст. 78, 79 НК РФ. Например, в силу п. 2 ст. 78 НК РФ зачет или возврат суммы излишне уплаченного налога производится налоговым органом по месту учета налогоплательщика. В то же время, в силу п. 3 ст. 333.40 НК РФ заявление о возврате излишне уплаченной (взысканной) суммы государственной пошлины по делам, рассматриваемым в судах, а также мировыми судьями, подается плательщиком государственной пошлины в налоговый орган по месту нахождения суда, в котором рассматривалось дело.

В Определении ВС РФ от 11 августа 2016 г. № 309КГ165644 отмечается, что положения ст. 333.40 НК РФ определяют территориальный налоговый орган, уполномоченный рассматривать заявление плательщика о возврате излишне уплаченной (взысканной) пошлины, перечень документов, являющихся основанием для возврата пошлины, и срок, в течение которого плательщик может реализовать свое право на соответствующее обращение в налоговый орган. Однако, внесудебный порядок возврата излишне взысканной пошлины не исключает права плательщика на обращение с соответствующим требованием в суд в порядке, установленном ст. 79 НК РФ.

5.8. НАЛОГ НА ДОПОЛНИТЕЛЬНЫЙ ДОХОД ОТ ДОБЫЧИ УГЛЕВОДОРОДНОГО СЫРЬЯ

Налог на дополнительный доход от добычи углеводородного сырья (НДД) – **федеральный прямой (подоходный)** налог, предусмотренный гл. 25.4 НК РФ, которая действует с 1 января 2019 г.

Налогоплательщиками НДД в силу п. 1, 3 ст. 333.43 НК РФ в общем случае являются организации, осуществляющие деятельность по освоению участка недр в целях добычи углеводородного сырья на участке недр, и являющиеся пользователями недр на участках недр, права пользования которыми предоставлены им на основании лицензий, выданных в соответствии с законодательством Российской Федерации о недрах и предусматривающих, в том числе, право таких организаций на разведку и добычу нефти на участках недр, указанных в п. 1 ст. 333.45 НК РФ.

Соответственно, в гл. 25.4 НК РФ прямо перечислены участки недр, при добыче на которых углеводородного сырья государство усматривает появление у плательщика дополнительного дохода, подлежащего обложению НДД (в т.ч. в границах Республики Саха (Якутия), Иркутской области, Красноярского края, Ненецкого автономного округа; севернее 65 градуса северной широты полностью или частично в границах Ямало–Ненецкого автономного округа; в пределах российской части (российского сектора) дна Каспийского моря).

В п. 2 ст. 333.43 НК РФ даны специальные определения: к углеводородному сырью относятся следующие виды добытых полезных ископаемых:

1) нефть обезвоженная, обессоленная и стабилизированная;

2) газовый конденсат, прошедший технологию промысловой подготовки в соответствии с техническим проектом разработки месторождения до направления его на переработку;

3) газ горючий природный (растворенный газ или смесь растворенного газа и газа из газовой шапки) из всех видов месторождений углеводородного сырья, добываемый через нефтяные скважины;

4) газ горючий природный, за исключением попутного газа.

Объектом налогообложения НДД на основании п. 1, 2 ст. 333.45 НК РФ признается дополнительный доход, которым, в свою очередь, признается расчетная выручка от реализации углеводородного сырья, добытого на участке недр, определяемая в порядке, установленном гл. 25.4 НК РФ, уменьшенная последовательно на величину фактических расходов по добыче углеводородного сырья на участке недр и величину расчетных расходов по добыче углеводородного сырья на участке недр, определяемых в порядке, установленном гл. 25.4 НК РФ. Порядок определения расчетной выручки регламентирован в ст. 333.46 НК РФ; фактические расходы по добыче углеводородного сырья на участке недр, порядок их определения и признания установлены в ст. 333.47 – 333.49 НК РФ.

Соответственно, НДД в определенной мере ориентирован на презюмируемый (вмененный) доход, т.к. облагается именно расчетная, а не реальная выручка плательщика.

Налоговой базой по НДД, согласно п. 2 ст. 333.50 НК РФ, признается денежное выражение дополнительного дохода от добычи углеводородного сырья на участке недр, определяемого в соответствии со ст. 333.45 НК РФ.

Ставка НДД предусмотрена в ст. 333.54 НК РФ на достаточно высоком уровне – 50 %.

Соответственно, законодатель полагает, что в случае наличия дополнительного дохода от добычи углеводородного сырья, он в определенной степени является «сверхдоходом», применительно к которому допустима столь высокая налоговая ставка.

Исчисляется НДД только самим налогоплательщиком (п. 1 ст. 52, п. 1 ст. 333.55 НК РФ).

Налоговым периодом по НДД признается календарный год; отчетным периодом признаются первый квартал, полугодие и девять месяцев календарного года (ст. 333.53 НК РФ).

Срок уплаты НДД – не позднее 28 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом (п. 8 ст. 333.55, п. 2 ст. 333.56 НК РФ). Авансовые платежи по НДД уплачиваются не позднее 28–го числа месяца, следующего за отчетным периодом (п. 6 ст. 333.55 НК РФ).

Налоговая декларация по НДД, в силу п. 2, 3 ст. 333.56 НК РФ, по итогам налогового периода представляется не позднее 28 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом; по итогам отчетного периода – не позднее 28–го числа месяца, следующего за отчетным периодом.

Таким образом, законодатель для целей НДД вновь воспроизвел ту же проблему, которую он ранее «создал» в п. 3 ст. 289 НК РФ для целей налога на прибыль организаций, а именно обозначил расчеты авансовых платежей, как налоговые декларации (п. 1 ст. 80 НК РФ). Следовательно, здесь будет актуальной уже сформировавшаяся судебная практика – при их непредставлении применяется не п. 1 ст. 119, а п. 1 ст. 126 НК РФ (п. 17 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. № 57), а также, например, невозможна «блокировка» счета по п. 3 ст. 76 НК РФ (Определение ВС РФ от 27 марта 2017 г. № 305КГ1616245).

В гл. 25.4 НК РФ законодатель предусматривает особый случай – так называемый минимальный налог (п. 1 ст. 333.55 НК РФ) и устанавливает, что НДД не может быть менее суммы минимального налога. Кроме того, в ст. 333.44 НК РФ предусмотрены порядок и условия освобождения от исполнения обязанностей налогоплательщика по НДД.

5.9. НАЛОГ НА ДОБЫЧУ ПОЛЕЗНЫХ ИСКОПАЕМЫХ

Налог на добычу полезных ископаемых (НДПИ) – **федеральный прямой (ресурсный)** налог, предусмотренный гл. 26 НК РФ, которая действует с 1 января 2002 г. Предшественником данного налога являются отчисления на воспроизводство минерально–сырьевой базы, которые уплачивались на основании Закона Российской Федерации «О недрах» (далее – Закон о недрах) и Федерального закона от 30 декабря 1995 г. № 224–ФЗ «О ставках отчислений на воспроизводство минерально–сырьевой базы» (утратил силу).

С учетом вышеприведенных статистических данных[1666], за 2017 год консолидированный бюджет РФ и бюджеты ГВБФ в сумме составили 31,05 трлн. руб., а общая сумма НДПИ, поступившая в консолидированный бюджет РФ – 4,13 трлн. руб. (в бюджеты ГВБФ не зачисляется), от углеводородного сырья – 4,02 трлн. руб.

Налогоплательщиками НДПИ в силу ст. 334 НК РФ в общем случае являются организации и индивидуальные предприниматели, признаваемые пользователями недр в соответствии с законодательством Российской Федерации.

При этом ст. 11 Закона о недрах предусматривает, что предоставление недр в пользование оформляется специальным государственным разрешением в виде лицензии. В силу ст. 9 данного Закона права и обязанности пользователя недр возникают с даты государственной регистрации лицензии на пользование участком недр. Как следует из п. 7 ст. 85 НК РФ органы, осуществляющие учет и (или) регистрацию пользователей природными ресурсами, а также лицензирование деятельности, связанной с пользованием этими ресурсами, обязаны сообщать о предоставлении прав на такое пользование, являющихся объектом налогообложения, в налоговые органы по месту своего нахождения в течение 10 дней после регистрации (выдачи соответствующей лицензии, разрешения) природопользователя.

Кроме того, в соответствии со ст. 1.2 Закона о недрах, недра в границах территории Российской Федерации, включая подземное пространство и содержащиеся в недрах полезные ископаемые, энергетические и иные ресурсы, являются государственной собственностью. Добытые из недр полезные ископаемые и иные ресурсы по условиям лицензии могут находиться в федеральной государственной собственности, собственности субъектов Российской Федерации, муниципальной, частной и в иных формах собственности.

Таким образом, законно добытые полезные ископаемые, как правило, переходят из государственной собственности в собственность законно добывшего их лица.

Данный подход соответствует основной мировой практике. По сведениям, приведенным В.В. Войновым, в большинстве стран полезные ископаемые, находящиеся в недрах, принадлежат государству, независимо оттого, кто является собственником земельного участка, под которым располагается соответствующий участок недр. В некоторых немногочисленных странах собственность на недра обусловлена собственностью на земельный участок[1667].

Объектом налогообложения НДПИ на основании п. 1 ст. 336 НК РФ признаются три вида добытых (извлеченных) полезных ископаемых. Это полезные ископаемые:

1) добытые из недр на территории Российской Федерации на участке недр (в том числе из залежи углеводородного сырья), предоставленном налогоплательщику в пользование в соответствии с законодательством Российской Федерации;

2) извлеченные из отходов (потерь) добывающего производства, если такое извлечение подлежит отдельному лицензированию в соответствии с законодательством Российской Федерации о недрах;

3) добытые из недр за пределами территории Российской Федерации, если эта добыча осуществляется на территориях, находящихся под юрисдикцией Российской Федерации (а также арендуемых у иностранных государств или используемых на основании международного договора) на участке недр, предоставленном налогоплательщику в пользование.

При этом принципиальное значение имеет общее определение добытого полезного ископаемого, которое дано в п. 1 ст. 337 НК РФ: полезным ископаемым признается продукция горнодобывающей промышленности и разработки карьеров, содержащаяся в фактически добытом (извлеченном) из недр (отходов, потерь) минеральном сырье (породе, жидкости и иной смеси), первая по своему качеству соответствующая национальному стандарту, региональному стандарту, международному стандарту, а в случае отсутствия указанных стандартов для отдельного добытого полезного ископаемого – стандарту организации.

В ряде актов КС РФ (в т.ч. Определения от 25 февраля 2013 г. № 189О, от 24 декабря 2013 г. № 2059О) отмечается, что правовое содержание понятия полезного ископаемого может определяться законодателем неодинаково в зависимости от специфики правового регулирования отношений, связанных с использованием природных ресурсов (в том числе минерального сырья), содержащихся в недрах. В ст. 337 НК РФ термин «полезное ископаемое» используется для целей налогообложения в специальном значении – как полезное ископаемое, соответствующее определенному стандарту качества. Из этого следует, что возникновение объекта обложения НДПИ связывается не с моментом добычи собственно минерального сырья, а с моментом завершения всех технологических операций по извлечению из него полезного ископаемого и доведению его качества до определенного стандарта.

Специальные определения даны в п. 2 ст. 337 НК РФ. Видами добытого полезного ископаемого являются в том числе: горючие сланцы; уголь (в соответствии с классификацией, установленной Правительством РФ – Постановление Правительства РФ от 20 июня 2011 г. № 486), торф; углеводородное сырье; товарные руды; неметаллическое сырье, используемое в основном в строительной индустрии; подземные воды, содержащие полезные ископаемые (промышленные воды) и (или) природные лечебные ресурсы (минеральные воды), а также термальные воды и т.д.

В Общероссийском классификаторе продукции по видам экономической деятельности ОК 0342014 (КПЕС 2008) (утв. Приказом Росстандарта от 31 января 2014 г. № 14ст) приведены виды продукции горнодобывающих производств: уголь, нефть сырая и газ природный, руды металлические, продукция горнодобывающих производств прочая.

В п. 2 ст. 336 НК РФ приведен перечень видов добытых (извлеченных) полезных ископаемых, которые не признаются объектом налогообложения НДПИ, в том числе: общераспространенные полезные ископаемые и подземные воды, не числящиеся на государственном балансе запасов полезных ископаемых, добытые индивидуальным предпринимателем и используемые им непосредственно для личного потребления.

Налоговая база по НДПИ, согласно п. 2, 3 ст. 338 НК РФ определяется в следующем порядке:

1) как **стоимость** добытых полезных ископаемых (по правилам ст. 340 НК РФ);

2) как **стоимость** добытых полезных ископаемых (по правилам ст. 340 и 340.1 НК РФ), при добыче углеводородного сырья на новом морском месторождении углеводородного сырья до истечения сроков и на специально определенных территориях;

3) как **количество** добытых полезных ископаемых в натуральном выражении (по правилам ст. 339 НК РФ) при добыче угля, углеводородного сырья и многокомпонентных комплексных руд, добываемых на участках недр, расположенных полностью или частично на территории Красноярского края.

Ряд разъяснений содержится в Постановлении Пленума ВАС РФ от 18 декабря 2007 г. № 64 «О некоторых вопросах, связанных с применением положений Налогового кодекса Российской Федерации о налоге на добычу полезных ископаемых, налоговая база по которым определяется исходя из их стоимости». В частности, в п. 4 данного Постановлении Пленума отмечается, что оценка стоимости полезного ископаемого исходя из сложившихся у налогоплательщика цен реализации возможна только в случае реализации налогоплательщиком продукции, признаваемой в соответствии со ст. 337 НК РФ полезным ископаемым. Если реализация данной продукции не осуществляется, при расчете налоговой базы по НДПИ надлежит руководствоваться подп. 3 п. 1 и п. 4 ст. 340 НК РФ, то есть определять налоговую базу на основе расчетной стоимости добытого полезного ископаемого.

Расчетная стоимость добытого полезного ископаемого исчисляется с учетом расходов налогоплательщика, произведенных им в налоговом периоде (п. 4 ст. 340 НК РФ). В Постановлениях Президиума ВАС РФ от 8 декабря 2009 г. № 11715/09 и от 8 ноября 2011 г. № 5292/11 на этот счет дано следующее разъяснение: расходы, произведенные налогоплательщиком, уменьшают налоговую базу по налогу на прибыль организаций; при исчислении же налога на добычу полезных ископаемых расходы, предусмотренные НК РФ, напротив, формируют налоговую базу названного налога. Особый интерес представляет то, что в соответствии с Определениями КС РФ от 1 октября 2009 г. № 1269ОО и № 1268ОО, от 1 декабря 2009 г. № 1484ОО в данные расходы включаются и суммы НДПИ, ранее уплаченного налогоплательщиком. В некоторой степени имеет место «налог на налог». С другой стороны, как уже отмечалось, и в плане исчисления таких налогов, как НДС и акциз, технология «налог на налог» существует уже длительное время.

Кроме того, как справедливо отмечает В.В. Войнов, в налоговую базу по НДПИ включается не стоимость тех полезных ископаемых, которые были реализованы в соответствующем налоговом периоде, а стоимость тех, которые были добыты в этом налоговом периоде, определенная исходя из цен реализации и количества добытых полезных ископаемых. В этом проявляется одно из отличий

[1666] URL: http://minfin.ru/ru/statistics/conbud/index.php; http://www.roskazna.ru/ispolnenie-byudzhetov/konsolidirovannyj-byudzhet/

[1667] Правовые основы природоресурсного налогообложения. / под. ред. С.Г. Пепеляева – М., 2017. – С. 30.

налогов на добычу полезных ископаемых от иных налогов, расчет налоговой базы для которых непосредственно связан со стоимостью реализованных товаров (НДС, налог на прибыль)[1668].

Ставки НДПИ предусмотрены в ст. 342 НК РФ и различаются в зависимости от вида полезного ископаемого (а иногда – и места добычи). В качестве примеров можно привести:

– 0 % (0 руб. в случае, если в отношении добытого полезного ископаемого налоговая база определяется как количество добытых полезных ископаемых в натуральном выражении) при добыче, например, полезных ископаемых в части нормативных потерь полезных ископаемых и др.

В Определении КС РФ от 28 июня 2018 г. № 1630О разъяснено, что данное регулирование позволяет недропользователям не уплачивать НДПИ на количество полезных ископаемых (в пределах установленных нормативов), которое было извлечено, но в силу разных обстоятельств (преимущественно производственного характера) утрачено;

– от 3,8 % до 8 % для различных полезных ископаемых, налоговая база по которым определяется исходя из их стоимости;

– 919 руб. (на период с 1 января 2017 г.) за 1 тонну добытой нефти обессоленной, обезвоженной и стабилизированной (за исключением нефти, добытой на участках недр, в отношении которой в течение всего налогового периода исчисляется НДД). При этом указанная налоговая ставка умножается на коэффициент, характеризующий динамику мировых цен на нефть (Кц). Полученное произведение уменьшается на величину показателя Дм, характеризующего особенности добычи нефти. Величина показателя Дм определяется в порядке, установленном ст. 342.5 НК РФ.

Примечательно то, что коэффициент Кц, характеризующий динамику мировых цен на нефть, позволяет в автоматическом режиме изменять налоговую ставку в зависимости от текущих цен на нефть – чем выше рыночные котировки нефтяных цен, тем больше величина коэффициента Кц, а соответственно, и ставка НДПИ, применяемая при добыче нефти. Показатели, необходимые для расчета этого коэффициента, а также сам коэффициент публикуются ФНС России по итогам каждого налогового периода. Любой налогоплательщик может самостоятельно рассчитать налоговую ставку нефти, хотя при этом он на протяжении всего налогового периода не может знать суммы налога за нефть, которую добудет в этом налоговом периоде[1669]. Таким образом, государство, регламентируя НДПИ, вполне допускает «локальный» отход от принципа правовой определенности – у налогоплательщика в момент добычи нефти нет исчерпывающей информации для точного расчета НДПИ – она появляется несколько позднее. Интересно и то, что формула расчета коэффициента Кц при гипотетическом падении уровня цен нефти сорта «Юралс» до уровня меньшего, чем 15 долл. США за баррель, коэффициент Кц становится равным нулю, т.е. НДПИ при меньшей цене нефти не взимается.

Тем не менее, публичная отчетность некоторых нефтедобывающих компаний[1670], а также комментарии и примечания к ней позволяют видеть средние ставки уплачивавшегося ими НДПИ (на 31 декабря 2017 г. – 9719 руб. за тонну нефти);

– 1 руб. за 1 тонну нефти обессоленной, обезвоженной и стабилизированной, добытой на участках недр, в отношении которой в течение всего налогового периода исчисляется НДД. При этом указанная налоговая ставка умножается на коэффициент, характеризующий уровень налогообложения нефти, добываемой на участках недр, в отношении которой исчисляется налог на дополнительный доход от добычи углеводородного сырья (Кндд), определяемый в соответствии со ст. 342.6 НК РФ.

– 47 руб. за 1 тонну добытого антрацита. При этом налоговые ставки в отношении угля умножаются на коэффициенты–дефляторы, которые определяются и подлежат официальному опубликованию в порядке, установленном Правительством РФ (Постановление Правительства РФ от 3 ноября 2011 г. № 902 «О порядке определения и официального опубликования коэффициентов–дефляторов к ставке налога на добычу полезных ископаемых при добыче угля»).

Исчисляется НДПИ только самим налогоплательщиком (п. 1 ст. 52 НК РФ).

Налоговым периодом по НДПИ является календарный месяц (ст. 341 НК РФ).

Срок уплаты НДПИ – не позднее 25–го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом (ст. 344 НК РФ).

Налоговая декларация по НДПИ должна быть представлена не позднее последнего числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом (п. 2 ст. 345 НК РФ). Соответственно, НДПИ – единственный налог, предполагающий, что налоговая декларация подлежит представлению уже после срока уплаты налога. Для прочих налогов декларация подлежит представлению до срока уплаты налога, либо в тот же срок.

5.10. СТРАХОВЫЕ ВЗНОСЫ

Страховые взносы, как уже отмечалось, являются **федеральным прямым** налогом (несмотря на название). В настоящее время они урегулированы гл. 34 НК РФ, которая действует с 1 января 2017 г. Да указанной даты страховые взносы уплачивались на основании Федерального закона от 4 июля 2009 г. № 212–ФЗ «О страховых взносах…» (утратил силу); с 1 января 2001 г. до 1 января 2010 г. действовала гл. 24 НК РФ «Единый социальный налог» (утратила силу).

Исходя из позиции Л.В. Ромащенко и П.А. Попова, в России учреждено несколько государственных внебюджетных фондов социальной направленности. Эти фонды образуются и их средства расходуются по тем же правилам, что и бюджет, они составляют частью бюджетной системы. Это бюджеты, хотя и специализированные. Платежи в такие фонды не отличаются от фискальных платежей (т. е. от платежей в бюджет) и не относятся к парафискальным[1671].

Соответственно, как и ранее регламентировавшиеся платежи, современные страховые взносы фактически объединяют в себе 2 независимых налога:

– страховые взносы, подлежащие уплате работодателями в связи с выплатой ими доходов (в т.ч. заработной платы) своим работникам (**«зарплатный»** налог);

– страховые взносы на доходы самозанятых физических лиц (**подоходный** налог).

При этом, если самозанятое физическое лицо будет нанимать работников, оно будет платить оба варианта налога (п. 2 ст. 419 НК РФ). Практика применения предшествовавшего законодательства предполагала аналогичный подход: в п. 5 Информационного письма Президиума ВАС РФ от 11 августа 2004 г. № 79 «Обзор практики разрешения споров, связанных с применением законодательства об обязательном пенсионном страховании» было разъяснено, что индивидуальный предприниматель, заключивший трудовой договор с работодателем, является застрахованным по двум основаниям.

Подвиды данного налога будут рассмотрены раздельно.

Страховые взносы с работодателей.

Подп. 1 п. 1 ст. 419 НК РФ определяет, что **плательщиками** страховых взносов признаются лица, производящие выплаты и иные вознаграждения физическим лицам:

– организации;

– индивидуальные предприниматели;

– физические лица, не являющиеся индивидуальными предпринимателями.

Указанные лица далее будут обозначаться, как работодатели. Для них в п. 1, 2 ст. 420 НК РФ установлен основной **объект** обложения: выплаты и иные вознаграждения в пользу физических лиц (в т.ч. в рамках трудовых отношений и по гражданско–правовым договорам, предметом которых являются выполнение работ, оказание услуг).

Как из указанного определения, так и из иных положений НК РФ (например, из ст. 422) следует, что далеко не любые выплаты в пользу физических лиц облагаются страховыми взносами. Например, в силу п. 4 ст. 420 НК РФ не признаются объектом обложения страховыми взносами выплаты и иные вознаграждения в рамках гражданско–правовых договоров, предметом которых является переход

[1668] Правовые основы природоресурсного налогообложения. / под. ред. С.Г. Пепеляева – М., 2017. – С. 46.

[1669] Правовые основы природоресурсного налогообложения. / под. ред. С.Г. Пепеляева – М., 2017. – С. 53.

[1670] URL: https://www.rosneft.ru/Investors/statements_and_presentations/Statements/

[1671] Налоговое право. Особенная часть: учебник для вузов / под ред. С.Г. Пепеляева. – М., 2017. – С. 647.

права собственности или иных вещных прав на имущество (имущественные права). Соответственно, организация, которая приобрела товар у физического лица и выплатила ему денежные средства, страховые взносы не уплачивает. Как следует из п. 2 ст. 420 НК РФ, выплаты в пользу индивидуальных предпринимателей также не порождают обязанностей по уплате страховых взносов, т.к. предприниматели уплачивают их за себя сами, со своих доходов от предпринимательской деятельности.

Факт выплат в пользу физических лиц, как расход, очевидно, сам по себе не может быть оценен в качестве предпринимательской деятельности (в т.ч. выплачивать заработную плату сотрудникам может орган власти, государственный научный институт). Однако также очевидно, что выплаты работникам могут быть необходимым расходным элементом предпринимательской деятельности (например – выплата заработной платы работникам индивидуального предпринимателя), также как и, например, приобретение товаров (сырья, работ, услуг). Но в общем случае, обременение страховыми взносами лиц, являющихся источниками выплат, не зависит от характера осуществляемой ими деятельности.

Кроме того, как следует из ряда актов высших судебных органов (Постановления Президиума ВАС РФ от 29 января 2013 г. № 11811/12, от 14 мая 2013 г. № 17744/12, от 3 декабря 2013 г. № 10905/13, Определение ВС РФ от 4 сентября 2017 г. № 303КГ176952), сам по себе факт наличия трудовых отношений между работодателем и его работниками не свидетельствует о том, что все выплаты, которые начисляются работникам, представляют собой оплату их труда.

Примечательно то, что полное возложение обязанности по уплате «зарплатных» страховых взносов на работодателей является одной из современных особенностей отечественного налогового права. Ранее, до введения гл. 23 НК РФ, доходы граждан (физических лиц), работающих по трудовым договорам, непосредственно облагались не только подоходным налогом (небольшие – по ставке 12 %), но и, в соответствии с ежегодными федеральными законами о тарифах страховых взносов в ГВБФ (например – с Федеральным законом от 4 января 1999 г. № 1–ФЗ), взносами в ПФ РФ по ставке 1 %; а работодатели в общем случае платили страховые взносы в различные фонды по ставке 38,5 %. В конце 19 – го века в Германии, по сведениям, приведенным И.Х. Озеровым, к финансированию расходов на социальное страхование от болезней привлекались не только работодатели (1/3 расходов), но и работники (2/3 расходов)[1672]. По сведениям, приведенным В.М. Зариповым и Н.Н. Шелемехом, в Венгрии работодатели уплачивают 44 %, а работники – 1,5 % (плюс 10 % с высоких заработных плат), в Польше работодатели платят 48 %, а работники полностью освобождены от таких платежей. В Германии доли финансирования примерно равны (21,2 % – работодатели, 19,8 % – работники), такое же положение в Нидерландах (соответственно, 29,4 и 25,6 %). В ряде стран основное бремя возложено на работодателей – во Франции это 38,9 % (12,5 % – с работников), в Италии – 35,1 % (9,5 % с работников), Бельгии – 35 и 13,07 % соответственно, Швеции – 32,92 и 7 %[1673].

Налоговая **база** (обозначена, как база для исчисления страховых взносов) для работодателей следует из ст. 421 НК РФ: сумма выплат и иных вознаграждений, начисленных отдельно в отношении каждого физического лица (за исключением сумм, указанных в ст. 422 НК РФ). Для большинства случаев актуален п. 1 ст. 424 НК РФ: дата осуществления выплат и иных вознаграждений определяется как день начисления выплат и иных вознаграждений в пользу работника.

Таким образом, страховые взносы с работодателей предполагают презюмирование возможностей плательщика к их уплате и в этом соответствуют п. 1 ст. 38 НК РФ: объектом налогообложения может быть в т.ч. расход. Кроме того, в качестве базы страховых взносов (по существу – в качестве объекта) указаны именно начисленные выплаты, т.е., исходя из позиции, изложенной в Постановлении Президиума ВАС РФ от 2 октября 2007 г. № 7379/07, только отраженные в учете работодателя, как подлежащие выдаче работникам, и, как правило, еще и учтенные в расходах работодателя применительно к налогу на прибыль (НДФЛ). Это, в частности, означает, что последующая фактическая выдача ранее начисленных выплат работникам для целей страховых взносов не так принципиальна. В п. 5 Информационного письма Президиума ВАС РФ от 12 июля 2000 г. № 55 «Обзор практики разрешения арбитражными судами споров, связанных с уплатой страховых взносов в Пенсионный фонд Российской Федерации» разъяснено, что обязанность по уплате страховых взносов в ПФ РФ возникает у работодателя – организации независимо от того, выплачена работникам начисленная заработная плата или нет. Впрочем, как начисленная заработная плата (ст. 255 НК РФ), так и начисленные прямые налоги (подп. 1 п. 1 ст. 264 НК РФ) подлежат учету в расходах организации для целей исчисления налога на прибыль. Разумеется, если никакого начисления выплат в учете работодателя не осуществляется (например – учет вообще не ведется; либо выплаты, в соответствии с п. 2 ст. 424 НК РФ, осуществляются физическими лицами, не являющимися индивидуальными предпринимателями), сам факт выплаты породит обязанность по уплате взносов.

В п. 3 – 6 ст. 421 НК РФ предусмотрена предельная величина базы для исчисления страховых взносов. Если выплаты конкретному работнику с начала календарного года превысили эту величину, то, в общем случае, ставка страховых взносов снижается (на сумму превышения), или взносы вообще не начисляются. В Постановлении Правительства РФ от 15 ноября 2017 г. № 1378 предельная величина базы на 2018 год для исчисления страховых взносов составляет:

– на обязательное пенсионное страхование – 1 021 000 руб.;

– на обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством – 815 000 руб.

Статьи 425 – 429 НК РФ предусматривают различные налоговые **ставки** (обозначены, как тариф страховых взносов), отличающиеся в т.ч. в зависимости от года выплат, вида работодателя и работника. Ставки приведены отдельно по каждой части страховых взносов.

Так, в ст. 425 НК РФ установлены следующие стандартные тарифы страховых взносов:

1) на обязательное пенсионное страхование:

– в пределах установленной предельной величины базы для исчисления страховых взносов на обязательное пенсионное страхование – 22 %;

– свыше установленной предельной величины базы для исчисления страховых взносов на обязательное пенсионное страхование – 10 %;

2) на обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством в пределах установленной предельной величины базы для исчисления страховых взносов по данному виду страхования – 2,9 %;

3) на обязательное медицинское страхование – 5,1 %.

