

УДК 347.73

DOI <https://doi.org/10.17308/vsu.proc.law.2020.2/2812>

**ПРАВОВОЙ СТАТУС НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКА:
ИЗМЕНЕНИЯ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА
И СУДЕБНЫЕ ПРАВОВЫЕ ПОЗИЦИИ**

М. Е. Мардасова

Воронежский государственный университет

Поступила в редакцию 7 апреля 2020 г.

Аннотация: *статья посвящена анализу основных изменений законодательства о налогах и сборах РФ последних лет в части регулирования правового статуса налогоплательщика. Рассматриваются правовые позиции высших судов РФ по исследуемой теме. Делается вывод о сложившихся основных тенденциях в регулировании правового статуса налогоплательщика.*

Ключевые слова: *налогоплательщик, правовой статус, право, правовые позиции высших судов РФ, налоговое законодательство.*

Abstract: *the article is devoted to the analysis of the main changes in tax legislation of the Russian Federation in recent years regarding regulation of the legal status of a taxpayer. The author also examines the legal positions of the supreme courts of the Russian Federation on the research topic. The conclusion is drawn about the prevailing main trends in the regulation of the legal status of a taxpayer.*

Key words: *taxpayer, legal status, right, legal positions of the supreme courts of the Russian Federation, tax legislation.*

Правовой статус налогоплательщика (организации или физического лица) является, пожалуй, одной из ключевых категорий налогового права. Все налоговые правоотношения изначально основаны на конституционной обязанности – платить законно установленные налоги и сборы. В них наиболее остро сталкиваются частные и публичные интересы, что, безусловно, не может не оказывать влияния на реализацию налогоплательщиком своего правового статуса.

Достаточно полное определение правового статуса налогоплательщика предложено С. С. Тропской, под которым автор предлагает понимать «систему юридических обязанностей и прав, гарантированных институтами юридической ответственности и права жалобы на неправомерные действия (бездействие) и акты уполномоченных органов и их должностных лиц»¹.

В настоящее время изменения законодательства о налогах и сборах активно затрагивают данную правовую категорию. Анализ большинства из них позволяет говорить как минимум о нескольких тенденциях в законодательном регулировании правового статуса налогоплательщика.

¹ См.: Тропская С. С. Правовой статус налогоплательщика – физического лица в Российской Федерации : автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2007. С. 9.

1. Необходимость пополнения бюджета с использованием новых правовых механизмов, что напрямую влияет на правовой статус налогоплательщика.

Это может, к примеру, проявляться в возложении на налогоплательщика обязанностей, которые раньше в налоговом законодательстве отсутствовали.

Особое место среди таких нововведений имеет норма, установившая новую обязанность для налогоплательщика – физического лица. Так, налогоплательщики, осуществляющие уплату налога на основании налогового уведомления, обязаны сообщать в налоговый орган о наличии у них объектов недвижимого имущества и (или) транспортных средств, признаваемых объектами налогообложения по соответствующим налогам². Однако данная обязанность возникает в случае неполучения налоговых уведомлений и неуплаты налогов в отношении указанных объектов налогообложения за период владения ими.

Единственное исключение установлено для физического лица, которое ранее получало налоговое уведомление об уплате налога в отношении этого объекта или не получало в связи с предоставлением ему налоговой льготы.

Принятие указанной нормы не случайно и связано с некачественным и несвоевременным порядком взаимодействия между налоговыми органами и органами, которые в соответствии со ст. 85 Налогового кодекса РФ (далее – НК РФ) обязаны представлять первыми информацию об объектах налогообложения.

Куда удобнее переложить эту обязанность на налогоплательщика и, кроме того, установить за ее неисполнение налоговую ответственность, предусмотренную п. 3 ст. 129.1 НК РФ, в виде штрафа в размере 20 процентов от неуплаченной суммы налога по каждому объекту налогообложения.

Минфин России в своем Письме от 27 марта 2017 г. № 03-02-07/2/17737 пояснил, что факт неисполнения налогоплательщиком – физическим лицом обязанности, указанной в п. 2.1 ст. 23 НК РФ, выявляется после истечения установленных сроков исполнения такой обязанности и уплаты соответствующего налога (т. е. не ранее 31 декабря года, следующего за истекшим налоговым периодом)³.

