



СИБИРСКИЙ ФЕДЕРАЛЬНЫЙ УНИВЕРСИТЕТ
SIBERIAN FEDERAL UNIVERSITY



Е. С. Ефремова
**ПРАВОВАЯ ПРИРОДА
НАЛОГОВОГО ПРИНУЖДЕНИЯ**

УДК 342.743
ББК 67.402.23
Е924

Р е ц е н з е н т ы:

С. С. Кузнецов, кандидат юридических наук, доцент, заведующий кафедрой финансового права Юридического института Национального исследовательского Томского государственного университета;

Т. В. Шитова, кандидат юридических наук, доцент кафедры теории и истории государства и права Юридического института ФГБОУ ВО «Красноярский государственный аграрный университет»

Ефремова, Е. С.

Е924 Правовая природа налогового принуждения : монография / Е. С. Ефремова. – Красноярск : Сиб. федер. ун-т, 2020. – 160 с.
ISBN 978-5-7638-4254-8

Исследованы проблемы правового регулирования в сфере применения мер налогового принуждения; выработаны концептуальные предложения по обеспечению баланса интересов сторон налогового правоотношения, предложения в действующее налоговое законодательство.

Предназначена научным работникам, аспирантам.

Исследование выполнено при финансовой поддержке РФФИ в рамках научного проекта № 20-011-00080 «Налоговый комплаенс и правовые средства его обеспечения».

Электронный вариант издания см.:
<http://catalog.sfu-kras.ru>

УДК 342.743
ББК 67.402.23

ISBN 978-5-7638-4254-8

© Сибирский федеральный
университет, 2020

ОГЛАВЛЕНИЕ

ВВЕДЕНИЕ.....	4
Г л а в а 1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ ГОСУДАРСТВЕННОГО ПРИНУЖДЕНИЯ В НАЛОГОВОМ ПРАВЕ	6
1.1. Баланс частных и публичных интересов как основа разрешения конфликта в налоговых правоотношениях	6
Общие положения	6
Конституционный Суд Российской Федерации о балансе интересов в налоговых правоотношениях.....	16
Модель «баланса интересов в налоговом праве» и необходимость её нормативного закрепления.....	31
1.2. Убеждение и принуждение как методы регулирования налоговых правоотношений.....	34
Понятие и признаки правового убеждения в налоговом праве	34
Принуждение в налоговом праве.....	42
1.3. Система мер принуждения в налоговом праве.....	45
Классификация мер принуждения.....	45
Система мер налогового принуждения с учетом баланса интересов и налоговой лояльности налогоплательщиков	56
Г л а в а 2. СОСТАВ МЕР ГОСУДАРСТВЕННОГО ПРИНУЖДЕНИЯ В НАЛОГОВОМ ПРАВЕ	65
2.1. О предупредительных мерах воздействия в рамках налоговых правоотношений	65
Предупредительно-предостерегающие меры принуждения.....	65
2.2. Восстановительные имущественные меры принуждения	82
Взыскание недоимки: проблема определения сроков давности её взыскания	82
Взыскание недоимки с физических лиц	100
Взыскание пени	106
Восстановление публичных интересов в отсутствие имущества налогоплательщика-должника.....	112
2.3. Запретительные имущественные меры	118
Приостановление операций по счетам.....	118
Арест имущества.....	126
2.4. Иные принудительные меры имущественного характера	131
Принудительная реализация имущественных прав налогоплательщиков как восстановительная мера воздействия.....	131
Взыскание денежных сумм, причитающихся должнику (налогоплательщику) от третьих лиц, – дебиторской задолженности недоимщика	134
ЗАКЛЮЧЕНИЕ	145
СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ	146

Глава 1

ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ ГОСУДАРСТВЕННОГО ПРИНУЖДЕНИЯ В НАЛОГОВОМ ПРАВЕ

1.1. Баланс частных и публичных интересов как основа разрешения конфликта в налоговых правоотношениях

Общие положения

Главным источником формирования доходной части бюджета, необходимого для финансового обеспечения функций государства, служат налоги. Установление и организация взимания налогов относятся к числу важнейших функций органов государственной власти и управления, а исполнение обязанностей по их уплате является безусловным долженствованием тех субъектов, для которых они предусмотрены. Согласно ст. 57 Конституции РФ «каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы; законы, устанавливающие новые налоги или ухудшающие положение налогоплательщиков, обратной силы не имеют».

Общественные отношения, связанные с установлением и уплатой налоговых платежей, обуславливают существование налогового права «как базирующейся на собственных принципах подотрасли финансового права, нормы которой регулируют отношения, складывающиеся в связи с организацией и осуществлением налоговых изъятий у физических лиц и организаций»¹.

