УДК 336.2

DOI 10.25205/2542-0410-2019-15-3-54-62

Законные интересы налогоплательщика в процессе привлечения его к ответственности

С. А. Ядрихинский

*Северо-Западный институт (филиал) Университета имени О. Е. Кутафина (МГЮА)
Вологда, Россия*

Аннотация

Исследуются правовые проблемы реализации законных интересов налогоплательщика в рамках отношений по привлечению его к ответственности за совершение налогового правонарушения. Отмечается связанность и производность законных интересов на стадии привлечения налогоплательщика к налоговой ответственности с интересами налогоплательщика, возникающих на более ранних стадиях налогового взаимодействия (интересы по уплате налога, интересы, вытекающие из налогового контроля, интересы, связанные с административным обжалованием). Анализируются пределы осуществления мер государственного принуждения, сроки давности привлечения к налоговой ответственности как гарантийные инструменты защиты законных интересов налогоплательщика. Предлагается изменить порядок исчисления давностных сроков. Обосновывается недопустимость возложения дополнительного обременения на налогоплательщика из-за допущенных налоговым органом ошибок. Делается вывод о необходимости сбалансированного подхода при определении меры ответственности с учетом общеправовых и отраслевых принципов соразмерности, разумности и справедливости.

Ключевые слова

налогоплательщик, налоговый орган, законный интерес, ответственность, правонарушение, срок давности, финансовый ущерб

Для цитирования

Ядрихинский С. А. Законные интересы налогоплательщика в процессе привлечения его к ответственности // Юридическая наука и практика. 2019. Т. 15, № 3. С. 54–62. DOI 10.25205/2542-0410-2019-15-3-54-62

The Legitimate Interests of the Taxpayer in the Process of Bringing Him to Liability

S. A. Yadrikhinskiy

*North-West Institute (branch) of the University named after O. E. Kutafin (MSAL)
Vologda, Russian Federation*

Abstract

The article examines the legal problems of realization of legal interests of taxpayers in the framework of relations on bringing him to responsibility for committing a tax offense. It is noted the consistency and the derivation of the legitimate interests at the stage of bringing the taxpayer to tax liability with the interests of the taxpayer that occur at earlier stages of the tax interaction (interests in tax payment, the interest arising from the tax control, the interests associated with administrative appeal). The limits of implementation of measures of state coercion, the Statute of limitations for bringing to tax liability as a guarantee instrument for the protection of the legitimate interests of the taxpayer are analyzed. It is proposed to change the order of calculation of limitation periods. The author substantiates the inadmissibility of imposing additional encumbrance on the taxpayer due to the mistakes made by the tax authority. It is concluded that there is a need for a balanced approach in determining the measure of responsibility, taking into account the General legal and sectoral principles of proportionality, reasonableness and fairness.

Keywords

taxpayer, tax authority, legitimate interest, responsibility, violation, limitation period, financial damage

For citation

Yadrikhinsky S. A. The Legitimate Interests of the Taxpayer in the Process of Bringing Him to Liability. *Juridical Science and Practice*, 2019, vol. 15, no. 3, p. 54–62. (in Russ.) DOI 10.25205/2542-0410-2019-15-3-54-62

© С. А. Ядрихинский, 2019

ISSN 2542-0410

Юридическая наука и практика. 2019. Т. 15, № 3
Juridical Science and Practice, 2019, vol. 15, no. 3

Содержательное ядро феномена «законные интересы» состоит в правомерных инициативах налогоплательщика, целью которых является приобретение или сохранение благ в налоговой сфере в целях удовлетворения объективно необходимых потребностей, обусловленных статусом налогоплательщика. Законный интерес налогоплательщика, также как и субъективное право, является социально определенным и юридически обеспеченным государством правовым дозволением.

Особенностью отношений, связанных с привлечением налогоплательщика к налоговой ответственности, является то обстоятельство, что *инициатором* их возникновения является налоговый орган. Привлекаемый к ответственности налогоплательщик заинтересован в облегчении своей имущественной участи, улучшении своего правового положения.

Сама процедура привлечения к ответственности «включает в себя ряд последовательных этапов и представляет собой стадийный процесс»¹, в рамках которого правоприменительный орган совершает определенные *процессуальные действия*, направленные в конечном итоге на взыскание с налогоплательщика, совершившего правонарушение, налоговой санкции.

