

НАЛОГОВАЯ ДЕВИАЦИЯ ФИСКАЛЬНЫХ ОРГАНОВ

А. В. Красюков

Воронежский государственный университет

Поступила в редакцию 22 сентября 2021 г.

Аннотация: статья посвящена изучению девиантного поведения налоговых органов при исполнении налогового обязательства. Предлагается характеризовать девиантное поведение субъектов налогового обязательства посредством понятия «налоговая девиация». Выделяется и анализируется состав налоговой девиации применительно к противоправному поведению фискальных органов. Основное внимание уделяется характеристике различных видов девиантного поведения фискальных органов. На основе проведенного исследования дается определение налоговой девиации фискальных органов.

Ключевые слова: налог, налоговое обязательство, налоговая девиация, исполнение обязательства, противоправное поведение, злоупотребление правом.

Abstract: the article is devoted to the study of the deviant behavior of tax authorities when fulfilling a tax obligation. The author proposes to characterize the deviant behavior of subjects of tax obligation through the concept of "tax deviation". The article highlights and analyzes the composition of the tax deviation in relation to the illegal behavior of the fiscal authorities. The author focuses on the characteristics of various types of deviant behavior of fiscal authorities. On the basis of the study, the author defines the tax deviation of the fiscal authorities.

Key words: tax, tax obligation, tax deviation, fulfillment of an obligation, unlawful behavior, abuse of law.

Налоговые отношения в силу опосредования ими перемещения имущества от налогоплательщиков в бюджетную систему на началах индивидуальной безвозмездности являются изначально конфликтными, что порождает возникновение множества вариантов противоправного поведения их сторон. Следует отметить, что в правовой доктрине противоправным принято считать не только поведение, нарушающее конкретные нормы права, но и поведение, противоречащее правовым принципам данной системы, отрасли или института права, даже если это поведение и не противоречило конкретной норме права¹. Такое поведение сторон налогового правоотношения можно охарактеризовать как девиантное. Под девиантным поведением субъектов налоговых отношений предлагается понимать поведение, нарушающее нормы налогового законодательства, а также отклоняющееся от соблюдения его принципов.

¹ См.: Грибанов В. П. Осуществление и защита гражданских прав. М., 2000. С. 52.

Поведение участников налоговых отношений, отклоняющееся от буквы и духа закона, отличается многообразием форм и видов, начиная от объективно противоправного деяния и заканчивая злоупотреблением правом. Описать в научных и практических целях такое поведение возможно лишь при помощи категории, являющейся родовой по отношению ко всем его формам и видам. В качестве такой категории будет логично использовать категорию «налоговая девиация».

Под налоговой девиацией предлагается понимать действие или бездействие (деяние) субъекта налогового обязательства, нарушающее нормы налогового законодательства и (или) его основные начала (принципы), влекущее причинение вреда другому субъекту обязательства или способствующее причинению или увеличению такого ущерба.

Для характеристики налоговой девиации представляется обоснованным использовать уже апробированную юридическую конструкцию состава правонарушения. Характеристика налоговой девиации по элементам данного состава позволит наиболее полно раскрыть ее сущность и показать отличие различных ее форм друг от друга.

Состав налоговой девиации в сфере исполнения налогового обязательства состоит из следующих элементов:

1. Субъект налоговой девиации может совпадать с субъектом налогового обязательства, если он допускает в своем поведении нарушение налогово-правовых норм. Однако такое отклонение возможно только посредством личного участия в налоговом правоотношении, что невозможно для публично-правовых образований, поскольку они участвуют в данных отношениях через свои фискальные органы. Это не исключает девиантного поведения со стороны данных органов, которые мы также относим к числу субъектов налоговой девиации, девиантное поведение которых является предметом настоящего исследования.

2. Субъективная сторона включает в себя:

- цель и (или) мотив поведения;

- вину – значима для правонарушений. Поскольку российское законодательство не закрепляет составы правонарушений применительно к налоговым органам, то основными формами налоговой девиации таких органов являются объективно-противоправное деяние и злоупотребление правом (полномочием).