² Данная обязанность появилась в результате принятия Федерального закона от 2 апреля 2014 г. № 52-ФЗ. Изначально налогоплательщик должен был уведомить налоговый орган по месту жительства либо по месту нахождения объектов недвижимого имущества и (или) транспортных средств. Однако на практике стало очевидно, что в некоторых случаях такой возможности у налогоплательщика может не быть. Поэтому с августа 2016 г. законодательно закреплено правило о праве налогоплательщика уведомлять любой налоговый орган по своему выбору. Государство заинтересовано в том, чтобы информация об объекте налогообложения появилась у налоговых органов в целом, не важно, в каком территориальном подразделении.

³ Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

Другим примером обеспечения пополняемости государственных и местных бюджетов является вступившая в силу с 1 января 2019 г. норма о едином налоговом платеже.

На первый взгляд, данная норма закрепляет возможность уплаты физическими лицами имущественных налогов заранее, т. е. до наступления срока уплаты налога, и даже до получения налогового уведомления.

Однако ключевым для налогоплательщика являются положения абз. 1 п. 4 ст. 45.1 НК РФ. Данная норма содержит правило о самостоятельном зачете налоговым органом суммы единого налогового платежа либо в счет предстоящих платежей налогоплательщика – физического лица по имущественным налогам, либо в счет уплаты недоимки по указанным налогам и (или) задолженности по соответствующим пеням (процентам).

Как отмечают представители ФНС России, дополнительного участия налогоплательщика в распределении налогового платежа не требуется. Это задача «ложится на плечи» налоговых органов⁴.

Следует отметить, что текст изначально внесенного законопроекта не предполагал возможности налогового органа по своему усмотрению осуществлять зачет в счет либо предстоящих платежей, либо погашения недоимки или задолженности по пеням и процентам.

Согласно первоначальной редакции, физическое лицо имело право представить в налоговый орган заявление о зачете суммы специального авансового взноса⁵ в счет исполнения его обязанности по уплате недоимки по налогам и задолженности по соответствующим пеням и штрафам. То есть инициатором погашения «старых долгов» перед бюджетом мог выступить исключительно налогоплательщик.

Однако уже в первом чтении редакция ст. 45.1 НК РФ практически полностью изменилась. В результате единый налоговый платеж превратился скорее в средство погашения «старых» недоимок и задолженностей по пеням и процентам.

Физические лица, которые имеют недоимку и (или) задолженность по пеням и процентам, не заинтересованы в использовании данного способа осуществления платежа, поскольку для того чтобы платеж поступил в интересующий налоговый период, необходимо всего лишь в соответствии с приказом Минфина России от 12 ноября 2013 г. № 107н в графе «основание платежа» в платежном поручении указать, что сумма уплачивается за соответствующий период⁶. В таком случае налоговый орган будет лишен возможности произвести зачет поступившей суммы по своему усмотрению.

⁴ URL: <https://www.nalog.ru/>

⁵ В первоначальной редакции внесенного законопроекта № 346805-7 использовался термин «специальный авансовый взнос». URL: <http://duma.gov.ru/>

⁶ Об утверждении Правил указания информации в реквизитах распоряжений о переводе денежных средств в уплату платежей в бюджетную систему Российской Федерации : приказ Минфина России от 12 ноября 2013 г. № 107н. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

Более того, не получив налоговое уведомление, налогоплательщику сложно исчислить точную сумму налога, которая действительно должна быть уплачена в бюджет. Ведь использование данных прошлых лет может привести к уплате неверной суммы. Возможно, к примеру, изменение кадастровой стоимости объекта недвижимости в результате проводимой государственной кадастровой оценки, изменение налоговой ставки на региональном или местном уровнях и т. д.

Еще одним вариантом обеспечения доходности различных уровней бюджетов выступает увеличение налоговой нагрузки налогоплательщика.

Так, с 1 октября 2017 г. изменился порядок начисления пени для налогоплательщиков-организаций. В новой редакции п. 4 ст. 75 НК РФ процентная ставка пени принимается равной: за просрочку исполнения обязанности по уплате налога сроком до тридцати календарных дней – одной трехсотой действующей ставки рефинансирования ЦБ РФ, а в период с тридцать первого календарного дня такой просрочки – одной пятидесятой указанной ставки⁷.