В отличие от административного производства или уголовного процесса Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ² не использует такие понятия, как «возбуждение дела», «участник производства», не обособляются в отдельную группу процессуальные права и обязанности участников производства по делу о налоговом правонарушении. Эти стадии выделяет доктрина и судебная практика.

О. В. Пантюшов указывает на следующие стадии привлечения к налоговой ответственности: обнаружение признаков совершенного правонарушения; фиксация обстоятельств совершения налогового правонарушения; сбор доказательств и квалификация деяния; рассмотрение материалов дела о налоговом правонарушении и принятие решения по существу; обжалование принятого решения (пересмотр дела); исполнение вступившего в силу решения налогового органа [1. С. 25].

Как видно, непосредственно процессу привлечение налогоплательщика к ответственности предшествуют мероприятия налогового контроля. Акт налоговой проверки является итоговым актом налогового контроля и одновременно правоприменительным актом, которым возбуждается преследование за совершение налогового правонарушения, т. е. начинается процесс привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения³.

Все остальные налоговые правоотношения (налогоустановочные отношения, отношения по уплате налога и др.) по времени возникновения также предшествуют привлечению налогоплательщика к ответственности.

Таким образом, отношения по привлечению налогоплательщика к налоговой ответственности, являясь следствием отношений по налоговому контролю, тесно взаимосвязаны как между собой, так и с иными видами налоговых отношений. Отсюда следует взаимосвязанность законных интересов налогоплательщика, возникающих не только на каждой самостоятельной стадии процесса привлечения к налоговой ответственности, но и вытекающих из иных налоговых отношений (налогоустановочные отношения, отношения по уплате налога, отношения по административному обжалованию актов налоговых органов, действий (бездействий) их должностных лиц). Они пересекаются во времени и между собой. Например, определяя дефектность в установлении налога с продаж в законной форме по признаку вве-

¹ Постановление Конституционного Суда РФ от 14.07.2005 № 9-П «По делу о проверке конституционности положений статьи 113 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобой гражданки Г. А. Поляковой и запросом Федерального арбитражного суда Московского округа» // Вестник Конституционного Суда. 2005. № 4.

² Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ // Собрание законодательства РФ, № 31, 03.08.1998, ст. 3824.

³ Определение Конституционного Суда РФ от 12.07.2006 № 267-О «По жалобе открытого акционерного общества «Востоксибэлектросетьстрой» на нарушение конституционных прав и свобод положениями частей третьей и четвертой статьи 88, пункта 1 статьи 101 Налогового кодекса Российской Федерации и части 4 статьи 200 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации» // Вестник Конституционного Суда РФ. 2006. № 6.

дения в действие в Кировской области, в резолютивной части Постановления Суд указал, что неуплата налога за указанный период не может являться *основанием* для применения мер ответственности к налогоплательщикам ⁴.

В ходе налогового контроля налоговый орган обязан собирать доказательства в том числе для подтверждения отсутствия факта правонарушения (п. 6 ст. 101 НК РФ). Обязанность налогового органа порождает соответствующий законный интерес налогоплательщика считаться добросовестным, законопослушным, а также обоснованно рассчитывать, что и налоговый орган надлежащим образом отнесется к выполнению своей обязанности. Этот интерес возникает на стадии налогового контроля, но он не менее актуален в отношениях по привлечению налогоплательщика к ответственности.

Объект интереса налогоплательщика в налоговых отношениях по налоговому контролю, обжалованию ненормативных актов налоговых органов в большинстве случаев является объектом законного интереса налогоплательщика, привлекаемого к ответственности. По этому объединяющему признаку интерес налогоплательщика будет общим, то есть искомые налогоплательщиком блага будут обладать равновеликой ценностью на всех стадиях налогового взаимодействия. Интерес налогоплательщика, непосредственно вытекающий из отношений, возникающих в процессе привлечения его к ответственности за совершение налогового правонарушения, будет специальным. Как правило, он касается исключения либо уменьшения неблагоприятных последствий, связанных с нарушением законодательства о налогах и сборах. Именно эти интересы мы рассмотрим в данной части работы.