Таким образом, упрощенно говоря, работодатели с «небольших» зарплат работников уплачивают страховые взносы по ставке 30 % (22 % + 2,9 % + 5,1 %). В то же время, с сумм выплат и иных вознаграждений в пользу физического лица, превышающих установленные предельные величины, страховые взносы взимаются по пониженной ставке 15,1 % (10 % + 5,1 %). Соответственно, страховые взносы в некоторой степени представляют собой регрессивный налог. Также можно напомнить, что с учетом ставки НДФЛ в размере 13 % (п. 1 ст. 224 НК РФ) и тарифа страховых взносов для работодателей, для того, чтобы выплатить работнику на руки «чистыми» 1000 руб. заработной платы, работодатель должен зарезервировать дополнительно 494,25 руб. (149,42 руб. – НДФЛ, 344,83 руб. – страховые взносы).

Некоторые расходы работодателя учитываются при исчислении страховых взносов: в силу п. 2 ст. 431 НК РФ, сумма страховых взносов на обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством уменьшается плательщиками страховых взносов на сумму произведенных ими расходов на выплату страхового обеспечения по указанному виду обязательного социального страхования в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Страховые взносы с работодателей **исчисляются** ими самостоятельно (п. 1 ст. 52, п. 1, 2 ст. 431 НК РФ).

Налоговым периодом по страховым взносам (обозначен, как расчетный период) в соответствии со ст. 423 НК РФ признается календарный год. Отчетными периодами признаются первый квартал, полугодие, девять месяцев календарного года.

Сроки уплаты страховых взносов с работодателей урегулированы в п. 3 ст. 431 НК РФ: сумма страховых взносов, исчисленная для уплаты за календарный месяц, подлежит уплате в срок не позднее 15–го числа следующего календарного месяца.

Таким образом, отчетный период в страховых взносах прямо не связан со сроками их уплаты (для исчисления и уплаты взносов предусмотрен еще меньший период – календарный месяц).

[1672] *Озеров И.Х.* Страхование трудящихся в Германии. – М., 1906. – С. 11. // СПС Гарант

[1673] Налоговое право. Особенная часть: учебник для вузов / под ред. С.Г. Пепеляева. – М., 2017. – С. 498.; *Шелемех Н.Н.* Совершенствование механизма взимания и администрирования единого социального налога в Российской Федерации: дисс... канд. эконом. наук. – М., 2006. – С. 42.

При этом, как следует из п. 6 ст. 431 НК РФ сумма страховых взносов исчисляется и уплачивается отдельно в отношении страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, страховых взносов на обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством, страховых взносов на обязательное медицинское страхование.

Расчет по страховым взносам (аналог расчета по авансовым платежам и налоговой декларации), в соответствии с п. 7 ст. 431 НК РФ, в общем случае представляется работодателями не позднее 30–го числа месяца, следующего за расчетным (отчетным) периодом.

Страховые взносы с самозанятых физических лиц.

В силу подп. 2 п. 1 ст. 419 НК РФ **плательщиками** страховых взносов признаются индивидуальные предприниматели, адвокаты, медиаторы, нотариусы, занимающиеся частной практикой, арбитражные управляющие, оценщики, патентные поверенные и иные лица, занимающиеся в установленном законодательством Российской Федерации порядке частной практикой.

Объект обложения для указанной категории плательщиков установлен в п. 3 ст. 420 НК РФ в основном и в дополнительном вариантах, зависит от величины реального дохода (в общем случае – с учетом расходов – Постановление КС РФ от 30 ноября 2016 г. № 27П, Определения ВС РФ от 3 августа 2017 г. № 304ЭС171872, от 22 ноября 2017 г. № 303КГ178359 и др.), полученного таким плательщиком.

Если доход плательщика не превысил 300 тыс. руб. (в т.ч. и в отсутствие приносящей доход деятельности, или при получении убытка), то основным объектом формально признается осуществление предпринимательской либо иной профессиональной деятельности, а по факту – физическое существование плательщика, имеющего соответствующий статус (индивидуального предпринимателя, адвоката, медиатора…). В таком случае самозанятыми лицами страховые взносы уплачиваются только в виде фиксированной суммы (п. 3 ст. 420 НК РФ), а именно за расчетный период 2018 года – 32 385 руб. (п. 1 ст. 430 НК РФ). Как уже отмечалось, в этой части страховые взносы по существу представляют собой подушный (статусный) налог. Разумеется, как и у большинства подушных налогов, годовой размер этой части страховых взносов зависит от того, какую часть года у плательщика был соответствующий статус, то есть какую часть периода он находился в облагаемом состоянии. В п. 5 Информационного письма Президиума ВАС РФ от 11 августа 2004 г. № 79 в отношении предшествующего законодательства было разъяснено, что индивидуальный предприниматель, зарегистрированный в установленном законом порядке, обязан уплачивать страховые взносы в виде фиксированного платежа и в том случае, когда предпринимательскую деятельность он фактически не осуществляет. Косвенно тот же вывод следует из ряда актов КС РФ (в т.ч. Определения от 26 января 2017 г. № 150О, от 27 февраля 2018 г. № 560О и др.).

Если же годовой доход плательщиков превысил 300 тыс. руб., то дополнительно взимается 1 % от суммы превышения этого дохода (п. 1, 9 ст. 430 НК РФ). Таким образом, здесь дополнительным объектом страховых взносов является доход за минусом расходов.

Некоторые особенности исчисления страховых взносов разъяснены в Определении КС РФ от 25 января 2018 г. № 45О: индивидуальные предприниматели, самостоятельно выбравшие УСН с объектом налогообложения «доходы», для которой предусмотрена более низкая ставка налога, уплачивают страховые взносы исходя из всей суммы полученных налогоплательщиком доходов безотносительно от произведенных им расходов.

Налоговая **база** (база для исчисления страховых взносов) для самозанятых лиц в НК РФ специально не выделена. Это не удивительно, поскольку для случая дохода, не превышающего 300 тыс. руб., в принятой в НК РФ терминологии, ее вообще затруднительно определить (как и для любого подушного налога). В силу п. 1 ст. 53 НК РФ, налоговая база представляет собой стоимостную, физическую или иную характеристики объекта налогообложения. В подушном налоге проблематично что–либо «мерить», «характеризовать» – сам по себе облагаемый факт существования некоторого лица (плательщика) либо имеет место, либо не имеет места. Поскольку законодатель сразу устанавливает сумму страховых взносов, которую должно уплатить самозанятое лицо по факту наличия у него соответствующего статуса, это удобнее описывать в терминологии ранее приведенного краткого перечня существенных элементов налога (п. 2.2) и рассматривать обобщенный элемент 3 – сумма налога (страхового взноса) или способ ее исчисления. Если же доход превысил 300 тыс. руб., то база для исчисления страховых взносов равна сумме превышения дохода над указанной величиной (п. 3 ст. 420, подп. 1 п. 1 ст. 430 НК РФ).

Как именно исчисляется доход для целей страховых взносов различными самозанятыми лицами (в т.ч. использующими специальные налоговые режимы), определено в п. 9 ст. 430 НК РФ.

Ставки (тариф) страховых взносов для самозанятых лиц, установлены в п. 1 ст. 430 НК РФ. В общем случае, за расчетный период 2018 года, ставки составляют:

1) на обязательное пенсионное страхование – в фиксированном размере 26 545 руб., а в варианте фактического дохода, превышающего 300 тыс. руб. – плюс 1 % суммы дохода, превышающего 300 тыс. руб.;

2) на обязательное медицинское страхование – в фиксированном размере 5 840 руб.

Соответственно, суммарная ставка (сразу указанная в НК РФ, как сумма страховых взносов), при «небольших» доходах, либо даже в их отсутствие, равна 32 385 руб., а в варианте фактического дохода, превышающего 300 тыс. руб. – плюс 1 % суммы дохода, превышающего 300 тыс. руб.

При этом, в подп. 1 п. 1 ст. 430 НК РФ установлено ограничение: размер страховых взносов на обязательное пенсионное страхование за расчетный период не может быть более восьмикратного фиксированного размера страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, то есть за расчетный период 2018 года – 212 360 руб.

Страховые взносы с самозанятых лиц в общем случае **исчисляются** ими самостоятельно (п. 1 ст. 52, п. 1 ст. 432 НК РФ), хотя при «небольших» доходах об исчислении говорить сложно, так как законодатель в НК РФ сразу указывает сумму страховых взносов.

Налоговым периодом по страховым взносам (обозначен, как расчетный период) в соответствии со ст. 423 НК РФ признается календарный год. Для целей исчисления страховых взносов с самозанятых лиц отчетные периоды не используются.

Сроки уплаты страховых взносов самозанятыми лицами в общем случае следуют из п. 2 ст. 432 НК РФ: суммы страховых взносов за расчетный период уплачиваются плательщиками не позднее 31 декабря текущего календарного года. Страховые взносы, исчисленные с суммы дохода плательщика, превышающей 300 тыс. руб. за расчетный период, уплачиваются плательщиком не позднее 1 июля года, следующего за истекшим расчетным периодом.

При этом, как следует из п. 2 ст. 432 НК РФ, суммы страховых взносов исчисляются плательщиками отдельно в отношении страховых взносов на обязательное пенсионное страхование и страховых взносов на обязательное медицинское страхование.

Расчет по страховым взносам (аналог налоговой декларации), для самозанятых лиц в НК РФ в общем случае не предусмотрен. В частности, при доходе, не превышающем 300 тыс. руб., сумма страховых взносов является фиксированной (определяется только наличием у плательщика соответствующего статуса) и не требует расчета, в котором заинтересован налоговый орган. В п. 1.1 Приложения № 2 к Приказу ФНС России от 10 октября 2016 г. № ММВ711/551@, установившего форму расчета, установлено, что он заполняется только лицами, производящими выплаты и иные вознаграждения физическим лицам (организациями, индивидуальными предпринимателями, физическими лицами, не являющимися индивидуальными предпринимателями); а также главами крестьянских (фермерских) хозяйств. Следует отметить, что обязанность самозанятых лиц (за исключением глав крестьянских (фермерских) хозяйств) представлять расчеты по страховым взносам была отменена еще с 1 января 2012 г. (п. 1 Постановления Пленума ВАС РФ от 22 июня 2012 г. № 34).

Глава 6. РЕГИОНАЛЬНЫЕ НАЛОГИ

6.1. ТРАНСПОРТНЫЙ НАЛОГ

Транспортный налог является **региональным прямым (поимущественным)** налогом. Он предусмотрен гл. 28 НК РФ, которая действует с 1 января 2003 г. Предшественником данного налога в части автомобилей является налог с владельцев транспортных средств, который уплачивался на основании ст. 6 Федерального закона «О дорожных фондах в Российской Федерации» (утратил силу), а в части иных транспортных средств – налог на имущество физических лиц, взимавшийся на основании п. 2 ст. 3 Закона РФ «О налогах на имущество физических лиц» (утратил силу), а в предшествующем периоде – в силу в т.ч. разд. V Указа Президиума ВС СССР от 26 января 1981 г. № 3819Х «О местных налогах и сборах» (утратил силу). Кроме того, непродолжительное время действовал Федеральный закон от 8 июля 1999 г. № 141–ФЗ «О налоге на отдельные виды транспортных средств» (утратил силу).

Примечательно также и то, что ранее, например, Декретом ВЦИК, СНК РСФСР от 9 декабря 1921 г. «О местных денежных средствах» (утратил силу) предусматривались сборы с лошадей; лодок или яликов для перевозки людей; ручных тележек или ручных саней, предназначенных для промысла; с паромов, грузовых лодок; с велосипедов; самодвижущихся экипажей; а также яхт и моторных лодок. Обложение было впоследствии усовершенствовано Постановлением ЦИК СССР от 12 ноября 1923 г. «Временное Положение о местных финансах» (утратило силу), которым платежи уже были обозначены, в т.ч. как налог с лошадей и выездных экипажей; налог с велосипедов, самодвижущихся экипажей, яхт и моторных лодок.

Устанавливая налог, законодательные (представительные) органы субъектов Российской Федерации определяют налоговую ставку в пределах, установленных гл. 28 НК РФ. В отношении налогоплательщиков–организаций законодательные (представительные) органы субъектов Российской Федерации, устанавливая налог, определяют также порядок и сроки уплаты налога (ст. 356 НК РФ). Кроме того, региональные органы власти вправе не устанавливать для налогоплательщиков – организаций отчетные периоды (п. 3 ст. 360 НК РФ), имеют возможность устанавливать дифференцированные налоговые ставки в отношении каждой категории транспортных средств, а также с учетом количества лет, прошедших с года выпуска транспортных средств, и (или) их экологического класса (п. 3 ст. 361 НК РФ), могут предусмотреть для отдельных категорий налогоплательщиков право не исчислять и не уплачивать авансовые платежи по налогу в течение налогового периода (п. 6 ст. 362 НК РФ). Также, при установлении налога законами субъектов Российской Федерации могут также предусматриваться региональные налоговые льготы и основания для их использования налогоплательщиком (ст. 356 НК РФ).

Иные элементы данного налога (в том числе объект, база, период) регулируются НК РФ и не могут изменяться региональным законодателем (п. 3 ст. 12 НК РФ). Если региональные органы власти не проявляют нормотворческой активности и не вводят транспортный налог на подведомственной территории, то налог, тем не менее, считается введенным для физических лиц и подлежит уплате по федеральным ставкам (п. 4 ст. 361 НК РФ) в сроки, следующие из НК РФ (п. 1 ст. 363 НК РФ).

К примеру, приняты Закон г. Москвы от 9 июля 2008 г. № 33 «О транспортном налоге», Закон Нижегородской области от 28 ноября 2002 г. № 71–З «О транспортном налоге».

Налогоплательщиками транспортного налога, на основании ст. 357 НК РФ, в общем случае признаются лица, на которых в соответствии с законодательством Российской Федерации зарегистрированы транспортные средства, признаваемые объектом налогообложения в соответствии со ст. 358 НК РФ.

Объектом налогообложения согласно п. 1 ст. 358 НК РФ признаются автомобили, мотоциклы, мотороллеры, автобусы и другие самоходные машины и механизмы на пневматическом и гусеничном ходу, самолеты, вертолеты, теплоходы, яхты, парусные суда, катера, снегоходы, мотосани, моторные лодки, гидроциклы, несамоходные (буксируемые суда) и другие водные и воздушные транспортные средства, зарегистрированные в установленном порядке в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Таким образом, объектом налогообложения транспортным налогом является факт владения определенными видами транспортных средств, зарегистрированными в установленном порядке (правовое состояние).

В частности, как это предусмотрено Постановлением Правительства Российской Федерации от 12 августа 1994 г. № 938 «О государственной регистрации автомототранспортных средств и других видов самоходной техники на территории Российской Федерации» (п. 2), регистрацию транспортных средств на территории Российской Федерации осуществляют:

– подразделения ГИБДД МВД РФ – автомототранспортных средств, имеющих максимальную конструктивную скорость более 50 км/час, и прицепов к ним, предназначенных для движения по автомобильным дорогам общего пользования;

– органы государственного надзора за техническим состоянием самоходных машин и других видов техники в Российской Федерации – тракторов, самоходных дорожно–строительных и иных машин и прицепов к ним, включая автомототранспортные средства, имеющие максимальную конструктивную скорость 50 км/час и менее, а также не предназначенные для движения по автомобильным дорогам общего пользования;

– военные автомобильные инспекции (автомобильные службы) федеральных органов исполнительной власти, в которых предусмотрена военная служба, и иных организаций, имеющих воинские формирования, – транспортных средств воинских формирований федеральных органов исполнительной власти и иных организаций, а также транспортных средств, являющихся опытными (испытательными) образцами военной и специальной техники, изготавливаемыми предприятиями промышленности по государственному оборонному заказу для нужд федеральных органов исполнительной власти, в которых федеральным законом предусмотрена военная служба, на срок проведения испытаний.

Приказом МВД России от 24 ноября 2008 г. № 1001 «О порядке регистрации транспортных средств» утверждены Правила регистрации автомототранспортных средств и прицепов к ним в Государственной инспекции безопасности дорожного движения Министерства внутренних дел Российской Федерации.

При этом, исходя из Постановления Президиума ВАС РФ от 15 декабря 2011 г. № 12223/10, факт регистрации транспортного средства является принципиальным для вывода о том, что у владельца имеется обязанность по уплате транспортного налога. Возможно, позиция ВАС РФ следует из Определения КС РФ от 29 сентября 2011 г. № 1267ОО (позиция впоследствии воспроизведена в т.ч. в Определениях КС РФ от 25 сентября 2014 г. № 2015О, от 24 марта 2015 г. № 541–О): федеральный законодатель в целях исчисления транспортного налога в гл. 28 НК РФ связывает наличие у налогоплательщика объекта налогообложения с фактом регистрации транспортного средства в порядке, установленном законодательством Российской Федерации. Можно заключить, что здесь имеет место иногда встречающаяся особенность поимущественных налогов, сводящаяся к сугубо формальному подходу: обязанность заплатить налог признается за всеми, чье имя внесено в налоговую ведомость (необязательно собственник или пользователь имущества)[1674].

Очевидно, что в таком случае экономическим основанием поимущественного налога (п. 3 ст. 3 НК РФ) является не факт владения имуществом, а факт его регистрации в государственном органе. При это, государственная регистрация транспортного средства (как, впрочем, и любая иная публичная регистрация имущества или прав на него), как это следует из Определения КС РФ от 5 июля 2001 г. № 154О, не затрагивает самого содержания права на имущество. В иных актах КС РФ (Постановление от 12 мая 2011 г. № 7П, Определения от 7 декабря 2006 г. № 544О, от 1 октября 2008 г. № 670ОО, от 26 января 2010 г. № 124ОО) разъяснено, что государственная регистрация как обязательное условие для осуществления собственниками принадлежащих им имущественных прав на автомобили, а именно для использования автомобилей в дорожном движении, в определенной степени ограничивает субъективное право собственности, однако такое ограничение нельзя рассматривать как недопустимое, поскольку оно имеет целью защиту здоровья, прав и законных интересов как самих собственников, так и других лиц, обеспечение эффективного противодействия преступлениям и другим правонарушениям, связанным с использованием транспортных средств.

По мнению О.Р. Михайловой, и с точки зрения теории налогов, и с точки зрения гражданского права, взимание транспортного налога при физическом отсутствии транспортного средства невозможно[1675]. Тем не менее, в настоящее время в качестве объекта

[1674] *Пепеляев С.Г., Попов П.А., Хачатрян Н.Р., Ивлиева М.Ф.* Правовые основы поимущественного налогообложения. – М., 2016. – С. 54., *Горский И.В., Медведева О.В., Лебединская Т.Г., Юдин Е.А.* Налогообложение недвижимого имущества в зарубежных странах. – М., 2010 – С. 28.

[1675] *Михайлова О.Р.* Транспортный налог без транспорта. Возможно ли это? // Налоговед. – 2012. – № 5. – С. 67.

транспортного налога, исходя из позиции ВАС РФ, имеет место высоковероятная презумпция – факт регистрации транспортного средства означает и факт физического наличия этого транспортного средства у налогоплательщика.

При этом, лицо, на которое зарегистрировано транспортное средство, как правило, имеет возможность без несоразмерных затрат снять его с регистрации. В Определении КС РФ от 21 мая 2015 г. № 1035–О разъяснено, что федеральный законодатель, устанавливая в гл. 28 НК РФ транспортный налог, связал возникновение объекта налогообложения с фактом регистрации транспортного средства на налогоплательщика. Административным регламентом МВД РФ по предоставлению государственной услуги по регистрации автомототранспортных средств и прицепов к ним (утв. Приказом МВД РФ от 7 августа 2013 г. № 605) предусмотрена возможность прекращения регистрации транспортного средства по заявлению прежнего владельца в случае неисполнения новым владельцем обязанности по внесению изменений в регистрационные данные в течение 10 дней со дня приобретения транспортного средства. В Определении КС РФ от 24 апреля 2018 г. № 1069О, в свою очередь, сделан вывод, что правовое регулирование предоставляет налогоплательщикам транспортного налога возможность совершать действия, связанные с прекращением регистрации ранее принадлежащих им транспортных средств, что на законных основаниях (в связи с отсутствием объекта налогообложения) исключает обязанность по уплате транспортного налога.

Однако, если по объективным причинам невозможно снятие с учета (хотя оно, разумно полагать, было бы осуществлено плательщиком), обязанность по уплате транспортного налога отсутствует. Как следует из Определения ВС РФ от 17 февраля 2015 г. № 306–КГ14–5609, применительно к обложению транспортным налогом потерпевшего аварию самолета, до момента завершения расследования уголовного дела по факту данного авиационного происшествия органом СКР, проведение налогоплательщиком действий по снятию самолета с учета не представлялось возможным. Налоговый орган и суды проигнорировали указанное обстоятельство, придав решающее значение лишь наличию факта государственной регистрации судна, как единственного условия для возникновения обязанности по уплате транспортного налога, без учета указанных обстоятельств объективного характера.

Кроме того, следует отметить позицию ВАС РФ, выраженную в Постановлении Президиума от 7 июня 2012 г. № 14341/11: транспортные средства общества подлежат государственной регистрации в органах государственного технического надзора и в силу этого обстоятельства признаются объектами обложения транспортным налогом. Уклонение общества от совершения действий по государственной регистрации транспортных средств не освобождает его от уплаты транспортного налога.

Данная позиция, в частности, не исключает и такого подхода: все основания постановки на учет и снятия с учета транспортных средств в виде закрытого перечня содержатся в вышеуказанных Правилах регистрации автомототранспортных средств и прицепов к ним в ГИБДД МВД РФ. Если транспортное средство не поставлено на учет (снято с учета) при наличии (отсутствии) указанных оснований, для целей транспортного налога это не имеет правового значения.

Таким образом, правила регистрации облагаемых рассматриваемым налогом транспортных средств (в т.ч. и принятые органами исполнительной власти), во многом предопределяют объект налогообложения. Впрочем, сходная ситуация имеет место и в другом поимущественном налоге – в налоге на имущество организаций. Там правила бухгалтерского учета основных средств, разрабатываемые Минфином России, также фактически предопределяют объект налогообложения.

Виды транспортных средств, которые не являются объектом налогообложения, хотя и подлежат регистрации, НК РФ предусматривает в п. 2 ст. 358 (в том числе весельные лодки, а также моторные лодки с двигателем мощностью не свыше 5 л.с.; транспортные средства, принадлежащие на праве оперативного управления федеральным органам исполнительной власти, где законодательно предусмотрена военная и (или) приравненная к ней служба; транспортные средства, находящиеся в розыске, при условии подтверждения факта их угона (кражи) документом, выдаваемым уполномоченным органом).

Налоговая **база** в соответствии с п. 1 ст. 359 НК РФ исчисляется различными способами в зависимости от вида транспортного средства (как мощность двигателя транспортного средства в лошадиных силах; как паспортная статическая тяга реактивного двигателя; как валовая вместимость в регистровых тоннах; как единица транспортного средства).

Предельные налоговые ставки (возможные к снижению на региональном уровне) следуют из ст. 361 НК РФ. Так, в зависимости от мощности двигателя для легковых автомобилей они установлены до 150 руб./л.с.; для грузовых автомобилей – до 85 руб./л.с.; для мотоциклов и мотороллеров – до 50 руб./л.с. Для несамоходных (буксируемых) судов, для которых определяется валовая вместимость, предусмотрена предельная ставка 200 руб. с каждой регистровой тонны валовой вместимости. Кроме того, для регионального законодателя предусмотрены не только максимальные, но и минимальные ставки данного налога (а автомобили легковые с мощностью двигателя до 150 л.с. можно вообще освободить от налога).

Соответственно, на региональном уровне установлены **конкретные ставки** налога. Так, в ст. 2 Закона г. Москвы «О транспортном налоге» для легковых автомобилей с мощностью двигателя до 100 л.с. предусмотрена ставка 12 руб./л.с. В соответствии со ст. 6 Закона Нижегородской области «О транспортном налоге» для легковых автомобилей с мощностью двигателя свыше 45 л.с. до 100 л.с. ставка составляет 22,5 руб./л.с. Таким образом, легковой автомобиль с мощностью двигателя 82 л.с., зарегистрированный в г. Москве, в общем случае будет облагаться годовым транспортным налогом в сумме 984 руб., а зарегистрированный в г. Н.Новгороде – 1845 руб.

В п. 2 ст. 362 НК РФ введены повышающие коэффициенты для легковых автомобилей (минимальный размер: 1,1 – в отношении легковых автомобилей средней стоимостью от 3 млн. руб. до 5 млн. руб. включительно, с года выпуска которых прошло не более 3 лет; максимальный размер: 3 – в т.ч. в отношении легковых автомобилей средней стоимостью от 15 млн. руб., с года выпуска которых прошло не более 20 лет). Какие именно автомобили являются «дорогими», и как именно исчисляется их средняя стоимость, определено в Перечнях легковых автомобилей средней стоимостью от 3 миллионов рублей, ежегодно (в течение текущего года) принимаемых Минпромторгом России (на 2018 год – «Перечень легковых автомобилей средней стоимостью от 3 миллионов рублей для налогового периода 2018 года»), а также в Приказе Минпромторга России от 28 февраля 2014 г. № 316 «Об утверждении Порядка расчета средней стоимости легковых автомобилей в целях главы 28 Налогового кодекса Российской Федерации».

Определенную проблему может представлять отнесение транспортного средства к одной из групп, выделенных в ст. 361 НК РФ; при том, что от решения данного вопроса зависит размер налоговой ставки и, соответственно, налога. В частности, является актуальным вопрос отнесения некоторых автомобилей к грузовым (к легковым, к автобусам). Классический пример «проблемного» в этом аспекте автомобиля – УАЗ «буханка». В настоящее время принятые в России категории транспортных средств (для целей предоставления права на управление ими) определены в п. 1 ст. 25 Федерального закона от 10 декабря 1995 г. № 196ФЗ «О безопасности дорожного движения» (A, B, C, D и др.). Но эти категории, указываемые в регистрационных документах, не всегда позволяют однозначно ответить на данный вопрос. В частности, четкого нормативного определения терминов «легковой автомобиль», «грузовой автомобиль» не имеется.

Интересно то, что для грузового автомобиля при определенной мощности двигателя ставка транспортного налога может быть меньше, чем для легкового автомобиля с такой же мощностью двигателя. По этой причине некоторые владельцы мощных автомобилей категории «B» типа «пикап» стремятся убедить налоговый орган в том, что их автомобиль является грузовым.

В Постановлении Президиума ВАС РФ от 18 сентября 2007 г. № 5336/07 рассматривался вопрос налогообложения автомобилей с оборудованной на них спецтехникой (кранами, цистернами, подъемниками, бетоносмесителями, буровыми установками), а также спецмашин (пожарных, уборочных, автомастерских, топливозаправщиков и т.п.). Налогоплательщик настаивал на их отнесении к категории «другие самоходные транспортные средства, машины и механизмы на пневматическом и гусеничном ходу», а налоговый орган – к категории «грузовые автомобили». Суд указал, что если транспортное средство зарегистрировано в органах ГИБДД как автомобиль, то независимо от того, для какой цели оно предназначено, и какое оборудование на нем размещено, это транспортное средство в качестве объекта налогообложения не является «другим самоходным транспортным средством», поименованным в пункте 1 ст. 361 НК РФ. Транспортные средства, по поводу которых возник спор, зарегистрированы в органах ГИБДД как грузовые автомобили категории «C». Следовательно, при исчислении транспортного налога надлежало применять дифференцированные налоговые ставки, установленные региональным Законом о транспортном налоге для категории «грузовые автомобили».

Предлагается и общий вариант решения указанной проблемы: применительно к ст. 361 НК РФ автомобиль может быть грузовым, легковым, либо автобусом. При определении типа транспортного средства необходимо руководствоваться паспортом транспортного средства. Если указанный документ не позволяет однозначно определить, к какой из категорий следует относить конкретный автомобиль, то исходя из п. 7 ст. 3 НК РФ следует применять наименьшую ставку из возможных[1676].

[1676] Рекомендации Научно–консультативного совета при ФАС Волго–Вятского округа «О практике применения налогового законодательства» (по итогам заседания 27 октября 2011 г.) // СПС Гарант, СПС КонсультантПлюс, URL: http://www.fasvvo.arbitr.ru

Исходя из ряда актов КС РФ (в т.ч. Постановление от 2 декабря 2013 г. № 26П; Определения от 14 декабря 2004 г. № 451О и от 25 февраля 2016 г. № 329О), с учетом особенностей транспортного налога его налоговая база определяется в соответствии с критериями, позволяющими, в частности, оценить уровень воздействия транспортного средства на состояние дорог общего пользования, стоимость транспортного средства и расходы на его содержание.

Следует, однако, заметить, что по отношению к некоторым видам облагаемых транспортных средств (в т.ч. водные, воздушные; а также иные транспортные средства, изначально предназначенные не для движения по дорогам (трактора, вездеходы), говорить об уровне воздействия на некие пути общего пользования затруднительно. По обоснованному мнению П.А. Попова, Н.Р. Хачатрян и М.Ф. Ивлиевой, воздушные пути в принципе невозможно износить[1677].

Исчисляется транспортный налог (п. 1, 2 ст. 52, п. 1 ст. 362 НК РФ):

– налогоплательщиками–организациями: самостоятельно;

– налоговыми органами: для налогоплательщиков – физических лиц, с заблаговременным направлением плательщику налогового уведомления.

Поскольку для направления налогового уведомления налоговые органы должны обладать информацией о подлежащих налогообложению транспортных средствах и об их владельцах, п. 4 ст. 85 НК РФ устанавливает, что органы, осуществляющие государственный кадастровый учет и государственную регистрацию прав на недвижимое имущество, органы, осуществляющие регистрацию транспортных средств, обязаны сообщать сведения о расположенном на подведомственной им территории недвижимом имуществе, о транспортных средствах, зарегистрированных в этих органах (правах и сделках, зарегистрированных в этих органах), и об их владельцах в налоговые органы по месту своего нахождения в течение 10 дней со дня соответствующей регистрации, а также ежегодно до 15 февраля представлять указанные сведения по состоянию на 1 января текущего года.