Последние годы характеризуются увеличением налоговой нагрузки плательщиков конкретных налогов.

Например, созданию дополнительного источника пополнения бюджета способствовало введение с 1 января 2019 г. правила о необходимости уплаты НДС сельхозтоваропроизводителями, размеры выручки которых за соответствующий календарный год превышают установленные п. 1 ст. 145 НК РФ⁸.

Однако есть некоторый положительный момент в отнесении данной категории лиц к плательщикам НДС. Ведь, отсутствие необходимости уплаты НДС лишает возможности сельхозтоваропроизводителей применять вычеты и соответственно получать возврат НДС из бюджета по различным товарно-материальным ценностям, которые используются в процессе производства. Поэтому, становясь плательщиками НДС и приобретая товары, работы и услуги, в которых выделяется НДС, они по-

⁷ Следует заметить, что в первоначальном тексте законопроекта предлагалось установить прогрессивную шкалу ставок пеней не только для налогоплательщиков-организаций, но и индивидуальных предпринимателей. Однако уже в первом чтении Комитет Государственной Думы по бюджету и налогам в своем заключении отметил нецелесообразность распространения указанного порядка на индивидуальных предпринимателей в связи с несоответствием положениям Основных направлений налоговой политики на 2017 г. и плановый период 2018–2019. URL: <http://duma.gov.ru/>

⁸ Освобождаются от уплаты НДС плательщики ЕСХН, если за предшествующий налоговый период по указанному специальному режиму сумма дохода, полученного от реализации товаров (работ, услуг) при осуществлении видов предпринимательской деятельности, в отношении которых применяется указанная система налогообложения, без учета налога не превысила в совокупности: 100 млн руб. за 2018 г., 90 млн руб. за 2019 г., 80 млн руб. за 2020 г., 70 млн руб. за 2021 г., 60 млн руб. за 2022 г. и последующие годы.

лучают такую возможность. Не вызывает сомнений, что необходимость уплаты НДС может положительно сказаться на деятельности крупных сельхозпроизводителей, в расходах которых имеется значительная доля «входящего» НДС.

Еще одним примером увеличения налоговой нагрузки по конкретному налогу может служить переход на уплату налога на имущества физических лиц путем определения налоговой базы, исходя из кадастровой стоимости объекта налогообложения⁹. При этом законодатель изначально определил четыре «льготных» налоговых периода с момента начала применения кадастровой стоимости при исчислении указанного налога, в течение которых происходит постепенное увеличение налоговой нагрузки налогоплательщика¹⁰. Однако уже с августа 2018 г. льготный период был сокращен до трех лет. Соответственно с четвертого налогового периода исчисление налога на имущество физических лиц осуществляется исходя из кадастровой стоимости¹¹.

Имеются и другие примеры увеличения налоговой нагрузки различных категорий налогоплательщиков.

2. Вторая тенденция, влияющая на правовой статус налогоплательщика, заключается в постепенной разгрузке судов от налоговых споров. Так, налогоплательщикам предлагается большинство споров разрешать в досудебном порядке.

Положение о возможности подачи налогоплательщиком искового заявления в суд о возврате суммы излишне взысканного налога в течение трех лет, считая со дня, когда лицо узнало или должно было узнать о факте данного взыскания, утратило силу с середины декабря 2017 г.

При этом увеличился срок подачи в налоговый орган заявления о возврате суммы излишне взысканного налога с одного месяца до трех лет (п. 3 ст. 79 НК РФ). Однако момент начала исчисления срока не изменился и определяется со дня, когда налогоплательщику стало известно о факте излишнего взыскания с него налога.

Не вызывает сомнений, что данная норма была направлена на разгрузку судов, куда в основном и обращались налогоплательщики, пропустившие незначительный по своей продолжительности срок подачи заявления в налоговый орган.

В силу нового положения, закрепленного п. 3 ст. 79 НК РФ, возникает вопрос, в каком порядке обжаловать решение налогового органа о возврате суммы излишне взысканного налога, если оно не удовлетворяет интересы налогоплательщика?