На первый план выходят интересы налогоплательщика, связанные с временными рамками данных правоотношений. Установление темпоральных пределов осуществления мер государственного принуждения, как неоднократно отмечал Конституционный Суд Российской Федерации, направлено на защиту таких конституционных ценностей, как стабильность и определенность публичных правоотношений, обеспечение стабильности условий хозяйствования, поддержание баланса публичных интересов государства и частных интересов субъектов гражданско-правовых отношений ⁵.

⁴ Постановление Конституционного Суда РФ от 30.01.2001 № 2-П «По делу о проверке конституционности положений подпункта “д” пункта 1 и пункта 3 статьи 20 Закона Российской Федерации “Об основах налоговой системы в Российской Федерации” в редакции Федерального закона от 31 июля 1998 года “О внесении изменений и дополнений в статью 20 Закона Российской Федерации “Об основах налоговой системы в Российской Федерации”, а также положений Закона Чувашской Республики “О налоге с продаж”, Закона Кировской области “О налоге с продаж” и Закона Челябинской области “О налоге с продаж” в связи с запросом Арбитражного суда Челябинской области, жалобами общества с ограниченной ответственностью “Русская тройка” и ряда граждан» // Вестник Конституционного Суда РФ. 2001. № 3.

⁵ Определение Конституционного Суда РФ от 08.02.2007 № 381-О-П «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы открытого акционерного общества “Ростелеком” на нарушение конституционных прав и свобод положениями пунктов 5 и 7 статьи 78 Налогового кодекса Российской Федерации и части 4 статьи 200 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации» // Вестник Конституционного Суда РФ. 2007. № 5; Постановление Конституционного Суда РФ от 27.04.2001 № 7-П «По делу о проверке конституционности ряда положений Таможенного кодекса Российской Федерации в связи с запросом Арбитражного суда города Санкт-Петербурга и Ленинградской области, жалобами открытых акционерных обществ “АвтоВАЗ” и Комбинат “Североникель”, обществ с ограниченной ответственностью “Верность”, “Вита-Плюс” и “Невско-Балтийская транспортная компания”, товарищества с ограниченной ответственностью Совместное российско-южноафриканское предприятие “Эконт” и гражданина А. Д. Чулкова» // Вестник Конституционного Суда РФ. 2001. № 5; Постановление Конституционного Суда РФ от 10.04.2003 № 5-П «По делу о проверке конституционности пункта 1 статьи 84 Федерального закона “Об акционерных обществах” в связи с жалобой открытого акционерного общества “Приаргунское”» // Вестник Конституционного Суда РФ. 2003. № 3; Постановление Конституционного Суда РФ от 14.07.2005 № 9-П «По делу о проверке конституционности положений статьи 113 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобой гражданки Г. А. Поляковой и запросом Федерального арбитражного суда Московского округа» // Вестник Конституционного Суда РФ. 2005. № 4; Определение Конституционного Суда РФ от 21.04.2005 № 191-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Миронова Валерия Валентиновича на нарушение его конституционных прав частью первой статьи 256 Гражданского процессуального кодекса Российской Федерации» // Вестник Конституционного Суда РФ. 2005. № 6.

Законный интерес налогоплательщика состоит в том, чтобы не подвергаться мерам ответственности по истечении определенного периода – срока давности. Б. Б. Базаров этот законный интерес назвал «правом на непривлечение к налоговой ответственности» [2. С. 37]. Истечение срока давности является *правопрепятствующим юридическим фактом*, исключающим привлечение налогоплательщика к ответственности. Налогоплательщик приобретает состояние определенности в вопросе своего правового положения вследствие утраты налоговым органом возможности взыскания налоговых санкций (штрафов).

Отправным моментом в исчислении этого срока в отношении правонарушений, предусмотренных ст. 120 и 122 НК РФ, является следующий день после окончания налогового периода, в котором было совершено правонарушение. Налогоплательщика нельзя привлечь к ответственности, если на момент вынесения соответствующего решения истекли три года с начала налогового периода, следующего за тем, в котором производилось или должно было быть произведено исчисление налоговой базы и суммы налога, подлежащего уплате.