Для злоупотребления полномочием как формы налоговой девиации определяющее значение имеет цель такого поведения. При этом истинная цель недобросовестного поведения часто скрыта, замаскирована.

Установление таких целей субъекта налогового обязательства традиционно представляет собой значительную сложность для правоприменителей ввиду отсутствия прямых доказательств и необходимости оперировать лишь косвенными признаками. Кроме того, о целях лица мы всегда вынуждены судить по результатам его поведения. Однако связь между намерением и результатом не всегда имеет линейный характер. Не всегда у нас выходит именно то, что мы задумываем изначально. Поэтому

вывод о недобросовестных намерениях лица будет всегда иметь вероятностный характер.

3. Объект – общественные отношения в сфере налогообложения, прежде всего в области исполнения налогового обязательства.

4. Объективная сторона:

– активные действия (в некоторых случаях – бездействие), приводящие к причинению ущерба контрагенту по налоговому обязательству;
– негативные последствия для субъекта налогового обязательства в виде неполучения платежа либо излишнего изъятия имущества.

Наиболее распространенными видами объективной стороны девиации налоговых органов в настоящее время являются:

1) неправильное исчисление налога²;

2) воспрепятствование реализации налогоплательщиками и иными участниками налоговых отношений своих прав;

3) использование полномочий с нарушением их целевого предназначения.

В основе неправильного исчисления налога лежит нарушение принципа добросовестности налогового администрирования, который суды выводят из п. 2 ст. 22 НК РФ. Согласно данному принципу, не допускается создание формальных условий для взимания налогов сверх того, что требуется по закону³.

Неправильное исчисление налога может быть обусловлено множеством причин. Это и неприменение налоговых льгот и вычетов, на которые налогоплательщик имеет право, и неправильное определение налогового периода возникновения объекта налогообложения и др.

При оценке законности доначисления налогов по результатам налоговой проверки значение имеет правильность определения недоимки налоговым органом исходя из обстоятельств, которые были установлены в ходе мероприятий налогового контроля, а также обстоятельств, которые могли быть установлены при добросовестном исполнении своих обязанностей должностными лицами налогового органа и содействию налогоплательщика⁴.

Представляется также необходимым обращать внимание и на способ исчисления налога, поскольку применение незаконного способа исчисления налога (например, применение расчетного способа при отсутствии

² В данном случае подразумевается как первичное исчисление налога налоговым органом в отношениях с физическими лицами, так и исчисление налога в рамках мероприятий налогового контроля.

³ Определения Верховного Суда РФ от 16.02.2018 № 302-КГ17-16602 ; от 03.08.2018 № 305-КГ18-4557 ; от 30.09.2019 № 305-ЭС19-9969 ; определение СКЭС ВС от 28.02.2020 по делу № А47-7120/2018. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

⁴ Определения СКЭС Верховного Суда РФ от 28.02.2020 № 309-ЭС19-21200 ; от 18.05.2020 по делу № А70-829/2019. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

законных оснований) также влияет непосредственным образом на определение размера недоимки.

Неправильное исчисление налога приводит либо к излишней уплате налога, либо к возникновению недоимки и ее последующему взысканию совместно с пенями и нередко штрафом. Порядок возврата излишне уплаченного и взысканного налога достаточно подробно урегулирован в НК РФ (ст. 78 и 79). Однако возмещение вреда, причиненного налогоплательщику в других формах (например, расходы на юридическое сопровождение досудебного обжалования решения налогового органа, принятого по итогам налоговой проверки) законодательно не урегулировано.