⁹ Появление нового порядка исчисления налога на имущество физических лиц связано с принятием Федерального закона от 4 октября 2014 г. № 284-ФЗ.

¹⁰ См. подробнее: Статья 408 НК РФ.

¹¹ Вместе с тем в данной статье появилось правило о применении коэффициента, ограничивающего ежегодный рост налога по кадастровой стоимости не более чем на 10 процентов, начиная с третьего налогового периода (см. п. 8.1 ст. 408 НК РФ).

ФНС России в своем Письме от 21 декабря 2017 г. № ГД-3-8/8522@ пояснила, что в силу новой редакции п. 3 ст. 79 НК РФ с 14 декабря 2017 г. не предусмотрена возможность возврата излишне взысканной суммы налога через суд.

В соответствии со ст. 137 НК РФ налогоплательщик может обжаловать решение налогового органа об отказе в возврате излишне взысканной суммы налога¹².

Из содержания данного Письма следует, что в суд можно подавать заявление об обжаловании актов налоговых органов ненормативного характера, но только после соблюдения досудебного порядка.

Если же налоговый орган не принимает никакого решения по заявлению налогоплательщика о возврате излишне взысканного налога, то налогоплательщик, очевидно, как и ранее, вправе обжаловать бездействие должностного лица налогового органа, выражающееся в неосуществлении возврата взысканных сумм.

В целом следует отметить, что возврат излишне взысканного налога первоначально через налоговый орган – это не первый пример, когда налоговый законодатель отдает прерогативу досудебному урегулированию вопросов, возникающих в сфере налогообложения¹³.

Нельзя не заметить, что тенденции законодательных изменений, касающихся правового статуса налогоплательщика, характеризуются не только увеличением налоговой нагрузки, возникновением новых обязанностей и установлением иных способов пополняемости бюджетов. Есть ряд примеров, которые положительно сказываются на положении налогоплательщика в различных правоотношениях с налоговыми органами.

Так, важным нововведением стала необходимость фиксации дополнительных материалов налоговой проверки специальным дополнением к акту налоговой проверки (п. 6.1 ст. 101 НК РФ). Согласно Письму ФНС России от 19 октября 2018 г. № ЕД-4-2/20515@, указанное правило применяется при вынесении решений по результатам налоговых проверок, завершаемых после дня вступления в силу Федерального закона от 3 августа 2018 г. № 302-ФЗ, т. е. после 3 сентября 2018 г. При этом решение о проведении дополнительных мероприятий налогового контроля может быть вынесено не ранее проведения процедур: окончания налоговой проверки, составления и вручения акта налоговой проверки, рассмотрения материалов налоговой проверки руководителем (заместителем руководителя) налогового органа¹⁴.

¹² Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

¹³ Так, с 1 января 2014 г. возможность обращения в суд с заявлением об обжаловании актов налогового органа ненормативного характера, а также действий (бездействия) его должностных лиц, за небольшими исключениями, возникает только при условии соблюдения досудебного порядка урегулирования спора (подробнее см.: О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации : федер. закон от 2 июля 2013 г. № 153-ФЗ).

¹⁴ Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

Такая ситуация не случайна, так как нередко налоговые органы, осуществляя дополнительные мероприятия налогового контроля, могли не отражать их результаты в вынесенном по итогам проверки решении о привлечении либо об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения. И оставалось не ясным для налогоплательщика, какова цель и результаты проведенных мероприятий.

Следует отметить, что процедура ознакомления с дополнительными мероприятиями налогового контроля была запущена еще раньше в результате принятия Федерального закона от 1 мая 2016 г. № 130-ФЗ. Согласно данному нормативному акту, у налогоплательщика, в отношении которого проводилась проверка, появилось право ознакомиться с материалами дополнительных мероприятий налогового контроля в течение срока, установленного для возражений, путем подачи заявления. Кроме того, по результатам ознакомления представить письменные возражения по итогам дополнительных мероприятий налогового контроля в целом или части.

Несмотря на положительный характер нормы, устанавливающей обязанность налогового органа составить дополнение к акту налоговой проверки, следует заметить, что процедура оформления ее результатов с учетом всех новых сроков в рамках дополнительных мероприятий налогового контроля существенно удлиняется.