Налоговым периодом по транспортному налогу признается календарный год. Отчетными периодами для налогоплательщиков, являющихся организациями, признаются первый квартал, второй квартал, третий квартал. При установлении налога законодательные (представительные) органы субъектов Российской Федерации вправе не устанавливать отчетные периоды (ст. 360 НК РФ).

К примеру, в ст. 3 Закона г. Москвы «О транспортном налоге» отчетные периоды для налогоплательщиков – организаций не установлены; а в ст. 5 Закона Нижегородской области «О транспортном налоге» – установлены.

Срок уплаты транспортного налога установлен:

– для организаций: например, в соответствии со ст. 3 Закона г. Москвы «О транспортном налоге» – не позднее 5 февраля года, следующего за истекшим налоговым периодом; в соответствии со ст. 9 Закона Нижегородской области «О транспортном налоге»: уплата авансовых платежей по налогу производится в следующие сроки: а) за первый квартал – 30 апреля текущего налогового периода; б) за второй квартал – 31 июля текущего налогового периода; в) за третий квартал – 31 октября текущего налогового периода; по итогам налогового периода – 15 апреля года, следующего за истекшим налоговым периодом.

– для физических лиц: в п. 1 ст. 363 НК РФ: не позднее 1 декабря года, следующего за истекшим налоговым периодом.

Налоговая декларация по транспортному налогу представляется только организациями не позднее 1 февраля года, следующего за истекшим налоговым периодом (п. 1, 3 ст. 363.1 НК РФ).

На территориях субъектов Российской Федерации могут быть предусмотрены **региональные налоговые льготы**. Так, в силу подп. 1 п. 1 ст. 4 Закона г. Москвы «О транспортном налоге» от уплаты налога освобождаются организации, оказывающие услуги по перевозке пассажиров городским пассажирским транспортом общего пользования, – по транспортным средствам, осуществляющим перевозки пассажиров (кроме такси). В ст. 7 Закона Нижегородской области «О транспортном налоге» установлено, что для пенсионеров – владельцев мотоциклов и легковых автомобилей с мощностью двигателя до 150 л.с., моторных лодок с мощностью двигателя до 30 л.с. включительно – ставка налога на одну лошадиную силу снижается на 50 %. Данная льгота распространяется на одно транспортное средство по заявлению налогоплательщика.

6.2. НАЛОГ НА ИГОРНЫЙ БИЗНЕС

Налог на игорный бизнес является **региональным прямым (на предполагаемый доход)** налогом, предусмотренным гл. 29 НК РФ, действующей с 1 января 2004 г. Налог на игорный бизнес ранее уплачивался на основании Федерального закона от 31 июля 1998 г. № 142–ФЗ «О налоге на игорный бизнес» (утратил силу).

Региональные органы власти при регламентации налога на игорный бизнес в соответствии с п. 1 ст. 369 НК РФ могут определить ставку налога в пределах, установленных НК РФ. Иные элементы данного налога, в том числе объект, база, период, сроки уплаты, регулируются НК РФ и не могут изменяться региональным законодателем (п. 3 ст. 12 НК РФ). Кроме того, если региональный закон вообще не принят, то применяются специально установленные федеральные ставки (п. 2 ст. 369 НК РФ), т.е. налог будет являться введенным и без нормотворческой активности региональных органов власти, поскольку все существенные элементы этого налога есть непосредственно в НК РФ. Каких–либо льгот по данному налогу на федеральном уровне не предусмотрено, возможности введения региональных налоговых льгот НК РФ не предполагает.

Например, приняты Закон г. Москвы от 21 декабря 2011 г. № 69 «О ставках налога на игорный бизнес», Закон Нижегородской области от 30 сентября 2009 г. № 194–З «О налоговой ставке при проведении азартных игр в Нижегородской области», Закон Республики Крым от 3 декабря 2014 г. № 213РК/2014 «О налоге на игорный бизнес».

Следует отметить, что в соответствии с Федеральным законом от 29 декабря 2006 г. № 244–ФЗ «О государственном регулировании деятельности по организации и проведению азартных игр и о внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации» с 1 июля 2009 г. вне специально созданных игорных зон (на территории Республики Крым; Алтайского края; Краснодарского края; Приморского края; Калининградской области) возможно проведение азартных игр только в букмекерских конторах, тотализаторах, их пунктах приема ставок (т.е. недопустимо их проведение в казино и с использованием игровых автоматов). По этой причине, например, в Законе г. Москвы «О ставках налога на игорный бизнес» и в Законе Нижегородской области «О налоговой ставке при проведении азартных игр в Нижегородской области» ставки установлены только для процессинговых центов букмекерских контор и тотализаторов, их пунктов приема ставок; в противном случае налогами облагалась бы незаконная деятельность. Одновременно, в Законе Краснодарского края от 20 октября 2003 г. № 611КЗ «О налоге на игорный бизнес» и в Законе Республики Крым от 3 декабря 2014 г. № 213РК/2014 «О налоге на игорный бизнес» установлены ставки для всех возможных видов игорного бизнеса, в т.ч. для игровых столов и игровых автоматов. При этом, осуществление запрещенной деятельности в сфере игорного бизнеса (например – с использованием игровых автоматов вне зон) наказуемо по ст. 14.1.1 КоАП РФ.

Налогоплательщиками налога на игорный бизнес признаются организации, осуществляющие предпринимательскую деятельность в сфере игорного бизнеса (ст. 365 НК РФ). Отсутствие среди налогоплательщиков индивидуальных предпринимателей следует из ч. 1 ст. 6 указанного Федерального закона «О государственном регулировании…»: организаторами азартных игр могут выступать исключительно юридические лица, зарегистрированные в установленном порядке на территории Российской Федерации.

Соответственно, в ст. 364 НК РФ даны специальные определения, в том числе:

– игорный бизнес – предпринимательская деятельность по организации и проведению азартных игр, связанная с извлечением организациями доходов в виде выигрыша и (или) платы за проведение азартных игр;

– игровое поле – специальное место на игровом столе, оборудованное в соответствии с правилами азартной игры, где проводится азартная игра с любым количеством участников азартной игры и только с одним работником организатора азартной игры, участвующим в указанной игре.

Ряд определений, подлежащих субсидиарному применению для целей гл. 29 НК РФ в силу п. 1 ст. 11 НК РФ, дан в ст. 4 упомянутого Федерального закона «О государственном регулировании…». В их числе можно отметить следующие:

– азартная игра – основанное на риске соглашение о выигрыше, заключенное двумя или несколькими участниками такого соглашения между собой либо с организатором азартной игры по правилам, установленным организатором азартной игры;

[1677] *Пепеляев С.Г., Попов П.А., Хачатрян Н.Р., Ивлиева М.Ф.* Правовые основы поимущественного налогообложения. – М., 2016. – С. 131.

– пари – азартная игра, при которой исход основанного на риске соглашения о выигрыше, заключаемого двумя или несколькими участниками пари между собой либо с организатором данного вида азартной игры, зависит от события, относительно которого неизвестно, наступит оно или нет;

– ставка – денежные средства, передаваемые участником азартной игры организатору азартной игры (за исключением денежных средств, признаваемых в соответствии с настоящим Федеральным законом интерактивной ставкой) и служащие условием участия в азартной игре в соответствии с правилами, установленными организатором азартной игры;

– интерактивная ставка – денежные средства, в том числе электронные денежные средства, передаваемые с использованием электронных средств платежа центром учета переводов интерактивных ставок букмекерских контор или тотализаторов организатору азартных игр в букмекерской конторе или тотализаторе по поручениям участников данных видов азартных игр и служащие условием участия в азартной игре в соответствии с правилами, установленными таким организатором азартных игр;

– выигрыш – денежные средства или иное имущество, в том числе имущественные права, подлежащие выплате или передаче участнику азартной игры при наступлении результата азартной игры, предусмотренного правилами, установленными организатором азартной игры;

– организатор азартной игры – юридическое лицо, осуществляющее деятельность по организации и проведению азартных игр;

– деятельность по организации и проведению азартных игр – деятельность по оказанию услуг по заключению с участниками азартных игр основанных на риске соглашений о выигрыше и (или) по организации заключения таких соглашений между двумя или несколькими участниками азартной игры;

– игорная зона – часть территории Российской Федерации, которая предназначена для осуществления деятельности по организации и проведению азартных игр и границы которой установлены в соответствии с настоящим Федеральным законом;

– участник азартной игры – физическое лицо, достигшее возраста восемнадцати лет, принимающее участие в азартной игре и заключающее основанное на риске соглашение о выигрыше с организатором азартной игры или другим участником азартной игры;

– игорное заведение – здание, строение, сооружение (единая обособленная часть здания, строения, сооружения), в которых осуществляется исключительно деятельность по организации и проведению азартных игр и оказанию сопутствующих азартным играм услуг (в том числе филиал или иное место осуществления деятельности по организации и проведению азартных игр и оказанию сопутствующих азартным играм услуг);

– казино – игорное заведение, в котором осуществляется деятельность по организации и проведению азартных игр с использованием игровых столов или игровых столов и иного предусмотренного настоящим Федеральным законом игрового оборудования;

– зал игровых автоматов – игорное заведение, в котором осуществляется деятельность по организации и проведению азартных игр с использованием игровых автоматов или игровых автоматов и иного предусмотренного настоящим Федеральным законом игрового оборудования, за исключением игровых столов;

– букмекерская контора – игорное заведение, в котором организатор азартных игр заключает пари с участниками данного вида азартных игр;

– тотализатор – игорное заведение, в котором организатор азартных игр организует заключение пари между участниками данного вида азартных игр, а также выплату выигрышей за счет суммы ставок, принятых от участников данного вида азартных игр, за вычетом размера взимаемого организатором данного вида азартных игр вознаграждения;

– игровое оборудование – устройства или приспособления, используемые для проведения азартных игр;

– игровой стол – игровое оборудование, которое представляет собой место с одним или несколькими игровыми полями и при помощи которого организатор азартных игр проводит азартные игры между их участниками либо выступает в качестве их участника через своих работников;

– игровой автомат – игровое оборудование (механическое, электрическое, электронное или иное техническое оборудование), используемое для проведения азартных игр с материальным выигрышем, который определяется случайным образом устройством, находящимся внутри корпуса такого игрового оборудования, без участия организатора азартных игр или его работников;

– касса букмекерской конторы – часть пункта приема ставок букмекерской конторы, в которой организатор азартных игр принимает ставки от участников данного вида азартных игр, за исключением интерактивных ставок, и выплачивает выигрыши;

– касса тотализатора – часть пункта приема ставок тотализатора, в которой организатор азартных игр принимает ставки от участников данного вида азартных игр, за исключением интерактивных ставок, и выплачивает выигрыши;

– касса игорного заведения – часть игорного заведения, в которой организатор азартных игр осуществляет операции с денежными средствами и в которой находится специальное оборудование, позволяющее осуществлять указанные операции;

– процессинговый центр букмекерской конторы – часть игорного заведения, в которой организатор азартных игр проводит учет и обработку ставок, принятых от участников данного вида азартных игр, фиксирует результаты азартных игр, рассчитывает суммы подлежащих выплате выигрышей, осуществляет представление информации о принятых ставках и о рассчитанных выигрышах в пункты приема ставок букмекерской конторы;

– процессинговый центр интерактивных ставок букмекерской конторы – часть игорного заведения, в которой организатор азартных игр проводит учет и обработку ставок, принятых от участников данного вида азартных игр, заключает пари с участниками данного вида азартных игр при приеме интерактивных ставок и проводит учет и обработку принятых интерактивных ставок на основе информации, полученной от центра учета переводов интерактивных ставок букмекерской конторы, фиксирует результаты азартных игр, рассчитывает суммы подлежащих выплате выигрышей, осуществляет представление информации о принятых ставках, интерактивных ставках и о рассчитанных выигрышах в пункты приема ставок букмекерской конторы и в центр учета переводов интерактивных ставок букмекерских контор;

– процессинговый центр тотализатора – часть игорного заведения, в которой организатор азартных игр проводит учет и обработку ставок, принятых от участников данного вида азартных игр, фиксирует результаты азартных игр, рассчитывает суммы подлежащих выплате выигрышей, осуществляет представление информации о принятых ставках и о рассчитанных выигрышах в пункты приема ставок тотализатора;

– процессинговый центр интерактивных ставок тотализатора – часть игорного заведения, в которой организатор азартных игр проводит учет и обработку ставок, принятых от участников данного вида азартных игр, организует заключение пари между участниками данного вида азартных игр при приеме интерактивных ставок и проводит учет и обработку принятых интерактивных ставок на основе информации, полученной от центра учета переводов интерактивных ставок тотализаторов, фиксирует результаты азартных игр, рассчитывает суммы подлежащих выплате выигрышей, осуществляет представление информации о принятых ставках, интерактивных ставках и о рассчитанных выигрышах в пункты приема ставок тотализатора и в центр учета переводов интерактивных ставок тотализаторов;

– пункт приема ставок букмекерской конторы – территориально обособленная часть игорного заведения, в которой организатор азартных игр заключает пари с участниками данного вида азартных игр и осуществляет представление информации о принятых ставках, выплаченных и невыплаченных выигрышах в процессинговый центр букмекерской конторы или процессинговый центр интерактивных ставок букмекерской конторы;

– пункт приема ставок тотализатора – территориально обособленная часть игорного заведения, в которой организатор азартных игр организует заключение пари между участниками данного вида азартных игр и осуществляет представление информации о принятых ставках, выплаченных и невыплаченных выигрышах в процессинговый центр тотализатора или процессинговый центр интерактивных ставок тотализатора.

Объектами налогообложения, согласно п. 1 ст. 366 НК РФ, признаются:

1) игровой стол;
2) игровой автомат;
3) процессинговый центр букмекерской конторы;
4) процессинговый центр тотализатора;
5) процессинговый центр интерактивных ставок тотализатора;
6) процессинговый центр интерактивных ставок букмекерской конторы;
7) пункт приема ставок тотализатора;
8) пункт приема ставок букмекерской конторы.

НК РФ в п. 2 ст. 366 предусматривает обязательную инициативную регистрацию объектов налогообложения налогом на игорный бизнес и постановку на учет самих налогоплательщиков в налоговом органе по месту установки (нахождения) объектов. Санкции за нарушение порядка регистрации объектов игорного бизнеса установлены в ст. 129.2 НК РФ. В п. 6 ст. 366 НК РФ установлено, что налоговые органы в течение пяти дней с даты получения от налогоплательщика заявления о регистрации объекта (объектов) налогообложения (об изменении количества объектов налогообложения) при условии его надлежащего оформления выдают свидетельство о регистрации объекта (объектов) налогообложения или вносят изменения, связанные с изменением количества объектов налогообложения, в ранее выданное свидетельство.

С научной точки зрения объект обложения данным налогом можно определить, как отдельные виды предпринимательской деятельности в сфере игорного бизнеса с использованием игровых столов, игровых автоматов, тотализаторов, букмекерских контор.

Следует отметить, что налог на игорный бизнес имеет определенное сходство с ЕНВД, с ПСН и с торговым сбором. Очевидное отличие состоит в том, что указанные специальные налоговые режимы (ЕНВД и ПСН) применяются налогоплательщиками добровольно, а торговый сбор и налог на игорный бизнес – императивно, без возможности их выбора. Но налоги данной группы изначально ориентированы на налогообложение презюмируемого результата деятельности – дохода, исчисленного на основании внешних характеристик деятельности. В ЕНВД это – «вмененный доход» (ст. 346.27 НК РФ); в ПСН – «потенциально возможный к получению годовой доход индивидуального предпринимателя» (ст. 346.47 НК РФ); в торговом сборе без «лишних условностей» сразу устанавливается его ставка (на кв.м. облагаемой площади), хотя и с ограничениями, в т.ч. увязанными с расчетной суммой налога, подлежащей уплате в связи с применением ПСН (п. 3, 4 с. 415 НК РФ). В нормах НК РФ, регламентирующих уплату налога на игорный бизнес, также ни о каком презюмируемом доходе не говорится, законодатель сразу указывает сумму налога. Но презюмируемый доход в налоге на игорный бизнес, как и в торговом сборе, очевидно, существует в силу п. 3 ст. 3 НК РФ: налоги и сборы должны иметь экономическое основание и не могут быть произвольными; а данный налог не является ни поимущественным, ни косвенным, ни ресурсным, ни «зарплатным», вследствие чего им может облагаться только доход, пусть даже презюмируемый, и прямо в НК РФ не обозначаемый.

В связи с этим не совсем ясна позиция КС РФ, выраженная в Определении от 2 апреля 2009 г. № 478ОО: положения ст. 366 и 367 НК РФ позволяют сделать вывод, что налог на игорный бизнес также имеет самостоятельный, отличный от других, объект налогообложения – игровой стол, игровой автомат, касса тотализатора, касса букмекерской конторы, и четко определенную налоговую базу, которая не может совпадать ни с налоговой базой по налогу на доходы физических лиц, ни с налоговой базой по ЕСН, поскольку этим налогом облагаются не доходы налогоплательщика от игорной деятельности, а его имущество.

Исходя из такой позиции КС РФ, можно прийти к парадоксальным выводам: если налог на игорный бизнес является поимущественным; то, например, налогоплательщики ЕНВД или ПСН, осуществляющие розничную торговлю через павильоны, уплачивают данный налог в связи с владением павильоном, а не в связи с ведением в нем розничной торговли и т.д.

Налоговая база (ст. 367 НК РФ) по каждому из объектов налогообложения предусмотрена, как общее количество соответствующих объектов налогообложения.

Предельные ставки налога установлены в пункте 1 ст. 369 НК РФ:

1) за один игровой стол – от 50 000 до 250 000 руб.;
2) за один игровой автомат – от 3000 до 15 000 руб.;
3) за один процессинговый центр букмекерской конторы – от 50 000 до 250 000 руб.;
4) за один процессинговый центр тотализатора – от 50 000 до 250 000 руб.;
5) за один процессинговый центр интерактивных ставок тотализатора – от 2 500 000 до 3 000 000 руб.;
6) за один процессинговый центр интерактивных ставок букмекерской конторы – от 2 500 000 до 3 000 000 руб.;
7) за один пункт приема ставок тотализатора – от 10 000 до 14 000 руб.;
8) за один пункт приема ставок букмекерской конторы – от 10 000 до 14 000 руб.

Конкретные ставки налога, соответственно, установлены на региональном уровне. К примеру, как Закон г. Москвы «О ставках налога на игорный бизнес», так и Закон Нижегородской области «О налоговой ставке при проведении азартных игр в Нижегородской области» предусматривают ставки налога на максимально возможном уровне:

1) за один процессинговый центр букмекерской конторы – 250 000 руб.;
2) за один процессинговый центр тотализатора – 250 000 руб.;
3) за один процессинговый центр интерактивных ставок тотализатора – 3 000 000 руб.;
4) за один процессинговый центр интерактивных ставок букмекерской конторы – 3 000 000 руб.;
5) за один пункт приема ставок тотализатора – 14 000 руб.;
6) за один пункт приема ставок букмекерской конторы – 14 000 руб.

Закон Краснодарского края «О налоге на игорный бизнес» и Закон Республики Крым «О налоге на игорный бизнес» также предусматривают максимально возможные ставки налога:

1) за один игровой стол – 250 000 руб.;
2) за один игровой автомат – 15 000 руб.;
3) за один процессинговый центр букмекерской конторы – 250 000 руб.;
4) за один процессинговый центр тотализатора – 250 000 руб.;
5) за один процессинговый центр интерактивных ставок тотализатора – 3 000 000 руб.;
6) за один процессинговый центр интерактивных ставок букмекерской конторы – 3 000 000 руб.;
7) за один пункт приема ставок тотализатора – 14 000 руб.;
8) за один пункт приема ставок букмекерской конторы – 14 000 руб.

Указанные примеры дополнительно показывают «условно–отрицательное» отношение государства к игорному бизнесу.

Исчисляется налог на игорный бизнес только налогоплательщиками (п. 1 ст. 52, п. 1 ст. 370 НК РФ).

Налоговым периодом по налогу на игорный бизнес признается календарный месяц (ст. 368 НК РФ).

Срок уплаты налога на игорный бизнес – не позднее 20–го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом (ст. 371, п. 2 ст. 370 НК РФ).

Налоговая декларация по налогу на игорный бизнес представляется налогоплательщиком не позднее 20–го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом (п. 2 ст. 370 НК РФ).

6.3. НАЛОГ НА ИМУЩЕСТВО ОРГАНИЗАЦИЙ

Налог на имущество организаций – это **региональный прямой (поимущественный)** налог, предусмотренный гл. 30 НК РФ, которая действует с 1 января 2004 г. Предшественником данного налога является налог на имущество предприятий, который уплачивался на основании Закона РФ от 13 декабря 1991 г. № 20301 «О налоге на имущество предприятий» (утратил силу).

Региональные органы власти при введении налога в соответствии с п. 2 ст. 372 НК РФ могут определить ставку налога в пределах, установленных НК РФ, порядок и сроки его уплаты.

Кроме того, органы власти субъектов РФ вправе: установить дифференцированные налоговые ставки в зависимости от категорий налогоплательщиков и (или) имущества, признаваемого объектом налогообложения (п. 2 ст. 380 НК РФ); не устанавливать отчетные периоды (п. 3 ст. 379 НК РФ); предусмотреть для отдельных категорий налогоплательщиков право не исчислять и не уплачивать авансовые платежи по налогу в течение налогового периода (п. 6 ст. 382 НК РФ); установить региональные налоговые льготы (п. 2 ст. 372 НК РФ); определить особенности определения налоговой базы отдельных объектов недвижимого имущества (п. 2 ст. 372 НК РФ).

Иные элементы данного налога (в том числе объект, база, период) регулируются НК РФ и не могут изменяться региональным законодателем (п. 3 ст. 12 НК РФ). Если же региональные органы власти не регламентируют налоговую ставку, то налог, тем не менее, подлежит уплате по федеральным ставкам (п. 4 ст. 380 НК РФ), хотя при полном отсутствии нормотворческой активности на региональном уровне истребовать налог у плательщиков нельзя, в т.ч. и по той причине, что срок уплаты налога в НК РФ не установлен.

К примеру, приняты Закон г. Москвы от 5 ноября 2003 г. № 64 «О налоге на имущество организаций» и Закон Нижегородской области от 27 ноября 2003 г. № 109–З «О налоге на имущество организаций».

Налоговый кодекс РФ в п. 1 ст. 373 в качестве общей нормы предусматривает, что **налогоплательщиками** налога на имущество организаций признаются организации, имеющие имущество, признаваемое объектом налогообложения в соответствии со ст. 374 НК РФ.

«Традиционным» **объектом** налога согласно общей норме, закрепленной в п. 1 ст. 374 НК РФ, для российских организаций признается **недвижимое** имущество (в том числе имущество, переданное во временное владение, в пользование, распоряжение, доверительное управление, внесенное в совместную деятельность или полученное по концессионному соглашению), учитываемое на балансе в качестве **объектов основных средств** в порядке, установленном для ведения бухгалтерского учета.

До 1 января 2019 г. объектом налога в «традиционном» варианте также являлось движимое имущество, учитываемое на балансе в качестве объектов основных средств.

В Определении КС РФ от 14 декабря 2004 г. № 451О разъяснено, что по смыслу п. 1 ст. 38 и ст. 374 НК РФ, объектом налогообложения налогом на имущество организаций являются элементы обособленного имущества юридического лица, учитываемые на его балансе в качестве основных средств, т.е. таких активов организации, которые составляют экономическую базу ее предпринимательской деятельности. Исходя из Определения КС РФ от 21 апреля 2011 г. № 500ОО, содержащиеся в нормативных актах характеристики основных средств отражают объективные экономические свойства указанного имущества – использование для производства продукции, выполнения работ, оказания услуг либо для управленческих нужд организации в течение длительного времени, способность объекта приносить организации экономическую выгоду и т.д.

Соответственно, с научной точки зрения, объектом налогообложения для российских организаций в общем случае является факт владения определенными видами недвижимого имущества, которые подлежат учету в качестве основных средств (правовое состояние). С целью определения данных видов имущества необходимо использовать Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01, утвержденное Приказом Минфина России от 30 марта 2001 г. № 26н. В частности, п. 4 данного нормативного правового акта предусматривает, что актив принимается организацией к бухгалтерскому учету в качестве основных средств, если одновременно выполняются следующие условия:

а) объект предназначен для использования в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг, для управленческих нужд организации либо для предоставления организацией за плату во временное владение и пользование или во временное пользование;

б) объект предназначен для использования в течение длительного времени, т.е. срока продолжительностью свыше 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев;

в) организация не предполагает последующую перепродажу данного объекта;

г) объект способен приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем.

Исходя из п. 2 Информационного письма Президиума ВАС РФ от 17 ноября 2011 г. № 148 «Обзор практики разрешения арбитражными судами дел, связанных с применением отдельных положений главы 30 Налогового кодекса Российской Федерации», в случае приобретения в собственность объектов недвижимости приобретатель становится плательщиком налога на имущество организаций независимо от наличия государственной регистрации перехода права собственности, поскольку в силу законодательства о бухгалтерском учете такая регистрация не указана среди обязательных условий учета соответствующих объектов на балансе в качестве основных средств. В то же время, на основании Постановления Президиума ВАС РФ от 16 ноября 2010 г. № 4451/10, при строительстве объектов недвижимости нормы ПБУ 6/01 не могут толковаться, как допускающие признание в качестве основных средств таких объектов, в отношении которых еще необходимо осуществление дополнительных капитальных вложений для доведения их до состояния готовности и возможности эксплуатации. Факт регистрации права собственности на законченный капитальным строительством объект недвижимости сам по себе не означает соответствие этого объекта условиям ПБУ 6/01. Собственно говоря, тот же подход имеет место и в п. 7 Информационного письма Президиума ВАС РФ от 17 ноября 2011 г. № 148: при рассмотрении споров, связанных с исчислением налоговой базы по налогу на имущество организаций, необходимо иметь в виду, что если конкретное имущество требует доведения до состояния готовности и возможности эксплуатации, такое имущество может учитываться в качестве основного средства и признаваться объектом налогообложения только после осуществления необходимых работ и формирования в установленном порядке первоначальной стоимости с учетом соответствующих расходов.

Вопрос о том, является ли недвижимым имуществом некоторый объект, может быть разрешен с учетом правовых позиций, изложенных в Обзоре судебной практики по делам, связанным с оспариванием отказа в осуществлении кадастрового учета (утв. Президиумом ВС РФ 30 ноября 2016 г.), в п. 38, 39 Постановления Пленума ВС РФ от 23 июня 2015 г. № 25.

Налог на имущество организаций в «классическом» варианте, при налогообложении основных средств по среднегодовой стоимости, иногда называют «бухгалтерским» налогом. В частности, это иллюстрируется в п. 3 Информационного письма Президиума ВАС РФ от 17 ноября 2011 г. № 148: лизингополучатель является плательщиком налога на имущество организаций в отношении имущества, предоставленного в лизинг, в том случае, если в соответствии с договором лизинга лизинговое имущество отражено у него на балансе в качестве основных средств.

Статья 374 НК РФ (п. 4) предусматривает, какие именно виды имущества не признаются объектами налогообложения: земельные участки и иные объекты природопользования (водные объекты и другие природные ресурсы); имущество, принадлежащее на праве оперативного управления федеральным органам исполнительной власти и федеральным государственным органам, в которых законодательством Российской Федерации предусмотрена военная и (или) приравненная к ней служба, используемое этими органами для нужд обороны, гражданской обороны, обеспечения безопасности и охраны правопорядка в Российской Федерации и др.

Право органов региональной законодательной власти в соответствии с п. 2 ст. 372 НК РФ определять особенности определения налоговой базы отдельных объектов недвижимого имущества (в основном – «коммерческая» недвижимость, в т.ч. административно–деловые центры и торговые центры (комплексы) – ст. 378.2 НК РФ), фактически означает право на введение альтернативного (в основном – повышенного) налогообложения этих видов имущества (по кадастровой стоимости), то есть принципиально отличающегося от налогообложения основных средств по среднегодовой стоимости. Кроме того, для целей взимания налога с «коммерческой» недвижимости в силу п. 7 ст. 378.2 НК РФ предусмотрено, что уполномоченный орган исполнительной власти субъекта Российской Федерации не позднее 1–го числа очередного налогового периода по налогу определяет на этот налоговый период перечень объектов недвижимого имущества, в отношении которых налоговая база определяется как кадастровая стоимость.

В частности, Закон г. Москвы от 5 ноября 2003 г. № 64 «О налоге на имущество организаций» и Закон Нижегородской области от 27 ноября 2003 г. № 109–З «О налоге на имущество организаций», предусматривают в т.ч. налогообложение отдельных объектов недвижимого имущества по кадастровой стоимости.

Соответственно, альтернативным **объектом** налога являются **отдельные объекты недвижимого имущества**, признаки которых перечислены в ст. 378.2 НК РФ. Такие объекты конкретизированы, например, в Постановлении Правительства Москвы от 28 ноября 2014 г. № 700ПП «Об определении перечня объектов недвижимого имущества, в отношении которых налоговая база определяется как их кадастровая стоимость», в Приказе Министерства инвестиций, земельных и имущественных отношений Нижегородской области от 14 сентября 2017 г. № 32613463/17 «Об определении перечня объектов недвижимого имущества, в отношении которых налоговая база определяется как кадастровая стоимость, на 2018 год».

Примечательно то, что в силу подп. 1 п. 7 ст. 378.2 НК РФ уполномоченный орган исполнительной власти субъекта Российской Федерации не позднее 1–го числа очередного налогового периода по налогу определяет на этот налоговый период перечень объектов недвижимого имущества, в отношении которых налоговая база определяется как кадастровая стоимость. Соответственно, владелец некоторого объекта недвижимости только 1 января некоторого года может узнать, что в этом году его объект облагается по кадастровой стоимости, т.е., как правило, существенно большим налогом. Неизбежен вопрос о соответствии таких норм ст. 5 НК РФ. Однако, в ряде Определений КС РФ (от 26 октября 2017 г. № 2462О, № 2469О) подобное правовое регулирование не было признано неконституционным.