В предмет регулирования налогового права входят не только отношения по установлению, введению и взиманию налогов, но и отношения, возникающие в процессе осуществления налогового контроля, обжалования актов налоговых органов, действий (бездействия) их должностных лиц и привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения. Таким образом, «налоговое право как подотрасль финансового права представляет собой совокупность финансово-правовых норм, регулирующих общественные отношения по установлению, введению и взиманию налогов, осуществлению налогового контроля, обжалованию актов налого-

¹ Кустова М. В., Ногина О. А., Шевелева Н.А. Налоговое право России: учебник (общая часть) / отв. ред. Н. А. Шевелева. М.: ЮристЪ, 2001. С. 15.

вых органов в сфере налогов, действий (бездействий) должностных лиц налоговых органов, а также привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения»².

Согласно ст. 8 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ или Кодекс) под налогом понимается «обязательный, индивидуально безвозмездный платеж, взимаемый с организаций и физических лиц в форме отчуждения принадлежащих им на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления денежных средств в целях финансового обеспечения деятельности государства и (или) муниципальных образований». Денежная сумма налогового платежа должна перейти из собственности налогоплательщика в публичную собственность в установленный законом срок. При этом не придается значения желанию и готовности конкретных налогоплательщиков своевременно уплатить налог, т. е. возложение налогового бремени само по себе имеет принудительный характер. Данное обстоятельство свидетельствует о заложенности конфликта в налоговые отношения уже изначально, поскольку интересы плательщика и публичного субъекта не совпадают³, это, в свою очередь, обуславливает проблему определения баланса частного и публичного интересов⁴ в налоговых правоотношениях.

Определения *баланса интересов* были сформулированы в общей теории права⁵. В. А. Мальцев балансом интересов называет «узаконенное справедливое (с учетом приоритетов) соотношение конституционно-гарантированных прав и обязанностей сторон. Элементом содержания ба-

² Налоговое право: учебник для бакалавров / отв. ред. Е. Ю. Грачева, О. В. Болтинова. М.: Проспект, 2016. С. 43.

³ «Некие внутренние защитные механизмы заставляют человека сопротивляться посягательству на его собственность со стороны любого лица, включая государство. Индивид инстинктивно сопротивляется налогообложению, представляющему собой одностороннее и **индивидуально безвозмездное**, т. е. по сути безэквивалентное, отчуждение собственности»: см. Демин А. В. Совершенствование налоговой культуры как важнейшая предпосылка перехода к «партнерской» модели налогового администрирования // *Налоги*. 2016. № 5. С. 19–22.

⁴ По мнению некоторых исследователей, практика поиска баланса интересов возникла в конце 1930-х – начале 1940-х гг. Верховному Суду США пришлось прибегнуть к активному использованию этого метода при оценке конституционности законов, принятых в рамках Нового курса президента Рузвельта / Е. П. Васькова, Т. М. Храмова. Соотношение публичных и частных интересов при рассмотрении споров экономического характера: сравнительно-правовое исследование опыта судебного правотворчества РФ и США // *Арбитражные споры*. 2013. № 2. С. 115–154.

⁵ Например, В. А. Мальцев Баланс интересов в сфере обеспечения безопасности: понятие и механизм государственно-правового регулирования // *Конституционное и муниципальное право*. 2007. № 18. С. 6–9; Даньков А. А. Обеспечение баланса публичных и частных интересов в сфере правосудия: дис. ... канд. юрид. наук. М., 2014.

ланса интересов, с точки зрения автора, является равноправие, проявляющееся в том, что правам и обязанностям одного субъекта правоотношения соответствуют права и обязанности другого»⁶.

Под частными интересами понимаются притязания отдельных индивидов или организаций. «В условиях свободного рынка и развитого института прав собственности частные интересы можно определить как стремление субъектов к получению максимальной прибыли от своей деятельности правомерными способами, а также желание индивидов самостоятельно и независимо принимать решения, касающиеся их непосредственно, а также их имущества»⁷.

«Публичный интерес можно трактовать как признанный государством и обеспеченный правом интерес социальной общности, удовлетворение которого служит условием и гарантией ее существования и развития»⁸.

Вопрос о возможности баланса публичного и частного интересов в налоговых правоотношениях является весьма спорным.

С точки зрения Д. В. Винницкого, в основе налоговых правоотношений изначально лежит конфликт – «частный субъект должен поступиться своим интересом, отказаться от прав на определенную часть принадлежащих ему материальных благ ради выгоды от деятельности публичных субъектов по реализации так называемого усредненного частного, т. е. общественного (публичного), интереса. По причине наличия такого внутреннего противоречия налоговые отношения могут существовать лишь при условии определенного ограничения юридическими средствами автономии воли частного субъекта»⁹.