В качестве другого примера можно привести введение с 1 января 2019 г. правила о возможности уплаты налога в бюджет физическими лицами не только через банк, кассу местной администрации либо организацию федеральной почтовой связи, но и многофункциональный центр предоставления государственных и муниципальных услуг.

Введение данного правила не случайно и связано с активным использованием физическими лицами многофункциональных центров для получения различных государственных и муниципальных услуг.

С 1 января 2019 г. вступили в силу весьма важные изменения, касающиеся перерасчета имущественных налогов с физических лиц (п. 2.1 ст. 52 НК РФ). Правило о возможности перерасчета указанных налогов за три предшествующих направлению налогового уведомления налоговых периода продолжает действовать. Однако по земельному налогу и налогу на имущество физических лиц такой перерасчет допускается только в случае уменьшения суммы уплаченного ранее налога.

Перерасчет не осуществляется, если влечет увеличение ранее уплаченных сумм указанных налогов.

В связи с данной формулировкой возникает вопрос, возможен ли перерасчет налога в большую сторону, если налогоплательщик не уплатил его, хотя должен был это сделать в законодательно установленный срок. В данном случае, на наш взгляд, необходимо использовать закрепленное в п. 2 ст. 52 НК РФ общее правило о возможности исчисления имущественных налогов налоговыми органами не более чем за три налоговых периода, предшествующих календарному году направления налогового

уведомления. Данная норма касается не только первоначального исчисления налога, но и дальнейшего перерасчета.

Получается, что правило о перерасчете земельного налога и налога на имущество физических лиц исключительно в меньшую сторону применяется только к ранее уплаченным налогам.

Следует обратить внимание, что данное ограничение не касается транспортного налога.

Для налогоплательщика указанное нововведение, несомненно, имеет положительный характер. Как отмечает ФНС России, эти изменения направлены на защиту законных интересов добросовестных налогоплательщиков и стимулирование физических лиц своевременно уплачивать имущественные налоги¹⁵.

Однако, учитывая, что именно в отношении объектов недвижимого имущества нередко приходят неверные данные из органов, осуществляющих государственный кадастровый учет и государственную регистрацию прав на недвижимое имущество, местный бюджет в данном случае может нести существенные потери. Поэтому введение данной нормы при отсутствии отлаженно функционирующей базы взаимодействия государственных органов с точки зрения пополняемости местных бюджетов преждевременно.

Правовой статус налогоплательщика претерпевает изменения не только в результате нововведений законодательной базы, но и благодаря практике российских судов.

Например, в решениях Конституционного Суда РФ также прослеживаются правовые позиции о необходимости использования новых правовых механизмов в целях либо обеспечения пополняемости бюджетов, либо сохранения бюджетных средств.

Наиболее ярким примером является постановление от 24 марта 2017 г. № 9-П, в котором суд закрепил возможность налоговых органов использовать гражданско-правовой институт неосновательного обогащения для возврата ошибочно предоставленного налогоплательщику имущественного вычета по НДФЛ. По справедливому замечанию М. В. Карасевой, из данного постановления следует, что институт неосновательного обогащения не является исключительно гражданско-правовым, а значит, имеет межотраслевой характер¹⁶.

В другом постановлении от 8 декабря 2017 г. № 39-П Конституционный Суд РФ изложил правовую позицию о возможности привлечения физического лица к гражданско-правовой ответственности за вред, причиненный публично-правовому образованию в результате неуплаты налога организацией-налогоплательщиком. Данная правовая позиция касается только тех физических лиц, которые либо осуждены за соверше-

¹⁵ URL: <https://www.nalog.ru/>

¹⁶ См.: Карасева М. В. Защита прав налогоплательщика в условиях новой парадигмы правового мышления (постановление КС РФ от 24 марта 2017 г. № 9-п/2017) // Вестник Воронеж. гос. ун-та. 2018. № 4. С. 230.

ние налоговых преступлений, связанных с неуплатой налогов организацией, либо в отношении которых прекращено уголовное преследование по нереабилитирующим основаниям¹⁷. Следует согласиться с К. А. Сасовым, что данные разъяснения стали востребованными с началом экономического кризиса¹⁸.