Применение же в таких случаях норм гражданского законодательства (ст. 15 и 1069 ГК РФ) сталкивается с особенностями судебной интерпретации. Расходы на сбор доказательств и юридическую помощь суды относят к «обычным расходам, которые несет налогоплательщик как субъект экономической деятельности». Обычность таких расходов, по мнению судов, свидетельствует об отсутствии у государства обязанности по их возмещению, даже в случае признания решения налогового органа незаконным. Возмещению подлежат только «дополнительные (чрезмерные) расходы, направленные на исправление нарушений, носивших заведомый характер и ставших причиной доначисления соответствующих сумм налоговых платежей»⁵.

Данная логика судов выглядит не очень убедительно. Освобождение государства от обязанности возмещать «обычные убытки» является прямым нарушением принципа равенства перед законом и судом. В подобных ситуациях следует различать расходы налогоплательщика, вызванные проведением мероприятий налогового контроля (при условии законности их назначения), и расходы, обусловленные нарушениями, допущенными должностными лицами налоговых органов в рамках таких мероприятий.

Первая категория расходов обусловлена законной деятельностью налогового органа и не может быть признана ущербом, причиненным государственным органом. Вторая категория расходов имеет все признаки такого ущерба и подлежит взысканию за счет федеральной казны.

Воспрепятствование реализации налогоплательщиками и иными участниками налоговых отношений своих прав. В качестве основания подобной формы девиации судами также рассматривается нарушение принципа добросовестности налогового администрирования, не допускающего отказа в осуществлении прав налогоплательщика только по формальным основаниям, не связанным с существом реализуемого права, по мотивам, обусловленным лишь удобством налогового администрирования⁶.

⁵ Определение СКЭС ВС РФ от 20.07.2020 по делу № А12-39006/2018. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

⁶ Определение Верховного Суда РФ от 14.03.2019 № 301-КГ18-20421 ; определение СКЭС ВС от 28.02.2020 по делу № А47-7120/2018. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

В качестве примера можно привести воспрепятствование возврату налоговых платежей из бюджета, которое может быть осуществлено в трех формах:

- вынесение незаконного решения об отказе в возврате или зачете;
- вынесение незаконного решения о зачете в счет недоимки;
- несообщение о факте излишней уплаты налога.

В силу прямого указания ст. 78 НК РФ налоговый орган обязан в течение десяти рабочих дней с момента выявления факта излишней уплаты налога уведомить об этом налогоплательщика. На практике налоговые органы часто не исполняют данную обязанность, пользуясь отсутствием санкций за нарушение этой нормы. Представляется необходимым в ст. 78 НК РФ распространить обязанность по выплате процентов, предусмотренную за нарушение сроков возврата налога, на случаи нарушения срока уведомления налогоплательщика о факте переплаты.

Использование налоговыми органами своих полномочий с нарушением их целевого предназначения также является одной из форм налоговой девиации.

В таких случаях мы имеем дело с злоупотреблением полномочиями со стороны налоговых органов без прямого нарушения закона. Например, проведение максимально возможного числа выездных налоговых проверок в отношении налогоплательщика или максимальное продление или приостановка срока проведения такой проверки. Данные законные по своей форме действия могут быть расценены как злоупотребление, если они совершаются с целью причинить вред бизнесу налогоплательщика. Однако подобные злоупотребления налоговых органов очень сложно доказать, в связи с чем практика по таким делам практически отсутствует.

О злоупотреблении полномочиями налоговых органов можно также говорить при затягивании сроков проведения сверки взаимных расчетов с налогоплательщиком. Данная процедура, направленная на устранение сомнений или разногласий при установлении самого факта излишней уплаты налога или размера такой переплаты, имеет очень важное значение и не нарушает права сторон налогового обязательства при адекватном ее использовании.

Однако в настоящее время налоговое законодательство не содержит предельного срока проведения такой сверки, что на практике приводит к использованию данного механизма налоговыми органами в целях затягивания возврата излишне уплаченных налогов. Для устранения указанной формы злоупотребления полномочиями представляется необходимым в ст. 78 НК РФ установить предельный срок проведения сверки не более одного месяца, за нарушение которого налоговым органом следует начислять проценты на сумму переплаты в том же размере, что и за нарушение срока возврата неосновательного налогового обогащения фиска.