А. Р. Султанов приводит пример по его мнению буквального толкования исчисления срока давности для привлечения к ответственности налогоплательщика за неуплату налога за 2012 г.; ученый считает, что этот срок «исчисляется с 1 января 2013 г. и истекает к 1 января 2016 г.» [3]. Однако такой подход не согласуется с порядком исчисления срока, разъясненным в п. 15 Постановления Пленума Высшего ВАС РФ от 30.07.2013 № 57 «О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации». Пленум ВАС РФ исходит из того, что срок уплаты налога за 2012 год устанавливается в 2013 (для налога на прибыль организации – это 28 марта 2013 года). Значит, сама неуплата налога, а следовательно, и само правонарушение происходят в 2013 году (а не в 2012 г.). Поэтому срок давности привлечения налогоплательщика к ответственности начинается исчисляться с 1 января 2014 года – это следующий день после окончания налогового периода, в котором было совершено правонарушение (а не с 1 января 2013 г.). Соответственно, последним днем срока давности будет 31 декабря 2016 года.

Если смотреть на букву закона, то действительно это толкование выглядит верным. Но насколько оправдана такая пролонгация срока? Сразу возникает неопределенность в отношении промежутка времени начиная со следующего дня неуплаты налога (29 марта 2013 года) до последнего дня налогового периода в котором происходит эта неуплата (31 декабря 2013 года): допустимо ли привлечение налогоплательщика к ответственности в период, когда срок давности еще не начал течь? Привлечение налогоплательщика к ответственности в этот период времени будет нарушать законный интерес налогоплательщика, связанный с нижним пределом временного ограничения такого привлечения.

Допустим, что в отношении вышеуказанного налогоплательщика назначена выездная налоговая проверка в 2016 году и в этом же году по итогам проверки вынесено решение. Глубина налоговой проверки составляет три года (п. 4 ст. 89 НК РФ), которые будут охватывать только 2015, 2014 и 2013 гг. Следовательно, если объект налогообложения определен, а налог исчислен и неуплачен в 2013 году, обнаружить такую ошибку в ходе налоговой проверки налоговый орган уже не сможет, поскольку 2012 год не достигаем, – проверке не подлежит. А значит, не сможет и предъявить требование об уплате налога, пеней и штрафных санкций, несмотря на то, что срок давности привлечения к ответственности не истек. При этом в 2016 году, по всей видимости, привлекать налогоплательщика за неуплату налога и за 2015 год нельзя, поскольку срок давности еще не начался; он начинается лишь с 01.01.2017 – это следующий день после окончания налогового периода, в котором было совершено правонарушение.

При обсуждении проекта п. 15 Постановления Пленума Высшего ВАС РФ на заседании Президиума ВАС РФ 17 января 2013 разработчик этого Постановления Светлана Анатольевна Герасименко (в прошлом судья ВАС РФ) в дискуссии с представителями экспертного налогового сообщества, которые настаивали привязывать срок давности к периоду, за который

нужно платить налоги, несколько раз отметила, что именно законодатель так изложил ст. 113 НК РФ и все претензии должны адресоваться не к суду, а к законодателю⁶.

Идея связать срок давности с периодом, за который нужно платить налоги, тоже выглядит не очень удачной (см. вышеуказанный пример А. Р. Султанова). В этом случае срок давности начинается до момента самого правонарушения, что не менее сомнительно. В нашем примере дата налогового правонарушения – 29 марта 2013 года, а срок давности предлагается исчислять с 01.01.2013.

Представляется, что решением проблемы было бы признание законодателем началом исчисления срока давности *со дня совершения налогового правонарушения*. Надо сказать, что попытки отсчитывать срок давности начиная со дня, следующего за установленным днем уплаты налога, встречались в практике⁷. Для всех иных налоговых правонарушений, так же как и для преступлений (ч. 2 ст. 78 УК РФ) именно такая модель и предусмотрена. Аналогичное мнение в ходе публичного обсуждения проекта Постановления Пленума высказала С. А. Герасименко.

Очевидно, что толкование ст. 113 НК РФ в понимании п. 15 Постановления Пленума Высшего ВАС РФ расширяет временной коридор возможностей привлечения налогоплательщика к налоговой ответственности.

Следует заметить, что законодатель по-разному определил *момент истечения срока давности* в налоговом и уголовном праве. В налоговом праве таким моментом считается дата вынесения решения налогового органа о привлечении налогоплательщика к ответственности (п. 1 ст. 113 НК РФ), здесь вступление в силу решения не является юридически значимым обстоятельством; в уголовном праве – вступление приговора суда в законную силу (ч. 2 ст. 78 Уголовного кодекса Российской Федерации от 13.06.1996 № 63-ФЗ⁸).