Кроме того, затрагивая вопросы правового статуса налогоплательщиков, КС РФ неоднократно в своих решениях разделял их на две категории: «добросовестные» и «недобросовестные»¹⁹. Целью такого деления являлось установление правовых последствий, которые возникают для налогоплательщиков при совершении определенных действий в тех или иных правоотношениях.

В принимаемых решениях Конституционный Суд РФ нередко оперирует понятием «добросовестность налогоплательщика». Так, в постановлении от 28 февраля 2019 г. № 13-П, опираясь на конституционный принцип добросовестности, Суд отметил, что налогоплательщик не должен нести бремя неблагоприятных налоговых последствий, вызванных как неопределенностью положений законодательства, так и ненадлежащим применением норм государственными и муниципальными органами. Поэтому какие-либо действия (бездействие) данных органов, которые повлекли включение в Единый государственный реестр недвижимости (государственный кадастр недвижимости) неактуальной, по мнению налогового органа, кадастровой стоимости, сами по себе не могут служить безусловным основанием для изменения порядка определения налоговой базы по земельному налогу, а также влечь доначисление налогоплательщику сумм недоимки и пени. Суд подчеркивает важность того, что налогоплательщик при этом не совершал каких-либо недобросовестных действий, направленных на уклонение от уплаты налога.

ВС РФ, в свою очередь, при рассмотрении налоговых споров неоднократно касался правового статуса налогоплательщика, анализируя вопрос о необходимости ограничения во времени совершения налоговыми органами определенных действий.

Так, в определении от 31 октября 2017 г. № 305-КГ17-5672 ВС РФ, подтверждая возможность отмены решения нижестоящего налогового органа без жалобы налогоплательщика, подчеркнул, что процедура (сроки) такой отмены законодательно не урегулирована.

Однако, по мнению Суда, сроки на реализацию вышестоящим налоговым органом указанных полномочий не могут быть не ограниченны

¹⁷ См.: *Литовцева Ю. В.* Взыскание недоимки, пеней и штрафов организации с гражданина : разница в позициях КС РФ и налоговой службы // *Налоговед.* 2018. № 4. С. 9.

¹⁸ См.: *Сасов К. А.* Ущерб бюджету от налогового преступления : кто возместит? // *Налоговед.* 2019. № 8. С. 30.

¹⁹ См., например: постановления Конституционного Суда РФ : от 12 октября 1998 г. № 24-П ; от 14 июля 2005 г. № 9-П. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

ми во времени. Их наличие, в течение которых для лица во взаимоотношениях с государством могут наступить неблагоприятные последствия, представляет собой необходимое условие применения этих последствий.

Поэтому вышестоящий налоговый орган вправе реализовать полномочия, установленные п. 3 ст. 31 НК РФ, в пределах трех лет, исчисляемых с момента окончания контролируемого налогового периода²⁰.

В другом определении от 16 марта 2018 г. № 305-КГ17-19973 ВС РФ был также рассмотрен вопрос о разумности срока, прошедшего с момента подачи уточненной налоговой декларации до инициирования налоговым органом повторной выездной налоговой проверки.

По мнению Суда, при оценке разумности срока назначения повторной выездной проверки должны учитываться все обстоятельства, имеющие отношение к обеспечению баланса частных и публичных интересов. При этом бремя доказывания указанных обстоятельств лежит на налоговом органе.

Как отмечается в Письме ФНС России от 11 апреля 2018 г. № СА-4-7/6940, в вышеуказанном решении ВС РФ руководствовался принципом правовой определенности и гарантией запрета несоразмерного ограничения прав частных лиц, в силу которых налогоплательщики должны иметь возможность в разумных пределах предвидеть последствия своего поведения и быть уверенными в неизменности своего официально признанного статуса²¹.

Резюмируя вышеизложенное, можно утверждать, что законодательное регулирование правового статуса налогоплательщика подвергается постоянным изменениям, имеющим для данного участника налоговых правоотношений как положительные, так и отрицательные моменты. Кроме этого, немалую роль в развитии данной правовой категории играют правовые позиции, изложенные в решениях КС РФ и ВС РФ по налоговым спорам.

²⁰ Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

²¹ Там же.