

УДК 342.565.2

Тарасевич Сергей Валерьевич

аспирант
Санкт-Петербургский университет технологий
управления и экономики
Санкт-Петербург, Россия
sergeytarasev1ch@mail.ru

Sergey V. Tarasevich

graduate student
St. Petersburg University of Management
Technologies and Economics
Saint Petersburg, Russia

**РОЛЬ КОНСТИТУЦИОННОГО СУДА
РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ В
РАЗГРАНИЧЕНИИ СОСТАВОВ НАЛОГОВЫХ
ПРАВОНАРУШЕНИЙ**

**ROLE OF THE CONSTITUTIONAL COURT OF
THE RUSSIAN FEDERATION IN
DIFFERENTIATION OF TAX OFFENSES**

Аннотация

В работе рассмотрены проблемы разграничения составов налоговых правонарушений, а также роль Конституционного Суда Российской Федерации в данном разграничении.

Ключевые слова:

налоговые правонарушения, неуплата налога, штраф, Конституционный суд Российской Федерации

Abstract

The work examines the problems of differentiating the elements of tax offenses, as well as the role of the Constitutional Court of the Russian Federation in this delimitation.

Keywords:

tax offenses, tax evasion, fine, Constitutional Court of the Russian Federation

Несмотря на то, что Налоговый кодекс Российской Федерации (далее по тексту – «НК РФ») [1] существует уже более двадцати лет, несмотря на то, что его нормы постоянно меняются, наиболее существенные, фундаментальные проблемы остаются.

Одной из наиболее ощутимых проблем является проблема разграничения составов налоговых правонарушений, а также потенциальные споры о том, привлекается ли лицо к налоговой ответственности дважды за одно и тоже нарушение, или составы правонарушений разные.

Согласно НК РФ никто не может быть привлечен к ответственности дважды за одно и тоже нарушение (п. 2 ст. 108 НК РФ), однако на практике все упирается в вопрос квалификации действий налогоплательщиков для вменения той или иной санкции за совершенное налоговое правонарушение.

Все дело в том, что составы налоговых правонарушений различны, но в тоже время схожи. По многим составам применение фиксированных сумм штрафов невозможно. Например, если зафиксировать определенную сумму штрафа или даже «вилку» от и до, такой штраф либо не будет удовлетворять достаточности своей задачи: наказания правонарушителя, либо наоборот, будет нести недостаточную санкцию. При этом фиксация «вилки» от и до также не облегчит задачу, так как

фактически оставит на усмотрение налогового органа возможность применения как минимума, так и максимума, независимо от обстоятельств правонарушения.

В такой ситуации наиболее оптимальный вариант, привязать сумму штрафа к сумме неуплаченного налога. Так, например, ст. 122 НК РФ предусматривает ответственность в размере 20 % от суммы неуплаченного налога.

Однако такая привязка штрафов к сумме неуплаченных налогов ведет к еще большему смешению составов налоговых правонарушений, так как какое бы нарушение допущено не было, в итоге необходимо заплатить в виде штрафа процент от суммы неуплаченного налога.

Таким образом принцип однократности привлечения налогоплательщика к налоговой ответственности за совершение определенного правонарушения может не соблюдаться на практике.

Так, одним из наиболее показательных примеров схожести составов налоговых правонарушений до степени смешения стал хрестоматийный спор об одновременном привлечении к ответственности по п. 1 и 3 ст. 120 НК РФ (грубое нарушение правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения, повлекшее занижение налоговой базы) и уже упомянутой ст. 122 НК РФ (неуплата или неполная уплата сумм налога).

Именно вопрос нарушения принципа невозможности привлечения к ответственности дважды за одно и то же нарушение стал основным для того, чтобы в данном вопросе поставил точку Конституционный Суд Российской Федерации (далее по тексту также – «КС РФ»).

Так, в Определении Конституционного Суда РФ от 18.01.2001 №6-О [2] была рассмотрена проблема недостаточного разграничения вышеупомянутых составов.

По мнению КС РФ Общеправовой критерий определенности, ясности, недвусмысленности правовой нормы вытекает из конституционного принципа равенства всех перед законом и судом (ст. 19, ч. 1 Конституции Российской Федерации [4]). Такое равенство может быть обеспечено лишь при условии единообразного понимания и толкования нормы всеми правоприменителями.

Неопределенность содержания правовых норм создает ситуации, при которых неограниченное усмотрения налоговых органов в процессе правоприменения ведет к произволу, а значит - к нарушению принципов равенства и верховенства закона.