Налоговая база в общем случае (**для основных средств**) определяется как среднегодовая стоимость имущества, признаваемого объектом налогообложения (п. 1 ст. 375 НК РФ). Такое имущество учитывается по его остаточной стоимости, сформированной в соответствии с установленным порядком ведения бухгалтерского учета, утвержденным в учетной политике организации (п. 3 ст. 375 НК РФ). Среднегодовая стоимость введена в НК РФ по той причине, что остаточная стоимость имущества в течение года изменяется (уменьшается через механизм списания амортизации), а среднегодовая стоимость позволяет получить один показатель, удобный для исчисления налога. При этом, имеет место определенная взаимосвязь налогов на прибыль и на имущество организаций в «классическом» варианте. Несколько упрощенно можно утверждать, что амортизируемое имущество (п. 1 ст. 256 НК РФ), являющееся основным средством, постепенно «переносит» свою стоимость на расходы по налогу на прибыль путем амортизации (ст. 257 – 259.3 НК РФ),

вследствие чего, соответственно, снижается его остаточная стоимость. Таким образом, платежи по налогу на имущество с конкретного основного средства год от года, как правило, уменьшаются. Когда остаточная стоимость основного средства станет равной нулю, налог на имущество с него более не уплачивается, хотя само основное средство, возможно, еще может приносить организации экономические выгоды (доход).

Налоговая база в отношении **отдельных объектов недвижимого имущества** определяется как их кадастровая стоимость по состоянию на 1 января года налогового периода в соответствии со ст. 378.2 НК РФ (п. 2 ст. 375 НК РФ). В этом случае платежи по налогу на имущество с конкретного объекта с течением времени, по всей видимости, уменьшаться не будут, так как их кадастровая стоимость, скорее всего, будет возрастать через переоценки, периодически утверждаемые органами исполнительной власти.

В общем случае (**для основных средств**) **предельная налоговая ставка** для налога в «классическом» варианте установлена в п. 1 ст. 380 НК РФ как 2,2 %.

К примеру, и в Законе г. Москвы «О налоге на имущество организаций» (п. 1 ст. 2), и в Законе Нижегородской области «О налоге на имущество организаций» (п. 1 ст. 2) для такого варианта обложения **конкретная налоговая ставка** установлена в максимально возможном размере 2,2 %.

Для налогообложения **отдельных объектов недвижимого имущества** по кадастровой стоимости, в соответствии с п. 1.1 ст. 380 НК РФ **предельная налоговая ставка** установлена, как:

1) для города федерального значения Москвы: в 2015 году – 1,7 %, в 2016 году и последующие годы – 2 %;

2) для иных субъектов Российской Федерации: в 2015 году – 1,5 %, в 2016 году и последующие годы – 2 %.

Например, **конкретная налоговая ставка**, для такого варианта обложения установлена в п. 2 ст. 2 Закона г. Москвы «О налоге на имущество организаций» в размере: 1,5 % – в 2018 году. В п. 2 ст. 2 Закона Нижегородской области «О налоге на имущество организаций» ставка предусмотрена в размере 2 %. Указанные нормативные акты предусматривают и меньшие ставки для определенных ситуаций.

Соответственно, законодатель, предлагая «на первое время» пониженную ставку, косвенно признает, что налогообложение по кадастровой стоимости более обременительно, чем по среднегодовой стоимости.

Исчисляется налог на имущество организаций только самими налогоплательщиками (п. 1 ст. 52 НК РФ).

Налоговым периодом по налогу на имущество организаций признается календарный год. Отчетными периодами признаются первый квартал, полугодие и девять месяцев календарного года; а для налогоплательщиков, исчисляющих налог исходя из кадастровой стоимости, отчетными периодами признаются первый квартал, второй квартал и третий квартал календарного года.

Законодательный (представительный) орган субъекта Российской Федерации при установлении налога вправе не устанавливать отчетные периоды (ст. 379 НК РФ). При этом, как следует, например, из п. 2 ст. 3 Закона г. Москвы «О налоге на имущество организаций», в нем установлены отчетные периоды. В Законе Нижегородской области «О налоге на имущество организаций» прямого указания относительно отчетных периодов нет, но они являются установленными исходя из анализа положений данного закона (налог уплачивается, в том числе, по итогам отчетных периодов – ст. 3).

Срок уплаты налога на имущество организаций по итогам налогового периода, к примеру, в соответствии со ст. 3 Закона г. Москвы «О налоге на имущество организаций» – не позднее 30 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом. Авансовые платежи по налогу по итогам отчетного периода уплачиваются не позднее 30 календарных дней с даты окончания соответствующего отчетного периода. По ст. 3 Закона Нижегородской области «О налоге на имущество организаций» срок уплаты – 10 рабочих дней с 30 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом. Кроме того, налогоплательщики обязаны уплачивать авансовые платежи по итогам отчетного периода в срок 10 рабочих дней по прошествии 30 календарных дней с даты окончания соответствующего отчетного периода.

Налоговая декларация по налогу на имущество организаций по итогам налогового периода представляется налогоплательщиками не позднее 30 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом (п. 3 ст. 386 НК РФ). Расчеты по авансовым платежам должны представляться не позднее 30 календарных дней с даты окончания соответствующего отчетного периода (п. 2 ст. 386 НК РФ).

Федеральные налоговые льготы предусматриваются ст. 381 НК РФ. От налогообложения, в том числе, освобождаются религиозные организации – в отношении имущества, используемого ими для осуществления религиозной деятельности.

Региональные налоговые льготы могут быть предусмотрены на территориях соответствующих субъектов Российской Федерации. Так, в силу подп. 1.1 п. 1 ст. 4 Закона г. Москвы «О налоге на имущество организаций» освобождаются от уплаты налога казенные предприятия города Москвы и внутригородских муниципальных образований в городе Москве. Что же касается, например, Закона Нижегородской области «О налоге на имущество организаций», то в силу его ст. 2.1 в т.ч. освобождаются от налогообложения организации городского наземного и подземного электрического транспорта, организации, осуществляющие пассажирские перевозки фуникулерами и канатными дорогами (за исключением имущества, переданного в аренду); организации, выполняющие государственный оборонный заказ по созданию ядерных боеприпасов, в объеме работ которых научно–исследовательские, опытно–конструкторские и экспериментальные работы составляют не менее 70 %, – в размере 25 % от суммы, подлежащей перечислению в бюджет.

Глава 7. МЕСТНЫЕ НАЛОГИ

7.1. ЗЕМЕЛЬНЫЙ НАЛОГ

Земельный налог является **местным прямым (поимущественным)** налогом. Он урегулирован гл. 31 НК РФ, которая действует с 1 января 2005 г. Ранее земельный налог уплачивался на основании Закона РФ от 11 октября 1991 г. № 17381 «О плате за землю» (в настоящее время утратил силу в соответствующей части), а в предшествующем периоде – в силу в т.ч. разд. IV Указа Президиума ВС СССР от 26 января 1981 г. № 3819Х «О местных налогах и сборах» (утратил силу).

Устанавливая налог, представительные органы муниципальных образований (законодательные (представительные) органы государственной власти городов федерального значения Москвы, Санкт–Петербурга и Севастополя) определяют налоговые ставки в пределах, установленных гл. 31 НК РФ. В отношении налогоплательщиков–организаций представительные органы муниципальных образований (законодательные (представительные) органы государственной власти городов федерального значения Москвы, Санкт–Петербурга и Севастополя), устанавливая налог, определяют также порядок и сроки уплаты налога (п. 2 ст. 387 НК РФ).

Кроме того, местные органы власти (органы власти городов федерального значения Москвы, Санкт–Петербурга и Севастополя) в том числе вправе: установить дифференцированные налоговые ставки в зависимости от категорий земель и (или) разрешенного использования земельного участка (п. 2 ст. 394 НК РФ), а также вправе не устанавливать отчетные периоды (п. 3 ст. 393 НК РФ); предусмотреть для отдельных категорий налогоплательщиков право не исчислять и не уплачивать авансовые платежи по налогу в течение налогового периода (п. 9 ст. 396 НК РФ); установить местные налоговые льготы, основания и порядок их применения, включая установление величины налогового вычета для отдельных категорий налогоплательщиков (п. 2 ст. 387 НК РФ).

Иные элементы данного налога (в том числе объект, база, период) регулируются НК РФ и не могут изменяться на местном (региональном) уровне (п. 4 ст. 12 НК РФ). Если же уполномоченные органы власти не проявляют нормотворческой активности и не регламентируют земельный налог на подведомственной территории, то налог, тем не менее, считается установленным и подлежит уплате по федеральным ставкам (п. 3 ст. 394 НК РФ) в сроки, следующие из НК РФ (п. 1 ст. 397 НК РФ).

К примеру, приняты Закон г. Москвы от 24 ноября 2004 г. № 74 «О земельном налоге», Постановление Городской Думы г. Н. Новгорода от 28 октября 2005 г. № 76 «О земельном налоге».

Налогоплательщиками земельного налога согласно п. 1 ст. 388 НК РФ в общем случае признаются организации и физические лица, обладающие земельными участками, признаваемыми объектом налогообложения в соответствии со ст. 389 НК РФ, на праве собственности, праве постоянного (бессрочного) пользования или праве пожизненного наследуемого владения.

Следует учитывать, что перечень «облагаемых» видов прав является закрытым и не предусматривает всех возможных видов прав на земельный участок. В частности, в п. 2 ст. 388 НК РФ специально указано, что не признаются налогоплательщиками организации и физические лица в отношении земельных участков, находящихся у них на праве безвозмездного пользования, в том числе праве безвозмездного срочного пользования, или переданных им по договору аренды.

Очевидно, что при аренде публичной земли арендная плата фактически заменяет земельный налог. Если же арендуется частная земля, арендатор уплачивает арендную плату, а арендодатель – земельный налог (если земля находится у него на облагаемом праве и отсутствуют льготы).

Кроме того, земельный налог – единственный из отечественных поимущественных налогов, предполагающий обложение имущества, находящегося на праве пользования. Данное обстоятельство, в частности, может быть объяснено определенной традицией: в недавнем прошлом право частной собственности на землю в нашей стране было вообще невозможно (ст. 105 ГК РСФСР 1964 г. – утратила силу), хотя не исключалось право пользования земельным участком (ст. 3 ЗК РСФСР 1970 г. – утратил силу) и предполагалось его налогообложение (Указ Президиума ВС СССР от 26 января 1981 г. № 3819Х «О местных налогах и сборах» – утратил силу). Собственно говоря, и сейчас право постоянного (бессрочного) пользования и право пожизненного наследуемого владения установлены только в отношении земельных участков (п. 1 ст. 216 ГК РФ).

Некоторые отечественные особенности земельного налога раскрывают П.А. Попов и Н.Р. Хачатрян: после Революции 1917 г. частная собственность на землю была отменена, что сделало в значительной степени бессмысленным взимание земельного налога в качестве поимущественного и вскоре привело к превращению земельного налога в рентный платеж, по сути являющийся платой за пользование землей как ресурсом, находящимся в общественной собственности. Такой порядок существовал вплоть до принятия 1 июля 1981 г. положения о местных налогах, утвержденного Указом Президиума ВС СССР от 26 января 1981 г., согласно которому взамен земельной ренты вводился земельный налог. Но, по сути, прежний рентный механизм налогообложения земли сохранился, так как земля не могла находиться в частной собственности[1678].

Как это разъяснено в п. 1 Постановления Пленума ВАС РФ от 23 июля 2009 г. № 54 «О некоторых вопросах, возникших у арбитражных судов при рассмотрении дел, связанных с взиманием земельного налога» в общем случае плательщиком земельного налога является лицо, которое в ЕГРП указано как обладающее правом собственности, правом постоянного (бессрочного) пользования либо правом пожизненного наследуемого владения на соответствующий земельный участок. Поэтому обязанность уплачивать земельный налог возникает у такого лица с момента регистрации за ним одного из названных прав на земельный участок, то есть внесения записи в реестр, и прекращается со дня внесения в реестр записи о праве иного лица на соответствующий земельный участок.

В Постановлении Президиума ВАС РФ от 1 июня 2010 г. № 930/10 дополнительно отмечается, что плательщиком земельного налога может быть признано лицо, чье право удостоверено свидетельством о регистрации в соответствии со ст. 14 Федерального закона от 21 июля 1997 г. № 122–ФЗ «О государственной регистрации прав на недвижимое имущество и сделок с ним», а в случае, если указанные права возникли до момента вступления в силу данного Закона, – государственным актом, свидетельством или другими документами, удостоверяющими права на землю, которые согласно п. 9 ст. 3 Федерального закона от 25 октября 2001 г. № 137–ФЗ «О введении в действие Земельного кодекса Российской Федерации» имеют равную юридическую силу с записями в ЕГРП.

Высказываются разумные доводы о том, что земельным налогом облагается объект права собственности, а не природный объект. Предмет налогообложения возникает, когда конкретный земельный участок сформирован, т.е. когда проведен кадастровый учет[1679].

Исходя из Постановления Президиума ВАС РФ от 15 ноября 2011 г. № 8251/11, фактическое пользование земельным участком, не принадлежащим лицу на каком–либо праве, в силу требований ст. 388 НК РФ, определяющей круг плательщиков земельного налога, а также ст. 65 ЗК РФ, закрепляющей принцип платности землепользования, является основанием для взыскания не земельного налога, а неосновательного обогащения по требованию собственника земельного участка.

Соответственно, возникновение обязанности по уплате земельного налога не является следствием фактического использования земельного участка. Следует также отметить, что в соответствии со ст. 7.1 КоАП РФ наказуемо самовольное занятие земельного участка или части земельного участка.

Подобный подход имеет место и в транспортном налоге, и в налоге на имущество физических лиц – налог на регистрируемое имущество в отечественной правовой системе в общем случае должен уплачивать тот, на кого оно зарегистрировано, а не тот, кто имуществом фактически пользуется. При ином подходе (при обложении налогом фактического пользователя) у государства, в частности, могут быть существенные проблемы с доказыванием факта и периода пользования. В Определении КС РФ от 24 марта 2015 г. № 541–О отмечается, что федеральный законодатель, устанавливая в гл. 28 НК РФ транспортный налог, связал возникновение объекта налогообложения с фактом регистрации транспортного средства на налогоплательщика.

В Постановлении Президиума ВАС РФ от 15 июля 2010 г. № 14547/09 рассмотрена ситуация, в которой покупатель недвижимости, имея право на приобретение земельного участка, занятого зданием и необходимого для его использования, в собственность или в аренду, не оформлял своих прав, освобождая себя тем самым от платежей за пользование земельным участком и возложив бремя расходов по его содержанию на лицо, владеющее земельным участком на праве постоянного (бессрочного) пользования. Поскольку в силу закона к покупателю здания перешло право пользования земельным участком, но в отсутствие государственной регистрации права он не

[1678] *Пепеляев С.Г., Попов П.А., Хачатрян Н.Р., Ивлиева М.Ф.* Правовые основы поимущественного налогообложения. – М., 2016. – С. 104, 105.

[1679] *Пепеляев С.Г., Попов П.А., Хачатрян Н.Р., Ивлиева М.Ф.* Правовые основы поимущественного налогообложения. – М., 2016. – С. 110.

мог быть плательщиком земельного налога, он обязан в соответствии с п. 1 ст. 1102 ГК РФ возместить владельцу участка расходы по уплате земельного налога.

Другой пример – в Постановлении Президиума ВАС РФ от 23 марта 2010 г. № 11401/09 рассмотрена ситуация, в которой одно лицо продало другому лицу недвижимое имущество, расположенное на муниципальном земельном участке, но продавец еще некоторое время юридически числился землепользователем и уплачивал с участка земельный налог. Муниципальное образование обратилось в суд с требованием к покупателю недвижимости об уплате неосновательного обогащения в виде неполученной арендной платы. Суд посчитал такое требование необоснованным, поскольку земельный налог с участка за данный период уже был уплачен, пусть даже и другим лицом (продавцом недвижимости). Иной подход впоследствии изложен в Постановлении Президиума ВАС РФ от 4 октября 2011 г. № 5934/11: фактическая уплата земельного налога некоторым лицом за налогоплательщика не прекращает обязанности по уплате налога у самого налогоплательщика.

В Постановлении Президиума ВАС РФ от 17 декабря 2013 г. № 12790/13 указанная позиция уточнена: в ситуации, рассмотренной в упомянутом Постановлении от 23 марта 2010 г. № 11401/09, во взыскании неосновательного обогащения с приобретателя земельного участка было отказано в целях предотвращения неосновательного обогащения муниципального образования, в бюджет которого и по зависящим от него же причинам произвел уплату земельного налога за короткий период переоформления прав продавец участка, являвшийся ранее плательщиком этого налога как зарегистрированный правообладатель.

Участие в сделках по отчуждению земельного участка публично–правового образования усложняет ситуацию. В Постановлении Президиума ВАС РФ от 10 ноября 2011 г. № 8472/11 рассмотрена ситуация, в рамках которой ОАО арендовало земельный участок у публично–правового образования; впоследствии заключило договор купли–продажи данного участка, но право собственности на него не оформило. По мнению Суда, земельным законодательством закреплен принцип платности использования земли; формами платы за использование земли являются земельный налог (до введения в действие налога на недвижимость) и арендная плата. Покупатель (бывший арендатор) до государственной регистрации перехода права собственности на землю не является плательщиком земельного налога и поэтому обязан в соответствии с п. 1 ст. 1102 ГК РФ возместить продавцу (арендодателю) расходы по уплате этого налога. Вместе с тем, поскольку публично–правовое образование не уплачивает земельный налог, в случае, если оно выступает продавцом (арендодателем) земельного участка, в силу подп. 7 п. 1 ст. 1 и ст. 65 ЗК РФ до государственной регистрации перехода права собственности на землю обязательство по внесению арендной платы из ранее заключенного между сторонами договора аренды сохраняется. Таким образом, обязательство общества по внесению арендной платы, возникшее из ранее заключенного между сторонами договора аренды, сохраняется до государственной регистрации перехода права собственности на земельный участок. Данная правовая позиция впоследствии была воспроизведена в п. 7 Постановления Пленума ВАС РФ от 17 ноября 2011 г. № 73 «Об отдельных вопросах практики применения правил Гражданского кодекса Российской Федерации о договоре аренды» и в Определении КС РФ от 5 марта 2013 г. № 436О.

Достаточно подробное интегральное разъяснение содержится в Постановлении Президиума ВАС РФ от 17 декабря 2013 г. № 12790/13. По мнению Суда, установленные законодательством правила внесения платы за пользование землей исключают возможность землепользователя по собственному усмотрению определять, что именно он будет уплачивать (земельный налог, арендную плату или неосновательное обогащение), и самостоятельно выбирать управомоченное на получение этой платы лицо и ее размер. Земельный налог подлежит зачислению в бюджет соответствующего поселения, а не муниципального района, контроль за его уплатой осуществляют налоговые органы, которые обладают полномочиями по принудительному взысканию неуплаченного налога обладателями зарегистрированных, ранее возникших и перешедших в порядке универсального правопреемства вещных прав на землю (ст. 10, 61 БК РФ, ст. 30, 31 НК РФ). Арендная плата за земельные участки уплачивается в бюджет того публичного образования, от имени которого компетентным органом заключен договор аренды. Соответственно, неуплаченная арендная плата взыскивается с неисправных арендаторов арендодателями как представителями собственника. Такая арендная плата представляет собой доход от использования имущества, находящегося в государственной и муниципальной собственности, относится к неналоговым доходам бюджетов, причем каждое муниципальное образование, в том числе муниципальный район и городское поселение, имеет свой бюджет (ст. 15, 20, 41 БК РФ). Неосновательное обогащение за пользование без надлежащего оформления прав земельными участками, находящимися в государственной или муниципальной собственности, взыскивается в судебном порядке по искам органов, уполномоченных от имени собственника распоряжаться соответствующими землями на основании земельного законодательства. Поэтому суммы присужденного неосновательного обогащения направляются в бюджет того публичного образования, которое уполномочено на распоряжение землей.

Объект налогообложения в силу п. 1 ст. 389 НК РФ – земельные участки, расположенные в пределах муниципального образования (городов федерального значения Москвы, Санкт–Петербурга и Севастополя), на территории которого введен налог.

При рассмотрении объекта налогообложения как юридического факта, объект налогообложения земельным налогом – факт владения на праве собственности, праве постоянного (бессрочного) пользования или праве пожизненного наследуемого владения земельными участками (правовое состояние).

Налоговый кодекс РФ в п. 2 ст. 389 предусматривает виды земельных участков, которые не признаются объектом налогообложения (в том числе земельные участки, изъятые из оборота в соответствии с законодательством Российской Федерации).

В соответствии со ст. 390 НК РФ налоговая **база** по земельному налогу определяется как кадастровая стоимость земельных участков, определяемая в соответствии с земельным законодательством Российской Федерации.

Предельные налоговые ставки установлены в п. 1 ст. 394 НК РФ:

– 0,3 % – в отношении земельных участков, отнесенных к землям сельскохозяйственного назначения или к землям в составе зон сельскохозяйственного использования в населенных пунктах и используемых для сельскохозяйственного производства; занятых жилищным фондом и объектами инженерной инфраструктуры жилищно–коммунального комплекса (за исключением доли в праве на земельный участок, приходящейся на объект, не относящийся к жилищному фонду и к объектам инженерной инфраструктуры жилищно–коммунального комплекса) или приобретенных (предоставленных) для жилищного строительства; приобретенных (предоставленных) для личного подсобного хозяйства, садоводства, огородничества или животноводства, а также дачного хозяйства; ограниченных в обороте в соответствии с законодательством Российской Федерации, предоставленных для обеспечения обороны, безопасности и таможенных нужд (для последней категории участков актуальны Определение КС РФ от 19 декабря 2017 г. № 3055О, Определения ВС РФ от 27 апреля 2017 г. № 306КГ1618669, от 24 ноября 2017 г. № 305КГ1710748);

– 1,5 % – в отношении прочих земельных участков.

На местном (для Москвы, Санкт–Петербурга и Севастополя – на региональном) уровне утверждаются **конкретные налоговые ставки**. К примеру, в ст. 2 Закона г. Москвы «О земельном налоге» предусматриваются следующие конкретные налоговые ставки:

– 0,025 % – в отношении земельных участков, предоставленных для ведения личного подсобного хозяйства, садоводства, огородничества или животноводства, а также дачного хозяйства и дачного строительства, включая земли, относящиеся к имуществу общего пользования;

– 0,1 % – в отношении земельных участков, занятых автостоянками для долговременного хранения индивидуального автотранспорта и многоэтажными гаражами–стоянками, жилищным фондом и объектами инженерной инфраструктуры жилищно–коммунального комплекса (за исключением доли в праве на земельный участок, приходящейся на объект, не относящийся к жилищному фонду и объектам инженерной инфраструктуры жилищно–коммунального комплекса) или предоставленных для жилищного строительства;

– 0,3 % – в отношении земельных участков, отнесенных к землям в составе зон сельскохозяйственного использования в городе Москве и используемых для сельскохозяйственного производства, а также в отношении земельных участков, предоставленных и используемых для эксплуатации объектов спорта, в том числе спортивных сооружений;

– 1,5 % – в отношении прочих земельных участков.

Для сравнения, в п. 2 Постановлении Городской Думы г. Н. Новгорода «О земельном налоге» предусматриваются следующие конкретные налоговые ставки:

– 0,3 % от кадастровой стоимости участка в отношении земельных участков: отнесенных к землям сельскохозяйственного назначения или к землям в составе зон сельскохозяйственного использования в городе Нижнем Новгороде и используемых для сельскохозяйственного производства; занятых жилищным фондом и объектами инженерной инфраструктуры жилищно–коммунального комплекса (за исключением доли в праве на земельный участок, приходящейся на объект, не относящийся к жилищному фонду и к объектам инженерной инфраструктуры жилищно–коммунального комплекса) или приобретенных (предоставленных) для жилищного строительства; приобретенных (предоставленных) для личного подсобного хозяйства, садоводства, огородничества или животноводства, а

также дачного хозяйства; ограниченных в обороте в соответствии с законодательством Российской Федерации, предоставленных для обеспечения обороны, безопасности и таможенных нужд;

– 1,5 % от кадастровой стоимости участка в отношении прочих земельных участков.

Кадастровую стоимость конкретного земельного участка можно оперативно узнать в т.ч. на публичной кадастровой карте в сети Интернет[1680] (п. 2 Постановления Правительства РФ от 7 февраля 2008 г. № 52 «О порядке доведения кадастровой стоимости земельных участков до сведения налогоплательщиков»), что фактически является одним из способов реализации налогоплательщиков прав на информацию. По мнению КС РФ (в т.ч. Определения от 26 января 2017 г. № 106О, от 27 июня 2017 г. № 1170О, от 26 октября 2017 г. № 2467О), нет оснований полагать, что действующее правовое регулирование, касающееся сведений о кадастровой стоимости земельных участков, не обеспечивает реализацию конституционных требований предоставить возможность каждому ознакомиться в полном объеме с документами, затрагивающими его права и свободы, для целей оспаривания результатов государственной кадастровой оценки недвижимого имущества.

Предварительный расчет налога можно выполнить с помощью сайта ФНС России[1681].

Исчисляется земельный налог:

– организациями – самостоятельно (п. 1 ст. 52, п. 2 ст. 396 НК РФ);

– налоговыми органами – для физических лиц, с заблаговременным направлением налогового уведомления плательщику (п. 2 ст. 52, п. 3 ст. 396 НК РФ).

Поскольку для направления налогового уведомления налоговые органы должны обладать информацией о подлежащих налогообложению участках и об их владельцах, п. 4 ст. 85 НК РФ устанавливает, что органы, осуществляющие государственный кадастровый учет и государственную регистрацию прав на недвижимое имущество, органы, осуществляющие регистрацию транспортных средств, обязаны сообщать сведения о расположенном на подведомственной им территории недвижимом имуществе, о транспортных средствах, зарегистрированных в этих органах (правах и сделках, зарегистрированных в этих органах), и об их владельцах в налоговые органы по месту своего нахождения в течение 10 дней со дня соответствующей регистрации, а также ежегодно до 15 февраля представлять указанные сведения по состоянию на 1 января текущего года.

Налоговым периодом по земельному налогу признается календарный год. Отчетными периодами для налогоплательщиков–организаций признаются первый квартал, второй квартал и третий квартал календарного года (ст. 393 НК РФ).

К примеру, из п. 2 ст. 3 Закона г. Москвы «О земельном налоге», п. 4 Постановления Городской Думы г. Н. Новгорода «О земельном налоге» следует, что указанными нормативными правовыми актами предусмотрены отчетные периоды для налогоплательщиков – организаций.

Срок уплаты земельного налога:

– для организаций регламентируется на местном (для Москвы, Санкт–Петербурга и Севастополя – на региональном) уровне.

Так, в соответствии со ст. 3 Закона г. Москвы «О земельном налоге»: налогоплательщики – организации уплачивают налог, подлежащий уплате по истечении налогового периода, не позднее 1 февраля года, следующего за истекшим налоговым периодом. Налогоплательщики – организации уплачивают авансовые платежи по налогу не позднее последнего числа месяца, следующего за истекшим отчетным периодом.

Как следует из п. 5.1, 5.2 Постановления Городской Думы г. Н. Новгорода «О земельном налоге», налог, подлежащий уплате по истечении налогового периода налогоплательщиками – юридическими лицами, уплачивается не позднее 10 февраля года, следующего за истекшим налоговым периодом. Налогоплательщики – организации уплачивают авансовые платежи по итогам отчетного периода не позднее 10 мая, 10 августа, 10 ноября как одну четвертую соответствующей налоговой ставки процентной доли кадастровой стоимости земельного участка по состоянию на 1 января года, являющегося налоговым периодом.

– для физических лиц императивно установлен в п. 1 ст. 397 НК РФ: не позднее 1 декабря года, следующего за истекшим налоговым периодом.

Налогоплательщики–организации по истечении налогового периода представляют в налоговый орган по месту нахождения земельного участка **налоговую декларацию** (п. 1 ст. 398 НК РФ). Налоговые декларации по налогу представляются налогоплательщиками не позднее 1 февраля года, следующего за истекшим налоговым периодом (п. 3 ст. 398 НК РФ).

Для физических лиц налоговая декларация в рассматриваемом налоге не предусмотрена, как и для иных налогов, исчисляемых для физических лиц налоговыми органами.

Статья 395 НК РФ предусматривает **федеральные налоговые льготы**. Так, освобождаются от налогообложения организации – в отношении земельных участков, занятых государственными автомобильными дорогами общего пользования.

Кроме того, в п. 5 ст. 391 НК РФ предусмотрены **федеральные налоговые вычеты**: налоговая база уменьшается на величину кадастровой стоимости 600 кв.м. площади земельного участка, находящегося в собственности, постоянном (бессрочном) пользовании или пожизненном наследуемом владении налогоплательщиков, относящихся к ряду категорий, в т.ч. Героев Советского Союза, Героев Российской Федерации, полных кавалеров ордена Славы. В п. 6.1 ст. 391 НК РФ предусмотрено, что уменьшение налоговой базы производится в отношении одного земельного участка по выбору налогоплательщика.

На основании п. 2 ст. 387 НК РФ на местном (региональном) уровне возможно установление дополнительных налоговых вычетов.

Местные (для Москвы, Санкт–Петербурга и Севастополя – региональные) налоговые льготы могут быть предусмотрены на территориях соответствующих публично–правовых образований. Так, в силу подп. 1 п. 1 ст. 3.1 Закона г. Москвы «О земельном налоге» освобождаются от налогообложения органы государственной власти города Москвы и органы местного самоуправления внутригородских муниципальных образований в городе Москве – в отношении земельных участков, используемых ими для непосредственного выполнения возложенных на них функций. В п. 6.2 Постановления Городской Думы г. Н. Новгорода «О земельном налоге» предоставляется льгота в виде освобождения ветеранов и инвалидов Великой Отечественной войны от уплаты земельного налога.