По мнению Ю. А. Крохиной, «оптимальное (абсолютное) сочетание частных и публичных интересов в сфере финансово-правового регулирования вряд ли возможно, точно так же, как невозможна в полной мере реализация научной конструкции идеального правового государства. Однако данное обстоятельство отнюдь не исключает, а, думается, предполагает использование термина «оптимизация» для раскрытия юридической сущности принципа сочетания частных и публичных интересов в финансовом праве. В этом контексте оптимизация сочетания частных и публичных ин-

⁶ Мальцев В. А. Баланс интересов в сфере обеспечения безопасности: понятие и механизм государственно-правового регулирования // Конституционное и муниципальное право. 2007. № 18. С. 6–9.

⁷ Васькова Е. П., Храмова Т. М. Соотношение публичных и частных интересов при рассмотрении споров экономического характера: сравнительно-правовое исследование опыта судебного правотворчества РФ и США // Арбитражные споры. 2013. № 2. С. 115–154.

⁸ Тихомиров Ю. А. Публичное право. М.: БЕК, 1995. С. 55

⁹ Винницкий Д. В. Налоговое право: учебник для бакалавров. 2-е изд. М.: Юрайт, 2013. С. 56.

тересов выступает в качестве фактора, определяющего цель и содержание механизма реализации данного принципа»¹⁰.

Полагаем, что для начала необходимо определить, в чем состоят публичные и частные интересы применительно к налоговым правоотношениям и каким образом данные интересы проявляются.

«Налоговым правоотношением является урегулированное нормами налогового права общественное отношение, возникающее в процессе организации и осуществления государством налоговых изъятий принадлежащего организациям и физическим лицам имущества в целях финансового обеспечения публичной деятельности»¹¹.

Налогоплательщик обязан при наступлении установленных законом условий передать в казну определенную денежную сумму в виде налога. Если полагать, что он является добросовестным и законопослушным субъектом правоотношения, его частный интерес состоит в справедливом определении налоговых обязательств с учетом действующих норм и принципов налогообложения, на что он вправе рассчитывать со стороны государства в лице налогового органа. Государство, интерес которого состоит в получении денежных средств, в свою очередь, должно создать условия для беспрепятственного исполнения налогоплательщиком налоговых обязательств и своевременного поступления причитающейся в виде налога суммы в казну.

Следует отметить, что в юридической литературе есть мнение о том, что помимо частных и публичных интересов в налоговых правоотношениях можно говорить и о «совместных интересах, одинаково важных для обоих субъектов. Например, фискальный интерес, выражающийся в заинтересованности всех субъектов в обеспечении доходов всех бюджетов, интерес в эффективном налоговом законодательстве, интерес в сбалансированном характере ответственности частного и публичного субъектов налоговых отношений и прочие»¹². Базируясь на данных положениях, авторы предлагают рассматривать баланс частных и публичных интересов в контексте выстраивания «партнерских» отношений государства и личности, что «достигается путем выравнивания отношений между ними с точки зрения объема их прав и обязанностей, а также гарантий их реализации. Законодатель должен строить правовое регулирование в направлении «сближения

¹⁰ Крохина Ю. А. Принцип сочетания частных и публичных интересов в финансовом праве // Финансовое право. 2012. № 5. С. 8–11.

¹¹ Кустова М. В., Ногина О. А., Шевелева Н. А. Налоговое право России. Общая часть: учебник / отв. ред. Н. А. Шевелева. М.: ЮристЪ, 2001. С. 25.

¹² Соловьев В. А. Вопросы баланса публичного и частного интереса в налоговом праве // Финансовое право. 2002. № 4. С. 30–39.

интересов» таким образом, чтобы соблюдение публичных интересов стало выгодно каждому носителю интереса частного»¹³.

Представляется, что данное предложение невозможно реализовать, если в научной доктрине, судебной практике и налоговом законодательстве не будут сформулированы правила, определяющие пределы воздействия государства на волю частного субъекта в рамках налоговых правоотношений.

В налоговых правоотношениях налогоплательщик заведомо ограничен в имущественных правах, поскольку участвует в них не в силу договора, а независимо от своего желания, в силу закона, когда имеются соответствующие условия для признания субъекта налогоплательщиком.

Наступление соответствующих условий может зависеть от самого субъекта лишь постольку, поскольку он имеет право выбора: совершить или воздержаться от совершения действий, которые порождают обязанности налогоплательщика.

С приобретением статуса налогоплательщика субъект становится участником налогового правоотношения, основной обязанностью которого является уплата налога – отчуждение части собственного имущества в пользу публичного образования. В силу ст. 35 Конституции РФ, закрепляющей принцип неприкосновенности частной собственности в правовом государстве, законодатель должен гарантировать собственникам защиту их интересов, в том числе в сфере налогового правового регулирования.