КС РФ указал, 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, что не исключает возможности их самостоятельного применения на основе оценки судом фактических обстоятельств конкретного дела и с учетом конституционно - правового смысла составов налоговых правонарушений, выявленного Конституционным Судом Российской Федерации».*

Данный вопрос также был рассмотрен в Постановлении Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 28.02.01 №5 «О некоторых вопросах применения части первой Налогового кодекса Российской Федерации» [4].

В п. 41 данного Постановления указано, что *«при рассмотрении споров, связанных с привлечением организации-налогоплательщика к ответственности за грубое нарушение правил учета доходов и (или) расходов и (или) объектов налогообложения, повлекшее занижение налоговой базы, судам необходимо исходить из того, что ответственность за данное нарушение установлена п. 3 ст. 120 НК РФ. Если же занижение налоговой базы, повлекшее неуплату или неполную уплату сумм налога, произошло по иным основаниям, чем указано в абзаце третьем пункта 3 статьи 120 НК РФ, организация-налогоплательщик несет ответственность, предусмотренную статьей 122 НК РФ».*

Тем не менее, проблема не была решена окончательно, вопросы о пересечении других составов регулярно возникали.

Ситуация настолько «стандартная», что при углубленном изучении курса «налоговой ответственности» в высших учебных заведениях вышеописанный кейс с «двойной» ответственностью по ст. 120 и 122 НК РФ противопоставляют схожему кейсу с «двойной» ответственностью в случае одновременного привлечения к налоговой ответственности по ст. 119 и 122 НК РФ.

Так, например, в случае если налогоплательщик – физическое лицо не уплатит налог с дохода, он может быть привлечен к ответственности по ст. 122 НК РФ. Размер штрафа составит от 20 до 40 процентов, в зависимости от того, докажет ли налоговый орган, что правонарушение было совершено умышленно.

В тоже время, в случае если такое правонарушение будет сопряжено с неподачей налоговой декларации – налогоплательщик может быть привлечен к налоговой ответственности за непредоставление налоговой декларации.

Размер штрафа в таком случае, определяемый ст. 119 НК РФ зависит от того, как скоро будет подана декларация и влечет ли такое непредоставление неуплату налога.

Так, размер штрафа составляет минимум одну тысячу рублей, а в случае неуплаты налога – пять процентов от суммы неуплаты налога за каждый месяц неуплаты, но не более тридцати процентов (то есть не более 6 месяцев).

Подобный порядок расчета размера штрафа стимулирует налогоплательщиков, не подавших декларацию в срок, подать ее как можно быстрее, таким образом минимизируя размер своей ответственности.

Однако на практике непредоставление декларации физическими лицами чаще всего обусловлено неправильным пониманием или незнанием своих обязанностей, в связи с чем к моменту выявления налоговым органом правонарушения, срок в шесть месяцев проходит, налогоплательщика привлекают к ответственности в виде штрафа в размере тридцати процентов от суммы неуплаченного налога.

При этом факт неуплаты налога тоже имел место быть, соответственно и по ст. 122 НК РФ налогоплательщика к ответственности можно привлечь.

В рассматриваемой ситуации происходит смешение санкции по экономическому признаку. В обоих случаях, за неуплату одной и той же суммы налога, налогоплательщик привлекается к ответственности, его штрафуют в процентном соотношении от суммы неуплаченного налога, причем штрафуют дважды, по разным составам.

Но де-факто штраф уплачивается дважды в размере процента от суммы неуплаченного налога. В данном случае, при затягивании непредоставления декларации и неуплате налога суммарный процент штрафа может достигать семидесяти процентов, что ставит вопрос о том, не чрезмерны ли такие штрафы.

Ранее подобным размером штрафа могли похвастаться отдельные составы административных правонарушений, например, штрафы за совершение незаконных валютных операций (ч. 1 ст. 15.25 Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях [5]).

Тем не менее, даже там, исконно высокие штрафы были снижены в 2023 г.

На практике такой подход к расчету штрафов нередко встречается в актах камеральных налоговых проверок, однако в ходе рассмотрения возражений с налоговым органом удается добиться снижения суммы штрафов, а также привлечения налогоплательщиков к ответственности только по одной из вышеупомянутых статей, как раз аргументируя позицию необходимостью разделения составов налоговых правонарушений.

Все это позволяет соблюдать хрупкий баланс публичных и частных интересов между налоговыми органами, представляющими государство, и налогоплательщиками.

В КС РФ периодически поступают жалобы о том, что ст. 119 НК РФ нарушает принципы равенства, соразмерности ответственности конституционно значимым целям и справедливости в сфере налогообложения.

Тем не менее Определениями Конституционного Суда Российской Федерации от 16.12.2008 г. № 1069-О-О [6] и от 16.01.2009 года № 146-О-О [7] в рассмотрении жалоб было отказано.