В качестве еще одного примера девиантного поведения можно привести злоупотребление налоговыми органами правом на использование средств электронной коммуникации в налоговых отношениях.

В настоящее время электронный документооборот нередко используется не в соответствии со своим назначением. Например, факт получения налоговым органом декларации по НДС подтверждается квитанцией о приеме декларации, которая должна быть направлена налогоплательщику в течение суток со дня подачи декларации. В некоторых случаях такая квитанция не приходит налогоплательщику неделями, а его декларация не загружается в систему АСК НДС и считается не поданной.

Причинами этого могут быть названы самые разные явления – от компьютерного сбоя до отключения электричества. Однако не исключено, что налоговые органы специально не принимают декларации, по их мнению, «недобросовестных налогоплательщиков» с целью создать «разрыв» в цепочке НДС и отказать в возмещении налога или доначислить недоимку.

Процедура обжалования такого бездействия налоговых органов в связи с длительностью сроков не позволяет оперативно защитить права налогоплательщика, что приводит к дискредитации налогоплательщика перед контрагентами.

В качестве косвенного доказательства наличия у налогового органа намерения в рамках борьбы с однодневками устраивать разрывы в цепочке НДС являлось письмо ФНС от 2 ноября 2018 г. № ЕД-4-15/21496⁷. Данным письмом ФНС России предлагалось исключать декларации налогоплательщиков из системы АСК НДС при наличии у организации признаков однодневки. При этом не все из этих признаков являются бесспорными, например, к числу таких обстоятельств относят явку директора на допрос в налоговую с адвокатом.

Представляется, что в настоящее время назрела необходимость освободить налоговые органы от несвойственных им функций по управлению системой электронного документооборота, что позволит устранить саму возможность злоупотребления с их стороны. Например, можно предусмотреть автоматическую выгрузку поступившей налоговой отчетности в систему АСК НДС и автоматическое направление налогоплательщику подтверждения о получении декларации без участия налогового инспектора. Другой вариант – возложение функции загрузки и подтверждения на независимого оператора ТКС.

Кроме того, к разновидности девиантного поведения налоговых органов следует отнести противоречивое поведение при исполнении налогового обязательства, способное ввести налогоплательщика в заблуждение. В качестве примера такого поведения можно привести указание руководствоваться официальными разъяснениями финансового органа, при последующем отказе учитывать данное разъяснение при проведении выездной налоговой проверки. Предусмотренная ст. 75 НК РФ гарантия добросовестному налогоплательщику, освобождающая его от обязанности по уплате пени в таких ситуациях, не является, на наш взгляд, достаточной.

Уплата дополнительной суммы налога, даже без пеней и штрафа, может быть для налогоплательщика обременительной обязанностью, зная

⁷ Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

о которой заранее, он вполне мог бы и не вступать в соответствующие отношения. И финансовый орган, и фискальный орган в налоговом обязательстве, по сути, являются уполномоченными представителями налогового кредитора, противоречивое поведение которых при исполнении обязательства недопустимо.

Определенной гарантией от такого поведения для налогоплательщиков может быть налоговый мониторинг, который расширяет возможности налогоплательщика по взаимодействию с налоговым органом в процессе исполнения налогового обязательства в целях устранения неопределенности налогово-правового регулирования. Однако данный механизм является весьма обременительным для налогоплательщика, в силу чего, а также из-за законодательных ограничений не доступен для большинства из них.

Неопределенность границ между добросовестным и недобросовестным поведением налогоплательщика объективно предопределяет потребность в механизмах, позволяющих добросовестному налогоплательщику получить гарантии, что его действия и заключаемые им договоры не будут в дальнейшем квалифицированы налоговой администрацией как ненадлежащее исполнение обязательства. В западных государствах для этих целей используется процедура фискального рескрипта или *private ruling* в США⁸.