В принципе, возможна ситуация, в которой в отношении одного и того же земельного участка разные лица будут платить земельный налог по разным ставкам. Так, из Определений ВС РФ от 18 мая 2015 г. № 305КГ149101, от 29 февраля 2016 г. № 305КГ1513502 следует, что переход права на земельный участок, находящийся во владении физических лиц и предназначавшийся для ведения дачного хозяйства или дачного строительства в целях удовлетворения личных потребностей и решения общих социально–хозяйственных задач ведения дачного хозяйства к юридическому лицу не связан с реализацией целей, установленных в Федеральном законе от 15 апреля 1998 г. № 66ФЗ «О садоводческих, огороднических и дачных некоммерческих объединениях граждан». Указанные обстоятельства свидетельствуют о невозможности применения обществом – коммерческой организацией пониженной ставки земельного налога в отношении спорных земельных участков.

Среди неоднозначных проблем исчисления земельного налога можно назвать вопрос о том, возможно ли дифференцированное налогообложение различных частей одного земельного участка. Исходя из Постановления Президиума ВАС РФ от 20 ноября 2012 г. № 7943/12, это не исключено. Суд отметил, что в материалах дела имеются документы на проектирование и завершение строительством объектов (жилых домов), технические паспорта сетей теплоснабжения, электроснабжения, водопровода и канализации, полученная в этих целях разрешительная документация, иные документы, которые могут свидетельствовать об изменении целевого использования определенных частей спорных земельных участков в связи с возведением на них объектов жилого фонда.

7.2. НАЛОГ НА ИМУЩЕСТВО ФИЗИЧЕСКИХ ЛИЦ

Налог на имущество физических лиц является **местным прямым (поимущественным)** налогом, урегулированным гл. 32 НК РФ, которая действует с 1 января 2015 г. Ранее налог на имущество физических лиц уплачивался на основании Закона РФ от 9 декабря

[1680] URL: http://pkk5.rosreestr.ru/

[1681] URL: http://www.nalog.ru/rn77/service/tax/

1991 г. № 20031 «О налогах на имущество физических лиц» (утратил силу), а в предшествующем периоде – в силу в т.ч. разд. III Указа Президиума ВС СССР от 26 января 1981 г. № 3819X «О местных налогах и сборах» (утратил силу).

Особенностью современного регулирования налога на имущество физических лиц является то, что им облагается недвижимое имущество, но он, в зависимости от нормативного регулирования на уровне конкретного субъекта РФ, может исчисляться либо исходя из инвентаризационной стоимости имущества (как это было до 1 января 2015 г. по Закону РФ «О налогах на имущество физических лиц»), либо исходя из кадастровой стоимости имущества. На сайте ФНС России[1682] можно определить, в каких именно субъектах Российской Федерации введено определение налоговой базы, исходя из кадастровой стоимости объектов налогообложения (в 2018 году подавляюще большинство субъектов РФ уже ввели такой вариант).

В соответствии с п. 1 ст. 402 НК РФ порядок определения налоговой базы, исходя из кадастровой стоимости объектов налогообложения, может быть установлен нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований (законами городов федерального значения Москвы, Санкт–Петербурга и Севастополя) после утверждения субъектом Российской Федерации в установленном порядке результатов определения кадастровой стоимости объектов недвижимого имущества.

Например, приняты Закон г. Москвы от 19 ноября 2014 г. № 51 «О налоге на имущество физических лиц», Решение Городской Думы г. Н.Новгорода от 19 ноября 2014 г. № 169 «О налоге на имущество физических лиц» и с 1 января 2015 г налог в указанных субъектах взимается по кадастровой стоимости.

Устанавливая налог, представительные органы муниципальных образований (законодательные (представительные) органы государственной власти городов федерального значения Москвы, Санкт–Петербурга и Севастополя) определяют налоговые ставки в пределах, установленных гл. 32 НК РФ, и особенности определения налоговой базы в соответствии с указанной главой НК РФ (п. 2 ст. 399; п. 2, 3 ст. 406 НК РФ).

Кроме того, местные органы власти (органы власти городов федерального значения Москвы, Санкт–Петербурга и Севастополя) в том числе вправе: увеличивать размеры федеральных налоговых вычетов (п. 7 ст. 403 НК РФ); установить местные налоговые льготы (п. 2 ст. 399 НК РФ).

Иные элементы данного налога (в том числе объект, база, период) регулируются НК РФ и не могут изменяться на местном (региональном) уровне (п. 4 ст. 12 НК РФ). Если же уполномоченные органы власти не проявляют нормотворческой активности и не регламентируют налог на имущество физических лиц на подведомственной территории, то налог, тем не менее, считается введенным и подлежит уплате по федеральным ставкам (п. 6 ст. 406 НК РФ) в сроки, следующие из НК РФ (п. 1 ст. 409 НК РФ).

Плательщиками налога на имущество физических лиц, в соответствии со ст. 400 НК РФ, признаются физические лица, обладающие правом собственности на имущество, признаваемое объектом налогообложения в соответствии со ст. 401 НК РФ.

Следует отметить, что индивидуальные предприниматели, владеющие облагаемым имуществом, уплачивают рассматриваемый налог на равных с иными физическими лицами; сам по себе статус предпринимателя в общем случае значения не имеет. Данное обстоятельство подтверждено в Определении КС РФ от 25 февраля 2010 г. № 310ОО. Тот же подход имеет место и в современном регулировании иных поимущественных налогов с физических лиц (земельный, транспортный).

Объектом налогообложения согласно п. 1 ст. 401 НК РФ признается расположенное в пределах муниципального образования (города федерального значения Москвы, Санкт–Петербурга или Севастополя) следующее имущество:

1) жилой дом;
2) квартира, комната;
3) гараж, машино–место;
4) единый недвижимый комплекс;
5) объект незавершенного строительства;
6) иные здание, строение, сооружение, помещение.

Соответственно, с научной точки зрения, объект налогообложения по указанному налогу можно рассмотреть как факт владения на праве собственности отдельными видами недвижимого имущества (правовое состояние).

Как полагает С.Г. Пепеляев, в российском налоговом законодательстве предметы обложения налогом на имущество физических лиц традиционно устанавливались и устанавливаются методом перечисления, без отсылки к законодательству о собственности и связи с ним. Нетрудно заметить, что авторы НК РФ не опирались на положения ЖК РФ и ГК РФ. Их главной задачей было как можно полнее охватить весь состав недвижимых построек, исключив любые лазейки для ухода от налогообложения[1683].

В силу п. 1 ст. 130 ГК РФ к недвижимым вещам относятся жилые и нежилые помещения, а также предназначенные для размещения транспортных средств части зданий или сооружений (машино–места), если границы таких помещений, частей зданий или сооружений описаны в установленном законодательством о государственном кадастровом учете порядке. Как следует из п. 29 ст. 1 Градостроительного кодекса РФ, машино–место – предназначенная исключительно для размещения транспортного средства индивидуально–определенная часть здания или сооружения, которая не ограничена либо частично ограничена строительной или иной ограждающей конструкцией и границы которой описаны в установленном законодательством о государственном кадастровом учете порядке.

Такой объект имущества, как единый недвижимый комплекс, предусмотрен в ст. 133.1 ГК РФ, однако, как это справедливо отмечено Ю.А. Крохиной, единый недвижимый комплекс как самостоятельный объект имущественных прав является новым объектом не только налогового, но и гражданско–правового регулирования[1684]. В п. 39 Постановления Пленума ВС РФ от 23 июня 2015 г. № 25 «О применении судами некоторых положений раздела I части первой Гражданского кодекса Российской Федерации» разъяснено, что недвижимой вещью, участвующей в обороте как один объект, может являться единый недвижимый комплекс. Согласно ст. 133.1 ГК РФ в качестве такого комплекса выступает совокупность объединенных единым назначением зданий, сооружений и иных вещей, которые либо расположены на одном земельном участке, либо неразрывно связаны физически или технологически (например, железные дороги, линии электропередачи, трубопроводы и другие линейные объекты). При этом в ЕГРП регистрируется право собственности на совокупность указанных объектов в целом как одну недвижимую вещь. В силу прямого указания ст. 133.1 ГК РФ в отсутствие названной регистрации такая совокупность вещей не является единым недвижимым комплексом.

Налоговая база, как следует из п. 1 ст. 403 НК РФ, определяется в отношении каждого объекта налогообложения как его кадастровая стоимость, указанная в ЕГРН по состоянию на 1 января года, являющегося налоговым периодом, с учетом особенностей, предусмотренных указанной статьей.

В п. 3 – 6 ст. 403 НК РФ предусмотрены **федеральные налоговые вычеты**. В частности, в силу п. 3 указанной статьи, налоговая база в отношении квартиры, части жилого дома определяется как ее кадастровая стоимость, уменьшенная на величину кадастровой стоимости 20 кв.м. общей площади этой квартиры, части жилого дома.

Предельные налоговые ставки в случае определения налоговой базы исходя из кадастровой стоимости объекта налогообложения в силу п. 2, 3 ст. 406 НК РФ устанавливаются в размерах, не превышающих:

– 0,3 % в отношении: жилых домов, частей жилых домов, квартир, частей квартир, комнат; объектов незавершенного строительства в случае, если проектируемым назначением таких объектов является жилой дом; единых недвижимых комплексов, в состав которых входит хотя бы один жилой дом; гаражей и машино–мест; хозяйственных строений или сооружений, площадь каждого из которых не превышает 50 кв.м. и которые расположены на земельных участках, предоставленных для ведения личного подсобного, дачного хозяйства, огородничества, садоводства или индивидуального жилищного строительства;

– 2 % в отношении объектов налогообложения, включенных в перечень, определяемый в соответствии с п. 7 ст. 378.2 НК РФ, в отношении объектов налогообложения, предусмотренных абз. 2 п. 10 ст. 378.2 НК РФ (т.е. «коммерческой» недвижимости, облагаемой

[1682] URL: https://www.nalog.ru/rn77/taxation/taxes/imuch2016/

[1683] *Пепеляев С.Г.* Дифференциация жилой недвижимости по видам в целях налогообложения: допустима или нет? // Налоговое право в решениях Конституционного Суда РФ 2015 г. – М., 2017. – С. 144.

[1684] *Крохина Ю.А.* Направления совершенствования налога на имущество физических лиц // Налоговед. – 2015. – № 4. – С. 50, 51.

налогом на имущество организаций, исходя из кадастровой стоимости), а также в отношении объектов налогообложения, кадастровая стоимость каждого из которых превышает 300 млн. руб.;

– 0,5 % в отношении прочих объектов налогообложения.

Особенности исчисления налога с «коммерческой» недвижимости, сходные с ее обложением налогом на имущество организаций, введены в гл. 32 НК РФ, очевидно, для целей исключения случаев целенаправленного перевода таких объектов с организаций на подконтрольных физических лиц, преследующего уменьшение поимущественного налогообложения.

К примеру, **конкретные налоговые ставки** в соответствии со ст. 1 Закона г. Москвы «О налоге на имущество физических лиц» устанавливаются (от кадастровой стоимости объекта) в отношении:

– жилых домов, квартир, комнат, жилых помещений, единых недвижимых комплексов, в состав которых входит хотя бы один жилой дом, а также в отношении хозяйственных строений или сооружений, площадь каждого из которых не превышает 50 кв.м. и которые расположены на земельных участках, предоставленных для ведения личного подсобного, дачного хозяйства, огородничества, садоводства или индивидуального жилищного строительства, в следующих размерах: до 10 млн. руб. – 0,1 %; свыше 10 млн. руб. до 20 млн. руб. (включительно) – 0,15 %; свыше 20 млн. руб. до 50 млн. руб. (включительно) – 0,2 %; свыше 50 млн. руб. до 300 млн. руб. (включительно) – 0,3 %;

– гаражей и машино–мест – 0,1 %;

– объектов незавершенного строительства в случае, если проектируемым назначением таких объектов является жилой дом, – 0,3 %;

– объектов налогообложения, включенных в перечень, определяемый в соответствии с п. 7 ст. 378.2 НК РФ, а также объектов налогообложения, предусмотренных абз. 2 п. 10 ст. 378.2 НК РФ – 1,5 % – в 2018 году и последующие налоговые периоды;

– объектов налогообложения, кадастровая стоимость каждого из которых превышает 300 млн. руб., – 2 %;

– прочих объектов налогообложения – 0,5 %.

Другой пример конкретных налоговых ставок: в п. 2.1 – 2.3 решения Городской Думы г. Н. Новгорода «О налоге на имущество физических лиц» ставки установлены (от кадастровой стоимости объекта), следующим образом:

– для жилых домов; квартир, комнат; объектов незавершенного строительства в случае, если проектируемым назначением таких объектов является жилой дом; единых недвижимых комплексов, в состав которых входит хотя бы один жилой дом; гаражей и машино–мест; хозяйственных строений или сооружений, площадь каждого из которых не превышает 50 кв.м. и которые расположены на земельных участках, предоставленных для ведения личного подсобного, дачного хозяйства, огородничества, садоводства или индивидуального жилищного строительства: до 10 млн. руб. – 0,1 %; свыше 10 млн. руб. до 50 млн. руб. (включительно) – 0,2 %; свыше 50 млн. руб. до 300 млн. руб. (включительно) – 0,3 %;

– для объектов налогообложения, включенных в перечень, определяемый в соответствии с п. 7 ст. 378.2 НК РФ, в отношении объектов налогообложения, предусмотренных абз. 2 п. 10 ст. 378.2 НК РФ, а также в отношении объектов налогообложения, кадастровая стоимость каждого из которых превышает 300 млн. руб., – 2 %;

– для прочих объектов налогообложения – 0,5 %.

В связи с тем, что налог на имущество физических лиц в определенной части предусматривает прогрессивную шкалу налогообложения с простой прогрессией, это может привести к тому, что несущественные колебания кадастровой стоимости объекта повлекут значительные изменения в сумме налога. Например, упрощенно говоря, если облагаемая кадастровая стоимость (с учетом вычетов) квартиры в г. Москве составит ровно 10 млн. руб., то налог составит 10 тыс. руб. Если же облагаемая кадастровая стоимость увеличится на 1 руб., то налог составит уже 15 тыс. руб.

В действительности сумма налога исчисляется несколько сложнее (за исключением налога с «коммерческой» недвижимости), т.к. законодатель в новом варианте налогообложения стремился разрешить, по меньшей мере, две задачи: постараться не допустить уменьшения сумм налога при переходе с обложения имущества по инвентаризационной стоимости на обложение по кадастровой стоимости (не исключено, что по конкретному объекту налог по кадастровой стоимости по каким–то причинам будет меньше налога по инвентаризационной), а также увеличивать сумму налога постепенно, от года к году.

Конкретно, в п. 8 ст. 408 НК РФ предусмотрены понижающие коэффициенты (К), применяемые для большинства объектов с первого налогового периода, в котором на территории соответствующего субъекта РФ введено обложение по кадастровой стоимости, и возрастающие каждый последующий год (0,2 – 0,4 – 0,6). Начиная с четвертого налогового периода и последующие годы налог будет исчисляться без понижающих коэффициентов.

После определения понижающего коэффициента, налог первые четыре налоговых периода с начала применения обложения по кадастровой стоимости следует исчислять по формуле (п. 8 ст. 408 НК РФ):

Н = (Н1 – Н2) х К + Н2,

где Н – сумма налога, подлежащая уплате; Н1 – сумма налога, исчисленная по кадастровой стоимости; Н2 – сумма налога, исчисленная исходя из инвентаризационной стоимости.

В п. 9 ст. 408 НК РФ установлено, что в случае, если исчисленное в отношении объекта налогообложения значение суммы налога Н2 превышает соответствующее значение суммы налога Н1, сумма налога, подлежащая уплате налогоплательщиком, исчисляется без учета положений п. 8 ст. 408 НК РФ (т.е. просто как облагаемая кадастровая стоимость, умноженная на ставку налога, без учета понижающих коэффициентов, что и должно в итоге получиться на четвертом году применения налога по кадастровой стоимости).

Кадастровую стоимость конкретной квартиры можно узнать на публичной кадастровой карте[1685]. Предварительный расчет налога можно выполнить в т.ч. с помощью сайта ФНС России[1686].

Исчисляется налог на имущество физических лиц только налоговыми органами (п. 2 ст. 52, п. 1 ст. 408 НК РФ), с заблаговременным направлением налогового уведомления плательщику (п. 2 ст. 52 НК РФ, п. 2 ст. 409 НК РФ).

Для направления налогового уведомления налоговые органы должны обладать информацией о подлежащих налогообложению объектах недвижимого имущества и об их владельцах. Соответственно, п. 4 ст. 85 НК РФ устанавливает, что органы, осуществляющие государственный кадастровый учет и государственную регистрацию прав на недвижимое имущество, органы, осуществляющие регистрацию транспортных средств, обязаны сообщать сведения о расположенном на подведомственной им территории недвижимом имуществе, о транспортных средствах, зарегистрированных в этих органах (правах и сделках, зарегистрированных в этих органах), и об их владельцах в налоговые органы по месту своего нахождения в течение 10 дней со дня соответствующей регистрации, а также ежегодно до 15 февраля представлять указанные сведения по состоянию на 1 января текущего года.

Налоговым периодом по налогу на имущество физических лиц признается календарный год (ст. 405 НК РФ).

Срок уплаты налога на имущество физических лиц: не позднее 1 декабря года, следующего за истекшим налоговым периодом (п. 1 ст. 409 НК РФ).

Налоговая декларация в налоге на имущество физических лиц не предусмотрена, как и для иных налогов, исчисляемых налоговыми органами для физических лиц.

Федеральные налоговые льготы предусмотрены в ст. 407 НК РФ. В частности, в соответствии с подп. 7 п. 1, право на налоговую льготу имеют военнослужащие, а также граждане, уволенные с военной службы по достижении предельного возраста пребывания на военной службе, состоянию здоровья или в связи с организационно–штатными мероприятиями, имеющие общую продолжительность военной службы 20 лет и более. В силу п. 3, 4 ст. 407 НК РФ при определении подлежащей уплате налогоплательщиком суммы налога налоговая льгота предоставляется в отношении одного объекта налогообложения каждого вида по выбору налогоплательщика вне зависимости от количества оснований для применения налоговых льгот. Налоговая льгота предоставляется в отношении отдельных видов объектов налогообложения, в т.ч. квартира, часть квартиры или комната.

На территориях соответствующих публично–правовых образований могут быть предусмотрены **местные (для Москвы, Санкт–Петербурга и Севастополя – региональные) налоговые льготы**. К примеру, в п. 1 – 3 ст. 1.1 Закона г. Москвы «О налоге на имущество физических лиц» для определенных категорий плательщиков предусмотрены пониженные ставки налога на гаражи и машино–места. В п. 3

[1685] URL: https://rosreestr.ru/wps/portal/online_request

[1686] URL: http://www.nalog.ru/rn77/service/tax/

решения Городской Думы г. Н. Новгорода «О налоге на имущество физических лиц» предусмотрено в т.ч. освобождение от уплаты налога детей–сирот и детей, оставшихся без попечения родителей.

7.3. ТОРГОВЫЙ СБОР

Торговый сбор является **местным прямым (на предполагаемый доход)** налогом (несмотря на название), урегулированным гл. 33 НК РФ, которая действует с 1 января 2015 г.

В соответствии с п. 1 ст. 410 НК РФ в городах федерального значения Москве, Санкт–Петербурге и Севастополе сбор устанавливается НК РФ и законами указанных субъектов Российской Федерации, вводится в действие и прекращает действовать в соответствии с НК РФ и законами указанных субъектов Российской Федерации и обязателен к уплате на территориях этих субъектов Российской Федерации.

Устанавливая сбор, представительные (законодательные) органы муниципальных образований (городов федерального значения Москвы, Санкт–Петербурга и Севастополя) определяют ставку сбора в пределах, установленных гл. 33 НК РФ (п. 2 ст. 410 НК РФ). Нормативными правовыми актами муниципальных образований (законами городов федерального значения Москвы, Санкт–Петербурга и Севастополя) могут быть установлены дифференцированные ставки сбора в зависимости от территории осуществления конкретного вида торговой деятельности, категории плательщика сбора, особенностей осуществления отдельных видов торговли, а также особенностей объектов осуществления торговли. При этом ставка сбора может быть снижена вплоть до нуля (п. 6 ст. 416 НК РФ). Кроме того, нормативным правовым актом представительного органа муниципального образования (законами городов федерального значения Москвы, Санкт–Петербурга и Севастополя) определяется уполномоченный орган, осуществляющий полномочия по сбору, обработке и передаче налоговым органам сведений об объектах обложения сбором (п. 1, 2 ст. 418 НК РФ).

Также, нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований (законами городов федерального значения Москвы, Санкт–Петербурга и Севастополя) могут устанавливаться льготы, основания и порядок их применения (п. 3 ст. 410 НК РФ).

Иные элементы данного сбора (в том числе объект, база, период) регулируются НК РФ и не могут изменяться на местном (региональном) уровне (п. 4 ст. 12 НК РФ).

Как указано в п. 4 ст. 4 Федерального закона от 29 ноября 2014 г. № 382–ФЗ, торговый сбор может быть введен в городах федерального значения Москве, Санкт–Петербурге и Севастополе не ранее 1 июля 2015 года. В муниципальных образованиях, не входящих в состав городов федерального значения Москвы, Санкт–Петербурга и Севастополя, торговый сбор может быть введен только после принятия соответствующего федерального закона.

Такого федерального закона, который разрешал бы ввести торговый сбор на иных территориях, в настоящее время не принято, вследствие чего торговый сбор потенциально может быть введен только в городах федерального значения Москве, Санкт–Петербурге и Севастополе. На сегодняшний день сбор фактически введен только в г. Москве с 1 июля 2015 г. Законом г. Москвы от 17 декабря 2014 г. № 62 «О торговом сборе».

В Определении КС РФ от 11 октября 2016 г. № 2152О анализировались положения законодательства о торговом сборе, но каких–либо признаков неконституционности (в рамках поставленных заявителями вопросов) выявлено не было.

Плательщиками торгового сбора признаются организации и индивидуальные предприниматели, осуществляющие виды предпринимательской деятельности на территории муниципального образования (городов федерального значения Москвы, Санкт–Петербурга и Севастополя), в отношении которых нормативным правовым актом этого муниципального образования (законами городов федерального значения Москвы, Санкт–Петербурга и Севастополя) установлен указанный сбор, с использованием объектов движимого и (или) недвижимого имущества на территории этого муниципального образования (городов федерального значения Москвы, Санкт–Петербурга и Севастополя) (п. 1 ст. 411 НК РФ).

То, что торговый сбор в действительности представляет собой налог, фактически подтверждается в п. 2 ст. 411 НК РФ: от уплаты торгового сбора освобождаются индивидуальные предприниматели, применяющие ПСН, и налогоплательщики, применяющие ЕСХН, в отношении этих видов предпринимательской деятельности с использованием соответствующих объектов движимого или недвижимого имущества. Таким образом, если от уплаты сбора освобождаются лица, осуществляющие некоторую деятельность, облагаемую налогом на предполагаемый доход, то в действительности имеется ввиду не сбор, а именно налог. Кроме того, в ст. 415 НК РФ, регламентирующей предельные ставки торгового сбора, их ограничение производится через расчетную сумму налога, подлежащую уплате в связи с применением ПСН. Достаточно странно было бы ограничивать размер сбора (если это действительно сбор) размером налога. Примечательно и то, что в силу п. 2.1 ст. 346.26 НК РФ в случае установления на соответствующей территории торгового сбора, ЕНВД по соответствующим видам деятельности не применяется. Это дополнительно обосновывает то, что торговый сбор – аналог ЕНВД (по факту – только для г. Москвы, в которой ЕНВД не введен).

В п. 1 ст. 416 НК РФ предусмотрена постановка на учет плательщиков торгового сбора. В соответствии с указанной нормой, постановка на учет, снятие с учета организации или индивидуального предпринимателя в качестве плательщика сбора в налоговом органе осуществляются на основании соответствующего уведомления плательщика сбора, представляемого им в налоговый орган, либо на основании информации, представленной указанным в п. 2 ст. 418 НК РФ уполномоченным органом в налоговый орган.

Указанный орган, например, определен в ст. 4 Закона г. Москвы «О торговом сборе»: полномочия по сбору, обработке и передаче налоговым органам сведений об объектах обложения торговым сбором, а также по контролю за полнотой и достоверностью информации об объектах обложения торговым сбором осуществляются органом исполнительной власти города Москвы, выполняющим функции по разработке и реализации экономической и налоговой политики.

Объектом обложения торговым сбором согласно п. 1 ст. 412 НК РФ признается использование объекта движимого или недвижимого имущества (далее – объект осуществления торговли) для осуществления плательщиком сбора вида предпринимательской деятельности, в отношении которого установлен сбор, хотя бы один раз в течение квартала.

В ст. 413 НК РФ предусмотрено, что сбор устанавливается в отношении осуществления торговой деятельности на объектах осуществления торговли. К торговой деятельности относятся следующие виды торговли:

1) торговля через объекты стационарной торговой сети, не имеющие торговых залов (за исключением объектов стационарной торговой сети, не имеющих торговых залов, являющихся автозаправочными станциями);

2) торговля через объекты нестационарной торговой сети;

3) торговля через объекты стационарной торговой сети, имеющие торговые залы;

4) торговля, осуществляемая путем отпуска товаров со склада.

К торговой деятельности приравнивается деятельность по организации розничных рынков.

Таком образом, объект обложения торговым сбором, как объект налога, можно охарактеризовать, как осуществление определенных видов предпринимательской деятельности. Сходным образом объект налога установлен в ЕНВД, ПСН и в налоге на игорный бизнес – налогами данной группы облагается предполагаемый от соответствующей деятельности доход плательщика, исчисляемый, исходя из ее внешних характеристик. Отличия только состоят в том, что в ЕНВД и в ПСН вводятся соответствующие понятия предполагаемого дохода (вмененный доход и потенциально возможный к получению годовой доход соответственно), после чего производится расчет налога; а в налоге на игорный бизнес и в торговом сборе сразу вменяется сумма налога. Кроме того, ЕНВД и ПСН, как специальные налоговые режимы (ст. 18 НК РФ), предполагают освобождение от ряда налогов. Сходным образом урегулирован и налог на игорный бизнес (хотя он и не обозначен в НК РФ, как специальный налоговый режим) – соответствующий доход не облагается НДС и налогом на прибыль организаций. Что же касается торгового сбора, то его плательщики от уплаты каких–либо иных налогов не освобождаются.

Налоговая база для торгового сбора в НК РФ прямо не регламентируется, что, по всей видимости, является одним из элементов «маскировки» налога под сбор. Указанное обстоятельство, однако, не означает, что налоговой базы (в ее нормативном понимании, следующими из ст. 53 НК РФ) в торговом сборе не имеется. В частности, при исчислении торгового сбора, исходя из площади объекта стационарной торговой сети (розничного рынка, торгового зала – п. 3 – 5 ст. 415 НК РФ), налоговой базой конкретного объекта будет являться указанная площадь, в квадратных метрах. Если же, например, облагается осуществление деятельности в объекте стационарной торговой сети, не имеющим торгового зала, то налоговая база – количество единиц таких объектов.

Предельные налоговые ставки регламентированы в ст. 415 НК РФ. Первое общее ограничение следует из п. 1 ст. 415 НК РФ: ставка сбора не может превышать расчетную сумму налога, подлежащую уплате в соответствующем муниципальном образовании (городе федерального значения Москве, Санкт–Петербурге или Севастополе) в связи с применением ПСН на основании патента по соответствующему виду деятельности, выданного на три месяца.

В п. 3, 4 ст. 415 НК РФ введены конкретные ограничения на предельные ставки торгового сбора: ставка сбора, установленного по торговле через объекты стационарной торговой сети с площадью торгового зала более 50 кв.м. по каждому объекту организации торговли, а также по торговле, осуществляемой путем отпуска товаров со склада, устанавливается в расчете на 1 кв.м. площади торгового зала и не может превышать расчетную сумму налога, подлежащую уплате в связи с применением ПСН в данном муниципальном образовании (городе федерального значения Москве, Санкт–Петербурге или Севастополе) на основании патента по розничной торговле, осуществляемой через объекты стационарной торговой сети с площадью торгового зала не более 50 кв.м. по каждому объекту организации торговли, выданного на три месяца, деленную на 50. Ставка сбора, установленного по деятельности по организации розничных рынков, не может превышать 550 руб. на 1 кв.м. площади розничного рынка. Указанная ставка подлежит ежегодной индексации на коэффициент–дефлятор, установленный на соответствующий календарный год.

В Приказе Минэкономразвития РФ от 30 октября 2017 г. № 579 «Об установлении коэффициентов–дефляторов на 2018 год» установлен коэффициент–дефлятор, необходимый в целях применения гл. 33 «Торговый сбор» НК РФ, равный 1,285. Однако указанный коэффициент–дефлятор напрямую не оказывает влияния на сумму торгового сбора, т.к. он применяется только для расчета предельного ограничения его ставки, которую не вправе превышать местный (региональный) орган власти.

Конкретные налоговые ставки предусмотрены в 2017 году только Законом г. Москвы «О торговом сборе» (в расчете за квартал на объект осуществления торговли).

Так, в ст. 2 указанного нормативного акта предусмотрено, что для такого вида торговой деятельности, как торговля через объекты стационарной торговой сети, не имеющие торговых залов (за исключением объектов стационарной торговой сети, не имеющих торговых залов, являющихся автозаправочными станциями), в зависимости от места расположения объекта, составляет от 28 350 руб. до 81 000 руб. с объекта. Другой пример – для организации розничных рынков ставка сбора установлена, как 50 руб. за 1 кв.м. площади розничного рынка.