В основании налоговой ответственности, как и любого другого вида юридической ответственности, лежит *состав правонарушения* (объект, объективная сторона, субъект, субъективная сторона). Отсутствие любого из признаков состава исключает привлечение налогоплательщика к ответственности. Соответственно, законные интересы налогоплательщика находятся и в плоскости исключения признаков состава правонарушения.

Содержание объективной стороны составляет только *противоправное деяние*. Противоправность должна быть закреплена нормой налогового законодательства, а не доктриной или правоприменительным актом, и предполагает прямой запрет на осуществление деяния, идущего вразрез нормативному предписанию.

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 платежа⁹. Эта правовая позиция Конституционного Суда РФ была принята в 2003 году. Однако нетрудно заметить, что Конституционный Суд РФ в дальнейшем старался избегать ссылок на данную правовую позицию, да и арбитражные суды лишь изредка прибегали к ней, предпочитая в мотивировочной части судебных актов использовать иные позиции Суда.

⁶ URL: <https://www.youtube.com/watch?v=p3qxbIrEqns> (дата обращения: 04.05.2019)

⁷ См., например, Постановление Федерального арбитражного суда Центрального округа от 09.09.2008 по делу № А09-7320/2007-21 // СПС КонсультантПлюс; Постановление Федерального арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 31.07.2008 № Ф08-4328/2008 по делу № А32-13675/2007-14/325 // СПС КонсультантПлюс.

⁸ Уголовный кодекс Российской Федерации от 13.06.1996 № 63-ФЗ // Собрание законодательства РФ, 17.06.1996, № 25, ст. 2954.

⁹ Постановление Конституционного Суда РФ от 27.05.2003 № 9-П «По делу о проверке конституционности положения статьи 199 Уголовного кодекса Российской Федерации в связи с жалобами граждан П. Н. Белецкого, Г. А. Никовой, Р. В. Рукавишникова, В. Л. Соколовского и Н. И. Таланова» // Вестник Конституционного Суда РФ. 2003. № 4.

Проблема состоит в том, что предоставленные законом права и используемые налогоплательщиком в *своих интересах* в случаях, связанных с уменьшением суммы налога, нередко воспринимаются правоприменителем как злоупотребление правами, недобросовестным поведением. А само злоупотребление правом возводится в ранг противоправности. Такой вывод делается по критерию поступления (не поступления) денежных средств в бюджет. Представляется, что противоправность должна определяться только законом и запреты должны обладать такой же определенностью, как и налогооблагающие нормы.

Законным интересом является стремление налогоплательщика не быть привлеченным к ответственности и подвергаться штрафным санкциям за налоговое правонарушение, которое он не совершал (отсутствие события правонарушения), а также возможность добиваться полной *реабилитации* в случае необоснованного привлечения к налоговой ответственности.

Деликтоспособным налогоплательщиком признается физическое лицо, достигшее шестнадцатилетнего возраста (п. 2 ст. 107 НК РФ). Проблема состоит в том, что исполнение обязанности по уплате налога законодатель не связывает с возрастом, а ответственность связывает; при этом в отношении ребенка, не достигшего шестнадцатилетия, она исключается. Родитель будет выступать законным представителем и все действия (бездействие) представителя расцениваются как действия (бездействие) самого налогоплательщика (п. 3 Постановления Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 № 57). Поэтому законный представитель ребенка также не является субъектом налогового правонарушения. Хотя налоговые органы с таким мнением не согласны¹⁰.

Выходом из ситуации может быть только законодательное решение. В частности, О. А. Лозенков предлагает дополнить положения ст. 27 НК РФ и возложить на законных представителей несовершеннолетних обязанность по погашению налоговой задолженности по субсидиарному принципу на случай недостаточности денежных средств налогоплательщика, не достигшего шестнадцатилетнего возраста, для исполнения в полном объеме обязанности по уплате налогов и сборов, причитающихся пеней и штрафов [4. С. 27].

Необходимо отметить, что не каждое нарушение законодательства о налогах и сборах образует налоговое правонарушение.