В декабре 2023 г. подобный спор вновь дошел до Конституционного Суда, в результате чего КС РФ в своем Определении от 14.12.2023 № 3286-О [8] указал, что «закрепленная в п. 1 ст. 119 НК РФ санкция направлена, среди прочего, на обеспечение эффективной превенции налоговых правонарушений».

По мнению КС РФ штраф, являясь мерой ответственности за налоговое правонарушение, в рассматриваемом случае рассчитывается в процентном соотношении. Это позволяет обеспечить дифференциацию размера ответственности исходя из размера налоговой обязанности.

Как уже было отмечено выше, КС РФ указал, что это мотивирует налогоплательщика как можно быстрее самостоятельно устранить допущенное нарушение. Это мотивировано тем, что налоговый орган стеснен в возможностях налогового контроля и самостоятельно не всегда в состоянии выявить нарушение.

В тоже время неуплата или несвоевременная уплата налога (сбора) образует самостоятельный состав налогового правонарушения, предусмотренного ст. 122 НК РФ.

При этом НК РФ содержит положения о том, при совершении одним лицом двух и более налоговых правонарушений налоговые санкции взыскиваются за каждое правонарушение в отдельности без поглощения менее строгой санкции более строгой (п. 5 ст. 114 НК РФ).

По мнению КС, РФ закрепленная в п. 1 ст. 119 НК РФ не содержит неопределенности и во взаимосвязи с приведенными положениями НК РФ, регулирующими порядок привлечения к ответственности за налоговые правонарушения, позволяет правоприменительным органам принять во внимание все обстоятельства дела.

Подобный подход КС РФ, однако, сам по себе способствует нарушению баланса публичных и частных интересов. Если еще в 2008 и 2009 г. мотивировать свою позицию тем, что налоговый орган может быть затруднен в выявлении правонарушений, было бы обосновано, то в 2023 г., когда налоговый орган получает данные в электронном виде из всех доступных источников, в том числе из-за рубежа в рамках автоматического обмена финансовой информацией, когда налоговый орган способен заранее напоминать в автоматическом режиме налогоплательщикам о том, что они продали недвижимое имущество или у них есть доля в контролируемой иностранной компании, или зарубежных счетов – странно.

В настоящий момент налоговые органы одна из самых, если не самая технически оснащенная служба, а ее возможности существенно превосходят возможности любого налогоплательщика.

Формально в вопросе применения ст. 119 и 122 НК РФ Конституционный Суд РФ безусловно прав, это разные составы налоговых правонарушений, однако в данном случае следует учитывать и экономический эффект привлечения к ответственности. Конституционный Суд РФ предпочитает игнорировать данный вопрос, что автоматически приводит к ситуации, когда размер штрафов может быть неоправданно высоким.

Аргумент о том, что налоговые органы способны снижать сумму штрафа путем учета обстоятельств, смягчающих ответственность, является в своем роде подменой понятий, так как ситуация в части смягчающих обстоятельств действительно индивидуальна, но она не зависит от количества санкций.

Если у налогоплательщика тяжелое финансовое состояние, то оно будет тяжелым и в случае привлечения к ответственности по ст. 119 НК РФ, и в случае привлечения одновременно по ст. 119 и 122 НК РФ.

Тем не менее, роль Конституционного Суда РФ в обосновании того, как подходить к разграничению составов налоговых правонарушений трудно

переоценить. Подходы, выработанные КС РФ применяются как налогоплательщиками, так и налоговыми органами для аргументации своих позиций.

Список использованных источников

1. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ (ред. от 28.12.2022) (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.01.2023) // Собрание законодательства РФ, № 31, 03.08.1998, ст. 3824.

2. Определении Конституционного Суда РФ от 18.01.2001 № 6-О // СПС КонсультантПлюс.2024.

3. Конституция Российской Федерации // Официальный текст Конституции РФ, включающий новые субъекты Российской Федерации - Донецкую Народную Республику, Луганскую Народную Республику, Запорожскую область и Херсонскую область, опубликован на Официальном интернет-портале правовой информации <http://pravo.gov.ru>, 06.10.2022.

4. Постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 28.02.01 №5 «О некоторых вопросах применения части первой Налогового кодекса Российской Федерации».

5. КоАП РФ // Российская газета, № 256, 31.12.2001.

6. Определение Конституционного Суда РФ от 16.12.2008 г. № 1069-О-О // СПС КонсультантПлюс.2024.

7. Определение Конституционного Суда РФ от 16.01.2009 года № 146-О-О // СПС КонсультантПлюс.2024.

8. Определение Конституционного Суда РФ от 14.12.2023 N 3286-О // СПС КонсультантПлюс.2024.