Соответственно, рассчитывается торговый сбор приблизительно по тем же правилам, что и, например, ЕНВД.

Исчисляется торговый сбор только самим плательщиком (п. 1 ст. 52, п. 1 ст. 417 НК РФ).

Налоговым периодом по торговому сбору является квартал (ст. 414 НК РФ), обозначен в НК РФ, как «период обложения».

Срок уплаты торгового сбора по итогам налогового периода – не позднее 25–го числа месяца, следующего за периодом обложения (п. 2 ст. 417 НК РФ).

Налоговая декларация по торговому сбору (как, впрочем, и расчет сбора) не предусмотрена, в силу очевидного отсутствия необходимости в ней. Вся важная для налогового органа информация есть в уведомлении плательщика о постановке на учет, либо в информации, представленной указанным в п. 2 ст. 418 НК РФ уполномоченным органом в налоговый орган – п. 1 ст. 416 НК РФ, т.е. по существу имеет место «однократная» налоговая декларация.

Впрочем, поскольку характеристики осуществляемой предпринимательской деятельности могут измениться (например, площадь торгового зала – увеличиться), установлены определенные обязанности плательщиков по инициативному представлению информации в налоговый орган (хотя и не в виде налоговой декларации). В соответствии с п. 2 ст. 416 НК РФ плательщик сбора обязан уведомить налоговый орган о каждом изменении показателей объекта осуществления торговли, которое влечет за собой изменение суммы сбора, не позднее пяти дней со дня соответствующего изменения.

К примеру, в ст. 3 Закона г. Москвы «О торговом сборе» предусмотрены **региональные налоговые льготы**. В частности, освобождаются от уплаты торгового сбора организации федеральной почтовой связи (подп. 1 п. 2).

Глава 8. СПЕЦИАЛЬНЫЕ НАЛОГОВЫЕ РЕЖИМЫ

8.1. СИСТЕМА НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ДЛЯ СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫХ ТОВАРОПРОИЗВОДИТЕЛЕЙ (ЕДИНЫЙ СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫЙ НАЛОГ)

Единый сельскохозяйственный налог (ЕСХН) является **прямым налогом (подоходным)** (п. 7 ст. 12, ст. 18 НК РФ). Он урегулирован гл. 26.1 НК РФ, которая действует с 1 января 2002 г. и в целом единообразно применяется на всей территории России.

Налогоплательщиками ЕСХН согласно п. 1 ст. 346.2 НК РФ признаются организации и индивидуальные предприниматели, являющиеся сельскохозяйственными товаропроизводителями и перешедшие на уплату ЕСХН в порядке, установленном гл. 26.1 НК РФ.

Определение сельскохозяйственных товаропроизводителей дано в ст. 346.2 НК РФ. В качестве общей нормы в подп. 1 п. 2 установлено, что сельскохозяйственными товаропроизводителями признаются организации и индивидуальные предприниматели, производящие сельскохозяйственную продукцию, осуществляющие ее первичную и последующую (промышленную) переработку (в том числе на арендованных основных средствах) и реализующие эту продукцию, при условии, что в общем доходе от реализации товаров (работ, услуг) таких организаций и индивидуальных предпринимателей доля дохода от реализации произведенной ими сельскохозяйственной продукции, включая продукцию ее первичной переработки, произведенную ими из сельскохозяйственного сырья собственного производства, а также от оказания сельскохозяйственным товаропроизводителям услуг, указанных в подп. 1 п. 2 ст. 346.2 НК РФ, составляет не менее 70 %.

В п. 3 ст. 346.2 НК РФ определено, что именно относится к сельскохозяйственной продукции. В качестве общего положения установлено, что к сельскохозяйственной продукции относятся продукция растениеводства сельского и лесного хозяйства и продукция животноводства (в том числе полученная в результате выращивания и доращивания рыб и других водных биологических ресурсов), конкретные виды которых определяются Правительством РФ в соответствии с Общероссийским классификатором продукции по видам экономической деятельности. В развитие данного положения принят Перечень видов продукции, относимой к сельскохозяйственной продукции, утвержденный Постановлением Правительства РФ от 25 июля 2006 г. № 458.

Существенное значение для целей ЕСХН самостоятельного производства сельскохозяйственной продукции (либо в разумной кооперации с иными лицами) подчеркнуто в Постановлениях Президиума ВАС РФ от 23 марта 2010 г. № 16377/09, от 28 декабря 2010 г. № 9534/10 и от 22 января 2013 г. № 9790/12.

Налоговый кодекс РФ предусматривает случаи, когда организация (индивидуальный предприниматель) не вправе перейти на ЕСХН. В частности, в силу п. 6 ст. 346.2 НК РФ не вправе переходить на уплату ЕСХН организации и индивидуальные предприниматели, занимающиеся производством подакцизных товаров.

Кроме того, процентная доля выручки от реализации сельскохозяйственной продукции должна сохраняться и в периоде применения ЕСХН, а в случае ее снижения налогоплательщик обязан вернуться на общую систему налогообложения (п. 4 ст. 346.3 НК РФ). В этом плане следует учитывать Постановления Президиума ВАС РФ от 9 февраля 2010 г. № 10864/09 и от 9 марта 2011 г. № 13050/10: выручка от обусловленной условиями производства разовой продажи основных средств и других материалов, не должна учитываться при расчете указанной доли.

Особенность ЕСХН как **специального налогового режима** предусмотрена в п. 3 ст. 346.1 НК РФ. Лица, перешедшие на уплату данного налога, в общем случае освобождаются от обязанности по уплате налога на прибыль организаций (НДФЛ), налога на имущество организаций (налога на имущество физических лиц).

Для налогоплательщика переход на уплату ЕСХН, при условии соответствия сельскохозяйственного производителя всем критериям, **является добровольным** (п. 2 ст. 346.1 НК РФ). Порядок и условия начала и прекращения применения ЕСХН регламентируются в ст. 346.3 НК РФ. В частности, организации и индивидуальные предприниматели, изъявившие желание перейти на уплату ЕСХН со следующего календарного года, уведомляют об этом налоговый орган по месту нахождения организации или месту жительства индивидуального предпринимателя не позднее 31 декабря календарного года, предшествующего календарному году, начиная с которого они переходят на уплату ЕСХН (п. 1 ст. 346.3 НК РФ). Поскольку никакого особого разрешения налоговый орган при этом не выдает, переход на уплату ЕСХН является **уведомительным**.

Объектом налогообложения по ЕСХН признаются доходы, уменьшенные на величину расходов (ст. 346.4 НК РФ). При этом ст. 346.5 НК РФ предусматривает порядок определения и признания доходов и расходов, устанавливая субсидиарное применение норм гл. 25 НК РФ «Налог на прибыль организаций» и гл. 23 НК РФ «Налог на доходы физических лиц».

Налоговой базой по ЕСХН признается денежное выражение доходов, уменьшенных на величину расходов (п. 1 ст. 346.6 НК РФ).

Ставка ЕСХН предусмотрена в размере 6 % (п. 1 ст. 346.8 НК РФ). Соответственно, ЕСХН имеет определенное сходство с налогом на прибыль организаций (НДФЛ с доходов индивидуальных предпринимателей), но отличается пониженной налоговой ставкой. В п. 2 ст. 346.8 НК РФ установлено, что законами субъектов РФ могут быть установлены дифференцированные налоговые ставки в пределах от 0 % до 6 % для всех или отдельных категорий налогоплательщиков.

Исчисляется ЕСХН только самим налогоплательщиком (п. 1 ст. 52, п. 1 ст. 346.9 НК РФ).

Налоговым периодом по ЕСХН является календарный год; отчетным периодом – полугодие (ст. 346.7 НК РФ).

Срок уплаты ЕСХН по итогам налогового периода – в общем случае не позднее 31 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом (п. 5 ст. 346.9, п. 2 ст. 346.10 НК РФ). По итогам отчетного периода авансовый платеж по ЕСХН должен быть уплачен не позднее 25 календарных дней со дня окончания отчетного периода (п. 2 ст. 346.9 НК РФ).

Налоговая декларация по ЕСХН по итогам налогового периода в общем случае должна быть представлена не позднее 31 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом (п. 2 ст. 346.10 НК РФ).

8.2. УПРОЩЕННАЯ СИСТЕМА НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

Упрощенная система налогообложения (УСН) предусматривает уплату налога, который обозначается как **налог, взимаемый в связи с применением УСН** (п. 2 ст. 56 БК РФ), и является **прямым (подоходным)** налогом (п. 7 ст. 12, ст. 18 НК РФ). Он урегулирован гл. 26.2 НК РФ, которая действует с 1 января 2003 г. Указанная система налогообложения в целом единообразно применяется на всей территории России (в п. 2 – 4 ст. 346.20 НК РФ предусмотрены права органов власти субъектов РФ дифференцировать ставку налога, особо широкие – права органов власти Республики Крым и города федерального значения Севастополя). Предшественником данного налога был налог, предусмотренный Федеральным законом от 29 декабря 1995 г. № 222–ФЗ «Об упрощенной системе налогообложения, учета и отчетности для субъектов малого предпринимательства» (утратил силу).

Налогоплательщиками по УСН признаются (п. 1 ст. 346.12 НК РФ) организации и индивидуальные предприниматели, перешедшие на УСН и применяющие ее в порядке, установленном гл. 26.2 НК РФ.

Налоговый кодекс РФ предусматривает случаи, когда организация (индивидуальный предприниматель) не вправе перейти на УСН. В частности, этого в общем случае не могут сделать организации, доходы которых по итогам девяти месяцев текущего года превысили 112,5 млн. руб. (п. 2 ст. 346.12 НК РФ); организации и индивидуальные предприниматели, занимающиеся производством подакцизных товаров, а также добычей и реализацией полезных ископаемых, за исключением общераспространенных полезных ископаемых (подп. 8 п. 3 ст. 346.12 НК РФ); организации и индивидуальные предприниматели, средняя численность работников которых превышает 100 человек (подп. 15 п. 3 ст. 346.12 НК РФ).

В п. 3 Обзора практики рассмотрения судами дел, связанных с применением глав 26.2 и 26.5 Налогового кодекса Российской Федерации в отношении субъектов малого и среднего предпринимательства (утв. Президиумом ВС РФ 4 июля 2018 г.) разъяснено, что ведение деятельности через обособленное подразделение не является препятствием для применения УСН, если подразделению не придан статус филиала. Однако создание филиала без намерения осуществлять деятельность через это обособленное подразделение не может служить основанием для прекращения применения специального налогового режима до истечения календарного года. Исходя из позиции, изложенной в Определении КС РФ от 21 марта 2013 г. № 469О, право индивидуальных предпринимателей на переход на УСН с условием предельного размера предшествующего дохода не связывается, что фактически создает для данной категории налогоплательщиков более

благоприятные условия реализации права на переход на УСН (хотя, как представляется, индивидуальных предпринимателей с таким объемом выручки относительно немного).

Особенность УСН как **специального налогового режима** предусмотрена в п. 2, 3 ст. 346.11 НК РФ. Лица, перешедшие на уплату данного налога, в общем случае освобождаются от обязанности по уплате налога на прибыль организаций (НДФЛ), налога на имущество организаций (налога на имущество физических лиц), за исключением налога на «коммерческую» недвижимость. Кроме того, указанные лица не признаются налогоплательщиками НДС.

Для налогоплательщика переход на уплату УСН, при условии их соответствия всем критериям, **является добровольным** (п. 1 ст. 346.11 НК РФ). Статья 346.13 НК РФ регламентирует порядок и условия начала и прекращения применения УСН. В частности, организации и индивидуальные предприниматели, изъявившие желание перейти на УСН со следующего календарного года, уведомляют об этом налоговый орган по месту нахождения организации или месту жительства индивидуального предпринимателя не позднее 31 декабря календарного года, предшествующего календарному году, начиная с которого они переходят на УСН. (п. 1 ст. 346.13 НК РФ). Поскольку никакого особого разрешения налоговый орган при этом не выдает, переход на уплату УСН является **уведомительным**.

В Определении ВС РФ от 26 апреля 2018 г. № 309КГ1721454 разъяснено, что при отсутствии в гл. 26.2 НК РФ специальных правил, регулирующих применение УСН в случае реорганизации, общество было вправе исходить из сохранения у него в неизменном состоянии права на применение данного специального налогового режима, как неотъемлемого элемента своей правоспособности. Указанный подход впоследствии был закреплен в п. 2 Обзора практики рассмотрения судами дел, связанных с применением глав 26.2 и 26.5 Налогового кодекса Российской Федерации в отношении субъектов малого и среднего предпринимательства (утв. Президиумом ВС РФ 4 июля 2018 г.): организация, созданная в результате преобразования юридического лица, применявшего УСН, и продолжившая использовать данный специальный налоговый режим, не может быть переведена на общую систему налогообложения вопреки ее волеизъявлению.

Как это указано в Постановлении Президиума ВАС РФ от 7 октября 2008 г. № 6159/08, поскольку переход на УСН при соблюдении установленных ст. 346.11 – 346.13 НК РФ условий осуществляется организациями и индивидуальными предпринимателями добровольно, а подача налогоплательщиками заявления о переходе на эту систему налогообложения носит уведомительный характер, то выдача инспекцией уведомления о возможности применения УСН не означает принудительного перевода на нее налогоплательщика. В Решении ВАС РФ от 20 февраля 2013 г. № 17808/12 рассмотрена сходная проблема и разъяснено, что сообщение о несоответствии требованиям применения УСН носит уведомительный характер, поскольку содержит сведения о превышении налогоплательщиком ограничений для применения УСН. Указанное сообщение само по себе не свидетельствует об утрате налогоплательщиком права на применение УСН, а выполняет задачу, состоящую в предупреждении и пресечении нарушения законодательства о налогах и сборах.

Исходя из Постановления КС РФ от 20 июля 2010 г. № 17П, выбирая тот или иной налоговый режим, налогоплательщики принимают во внимание экономические обстоятельства, прежде всего – состояние и перспективы развития бизнеса. В Определении КС РФ от 16 октября 2007 г. № 667ОО разъяснено, что указание в п. 1 ст. 346.11 НК РФ на то, что упрощенная система налогообложения применяется наряду с иными режимами налогообложения, предусмотренными законодательством Российской Федерации о налогах и сборах, не означает, что данный специальный режим может применяться налогоплательщиком одновременно с общей системой налогообложения, – эта система также распространяется на всю осуществляемую налогоплательщиком деятельность, а не на ее отдельные виды. Именно поэтому переход к упрощенной системе налогообложения и возврат к иным режимам налогообложения, несмотря на добровольный характер, осуществляются налогоплательщиком не произвольно, а в соответствии с установленными НК РФ ограничениями (ст. 346.13). Развитие указанного подхода имеет место в Определении ВС РФ от 20 января 2017 г. № 301КГ1616143 (процитировано в Обзоре судебной практики ВС РФ № 2 (2017), утв. Президиумом ВС РФ 26 апреля 2017 г.): взаимосвязанные положения глав 26.2 и 26.5 НК РФ позволяют сделать вывод о том, что УСН в случае ее применения индивидуальным предпринимателем является общей по отношению к ПСН, в рамках которой осуществляется налогообложение доходов лишь по отдельным видам деятельности налогоплательщика.

Однако не следует воспринимать эти разъяснения, как универсально действующие во всех случаях. Например, физическое лицо, зарегистрированное в качестве индивидуального предпринимателя, вполне может одновременно как работать по найму, так и осуществлять предпринимательскую деятельность. Естественно, работодатель будет применять по отношению к его трудовым доходам НДФЛ, и удерживать 13 % из заработной платы. Соответственно, более корректно утверждать, что УСН распространяется на всю осуществляемую налогоплательщиком предпринимательскую деятельность, а не на ее отдельные виды (в отличие, например, от ЕНВД и ПСН, которыми как раз облагаются отдельные виды предпринимательской деятельности).

Объект налогообложения по УСН предусмотрен в п. 1 ст. 346.14 НК РФ в двух разных вариантах:

– доходы;

– доходы, уменьшенные на величину расходов.

Право выбора объекта принадлежит налогоплательщику (п. 2 ст. 346.14 НК РФ).

Порядок определения и признания доходов и расходов, с учетом субсидиарного использования норм гл. 25 «Налог на прибыль организаций» и гл. 23 «Налог на доходы физических лиц» НК РФ, предусмотрен статьями 346.15 – 346.17 НК РФ. Соответственно, УСН (в варианте объекта «доходы минус расходы») имеет определенное сходство с налогом на прибыль организаций (НДФЛ с доходов индивидуальных предпринимателей). В Определениях ВС РФ от 13 июня 2017 г. № 306КГ17423, от 3 августа 2017 г. № 304ЭС171872, от 22 ноября 2017 г. № 303КГ178359 разъяснено, что принцип определения объекта налогообложения плательщиками НДФЛ аналогичен принципу определения объекта налогообложения для плательщиков, применяющих УСН с объектом налогообложения доходы, уменьшенные на величину расходов. Однако такой вариант УСН, с учетом Постановления Президиума ВАС РФ от 15 февраля 2011 г. № 13295/10 и п. 13 Обзора практики рассмотрения судами дел, связанных с применением глав 26.2 и 26.5 Налогового кодекса Российской Федерации в отношении субъектов малого и среднего предпринимательства (утв. Президиумом ВС РФ 4 июля 2018 г.), имеет определенный минус – расходы, прямо не поименованные в закрытом перечне п. 1 ст. 346.16 НК РФ, не могут быть учтены при расчете налога (в отличие от открытых перечней расходов при общей системе налогообложения).

Налоговая **база** по УСН (ст. 346.18 НК РФ) зависит от выбранного налогоплательщиком объекта и соответственно устанавливается как денежное выражение:

– доходов;

– доходов, уменьшенных на величину расходов.

Ставка налога, взимаемого в связи с применением УСН, предусмотрена в ст. 346.20 НК РФ. Она также зависит от выбранного налогоплательщиком объекта и в общем случае установлена, как:

– 6 % – если объектом налогообложения являются доходы;

– 15 % – если объектом налогообложения являются доходы, уменьшенные на величину расходов.

В Определении КС РФ от 6 марта 2008 г. № 430ОО разъяснено, что указанным правовым регулированием достигается уравновешивание налогового бремени обеих категорий налогоплательщиков, применяющих упрощенную систему налогообложения.

Соответственно, для случая, когда объект налогообложения по УСН выбран налогоплательщиком, как доход (в общем случае облагаемый по ставке 6 %), расходы налогоплательщика фактически презюмируются законом как определенная часть дохода (упрощенно – как 60 % от доходов, что можно исчислить через соответствующую пропорцию). В зависимости от того, насколько велики реальные (предполагаемые) расходы налогоплательщика, он и будет выбирать более подходящий для него объект налогообложения.

Через «призму» данного подхода интересно рассмотреть ст. 221 НК РФ, в соответствии с которой, если налогоплательщики НДФЛ не в состоянии документально подтвердить свои расходы, связанные с деятельностью в качестве индивидуальных предпринимателей, профессиональный налоговый вычет производится в размере 20 % общей суммы доходов, полученной индивидуальным предпринимателем от предпринимательской деятельности. Соответственно, отсутствие (утрата) документов, обосновывающих расходы по НДФЛ, фактически влечет применение частично «штрафного» налога.

В п. 3.1 ст. 346.21 НК РФ предусмотрены права налогоплательщиков, избравших УСН с объектом «доходы», уменьшить исчисленную сумму налога на страховые взносы в ГВБФ и иные расходы.

Исчисляется налог, взимаемый в связи с применением УСН, только самим налогоплательщиком (п. 1 ст. 52, п. 2 ст. 346.21 НК РФ).

Налоговым периодом по УСН является календарный год; отчетными периодами – первый квартал, полугодие и девять месяцев календарного года (ст. 346.19 НК РФ).

Срок уплаты налога, взимаемого в связи с применением УСН, по итогам налогового периода:

– для организаций – не позднее 31 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом (п. 7 ст. 346.21, подп. 1 п. 1 ст. 346.23 НК РФ);

– для индивидуальных предпринимателей – не позднее 30 апреля года, следующего за истекшим налоговым периодом (п. 7 ст. 346.21, подп. 2 п. 1 ст. 346.23 НК РФ).

По итогам отчетного периода авансовые платежи должны быть уплачены не позднее 25–го числа первого месяца, следующего за истекшим отчетным периодом (п. 7 ст. 346.21 НК РФ).

Налоговая декларация по УСН должна быть представлена в общем случае по итогам налогового периода:

– организациями – не позднее 31 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом (подп. 1 п. 1 ст. 346.23 НК РФ);

– индивидуальными предпринимателями – не позднее 30 апреля года, следующего за истекшим налоговым периодом (подп. 2 п. 1 ст. 346.23 НК РФ).

В Определении КС РФ от 17 июня 2008 г. № 499ОО разъяснено, что налогоплательщик, применяющий упрощенную систему налогообложения, поскольку законом он признан плательщиком единого налога, обязан подавать налоговую декларацию по этому налогу независимо от результатов своей предпринимательской деятельности, что само по себе не может рассматриваться как нарушение его конституционных прав.

Следует отметить, что гл. 26.2 НК РФ предусматривает особый случай, когда налогоплательщик, который применяет объект налогообложения «доходы минус расходы», уплачивает так называемый **минимальный налог, взимаемый в связи с применением УСН** (п. 2 ст. 56 БК РФ) в размере 1 % доходов (т.е. без учета расходов). В силу п. 6 ст. 346.18 НК РФ минимальный налог уплачивается в случае, если за налоговый период сумма исчисленного в общем порядке налога меньше суммы исчисленного минимального налога. Особенности исчисления данного налога разъяснены в Постановлении Президиума ВАС РФ от 2 июля 2013 г. № 169/13.

8.3. СИСТЕМА НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ В ВИДЕ ЕДИНОГО НАЛОГА НА ВМЕНЕННЫЙ ДОХОД ДЛЯ ОТДЕЛЬНЫХ ВИДОВ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

Система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности (ЕНВД) предусматривает соответствующий **прямой налог (подоходный)** (п. 7 ст. 12, ст. 18 НК РФ). Он установлен гл. 26.3 НК РФ, которая действует с 1 января 2003 г. Ранее предшественник современного ЕНВД был урегулирован Федеральным законом от 31 июля 1998 г. № 148–ФЗ «О едином налоге на вмененный доход для определенных видов деятельности» (утратил силу).

ЕНВД планируется к отмене с 1 января 2021 г., исходя из п. 8 ст. 5 Федерального закона от 29 июня 2012 г. № 97ФЗ.

Право на введение ЕНВД на территории соответствующего муниципального образования принадлежит представительным органам власти (законодательным органам государственной власти Москвы, Санкт–Петербурга и Севастополя) – п. 1 – 2 ст. 346.26 НК РФ. В связи с этим данный налог имеет сходство с местными налогами. К полномочиям указанных органов власти относятся определение конкретного перечня облагаемых видов деятельности в пределах федерального перечня, а также установление величины понижающего коэффициента К2 (п. 3 ст. 346.26 НК РФ). Кроме того, указанные органы власти могут варьировать ставку налога в определенных пределах (п. 2 ст. 346.31 НК РФ).

К примеру, на территории г. Н. Новгорода данный налог уплачивается на основании Постановления Городской Думы г. Н. Новгорода от 21 сентября 2005 г. № 50 «О едином налоге на вмененный доход для отдельных видов деятельности». На некоторых территориях, в том числе в г. Москве, ЕНВД региональными (местными) органами власти не введен.

Налогоплательщиками ЕНВД (п. 1 ст. 346.28 НК РФ) являются организации и индивидуальные предприниматели, осуществляющие на территории муниципального района, городского округа, городов федерального значения Москвы, Санкт–Петербурга и Севастополя, в которых введен ЕНВД, предпринимательскую деятельность, облагаемую ЕНВД, и перешедшие на уплату единого налога в порядке, установленном гл. 26.3 НК РФ.

НК РФ в п. 2, 3 ст. 346.28 предусматривает обязательную инициативную постановку на учет налогоплательщиков ЕНВД (для различных видов деятельности – в налоговом органе по месту осуществления деятельности, либо по месту нахождения организации (месту жительства индивидуального предпринимателя)), в течение пяти дней со дня начала применения данной системы налогообложения.

Приказом ФНС России от 11 декабря 2012 г. № ММВ76/941@ утверждены формы и форматы представления заявлений о постановке на учет и снятии с учета в налоговых органах организаций и индивидуальных предпринимателей в качестве налогоплательщиков ЕНВД, а также порядка заполнения этих форм.

Формально, определение налогоплательщика ЕНВД означает, что лица, даже перешедшие на уплату ЕНВД и вставшие на учет в налоговом органе, но не осуществляющие соответствующую предпринимательскую деятельность, вообще не являются налогоплательщикам ЕНВД (в частности, не обязаны его уплачивать). Однако принципиально иной подход содержится в п. 7 Информационного письма Президиума ВАС РФ от 5 марта 2013 г. № 157 «Обзор практики рассмотрения арбитражными судами дел, связанных с применением положений главы 26.3 Налогового кодекса Российской Федерации»: неосуществление в течение определенного налогового периода предпринимательской деятельности соответствующего вида не является основанием для освобождения плательщика ЕНВД от обязанностей представлять налоговую декларацию и уплачивать этот налог. По мнению Суда, статус плательщика ЕНВД прекращается только в случае снятия с учета в налоговом органе в качестве плательщика ЕНВД (п. 3 ст. 346.28 НК РФ).

Но подобный подход, следует полагать, поддержан в Определении КС РФ от 21 ноября 2013 г. № 1744О: налогоплательщик самостоятельно определяет, будет ли к нему применяться система налогообложения ЕНВД в зависимости от фактического осуществления им соответствующей предпринимательской деятельности. При таких обстоятельствах оспариваемое заявителем законоположение (снятие с учета налогоплательщика единого налога при прекращении им предпринимательской деятельности, подлежащей налогообложению ЕНВД производится налоговым органом на основании заявления налогоплательщика), не может рассматриваться как нарушающее его конституционные права в указанном в жалобе аспекте.

По всей видимости, могут иметь место существенные проблемы в исчислении ЕНВД при неосуществлении деятельности в связи с очевидной сложностью оценки по сути несуществующих физических показателей этой деятельности.

В связи с изложенным представляется, что в случаях, когда при фактическом прекращении предпринимательской деятельности гражданин в силу непреодолимых обстоятельств не мог в установленном порядке своевременно отказаться от статуса индивидуального предпринимателя, он, по меньшей мере, не лишается возможности при предъявлении к нему налоговым органом требования об уплате недоимки по ЕНВД за соответствующий период, защитить свои права, привести доводы и возражения, представить документы и иные сведения, подтверждающие указанные обстоятельства (в т.ч. Определения КС РФ от 12 апреля 2005 г. № 164О и 165О, от 12 мая 2005 г. № 210О – 213О).

Некоторые категории налогоплательщиков не могут применять ЕНВД (п. 2.2 ст. 346.26 НК РФ), в том числе организации и индивидуальные предприниматели, средняя численность работников которых за предшествующий календарный год, превышает 100 человек; организации, в которых доля участия других организаций составляет более 25 %.

В п. 2 ст. 346.26 НК РФ предусмотрен широкий перечень видов предпринимательской деятельности, которые потенциально могут облагаться ЕНВД на территории соответствующего муниципального образования (города федерального значения). В этот перечень, в том числе входят: оказание услуг по ремонту, техническому обслуживанию и мойке автомототранспортных средств; розничная торговля, осуществляемая через магазины и павильоны с площадью торгового зала не более 150 кв.м. по каждому объекту организации торговли.

Статья 346.27 НК РФ предусматривает определения, используемые для целей ЕНВД. В качестве примеров можно привести следующие:

– вмененный доход – потенциально возможный доход налогоплательщика единого налога, рассчитываемый с учетом совокупности условий, непосредственно влияющих на получение указанного дохода, и используемый для расчета величины единого налога по установленной ставке;

– К1 – устанавливаемый на календарный год коэффициент–дефлятор;

– К2 – корректирующий коэффициент базовой доходности, учитывающий совокупность особенностей ведения предпринимательской деятельности, в том числе ассортимент товаров (работ, услуг), сезонность, режим работы, величину доходов, особенности места ведения предпринимательской деятельности…;

– бытовые услуги – платные услуги, которые оказываются физическим лицам и коды которых в соответствии с Общероссийским классификатором видов экономической деятельности и Общероссийским классификатором продукции по видам экономической деятельности определяются Правительством РФ. Соответственно, принято Распоряжение Правительства РФ от 24 ноября 2016 г. № 2496р;

– розничная торговля – предпринимательская деятельность, связанная с торговлей товарами (в том числе за наличный расчет, а также с использованием платежных карт) на основе договоров розничной купли–продажи;

– магазин – специально оборудованное здание (его часть), предназначенное для продажи товаров и оказания услуг покупателям и обеспеченное торговыми, подсобными, административно–бытовыми помещениями, а также помещениями для приема, хранения товаров и подготовки их к продаже;

– павильон – строение, имеющее торговый зал и рассчитанное на одно или несколько рабочих мест;

– торговое место – место, используемое для совершения сделок розничной купли–продажи.

Нередко суды разрешают вопрос об отнесении некоторой деятельности к облагаемой ЕНВД, либо к облагаемой по иной системе налогообложения. В частности, принципиальным является характеристика деятельности, как предпринимательской (ст. 2 ГК РФ), поскольку только такая деятельность может облагаться данным налогом. Различные разъяснения по указанным проблемам даны, например, в Определениях КС РФ от 25 февраля 2010 г. № 295ОО, от 16 июля 2013 г. № 1075О, в Постановлениях Президиума ВАС РФ от 21 июля 2009 г. № 2799/09, от 11 декабря 2012 г. № 9064/12, от 16 июля 2013 г. № 1964/13, в п. 1, 2 Информационного письма Президиума ВАС РФ от 5 марта 2013 г. № 157 «Обзор практики рассмотрения арбитражными судами дел, связанных с применением положений главы 26.3 Налогового кодекса Российской Федерации».