Например, неуплата налогоплательщиком авансовых платежей по итогам каждого отчетного периода является нарушением закона, однако привлечь налогоплательщика к ответственности по ст. 122 НК РФ налоговый орган не вправе. Объективная сторона правонарушения, предусмотренного ст. 122 НК РФ, охватывает лишь те деяния, которые состоят в неуплате или неполной уплате сумм налога вследствие *занижения налоговой базы*, иного неправильного исчисления налога или других неправомерных действий. А поскольку исчисление налоговой базы и суммы налога налогоплательщиками осуществляется *после окончания налогового периода*, по итогам которого уплачивается налог, в течение года у них отсутствует недоимка по налогу.

Логика этих рассуждений нашла свое отражение в абз. 3 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.

Статья 122 НК РФ называется «Неуплата или неполная уплата сумм налога (сбора, страховых взносов)». Вместе с тем ответственность по этой статье наступает не за неуплату налога фактически, а за занижения налоговой базы, иное неправильное исчисление налога.

Бездействие налогоплательщика, выразившееся исключительно в неперечислении в бюджет указанной в налоговой декларации или налоговом уведомлении суммы налога, не обра-

¹⁰ Письмо УФНС России по г. Москве от 15.01.2010 № 20-14/4/002290@ // Московский налоговый курьер. 2010. № 5–6; Письмо УФНС России по г. Москве от 09.08.2007 № 28-10/076242@ // Московский налоговый курьер. 2007. № 21.

зует состав правонарушения, установленного ст. 122 НК РФ. В этом случае с него подлежат взысканию пени (п. 19 Постановления Пленума ВАС РФ № 57).

Например, диспозиция п. 1 ст. 122 НК РФ изначально не охватывает неуплату имущественных налогов физических лиц (земельный налог, транспортный налог, налог на имущество физических лиц), поскольку исчисление этих налогов производит налоговый орган, что исключает искажение налоговой базы со стороны налогоплательщика и соответственно ответственность.

Но если законодатель связал ответственность по ст. 122 НК РФ не столько с неуплатой налога, сколько с недолжным исчислением налога, занижением налоговой базы, то насколько оправдано будет привлекать налогоплательщика к ответственности в случае неправильного исчисления налога, но не повлекшего ущерба для бюджета, например, при имеющейся переплате?

В ходе публичного обсуждения проекта Пленума В. В. Бациев высказал точку зрения, что переплата налога, имеющаяся у налогоплательщика вообще, не должна иметь правового значения для целей применения ст. 122 НК РФ, поскольку ключевым моментом ответственности является искажение налоговой базы, т. е. наказывают не за неуплату, а за неверное декларирование, за сокрытие реальных налоговых обязательств¹¹. Однако это предложение не нашло поддержку.

И действительно, если рассматривать вопрос с точки зрения потерь бюджета, то в случае с переплатой налога эти потери не ощущаются и в этом отношении экономические основания для применения ответственности отпадают, несмотря на занижения исчисленного налога.

Поэтому у налогоплательщика в преддверие выездной налоговой проверки может быть интерес иметь в бюджете некоторую переплату как «страховку от ответственности».

В тех случаях когда налоговое правонарушение состоялось, налогоплательщик заинтересован в уменьшении размера штрафа, т. е. воспользоваться положениями ст. 112 и 114 НК РФ. Этот интерес проистекает из обязанности, закрепленной за руководителем (заместителем руководителя) налогового органа по выявлению обстоятельств, смягчающих налоговую ответственность при рассмотрении материалов налоговой проверки. В обязанность должностного лица входит не просто оценка и учет смягчающих обстоятельств, а принятие соответствующих мер по их отысканию, вне зависимости от сделанного заявления (ходатайства) налогоплательщика. Безусловно, и налогоплательщик стремится обнаружить перед налоговым органом выпавшие из его поля зрения благоприятные для привлекаемого к ответственности налогоплательщика обстоятельства. В поле зрения налогоплательщика попадает все, что может благоприятствовать ему, служить исключению или смягчению ответственности, любое слабое место акта налоговой проверки, сомнительность обвинительного доказательства, недостаточная обоснованность того или иного утверждения должностного лица, фрагментарность налоговой проверки и т. д. Налогоплательщик также не лишен возможности собирать и представлять доказательства, свидетельствующие об отсутствии его вины, либо направленные на смягчение ответственности; приводить аргументы и акцентировать внимание на спорных фактах и обстоятельствах, которые бы порождали сомнения в виновности неустранимого характера, ставили под вопрос доводы и выводы налогового органа.