В Германии фискальный рескрипт существует в виде консультаций по отдельным налогам с органом фискального контроля. В Швеции он имеет форму предварительного заключения о налоговых последствиях сделки, которое дается специальным органом – Комиссией по налоговому праву. Предварительное заключение может быть запрошено как налогоплательщиком, так и налоговой администрацией⁹. В принципе данные механизмы представляют собой трансформированный механизм эстопель – запрет на противоречивое поведение, давно известный гражданскому праву.

Отсутствие такого механизма в российском налоговом законодательстве вынуждает суды создавать соответствующие нормы применительно к отдельным видам налоговых обязательств. Так, применительно к налоговому обязательству по уплате УСН суды не принимают доводы налоговых органов об отсутствии у налогоплательщика права на применение УСН, если на протяжении нескольких лет налоговые органы производили учет платежей по УСН и принимали налоговую отчетность без замечаний¹⁰.

Для защиты прав добросовестных налогоплательщиков представляется необходимым в налоговом законодательстве закрепить общий за-

⁸ См.: Винницкий Д. В. Принцип добросовестности и злоупотребление правом в сфере налогообложения // Право и экономика. 2003. № 1.

⁹ См.: Pahlsson R. Inledning till skatteratten. Andra upplagan. Uppsala: Iustus Forlag, 2001. P. 38–44, 66–100.

¹⁰ Обзор 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 Верховного Суда РФ 4 июля 2018 г. // Бюллетень Верховного Суда РФ. 2019. № 3.

прет на противоречивое поведение в процессе исполнения налогового обязательства. Например, если налогоплательщик исполнял налоговое обязательство в соответствии с полученными в установленном порядке разъяснениями финансового органа, то налоговый орган не может требовать другого исполнения. Запрет на взыскание пеней в таких случаях, предусмотренный в настоящее время налоговым законодательством (ст. 75 НК РФ), как уже отмечалось нами, не является достаточной гарантией прав налогоплательщика, который планирует свою экономическую деятельность исходя из полученных разъяснений компетентного государственного органа.

Таким образом, под налоговой девиацией налогового органа следует понимать действие или бездействие (деяние) указанного органа (его должностного лица), нарушающее нормы налогового законодательства и (или) его основные начала (принципы), влекущее причинение вреда налогоплательщику или иному налоговому должнику или способствующее причинению или увеличению такого вреда.

Библиографический список

Винницкий Д. В. Принцип добросовестности и злоупотребление правом в сфере налогообложения // *Право и экономика*. 2003. № 1. С. 59–67.

Грибанов В. П. Осуществление и защита гражданских прав. М., 2000. 411 с.

Pahlsson R. Inledning till skatteratten. Andra upplagan. Uppsala : Iustus Forlag, 2001. 356 p.

References

Vinnitskiy D. V. The principle of good faith and abuse of the right in the field of taxation // *Pravo i economica*. 2003. № 1. P. 59–67.

Gribanov V. P. Exercise and protection of civil rights. M., 2000. 411 p.

Pahlsson R. Introduction to the tax wheel. Second edition. Uppsala : Iustus Forlag, 2001. 356 p.

Для цитирования:

Красюков А. В. Налоговая девиация фискальных органов // *Вестник Воронежского государственного университета*. Серия: Право. 2022. № 1 (48). С. 172–179. DOI: <https://doi.org/10.17308/vsu.proc.law.2022.1/9038>

Recommended citation:

Krasyukov A. V. Tax deviation of the fiscal authorities // *Proceedings of Voronezh State University*. Series: Law. 2022. № 1 (48). P. 172–179. DOI: <https://doi.org/10.17308/vsu.proc.law.2022.1/9038>

Воронежский государственный университет

Красюков А. В., кандидат юридических наук, доцент кафедры финансового права

E-mail: kav@law.vsu.ru

Voronezh State University

Krasyukov A. V., Candidate of Legal Sciences, Associate Professor of the Financial Law Department

E-mail: kav@law.vsu.ru