Дефиниция розничной торговли, облагаемой ЕНВД, предполагает деятельность на основании договоров розничной купли–продажи. Указанный вид предпринимательской деятельности достаточно распространен на практике. Соответственно, в силу п. 1 ст. 11 НК РФ, определение данного договора следует из ст. 492 ГК РФ. В этом плане актуальны Постановление Президиума ВАС РФ от 5 июля 2011 г. № 1066/11 и п. 4 Информационного письма Президиума ВАС РФ от 5 марта 2013 г. № 157: не имеет значения, какой категории покупателей (физическим или юридическим лицам) реализуются товары. НК РФ не устанавливает для организаций и индивидуальных предпринимателей, реализующих товары, обязанности выявлять цель приобретения покупателями товаров и контролировать их последующее использование.

Кроме того, в п. 5 Постановления Пленума ВАС РФ от 22 октября 1997 г. № 18 «О некоторых вопросах, связанных с применением положений Гражданского кодекса Российской Федерации о договоре поставки» разъяснено, что квалифицируя правоотношения участников спора, судам необходимо исходить из признаков договора поставки, предусмотренных ст. 506 ГК РФ, независимо от наименования договора, названия его сторон либо обозначения способа передачи товара в тексте документа. При этом под целями, не связанными с личным использованием, следует понимать в том числе приобретение покупателем товаров для обеспечения его деятельности в качестве организации или гражданина–предпринимателя (оргтехники, офисной мебели, транспортных средств, материалов для ремонтных работ и т.п.). Однако в случае, если указанные товары приобретаются у продавца, осуществляющего предпринимательскую деятельность по продаже товаров в розницу, отношения сторон регулируются нормами о розничной купле–продаже (параграф 2 гл. 30 ГК РФ).

Представляют интерес и определения, приведенные в ст. 2 Федерального закона от 28 декабря 2009 г. № 381ФЗ «Об основах государственного регулирования торговой деятельности в Российской Федерации»: оптовая торговля – вид торговой деятельности, связанный с приобретением и продажей товаров для использования их в предпринимательской деятельности (в том числе для перепродажи) или в иных целях, не связанных с личным, семейным, домашним и иным подобным использованием; розничная торговля – вид торговой деятельности, связанный с приобретением и продажей товаров для использования их в личных, семейных, домашних и иных целях, не связанных с осуществлением предпринимательской деятельности.

Особенности применения ЕНВД при осуществлении розничной торговли разъяснены в ряде актов ВАС РФ (в т.ч. Постановления Президиума от 4 октября 2011 г. № 5566/11, от 15 февраля 2011 г. № 12364/10, от 1 ноября 2011 г. № 3312/11, от 28 февраля 2012 г. № 14139/11, от 16 апреля 2013 г. № 15460/12, от 1 октября 2013 г. № 4907/13, Информационное письмо Президиума от 5 марта 2013 г. № 157). Анализ данных судебных актов позволяет заключить, что возможно применение ЕНВД, например, при розничной торговле в «традиционном» магазине с площадью торгового зала до 150 кв.м. конечным покупателям – физическим лицам для личного (непредпринимательского) потребления. Если же продажа товара осуществляется не в «традиционном» магазине, а, например, через офис (склад), вопросы квалификации деятельности, как облагаемой ЕНВД, могут являться достаточно непростыми.

Однако некоторые виды деятельности однозначно не могут быть квалифицированы, как облагаемая ЕНВД розничная купля–продажа. В частности, ЕНВД неприменим при реализации моторных масел (как подакцизного товара – подп. 9 п. 1 ст. 181, ст. 346.27 НК РФ), при реализации продукции собственного производства (ст. 346.27 НК РФ). С учетом Постановления Президиума от 4 октября 2011 г. № 5566/11, поставка бюджетным учреждениям товаров для целей их конечного потребления сама по себе не означает, что здесь будет иметь розничная купля–продажа и поставщик вправе облагать данную деятельность ЕНВД.

Кроме того, очевидно, что определение вида объекта организации торговли должно производиться через анализ деятельности самого налогоплательщика, а не иных лиц. В Постановлении Президиума ВАС РФ от 27 марта 2012 г. № 14171/11 отмечается, что в силу п. 1 ст. 38 НК РФ объектами налогообложения могут являться только такие объекты, с наличием которых законодательство о налогах и сборах связывает возникновение у налогоплательщика обязанности по уплате налога, то есть эти объекты должны относиться к деятельности самого налогоплательщика. Поэтому при квалификации условий осуществления предпринимателем розничной торговли на основании понятий, используемых в гл. 26.3 НК РФ, подлежит оценке место организации торговли самого предпринимателя. То обстоятельство, что предпринимателю для организации торговли была предоставлена в пользование часть торгового зала магазина, само по себе не свидетельствует о том, что розничная торговля осуществлялась им через объект, имеющий торговый зал, и, как следствие, для определения базовой доходности в спорный период должен был использоваться физический показатель «площадь торгового зала», а не показатель «торговое место». Кроме того, исходя из Постановления Президиума ВАС РФ от 17 июля 2012 г. № 1098/12, продажа товара в розницу комиссионером на основании договора комиссии не порождает обязанности по уплате ЕНВД у комитента. По мнению Суда, комитент при передаче комиссионеру товаров в целях их дальнейшей реализации в розничной торговой сети сам не вступает в правоотношения с покупателями посредством заключения договоров розничной купли–продажи и, следовательно, не вправе претендовать на применение специального налогового режима в виде ЕНВД по этим операциям.

При одновременном осуществлении на одной территории розничной и оптовой торговли актуальны Постановления Президиума ВАС РФ от 20 октября 2009 г. № 9757/09 и от 2 ноября 2010 г. № 8617/10: для целей розничной торговли следует учитывать всю площадь торгового зала, а не определять ее пропорционально выручке от каждого вида деятельности. Однако, как это следует из п. 16 Информационного письма Президиума от 5 марта 2013 г. № 157, в тех случаях, когда конкретные работники наряду с предпринимательской деятельностью, подлежащей обложению ЕНВД, заняты также и в предпринимательской деятельности, в отношении которой уплачиваются налоги в соответствии с иными режимами налогообложения, плательщик ЕНВД обязан вести раздельный учет сумм уплаченных страховых взносов и сумм пособий по временной нетрудоспособности: в описанных условиях надлежащим способом ведения раздельного учета операций по уплате сумм страховых взносов и сумм пособий по временной нетрудоспособности является их разделение пропорционально рабочему времени работника, приходящемуся на соответствующие виды деятельности.

Применительно к такому виду облагаемой ЕНВД деятельности, как оказание автотранспортных услуг по перевозке пассажиров и грузов, в Определении КС РФ от 28 сентября 2017 г. № 1803О разъяснено, что сущностные характеристики транспортного средства в целях применения указанной системы налогообложения следуют из буквального смысла положений абз. 10 ст. 346.27 НК РФ: во внимание принимается его эксплуатационное предназначение для перевозки по дорогам пассажиров и грузов, определяемое при помощи государственной технической документации на автотранспортное средство.

Особенность ЕНВД как **специального налогового режима** предусмотрена в п. 4 ст. 346.26 НК РФ. Лица, перешедшие на уплату данного налога, в общем случае освобождаются от обязанности по уплате налога на прибыль организаций (НДФЛ), налога на имущество организаций (налога на имущество физических лиц), за исключением налога на «коммерческую» недвижимость. Кроме того, указанные лица не признаются налогоплательщиками НДС.

Для налогоплательщика переход на уплату ЕНВД в случае введения его на территории соответствующего муниципального образования **является добровольным** (п. 1 ст. 346.28 НК РФ). Инициативная постановка на учет налогоплательщика ЕНВД в налоговом органе в порядке п. 2, 3 ст. 346.28 НК РФ фактически является уведомлением налогового органа. Поскольку никакого особого разрешения налоговый орган при этом не выдает, переход на уплату ЕНВД является **уведомительным**.

Осуществление налогоплательщиком сразу нескольких видов деятельности, как облагаемых, так и не облагаемых ЕНВД, означает, что данный налог может уплачиваться только в отношении облагаемых им видов деятельности (п. 7 ст. 346.26 НК РФ). Иные виды деятельности будут облагаться по общей системе налогообложения (либо, например, по решению налогоплательщика – УСН или ПСН, если к этому нет каких–либо правовых препятствий).

Объект налогообложения ЕНВД предусмотрен как вмененный доход; налоговая **база** – как величина вмененного дохода (п. 1, 2 ст. 346.29 НК РФ). Указанная величина рассчитывается исходя из внешних характеристик соответствующей предпринимательской деятельности через специально введенные параметры – физические показатели (собственно внешние характеристики деятельности), базовую доходность (установленный на федеральном уровне максимально возможный вмененный доход на единицу физического показателя) и корректирующие коэффициенты (основной из которых – понижающий К2, вводится муниципальными органами власти с учетом местных условий).

Соответственно, объект налогообложения ЕНВД можно определить, как осуществление определенных видов предпринимательской деятельности, налоговую базу – как характеристику данных видов деятельности через их внешние признаки.

Подход, в соответствии с которым размер ЕНВД зависит только от тех показателей, которые прямо влияют на потенциально возможный к получению доход, продемонстрирован в Постановлении Президиума ВАС РФ от 14 июня 2011 г. № 417/11. По мнению Суда, по объекту организации торговли, состоящему из торгового зала и склада (не использовавшегося для выкладки, демонстрации товаров, обслуживания покупателей и проведения расчетов), ЕНВД исчисляется только из площади торгового зала. Та же позиция прослеживается в ряде положений Информационного письма Президиума ВАС РФ от 5 марта 2013 г. № 157: разрешая конкретный спор о правильности исчисления суммы ЕНВД, суд пришел к выводу о том, что налогоплательщик, определяя величину физического показателя, правомерно не учитывал то имущество, которое объективно не могло быть использовано для целей предпринимательской деятельности соответствующего вида (п. 9); арендодатель, применяющий специальный налоговый режим в виде ЕНВД, при исчислении физического показателя «количество автотранспортных средств, используемых для перевозки грузов» вправе не учитывать те транспортные средства, которые предоставлены в аренду другим лицам (п. 10); при исчислении величины физического показателя «общая площадь стоянки» не учитывается та площадь земельного участка, которая используется для осуществления иной предпринимательской деятельности, чем оказание услуг по предоставлению во временное владение (в пользование) мест для стоянки автотранспортных средств, а также по хранению автотранспортных средств на платных стоянках (п. 11); при исчислении физического показателя «площадь торгового зала» площадь проходов, ведущих к торговому залу, не учитывается, за исключением тех случаев, когда налогоплательщик фактически использует (приспособил) данную площадь для целей розничной торговли (п. 13).

В п. 3 ст. 346.29 НК РФ установлены величины базовой доходности в месяц для каждого вида предпринимательской деятельности. Так, при оказании услуг по ремонту, техническому обслуживанию и мойке автотранспортных средств презюмируется, что каждый работник налогоплательщика приносит за месяц доход в размере 12 000 руб. При осуществлении розничной торговли через объекты стационарной торговой сети, имеющие торговые залы, презюмируется, что с каждого квадратного метра торгового зала налогоплательщик в месяц может заработать 1800 руб.

Базовая доходность корректируется (умножается) на коэффициенты К1 и К2 (п. 4 ст. 346.29 НК РФ).

Коэффициент К1 устанавливается Минэкономразвития России. В частности, в 2018 г. он равен 1,868 (Приказ Минэкономразвития России от 30 октября 2017 г. № 579). Как было показано выше, коэффициент К1 всегда являлся только повышающим. Коэффициент К2 является понижающим и может быть установлен на местном (региональном) уровне в пределах от 0,005 до 1 включительно (п. 7 ст. 346.29 НК РФ). Например, в силу п. 3 приложения 1 к Постановлению Городской Думы города Н. Новгорода «О едином налоге на вмененный доход для отдельных видов деятельности» для оказания услуг по ремонту, техническому обслуживанию и мойке автомототранспортных средств К2 = 0,9. По смыслу Постановления Президиума ВАС РФ от 4 сентября 2012 г. № 15397/11, коэффициент К2 может быть вообще не установлен, тогда он принимается за 1. В Постановлении Президиума ВАС РФ от 24 марта 2009 г. № 15256/08 отмечается, что корректирующий коэффициент базовой доходности не является обязательным элементом налогообложения, предусмотренным ст. 17 НК РФ. Это показатель, понижающий базовую доходность. Исходя из содержания п. 6 ст. 346.29 НК РФ установление данного коэффициента является правом представительного органа муниципального образования, а не его обязанностью.

Согласно п. 1 ст. 346.31 НК РФ **ставка** ЕНВД в общем случае составляет 15 % от величины вмененного дохода.

Можно заключить, что в ЕНВД в качестве вмененного дохода предполагается потенциально возможный доход за минусом потенциально возможных расходов. Обоснование данного вывода следует из общих положений ст. 346.20 НК РФ: в случае, если объектом налогообложения по УСН являются доходы, налоговая ставка устанавливается в размере 6 %. В случае, если объектом налогообложения являются доходы, уменьшенные на величину расходов, налоговая ставка устанавливается в размере 15 %. Следовательно, вмененный доход, как объект налогообложения ЕНВД, уменьшен на презюмируемые вмененные расходы. Таким образом, ЕНВД – классический налог с презюмируемого результата деятельности, размер которого никак не связан с реальным доходом налогоплательщика.

Указанный вывод в некоторой степени подтверждается в Определении КС РФ от 19 марта 2009 г. № 381ОО. Заявитель настаивал, что из расчета ЕНВД с услуг по хранению автотранспортных средств на платных стоянках следует исключать площадь автостоянки, которая фактически не использовалась им в предпринимательских целях. Суд указал, что не включается в расчет единого налога на вмененный доход только та площадь автостоянки, которая объективно не может быть использована предпринимателем. Данный подход впоследствии воспроизведен в п. 9, 11 Информационного письма Президиума ВАС РФ от 5 марта 2013 г. № 157. Положение более общего характера содержится в Постановлении КС РФ от 5 июня 2012 г. № 13П: плательщик ЕНВД рассчитывает данный налог исходя из вмененного дохода, т.е. потенциально возможного, определяемого расчетным путем, а не фактически полученного при осуществлении предпринимательской деятельности дохода, который может отличаться от вмененного дохода как в большую, так и меньшую сторону. В Определении КС РФ от 20 ноября 2014 г. № 2593О дополнительно разъяснено, что при исчислении суммы дохода от предпринимательской деятельности, который был утрачен гражданином – индивидуальным предпринимателем в результате причинения вреда его здоровью и подлежит возмещению, должны приниматься во внимание реальные, т.е. образующие экономическую выгоду, доходы.

Очевидно, что для разных по усредненной реальной доходности видов деятельности должны устанавливаться и различные величины вмененного дохода. Так, в Постановлении Президиума ВАС РФ от 4 декабря 2012 г. № 9254/12 при анализе вмененного дохода для разных видов деятельности Суд отметил, что оказание услуг общественного питания через объект, имеющий зал обслуживания посетителей, объективно потенциально более доходный вид деятельности, нежели оказание названных услуг через объект, не имеющий зала обслуживания.

В п. 2, 2.1 ст. 346.32 НК РФ предусмотрены права налогоплательщиков ЕНВД уменьшить исчисленную сумму налога на страховые взносы в ГВБФ и иные расходы. В п. 16 Информационного письма Президиума ВАС РФ от 5 марта 2013 г. № 157 разъяснено, как именно следует рассчитывать сумму учитываемых для целей ЕНВД страховых взносов, если конкретные работники наряду с предпринимательской деятельностью, подлежащей обложению ЕНВД, заняты также и в предпринимательской деятельности, в отношении которой уплачиваются налоги в соответствии с иными режимами налогообложения (как вариант – пропорционально рабочему времени работника, приходящемуся на соответствующие виды деятельности).

Исчисляется ЕНВД только самим налогоплательщиком (п. 1 ст. 52 НК РФ).

Налоговым периодом по ЕНВД признается квартал (ст. 346.30 НК РФ).

Срок уплаты ЕНВД по итогам налогового периода – не позднее 25–го числа первого месяца следующего налогового периода (п. 1 ст. 346.32 НК РФ)

Налоговая декларация по ЕНВД по итогам налогового периода представляется налогоплательщиками в налоговые органы не позднее 20–го числа первого месяца следующего налогового периода (п. 3 ст. 346.32 НК РФ).

8.4. СИСТЕМА НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ПРИ ВЫПОЛНЕНИИ СОГЛАШЕНИЙ О РАЗДЕЛЕ ПРОДУКЦИИ

Система налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции (СРП) урегулирована гл. 26.4 НК РФ, которая действует с 10 июня 2003 г. Некоторые нормы, регламентирующие данную систему налогообложения, также содержатся в Федеральном законе от 30 декабря 1995 г. № 225–ФЗ «О соглашениях о разделе продукции». Указанный специальный налоговый режим устанавливает особые правила налогообложения при добыче полезных ископаемых лицами, заключившими СРП. Ранее особенности налогообложения

при выполнении СРП были урегулированы непосредственно в Федеральном законе «О соглашениях о разделе продукции», а до него – в Указе Президента РФ от 24 декабря 1993 г. № 2285 «Вопросы соглашений о разделе продукции при пользовании недрами» (утратил силу).

Одного, специально урегулированного налога, уплата которого заменяла бы ряд иных налогов (как это предусмотрено в прочих специальных налоговых режимах), система налогообложения при выполнении СРП не устанавливает. В то же время при применении СРП подлежащие уплате налоги прямо предусмотрены в гл. 26.4 НК РФ (перечень федеральных налогов сокращен по сравнению со ст. 13 НК РФ), а сами налоги исчисляются с существенными особенностями. Кроме того, налогоплательщик может возместить расходы на уплату им некоторых налогов за счет увеличения своей доли в подлежащей разделу продукции. Таким образом, налоги, уплачиваемые в рамках СРП, предполагают определенную возмездность. В Постановлении Президиума ВАС РФ от 18 января 2011 г. № 12105/10 сделан вывод, что СРП направлено на замену обычного режима налогообложения для инвестора разделом добытого минерального сырья.

По мнению В.В. Войнова, налогообложение добычи полезных ископаемых развивалось от простых форм к сложным. Наиболее простой способ обложения добычи состоит во взимании в доход государства определенной доли добытого полезного ископаемого. По существу, это и есть самый старинный формат обложения горных промыслов – горная подать, взимавшаяся натурой. Как правило, эта форма применялась к добыче драгоценных металлов, установленная доля которых отбиралась в виде подати в казну для чеканки монеты. Близкой к этой форме обложения оказывается принудительный выкуп казной добытых драгоценных металлов по установленным казной ценам[1687].

В литературе высказывается мнение, что российский законодатель избрал индонезийскую модель соглашения, которая в настоящее время реализуется в большинстве нефтедобывающих стран. Кратко суть этой модели сводится к тому, что раздел продукции между сторонами происходит после вычета из нее налоговых платежей и всех затрат[1688].

В силу п. 1 ст. 2 Федерального закона «О соглашениях о разделе продукции» данное соглашение является договором, в соответствии с которым Российская Федерация предоставляет субъекту предпринимательской деятельности (далее – инвестор) на возмездной основе и на определенный срок исключительные права на поиски, разведку, добычу минерального сырья на участке недр, указанном в соглашении, и на ведение связанных с этим работ, а инвестор обязуется осуществить проведение указанных работ за свой счет и на свой риск. Соглашение определяет все необходимые условия, связанные с пользованием недрами, в том числе условия и порядок раздела произведенной продукции между сторонами соглашения в соответствии с положениями данного Федерального закона.

В настоящее время действует 17 федеральных законов, принятых в период с 1997 по 2003 годы, определяющих участки недр, право пользования которыми может быть предоставлено на условиях раздела продукции. Однако, по сведениям, приведенным в специальной литературе, сейчас в России реально действуют только три соглашения о разделе продукции. Два из них – «Сахалин1» (подписано 30 июня 1995 г.) и «Сахалин2» (подписано 22 июня 1994 г.) – являются проектами освоения Сахалинского шельфа, третье соглашение представляет собой проект освоения Харьягинского месторождения (подписано 20 декабря 1995 г.), расположенного в Ненецком автономном округе. Одним из факторов, объединяющих все три упомянутых СРП, является то, что они были заключены до вступления в силу Федерального закона № 225–ФЗ «О соглашениях о разделе продукции», на основании Указа Президента РФ от 24 декабря 1993 г. № 2285 «Вопросы соглашений о разделе продукции при пользовании недрами» (утратил силу). Реализация соглашений, заключенных после вступления в силу Закона № 225–ФЗ, до настоящего времени практически не осуществляется[1689].

В Постановлении Президиума ВАС РФ от 18 января 2011 г. № 12105/10 разъяснено, что в п. 7 ст. 2 Федерального закона «О соглашениях о разделе продукции» установлен приоритет положений СРП, заключенных до вступления в силу данного Федерального закона, над нормами национального законодательства. Примечательно и то, что зарубежные организации, участвующие, например, в проекте «Сахалин1»[1690], по этим причинам, строго говоря, должны уплачивать налог на прибыль по ставке, установленной на момент заключения соглашения, то есть 35 %, при том, что впоследствии, с 2002 года, в гл. 25 НК РФ, ставка налога на прибыль организаций была установлена в размере 20 %.

В п. 3 ст. 19 Федерального закона «О соглашениях о разделе продукции» предусмотрено, что Правительство Российской Федерации представляет в Государственную Думу Федерального Собрания Российской Федерации одновременно с проектом федерального закона о федеральном бюджете на соответствующий год доклад об итогах работы по реализации соглашений о разделе продукции. Указанный доклад направляется в Счетную палату Российской Федерации и рассматривается Государственной Думой Федерального Собрания Российской Федерации только по представлении Счетной палатой Российской Федерации своего заключения.

Однако, как ни удивительно, ознакомится с официальными текстами данных ежегодных докладов об итогах работы по реализации СРП, крайне сложно. При этом, в Отчете о работе Счетной палаты Российской Федерации в 2016 году[1691] (п. 2.5) продолжают упоминаться те же соглашения: «Сахалин1», «Сахалин2» и Харьягинское месторождение (в основном, с изложением соответствующих проблем и нарушений).

Тем не менее, соответствующие определения даны в ст. 346.34 НК РФ:

– инвестор – юридическое лицо или создаваемое на основе договора о совместной деятельности и не имеющее статуса юридического лица объединение юридических лиц, осуществляющее вложение собственных заемных или привлеченных средств (имущества и (или) имущественных прав) в поиск, разведку и добычу минерального сырья и являющееся пользователем недр на условиях СРП;

– раздел продукции – раздел между государством и инвестором произведенной продукции в натуральном и (или) стоимостном выражении в соответствии с Федеральным законом «О соглашениях о разделе продукции»;

– прибыльная продукция – произведенная за отчетный (налоговый) период при выполнении соглашения продукция за вычетом части продукции, стоимостный эквивалент которой используется для уплаты НДПИ, и компенсационной продукции;

– компенсационная продукция – часть произведенной при выполнении соглашения продукции, которая не должна превышать 75 % общего количества произведенной продукции, а при добыче на континентальном шельфе Российской Федерации – 90 % общего количества произведенной продукции, передаваемой в собственность инвестора для возмещения понесенных им расходов (возмещаемые расходы), состав которых устанавливается соглашением в соответствии с гл. 26.4 НК РФ.

Таким образом, инвестору после раздела достается компенсационная продукция и соответствующая часть прибыльной продукции.

В силу общей нормы, предусмотренной п. 1 ст. 346.36 НК РФ, **налогоплательщиками** (плательщиками сборов), применяющими специальный налоговый режим, установленный гл. 26.4 НК РФ, признаются организации, являющиеся инвесторами соглашения в соответствии с Федеральным законом «О соглашениях о разделе продукции».

Поскольку в ст. 8 Федерального закона «О соглашениях о разделе продукции» предусмотрено два вида возможных СРП (так называемые традиционный раздел – п. 1 и прямой раздел – п. 2), в соответствующих п. 7 и 8 ст. 346.35 НК РФ предусмотрены налоги, которые подлежат уплате в рамках каждого вида соглашений, а также установлено, какие именно налоги подлежат возмещению.

В ст. 346.37 – 346.40 НК РФ специально урегулированы особенности исчисления и уплаты НДПИ, налога на прибыль организаций, НДС, а также представления налоговых деклараций. Статьи 346.41 и 346.42 предусматривают особенности учета налогоплательщиков при выполнении СРП, а также особенности хранения налогоплательщиком документов и проведения выездных налоговых проверок.

[1687] Правовые основы природоресурсного налогообложения. / под. ред. С.Г. Пепеляева – М., 2017. – С. 28.

[1688] *Какулия Р.А.* Соглашение о разделе продукции: юридическая природа, проблемы и перспективы // Право и политика – 2007 – № 3

[1689] *Горлов В.В., Мартыненко Т.В.* Соглашение о разделе продукции: проблемы и перспективы // Все о налогах, – 2008, – № 7, 8; Налоговое право. Особенная часть: учебник для вузов / под ред. С.Г. Пепеляева. – М., 2017. – С. 536.

[1690] ExxonMobil начинает добычу денег в России. Компания требует вернуть переплаченные за шесть лет налоги. // URL: http://kommersant.ru/doc/2688753; «Сахалин-1» идет на мировую. Правительство РФ одобрило урегулирование спора с Exxon. // URL: https://www.kommersant.ru/doc/3409838

[1691] URL: http://www.ach.gov.ru/activities/annual_report/896/

То, что СРП имеет отношение только к инвестору, а не к другим лицам, подчеркивается в Постановлении Президиума ВАС РФ от 29 сентября 2010 г. № 1674/10. Как отметил Суд, условия налогообложения лиц, привлекаемых компанией как инвестором для реализации соглашения «Сахалин2», определяются действующим налоговым законодательством без каких–либо изъятий. Данные изъятия не могут устанавливаться соглашениями о разделе продукции как не охватываемые предметом регулирования таких соглашений.

8.5. ПАТЕНТНАЯ СИСТЕМА НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

Патентная система налогообложения предусматривает уплату налога, который обозначается как **налог, взимаемый в связи с применением патентной системы налогообложения** (п. 2 ст. 61.1 БК РФ) и является **прямым (подоходным)** налогом (п. 7 ст. 12, ст. 18 НК РФ). Он установлен с 1 января 2013 г. в гл. 26.5 НК РФ. Предшественник данного налога был урегулирован в рамках УСН в ст. 346.25.1 НК РФ «Особенности применения упрощенной системы налогообложения индивидуальными предпринимателями на основе патента» (утратила силу).

Нормативное регулирование ПСН имеет значительное сходство с регулированием ЕНВД. Указанные обстоятельства позволяют субсидиарно использовать значительный объем судебной практики и разъяснений, выработанных за длительный период применения ЕНВД. Основные отличия ПСН от ЕНВД состоят в том, что ее могут применять только индивидуальные предприниматели, а также то, что она предусматривает авансовую выплату налога.

Право на введение ПСН на территории соответствующего субъекта федерации принадлежит региональным законодательным органам власти – п. 1, 7 ст. 346.43 НК РФ. Соответственно, данный налог имеет сходство с региональными налогами. К полномочиям указанных органов относятся (п. 7, 8 ст. 346.43 НК РФ) определение конкретного перечня облагаемых видов деятельности в рамках федерального перечня, а также установление по ним размера потенциально возможного к получению годового дохода в пределах, установленных в НК РФ (в ряде случаев – дифференцировать территорию субъекта Российской Федерации по территориям действия патентов по муниципальным образованиям). Кроме того, в п. 2, 3 ст. 346.50 НК РФ предусмотрены права органов власти субъектов РФ дифференцировать ставку налога, особо широкие – права органов власти Республики Крым и города федерального значения Севастополя.

К примеру, приняты Закон г. Москвы от 31 октября 2012 г. № 53 «О патентной системе налогообложения», Закон Нижегородской области от 21 ноября 2012 года № 148З «О патентной системе налогообложения на территории Нижегородской области».

Как следует из обобщенных данных отчета 1ПАТЕНТ[1692], по состоянию на 1 января 2018 г. в России выдано более 383 тыс. патентов, в т.ч. в г. Москве – 73 166, в Нижегородской области – 3267.

Налогоплательщиками в рамках ПСН (п. 1 ст. 346.44 НК РФ) признаются индивидуальные предприниматели, перешедшие на патентную систему налогообложения в порядке, установленном гл. 26.5 НК РФ.

Некоторые категории индивидуальных предпринимателей не могут применять ПСН (п. 5, 6 ст. 346.43 НК РФ), в том числе индивидуальные предприниматели, средняя численность работников которых превышает 15 человек; при осуществлении деятельности в рамках договора простого товарищества.

В силу п. 1 ст. 346.45 НК РФ документом, удостоверяющим право на применение ПСН, является патент на осуществление одного из видов предпринимательской деятельности, в отношении которого законом субъекта Российской Федерации введена ПСН. В патенте должно содержаться указание на территорию его действия. Индивидуальный предприниматель вправе получить несколько патентов.

Форма патента утверждена Приказом ФНС России от 26 ноября 2014 г. № ММВ73/599@.

В п. 2 ст. 346.43 НК РФ предусмотрены виды предпринимательской деятельности, которые потенциально могут облагаться по ПСН на территории соответствующего субъекта федерации. В этот перечень, в том числе, входят: парикмахерские и косметические услуги (подп. 2); оказание автотранспортных услуг по перевозке грузов автомобильным транспортом (подп. 10); оказание автотранспортных услуг по перевозке пассажиров автомобильным транспортом (подп. 11); розничная торговля, осуществляемая через объекты стационарной торговой сети с площадью торгового зала не более 50 кв.м. по каждому объекту организации торговли (подп. 45); услуги общественного питания, оказываемые через объекты организации общественного питания с площадью зала обслуживания посетителей не более 50 кв.м. по каждому объекту организации общественного питания (подп. 47).