Примечательно, что в случае снижения судом размера штрафа в силу установления смягчающих обстоятельств налогоплательщику подлежат возмещению судебные расходы, поскольку, как сказал Верховный Суд РФ, он вынужден был прибегнуть к судебному механизму обеспечения принудительной реализации своих прав и законных интересов¹². Этот законный интерес подлежит защите и в том случае, если налоговый орган не принял во вни-

¹¹ URL: https://www.youtube.com/watch?v=c1Zqp_cFNDY (дата обращения 04.05.2019).

¹² Определение Верховного Суда РФ от 12.02.2018 № 304-КГ17-16452 по делу № А46-18381/2016 // СПС КонсультантПлюс.

мание смягчающие обстоятельства из-за пробелов в правовом регулировании данного вопроса при применении санкций.

В практике встречались случаи, когда налоговый орган сам ошибался при предоставлении налоговых вычетов налогоплательщику – физическому лицу. Иначе говоря, налогоплательщик приобретал выгоду в виде налогового вычета, основываясь на принятии официального акта, подтверждающего субъективное право конкретного лица на возврат из бюджета или зачет излишне уплаченных сумм налога. Впоследствии обнаруживалось, что в действительности налогоплательщик права на заявленный имущественный налоговый не приобрел.

Очевидно, в такой ситуации бюджет несет имущественные потери, вследствие неправомерно (ошибочно) предоставленного налогового вычета. Конституционный Суд РФ неоднократно указывал на то, что получение налогоплательщиком налогового вычета при отсутствии для этого законных оснований означало бы, по существу, неосновательное обогащение за счет бюджетных средств, приводило бы к нарушению публичных интересов в сфере налогообложения и к нарушению конституционных прав и свобод других налогоплательщиков (постановление от 19 января 2017 года № 1-П¹³, определения от 2 октября 2003 года № 317-О¹⁴, от 5 февраля 2004 года № 43-О¹⁵ и от 8 апреля 2004 года № 168-О¹⁶).

Но есть ли в том вина налогоплательщика? И должен ли он подвергаться мерам государственного принуждения правосстановительного характера в виде взыскания пеней (ст. 75 НК РФ)?

В данном случае законный интерес налогоплательщика состоит в сложении себя бремени несения дополнительных издержек. Ведь этот ущерб обусловлен исключительно упущениями или ошибками, допущенными налоговыми органами при принятии решений в отношении правильности исчисления и уплаты, зачета и возврата налогов и сборов.

Верховный Суд РФ освободил налогоплательщика – физическое лицо от уплаты пеней для случая неправомерного предоставления налоговым органом налогового вычета по НДФЛ¹⁷. Возврату в бюджет подлежит только величина соответствующих сумм, причитающихся государству в виде налога на доходы физических лиц.

В § 50 Постановления ЕСПЧ от 24 мая 2007 г. по делу «Радчиков против России» (жалоба № 65582/01) сказано: «Ошибки или недостатки работы органов государственной власти должны работать в пользу подсудимого. Другими словами, риск совершения ошибки прокуратурой или даже действительно судом должно нести государство, и эти ошибки не должны исправляться за счет заинтересованного лица»¹⁸.

¹³ Постановление Конституционного Суда РФ от 19.01.2017 № 1-П «По делу о разрешении вопроса о возможности исполнения в соответствии с Конституцией Российской Федерации постановления Европейского Суда по правам человека от 31 июля 2014 года по делу “ОАО “Нефтяная компания ЮКОС” против России” в связи с запросом Министерства юстиции Российской Федерации» // Вестник Конституционного Суда РФ. 2017. № 2.

¹⁴ Определение Конституционного Суда РФ от 02.10.2003 № 317-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы ООО “Лукойл – Западная Сибирь” на нарушение конституционных прав и свобод положениями подпункта 5 пункта 1 статьи 21 и пункта 1 статьи 78 Налогового кодекса Российской Федерации» // СПС Консультант-Плюс.

¹⁵ Определение Конституционного Суда РФ от 05.02.2004 № 43-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Таланкина Николая Геннадьевича на нарушение его конституционных прав положениями пункта 2 статьи 56 Налогового кодекса Российской Федерации» // Вестник Конституционного Суда РФ. 2004. № 5.