Соответственно, облагаемые виды деятельности для целей ПСН имеют сходство с теми видами деятельности, которые могут облагаться ЕНВД. При этом, с учетом введения патентной системы с 1 января 2013 г., некоторые облагаемые ей виды предпринимательской деятельности, следует признать, выглядят достаточно странно, например: монофоническая и стереофоническая запись речи, пения, инструментального исполнения заказчика на магнитную ленту, компакт–диск, перезапись музыкальных и литературных произведений на магнитную ленту, компакт–диск (подп. 25 п. 2 ст. 346.43 НК РФ).

Пункт 3 ст. 346.43 НК РФ предусматривает нормативные определения, используемые для целей ПСН. В качестве примеров можно привести следующие:

– розничная торговля – предпринимательская деятельность, связанная с торговлей товарами (в том числе за наличный расчет, а также с использованием платежных карт) на основе договоров розничной купли–продажи;

– магазин – специально оборудованное здание (его часть), предназначенное для продажи товаров и оказания услуг покупателям и обеспеченное торговыми, подсобными, административно–бытовыми помещениями, а также помещениями для приема, хранения товаров и подготовки их к продаже;

– павильон – строение, имеющее торговый зал и рассчитанное на одно или несколько рабочих мест.

Таким образом, и дефиниции, данные в НК РФ для целей ПСН, зачастую аналогичны определениям, данным в НК РФ для целей ЕНВД.

Особенности ПСН как **специального налогового режима** следуют из п. 10 – 11 ст. 346.43 НК РФ. Применение ПСН индивидуальными предпринимателями в общем случае предусматривает их освобождение от обязанности по уплате НДФЛ и налога на имущество физических лиц (за исключением «коммерческой» недвижимости), указанные лица не признаются налогоплательщиками НДС.

Для налогоплательщика переход на ПСН в случае ее введения на территории соответствующего субъекта федерации **является добровольным** (п. 2 ст. 346.44 НК РФ). В силу п. 2, 3 ст. 346.45 НК РФ индивидуальный предприниматель за 10 рабочих дней до начала планируемого применения ПСН должен подать в налоговый орган по месту жительства или по месту планируемого осуществления облагаемой деятельности заявление. Налоговый орган, в свою очередь, обязан в течение 5 рабочих дней со дня получения заявления выдать индивидуальному предпринимателю патент или уведомить его об отказе в выдаче патента. Соответственно, переход на ПСН фактически является **разрешительным**.

Форма заявления на получение патента утверждена Приказом ФНС России от 11 июля 2017 г. № ММВ73/544@.

Осуществление налогоплательщиком сразу нескольких видов деятельности, как облагаемых, так и не облагаемых по ПСН, означает, что соответствующий налог может уплачиваться только в отношении облагаемых ей видов деятельности (п. 1 ст. 346.43 НК РФ). Иные виды деятельности будут облагаться по общей системе налогообложения (либо, например, по решению налогоплательщика – УСН или ЕНВД, если к этому нет каких–либо правовых препятствий). С учетом того, что плательщик потенциально может утратить право на применение ПСН, актуально Определение ВС РФ от 15 июня 2017 г. № 309КГ1768: УСН в случае ее применения индивидуальным предпринимателем является общей по отношению к ПСН, в рамках которой осуществляется налогообложение доходов лишь по отдельным видам деятельности налогоплательщика. При этом гл. 26.5 «Патентная система налогообложения» НК РФ не содержит нормы, в силу которой утрата налогоплательщиком права на применение ПСН влекла бы одновременную утрату им права на применение УСН, либо изменение порядка исчисления налога, уплачиваемого в рамках УСН.

Объект налогообложения по ПСН предусмотрен в ст. 346.47 НК РФ, как потенциально возможный к получению годовой доход индивидуального предпринимателя по соответствующему виду предпринимательской деятельности, установленный законом субъекта Российской Федерации.

В Определении ВС РФ от 20 января 2017 г. № 301КГ1616143 (процитировано в Обзоре судебной практики ВС РФ № 2 (2017), утв. Президиумом ВС РФ 26 апреля 2017 г.) разъяснено, что в случае применения ПСН в отношении отдельного вида предпринимательской деятельности, вместо уплаты налога исходя из фактически полученной выручки от осуществления такой деятельности, в бюджет

[1692] URL: http://www.nalog.ru/rn77/related_activities/statistics_and_analytics/forms/

уплачивается налог, определенный из денежного выражения потенциально возможного к получению индивидуальным предпринимателем годового дохода.

Налоговая **база** определена в п. 1 ст. 346.48 НК РФ, как денежное выражение потенциально возможного к получению индивидуальным предпринимателем годового дохода по виду предпринимательской деятельности, в отношении которого применяется ПСН в соответствии с гл. 26.5 НК РФ, устанавливаемого на календарный год законом субъекта Российской Федерации.

Соответственно, как и в ЕНВД, объект налогообложения по ПСН с научной точки зрения можно определить, как осуществление определенных видов предпринимательской деятельности, а налоговую базу – как характеристику данных видов деятельности через их внешние признаки (в ПСН – более упрощенно).

В п. 7, 8 ст. 346.43 НК РФ предусмотрено, что потенциально возможный к получению годовой доход устанавливается законами субъектов Российской Федерации (в общем случае – до 1 млн. руб., скорректированный на коэффициент–дефлятор). Поскольку на 2018 г. коэффициент–дефлятор равен 1,481 (Приказ Минэкономразвития России от 30 октября 2017 г. № 579), органы законодательной власти субъектов РФ, упрощенно говоря, вправе установить потенциально возможный к получению годовой доход по конкретному виду деятельности в пределах до 1,481 млн. руб.

К примеру, в Законе г. Москвы «О патентной системе налогообложения» для парикмахерских и косметических услуг размер потенциально возможного к получению годового дохода установлен, как 990 тыс. руб. (ст. 1), а в Законе Нижегородской области «О патентной системе налогообложения на территории Нижегородской области» – в г. Н.Новгороде, как 550 тыс. руб. (приложение 1).

В Определении ВС РФ от 17 сентября 2015 г. № 309КГ156810 приведены рассуждения, в соответствии с которыми, если имеет место территориальная дифференциация потенциально возможного к получению годового дохода индивидуального предпринимателя (в рассмотренном примере – деятельности по сдаче в аренду (наем) собственного нежилого недвижимого имущества), то стоимость патента определяется именно через место осуществления деятельности, а не через место жительства индивидуального предпринимателя. Кроме того, примечательно и то, что в данном Определении ВС РФ патент фактически расценен, как ненормативный правовой акт, который может быть соответствующим образом обжалован (признан недействительным, полностью, либо в части).

Согласно ст. 346.50 НК РФ **ставка** налога, взимаемого в связи с применением ПСН, в общем случае составляет 6 %.

Относительно низкий размер ставки, как и в УСН с объектом «доход», предполагает обложение валового дохода (в данном случае – презюмируемого), без учета расходов.

Исчисляется налог, взимаемый в связи с применением ПСН, только самим налогоплательщиком (п. 1 ст. 52, п. 1 ст. 346.51 НК РФ), фактически – в заявлении о выдаче патента.

Налоговым периодом по ПСН в общем случае признается календарный год (п. 1 ст. 346.49 НК РФ). При этом в силу п. 5 ст. 346.45 НК РФ патент выдается по выбору индивидуального предпринимателя на период от одного до двенадцати месяцев включительно в пределах календарного года. Соответственно, на основании п. 2 ст. 346.49 НК РФ, если патент выдан на срок менее календарного года, налоговым периодом признается срок, на который выдан патент.

В п. 18 Обзора практики рассмотрения судами дел, связанных с применением глав 26.2 и 26.5 Налогового кодекса Российской Федерации в отношении субъектов малого и среднего предпринимательства (утв. Президиумом ВС РФ 4 июля 2018 г.) разъяснено, что выдача патента с нарушением срока после заявленной налогоплательщиком даты начала применения данного специального налогового режима может влечь изменение периода действия патента и соответствующий перенос сроков уплаты налога в рамках ПСН.

Срок уплаты налога, взимаемого в связи с применением ПСН, установлен в п. 2 ст. 346.51 НК РФ:

1) если патент получен на срок до шести месяцев, – в размере полной суммы налога в срок не позднее срока окончания действия патента;

2) если патент получен на срок от шести месяцев до календарного года:

– в размере одной трети суммы налога в срок не позднее девяноста календарных дней после начала действия патента;

– в размере двух третей суммы налога в срок не позднее срока окончания действия патента.

Соответственно, законодатель предписывает уплачивать данный налог еще до окончания налогового периода, то есть в виде авансового платежа (п. 3 ст. 58 НК РФ). Для государства такой способ уплаты выгоднее, чем в ЕНВД или в УСН, поскольку позволяет раньше получить сумму налога в бюджет.

Налоговая декларация по ПСН не предусмотрена (ст. 346.52 НК РФ) в силу очевидного отсутствия необходимости в ней (вся важная для налогового органа информация есть в заявлении о выдаче патента и в самом патенте).

Следует признать, что особенности ПСН сближают предусмотренный ей налог со сбором. Складывается впечатление, что государство предоставляет право осуществлять определенную предпринимательскую деятельность в течение срока действия патента за фиксированную плату, подлежащую внесению авансом. Впрочем, с учетом судебной практики по ЕНВД (п. 7 Информационного письма Президиума ВАС РФ от 5 марта 2013 г. № 157), данный налог фактически следует уплачивать только в силу состояния на учете в налоговом органе в качестве плательщика ЕНВД, что также придает ЕНВД некоторые свойства сбора. В ст. 346.46 НК РФ сходным образом предусмотрена постановка на учет налогоплательщиков по ПСН. Возможно, в силу изложенных обстоятельств, законодатель и обозначил торговый сбор (гл. 33 НК РФ), именно как сбор.

ПРИЛОЖЕНИЯ

9.1. ТАБЛИЦА ЭЛЕМЕНТОВ ЮРИДИЧЕСКОГО СОСТАВА НЕКОТОРЫХ НАЛОГОВ

(элементы максимально упрощены)

Налог	**Налог на добавленную стоимость (НДС)**	**Налог на доходы физических лиц (НДФЛ)**	**Налог на добычу полезных ископаемых (НДПИ)**	**Страховые взносы с работодателей**	**Транспортный налог**	**Налог на имущество физических лиц**	**Единый налог на вмененный доход (ЕНВД)**
Вид налога	федеральный, косвенный	федеральный, прямой (подоходный)	федеральный, прямой (ресурсный)	федеральный, прямой («зарплатный»)	региональный, прямой (поимуществ.)	местный, прямой (поимуществ.)	федеральный (спец. нал. режим), прямой (подоходный)
Нормативный правовой акт (акты), регул. уплату налога (**НО** – Нижегород. обл., **НН** – г. Н.Новгород)	гл. 21 НК РФ	гл. 23 НК РФ	гл. 26 НК РФ	гл. 34 НК РФ	гл. 28 НК РФ, З-н Москвы от 09 июл. 2008 г. № 33 «О трансп. налоге»	гл. 32 НК РФ, реш. Гор. Думы НН от 19 ноя. 2014 г. № 169 «О налоге на имущество физических лиц»	гл. 26.3 НК РФ, пост. Гор. Думы НН от 21 сен. 2005 г. № 50 «О ЕНВД для отдельных видов деятельности»
Налогоплательщик (н.п., основной) **орг.** – организации; **и.п.** – индивид. предприн.; **ф.л.** – физ. лица (в т.ч. и.п.).	ст. 143 НК РФ: орг. и и.п.	ст. 207 НК РФ: ф.л.	ст. 334 НК РФ: орг. и и.п. – пользователи недр	Подп. 1 п. 1 ст. 419 НК РФ: орг. и ф.л.	ст. 357 НК РФ: орг. и ф.л., на которых зарег. отд. виды трансп. ср–в (а/м, теплоходы, самолеты и др.)	ст. 400 НК РФ: ф.л., обл. правом собств. на отд. виды недвиж. имущ.	ст. 346.28 НК РФ: орг. и и.п., осущ. обл. ЕНВД деят. и добровольно перешедшие на ЕНВД
Предмет (основной)	п. 1 ст. 146 НК РФ: деятельность по реализации товаров (работ, услуг) на территории РФ	ст. 209 НК РФ: доход	ст. 336 НК РФ: добытое (извлеченное) полезное ископаемое.	п. 1, 2 ст. 420 НК РФ: выплаты и иные вознагр. в пользу ф.л. за работы, услуги	п. 1 ст. 358 НК РФ: отд. виды зарег. трансп. ср–в (а/м, теплоходы, самолеты и др.)	п. 1 ст. 401 НК РФ: отд. виды недвиж. имущ. (квартиры, дома и др.)	п. 2 ст. 346.26 НК РФ: отдельные виды предпр. деят.
Объект (основной)	п. 1 ст. 146 НК РФ: осущ. н.п. деятельности по реализации товаров (работ, услуг) на территории РФ	ст. 209 НК РФ: получение н.п. дохода (в виде зарплаты, от проф. деят., от реализации товаров (работ, услуг), и др.)	ст. 336 НК РФ: деят. н.п. по добыче (извлечению) полезного ископаемого	п. 1, 2 ст. 420 НК РФ: осущ. н.п. выплат и иных вознагр. в пользу ф.л. за работы, услуги	ст. 357 НК РФ: владение н.п. отд. видами зарег. трансп. ср–в	ст. 400, п. 1 ст. 401 НК РФ: владение н.п. отд. видами недвиж. имущ. (квартиры, дома и др.) на праве собств.	п. 2 ст. 346.26, ст. 346.29 НК РФ: осущ. н.п. отд. видов предпр. деят.
Вид объекта	деятельность (реальный экон. результат)	деятельность (реальный экон. результат)	деятельность (реальный экон. результат)	деятельность (реальн. экон. результат – расход)	состояние – результат действия (в т.ч. приобр. трансп. ср–в).	состояние – результат действия (в т.ч. приобр. недвиж. имущ.).	деятельность (презюм. экон. результат – вмененный доход)
Масштаб (основной) характеристика предмета (физическая, стоимостная, количественная, др.)	п. 1 ст. 154 НК РФ: стоимость реализованных товаров (работ, услуг)	ст. 210 НК РФ: денежное выражение доходов	ст. 338 НК РФ: для нефти (газа, угля) – кол–во в тоннах (куб. м.); для иных видов – ст-ть в руб.	ст. 421 НК РФ: сумма выплат и иных вознагр., начисленных в отн. каждого ф.л.	ст. 359 НК РФ: для разных видов трансп. ср–в: мощн. (сила тяги) двиг.; вал. вместимость; кол-во трансп. ср–в	п. 1 ст. 402 НК РФ: кадастровая ст–ть в руб.	ст. 346.29 НК РФ: хар–ка обл. деят. (кол–во работников; площ. торг. зала и т.д.)
Единица масштаба ст. 317 ГК РФ: денежные обязательства выражаются в рублях	п. 1 ст. 154 НК РФ: руб.	ст. 210 НК РФ: руб.	ст. 338, 342 НК РФ: для нефти (газа, угля) – тонны (тыс. куб. м.); для иных видов – руб.	ст. 421 НК РФ: руб.	ст. 359 НК РФ: для разных видов трансп. ср–в: лош. силы; кг. силы тяги; регистр. тон; ед. штук	ст. 24.15 Фед. з–на от 29 июл. 1998 г. «Об оценочной деятельности в РФ»: рубль	ст. 346.29 НК РФ: (кол–во работников в чел.; площ. торг. зала в кв.м. и т.д.)

База стоимостная, физическая или иная характеристика предмета через масштаб и единицу	п. 1 ст. 154 НК РФ: ст-ть в руб. реализованных товаров (работ, услуг)	ст. 210 НК РФ: денежн. выр. в руб. получ. дох., уменьш. на вычеты	ст. 338, 342 НК РФ: для нефти (газа, угля) – кол–во в тоннах (в тыс. куб. м.); для иных видов – ст-ть в руб.	ст. 421 НК РФ: сумма в руб. выплат и иных вознагр., начисленных в отн. каждого ф.л.	ст. 359 НК РФ: для разных видов трансп. ср–в: мощность двиг. в л.с.; сила тяги в кг.; валовая вместимость в регистр. тоннах; кол–во ед. трансп. ср–в	п. 1 ст. 403 НК РФ: кадастровая ст–ть имущ., указанная в ЕГРН по сост. на 1 янв. года, являющегося нал. пер.	ст. 346.29 НК РФ: за мес. (кол–во работников в чел. х 12000 руб./ работника; площадь торг. зала в кв.м. х 1800 руб./кв.м. и т.д.), корр. на коэф. К1 (повыш.) и К2 (пониж)
Ставка размер налога на единицу	ст. 164 НК РФ: 20 % (станд.), 10 % (прод., дет., мед. товары и печ. издания), 0 % (товары, вывезенные в процедуре экспорта и др.),	ст. 224 НК РФ: 13 % (станд.), 35 % (выигр. > 4000 руб.), 30 % (для нерезидентов) и др.	п. 2 ст. 342 НК РФ: для нефти – 919 руб./тонну, для газа – 35 руб. за 1000 куб.м. (корр. на поправ. коэфф.), для иных видов – от 3,8 % до 8 % ст–ти в руб.	ст. 425 НК РФ: 30 % (в пределах уст. предельн. величины базы), 15.1 % (при превыш. уст. предельн. величины базы)	ст. 2 З-на Москвы: для л/а с каждой л.с.: от 12 до 150 руб., для реакт. самол. с каждого кг силы тяги: 200 руб., для несамох. судов с каждой регистр. тонны: 200 руб., с ед. трансп. ср-ва без двиг.: 1000 руб. ст. 362 НК РФ: для «дорогих» л/а – корр. коэфф.	п. 2.1, 2.2 реш. Гор. Думы НН: при кадастр. ст–ти имущ. до 10 млн. руб. – 0,1 %, от 10 до 50 млн. руб. – 0,2 %, от 50 до 300 млн. руб. – 0,3 %, свыше 300 млн. руб. – 2 %	ст. 346.31 НК РФ: 15 %
Льготы, вычеты, расходы (факульт.): могут уменьш. нал. базу (оклад), осв. от упл. отд. кат. н.п. и т.д.	п. 2 ст. 171 НК РФ: исчисленная с реализации сумма НДС уменьшается на сумму НДС, предъявленную поставщиками товаров (работ, услуг)	ст. 219 НК РФ: соц. вычеты – сумма расх. ф.л. на обучение, ст. 221 НК РФ: проф. вычеты – сумма расх. и.п., связ. с получ. дох.	п. 1 ст. 342 НК РФ: ставка 0 % (0 руб.) при добыче полезн. ископ. в части нормативных потерь	п. 2 ст. 431 НК РФ: сумма страх. взн. уменьш на расходы на врем. нетрудосп.	подп 1 п. 1 ст. 4 З-на Москвы: от уплаты налога осв. орг., оказыв. усл. по перевозке пассажиров городским пассажирским трансп. общ. польз.	п. 3 ст. 403 НК РФ: нал. база в отн. кв–ры уменьш. на величину кадастр. ст–ти 20 кв.м. общ. площ.	прил. 1 к пост. Гор. Думы НН: пониж. коэфф К2 (от 0,005 до 1)
Лицо (лица), исчисляющее налог **н.п.** – налогоплательщик (презюм. – п. 1 ст. 52 НК РФ); **н.а.** – нал. агент; **н.о.** – нал. орган	н.п., н.а. – п. 3 ст. 161 НК РФ – при выплате арендной платы за аренду гос. (мун.) имущ., др.	н.п., н.а. – ст. 226 НК РФ – при выплате зарплаты ф.л. н.о. – п. 8 ст. 227 НК РФ – оцен. аванс. платежи и.п.	н.п.	н.п.	н.п. (орг.), н.о. – п. 1 ст. 362 НК РФ – для ф.л.	н.о. – п. 1 ст. 408 НК РФ	н.п.
Налоговый период	ст. 163 НК РФ: квартал	ст. 216 НК РФ: календ. год	ст. 341 НК РФ: календ. месяц	ст. 423 НК РФ: календ. год	п. 1 ст. 360 НК РФ: календ. год	ст. 405 НК РФ: календ. год	ст. 346.30 НК РФ: квартал
Отчетный период (факульт.):				ст. 423 НК РФ: первый кв., полугодие, девять мес. календ. года			

Срок (сроки) уплаты (для н.п.)	п. 1 ст. 174 НК РФ: равными долями не поздн. 25–го числа каждого из трех мес., след. за истекшим нал. пер.	п. 6 ст. 227 НК РФ: за нал. пер. – не поздн. 15 июл. след. года п. 8, 9 ст. 227 НК РФ: для и.п. аванс. плат.: не поздн. 15 июл., 15 ноя тек. года, 15 июл. след. года	ст. 344 НК РФ не позд. 25–го числа мес., следующего за истекшим нал. пер.	п. 3 ст. 431 НК РФ: не позд. 15–го числа след. календ. мес.	ст. 363 НК РФ; п. 1 ст. 3 З-на Москвы: для орг.: не поздн. 5 фев. года, след. за истекшим нал. пер.; для ф.л. – не поздн. 1 дек. след. года	п. 1 ст. 409 НК РФ: не поздн. 1 дек. след. года	п. 1 ст. 346.32 НК РФ: не поздн. 25–го числа первого мес. след. нал. пер.
Срок (сроки) представления налоговой декларации (расчетов авансовых платежей) (факульт.)	п. 5 ст. 174 НК РФ: не поздн. 25–го числа мес., следующего за истекшим нал. пер.	п. 1 ст. 229 НК РФ: не поздн. 30 апр. след. года	п. 2 ст. 345 НК РФ не поздн. послед. числа мес., следующего за истекшим нал. пер.	п. 7 ст. 431 НК РФ: не позд. 30–го числа месс., след. за расч. (отчетн.) пер.	ст. 363.1 НК РФ: для орг. – не поздн. 1 фев. след. года		п. 3 ст. 346.32 НК РФ: не поздн. 20–го числа первого мес. след. нал. пер.

9.2. РАСХОДЫ ПО НАЛОГУ НА ПРИБЫЛЬ ОРГАНИЗАЦИЙ И ВЫЧЕТЫ ПО НДС – ТАБЛИЦА НЕКОТОРЫХ ПРАВОВЫХ ПОЗИЦИЙ ВЫСШИХ СУДЕБНЫХ ОРГАНОВ

(правовые позиции приведены в упрощенном виде)

	Суд пришел к итоговому выводу о том, что:	**Расходы по налогу на прибыль (НДФЛ), п. 1 ст. 252 НК РФ:**	**Вычеты по НДС, п. 2 ст. 171 НК РФ:**
1.	товары (сырье, работы, услуги) в действительности не приобретались налогоплательщиком, вне зависимости от документального оформления этих операций	**нет** с 19 августа.2017 г. – подп. 2 п. 2 ст. 54.1 НК РФ до 18 августа.2017 г. – п. 4, 5 Постановления Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 г. № 53 (налоговая выгода не может быть признана обоснованной, если получена налогоплательщиком вне связи с осуществлением реальной предпринимательской или иной экономической деятельности); – Постановления Президиума ВАС РФ от 25 мая 2010 г. № 15658/09 (работы в действительности были выполнены силами самого налогоплательщика, а не сторонним подрядчиком), от 14 февраля 2012 г. № 12093/11 (агент в действительности не оказывал услуг); – Определение ВС РФ от 03 февраля 2015 г. № 309КГ142191 (сырье – дорогостоящая присадка, в действительности не приобреталось). **примечание:** если налоговый орган делает вывод о том, что товар в действительности не приобретался, то это с неизбежностью означает, что он впоследствии не мог и перепродаваться (т.е. с его реализации не могли начисляться налоги, в т.ч. НДС и налог на прибыль). Соответственно, рассматриваемый вариант итоговой оценки деятельности налогоплательщика характерен скорее не для товаров, а для сырья, работ, услуг.	
2.	товары (сырье, работы, услуги) действительно приобретены налогоплательщиком; но не у того лица, которое указано в документах, как контрагент налогоплательщика; либо документов о приобретении вообще не имеется и они не могут быть восстановлены	**нет** с 19 августа.2017 г. – подп. 2 п. 2 ст. 54.1 НК РФ до 18 августа.2017 г. – в части НДС: Постановления Президиума ВАС РФ от 18 ноября 2008 г. № 7588/08, от 1 февраля 2011 г. № 10230/10, от 19 апреля 2011 г. № 17648/10, от 31 мая 2011 г. № 17649/10, от 20 октября 2011 г. № 10095/11 и № 10096/11, Определение ВС РФ от 20 июля 2016 г. № 305-КГ16-4155 и др. – в части налога на прибыль: некоторое время была актуальной позиция, изложенная в Постановлении Президиума ВАС РФ от 3 июля 2012 г. № 2341/12 (если реальный продавец неизвестен, то для учета расходов в полном объеме налогоплательщик должен доказать рыночность цен приобретения). Применимость позиции подтверждалась в Письме ФНС России от 24 декабря 2012 г. № СА47/22020@. Однако нерешаемая проблема данной позиции состоит в том, что сам факт перечисления денежных средств на счет фиктивного поставщика еще не означает, что в заявленном периоде имели место расходы на спорные товары (сырье, работы, услуги). Презюмируемая возмездность гражданских отношений (п. 3 ст. 423 ГК РФ) еще не означает того, что налогоплательщик имеет право на расходы без доказывания периода (ст. 55 НК РФ), в котором они были произведены (могут быть учтены). – в части НДФЛ – если сумма подтвержденных расходов меньше 20 % доходов, то вычет производится в размере 20 % доходов (ст. 221 НК РФ, Постановление Президиума ВАС РФ от 16 февраля 2010 г. № 13158/09), однако и в этом случае налогоплательщик может доказать больший размер расходов (п. 8 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. № 57), либо его обязан учесть налоговый орган расчетным методом (п. 12 Обзора практики рассмотрения судами дел, связанных с применением гл. 23 НК РФ (утв. Президиумом ВС РФ 21 октября 2015 г.)).	

3.	товары (сырье, работы, услуги) действительно приобретены налогоплательщиком; у того лица, которое указано в документах, как контрагент налогоплательщика; но документы оформлены с устранимыми нарушениями	**да** – Постановления Президиума ВАС РФ от 9 марта 2010 г. № 15574/09, от 20 апреля 2010 г. № 18162/09, от 8 июня 2010 г. № 17684/09; Определения ВС РФ от 29 ноября 2016 г. № 305КГ1610399, от 6 февраля 2017 г. № 305КГ1614921

9.3. РЕКОМЕНДУЕМАЯ ЛИТЕРАТУРА

ОСНОВНАЯ:

Винницкий Д.В. Налоговое право. – М., 2015.
Крохина Ю.А. Налоговое право: учебник. – М., 2015.
Налоговое право: учебник / под ред. Е.Ю. Грачевой, О.В. Болтиновой. – М., 2015.
Налоговое право: учебник для бакалавров. / под ред. И.А. Цинделиани. – М., 2018.
Налоговое право: учебник для вузов / под ред. С.Г. Пепеляева. – М., 2015.
Налоговое право. Особенная часть: учебник для вузов / под ред. С.Г. Пепеляева. – М., 2017.
Парыгина В.А., Тедеев А.А. Налоговое право: учебник. – М., 2015.
Тимофеев Е.В. налоговое право России – практическое и увлекательное. Полутом I: От основ к источникам и основным принципам. – М., 2017.

ДОПОЛНИТЕЛЬНАЯ:

Брызгалин А.В., Берник В.Р., Головкин А.Н. Налоги. Люди. Время. … или этот безграничный Мир Налогов. / под ред. А.В. Брызгалина. – Екб., 2008.
Все начиналось с десятины: этот многоликий налоговый мир. – М., 1992.
Гаджиев Г.А., Пепеляев С.Г. Предприниматель – налогоплательщик – государство. Правовые позиции Конституционного Суда РФ. – М., 1998.
Демин А.В. Диспозитивность в налоговом праве. – М., 2018.
Демин А.В. Принцип определенности налогообложения. – М., 2015.
Клейменова М.О. Налоговое право. – М., 2013.
Кучеров И.И. Теория налогов и сборов (правовые аспекты): монография. – М., 2009.
Кучерявенко Н.П. Курс налогового права: В 2 т. – М., 2009.
Майбуров И.А. Теория и история налогообложения. – М., 2007.
Нагорная Э.Н. Налоговые споры: оценка доказательств в суде: монография. – М., 2012.
Орлов М.Ю. Десять лекций о налоговом праве России: Учебное пособие. – М., 2009.
Очерки налогово–правовой науки современности. – Москва–Харьков, 2013.
Пилипенко А.А. Налоговое право: Учебное пособие. – Мн., 2006.
Порохов Е.В. Теория налоговых обязательств: Учебн. пособие. – Алматы, 2001.
Хаванова И.А. Международные договоры Российской Федерации об избежании двойного налогообложения. – М., 2016.
Худяков А.И. Избранные труды по финансовому праву. – СПб., 2010.
Цыпкин С.Д. Правовое регулирование налоговых правоотношений в СССР. – М., 1955.
Шаукенов А.Т. Некоторые проблемы теории и философии налогового права. – Алматы, 2009.
Щекин Д.М. Налоговые риски и тенденции развития налогового права. – М., 2007.

НАПИСАНИЕ на ЗАКАЗ:
1. Дипломы, курсовые, рефераты...
2. Диссертации и научные работы.
Тематика любая: НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ, экономика, техника, право, менеджмент, финансы, биология...

УЧЕБНИКИ, ДИПЛОМЫ, ДИССЕРТАЦИИ:
полные тексты в электронной библиотеке
www.учебники.информ2000.рф.