¹⁶ Определение Конституционного Суда РФ от 08.04.2004 № 168-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Чуфарова Андрея Сергеевича на нарушение его конституционных прав положениями абзацев второго и третьего пункта 2 статьи 7 Закона Российской Федерации “О налоге на добавленную стоимость” и абзаца первого пункта 2 статьи 172 Налогового кодекса Российской Федерации» // Вестник Конституционного Суда РФ. 2004. № 6.

¹⁷ Определение Верховного Суда РФ от 15.01.2018 № 78-КГ17-82 // СПС КонсультантПлюс.

¹⁸ Постановление ЕСПЧ от 24.05.2007 «Дело “Радчиков (Radchikov) против Российской Федерации”» (жалоба № 65582/01) // Бюллетень Европейского Суда по правам человека. 2007. № 10.

В другом деле Европейский суд также подтвердил, что обвиняемый должен извлекать выгоду из ошибок национальных органов¹⁹. Это его законный интерес.

Таким образом, законные интересы налогоплательщика заключаются также в стремлении к справедливой мере ответственности либо исключении ответственности. Это стремление направлено на учет правоприменителем обстоятельств, исключающих вину в совершении налогового правонарушения, обстоятельств, исключающих привлечение налогоплательщика к ответственности, обстоятельств, смягчающих ответственность, исключении обстоятельств, отягчающих ответственность.

Список литературы

1. **Пантюшов О. В.** Процедура привлечения к налоговой ответственности (с учетом изменений, вступивших в силу с 01.01.2007) // Налоговая политика и практика. 2007. № 2. С. 25–30.
2. **Базаров Б. Б.** Давность в российском налоговом праве: Дис. ... канд. юрид. наук. М., 2015. 214 с.
3. **Султанов А. Р.** Спорные вопросы применения сроков давности привлечения к ответственности за налоговые правонарушения // Адвокат. 2016. № 2. С. 5–19.
4. **Лозенков О. А.** Исполнение обязанности по уплате налога несовершеннолетними // Финансовое право. 2013. № 7. С. 27–30.

References

1. **Pantyushov O. V.** Procedura privlecheniya k nalogovoj otvetstvennosti (s uchetom izmenenij, vstupivshih v silu s 01.01.2007) [Procedure of bringing to tax responsibility (subject to changes, in force from 01.01.2007)] *Nalogovaya politika i praktika*, 2007, no. 2, p. 25–30. (in Russ.)
2. **Bazarov B. B.** Davnost' v rossijskom nalogovom prave [Prescription in Russian tax law]. Cand. jurid. sci. diss. Moscow, 2015, 214 p. (in Russ.)
3. **Sultanov A. R.** Spornye voprosy primeneniya srokov davnosti privlecheniya k otvetstvennosti za nalogovye pravonarusheniya [Controversial issues of application of the Statute of limitations for prosecution for tax offenses] *Advokat*, 2016, no. 2, p. 5–19. (in Russ.)
4. **Lozenkov O. A.** Ispolnenie obyazannosti po uplate naloga nesovershennoletnimi [Discharge of duty on tax payment juvenile]. *Finansovoe pravo*, 2013, no. 7, p. 27–30. (in Russ.)

Материал поступил в редколлегию

Received

02.06.2019

Сведения об авторе / Information about the Author

Ядрихинский Сергей Александрович, кандидат юридических наук, доцент, Северо-Западный институт (филиал) Университета имени О. Е. Кутафина (МГЮА) (ул. Марии Ульяновой, 18, Вологда, 160001, Россия)

Sergey A. Yadrikhinskiy, Candidate of Legal Sciences, Docent, North-West Institute (Branch) of the University named after O. E. Kutafin (MSLA) (18 Maria Ulyanova Str., Vologda, 160001, Russian Federation)

Syadr@yandex.ru

ORCID 0000-0002-5088-6095

SPIN 3872-7142

¹⁹ Постановление ЕСПЧ от 09.04.2009 «Дело “Эдуард Чистяков (Eduard Chistyakov) против Российской Федерации”» (жалоба № 15336/02) // Бюллетень Европейского Суда по правам человека. 2010. № 1.