В ст. 3 НК РФ (Основные начала законодательства о налогах и сборах) содержатся общие положения, определяющие баланс прав и обязанностей участников налоговых правоотношений. Из этих положений следует ряд правил, исключающих возникновение обязанностей по уплате налога, когда, с точки зрения законодателя, частные интересы в налоговой сфере имеют безусловный приоритет. Так, никто не обязан уплачивать налоги и сборы:

- если они не отвечают признакам таковых, установлены и введены с нарушением закона (данное положение развивает закрепленную в ст. 57 Конституции РФ конституционно-правовую обязанность каждого платить только законно установленные налоги и сборы). Понятие «законно установленные налоги и сборы», по мнению Конституционного Суда РФ, предполагает, что «установить налог или сбор можно только законом, налоги, взимаемые не на основе закона, не могут считаться законно установленными»;

- при установлении налогов не определены все элементы налогообложения (законно установить налог или сбор не значит только дать ему название, необходимо определение в законе существенных элементов налоговых обязательств, которые исчерпывающе перечислены в ст. 17 НК РФ);

¹³ Белоусов С. А. Баланс интересов и его нарушение в публичном праве // Правовая политика и правовая жизнь. 2013. № 2. С. 21–25.

- налоги и сборы, а также иные взносы и платежи, обладающие признаками налогов или сборов, не предусмотрены Кодексом либо установлены в ином порядке, чем это определено Кодексом;

- законодательный акт о налогах и сборах сформулирован таким образом, что из него неясно, какие налоги (сборы, страховые взносы), когда и в каком порядке необходимо платить;

- имеются неустранимые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах и сборах, которые толкуются в пользу налогоплательщика при определении наличия или отсутствия налоговой обязанности. По смыслу приведенной нормы на суды, применяющие нормы налогового законодательства, возложена обязанность путем использования различных способов толкования добиваться определения установленной этой нормой цели. Правовой принцип *in dubio contra fiscum* («сомнение – против фиска») представляет собой проявление в налоговом законодательстве конституционного принципа законного установления налогов и сборов, в силу которого налоговые органы могут действовать в сфере налогообложения только в тех пределах, в том объеме налоговой нагрузки, которая установлена законом, т. е. актом, принятым с соблюдением демократических процедур. Норма п. 7 ст. 3 НК РФ является нормой, относящейся к федеральному коллизионному праву (ст. 71, п.п. Конституции РФ), и, как содержащая одно из правил толкования, имеет целью защиту интересов налогоплательщика.

Таким образом, налог не может считаться установленным, не возникает обязанности по его уплате и отрицательных правовых последствий для обязываемых субъектов его неуплата не влечет, меры принудительного характера к ним применяться не могут.

Конфликт интересов в подобных ситуациях, разумеется, встречается достаточно редко, и, поскольку приоритет частных интересов прямо установлен законом, необходимости в поиске оптимального сочетания их с публичными интересами не возникает.

Положения ст. 3 НК РФ, кроме указанных выше, содержат несколько основополагающих принципов, которые имеют значение не только для установления налогов и возникновения налоговых правоотношений, но и определения пределов прав и обязанностей сторон при осуществлении налоговых изъятий. К таким принципам относятся: *признание всеобщности и равенства налогообложения* (при равном объекте налогообложения и иных условиях субъекты должны нести равное налоговое бремя), *экономическая обоснованность налогов, недопустимость произвольных налогов и налогов, препятствующих реализации гражданами своих конституционных прав*.

Поскольку законодатель подробно не раскрывает содержание этих принципов, первостепенное значение для их понимания и применения в правоприменительной практике имеют правовые позиции Конституцион-

ного Суда РФ, высказанные при рассмотрении жалоб налогоплательщиков на нарушение их конституционных прав.

По мнению Конституционного Суда РФ, принцип равного налогового бремени, выводимый из положений ст. 8 (ч. 2), 19, 57 Конституции РФ, в сфере налоговых отношений означает, что не допускается установление дополнительных, а также повышенных по ставкам налогов в зависимости от формы собственности, организационно-правовой формы предпринимательской деятельности, местонахождения налогоплательщика и иных носящих дискриминационный характер оснований¹⁴.

В соответствии с принципом равенства налоги и сборы не могут иметь дискриминационный характер и различно применяться, исходя из социальных, расовых, национальных, религиозных и иных подобных критериев, которые носят неэкономический характер.

Принцип равенства налогообложения требует установления единого порядка исчисления налога, предоставления вычетов и льгот, если речь идет о какой-то одной категории или группе налогоплательщиков. Принцип равенства налогообложения может допускать исключение в виде установления льгот для отдельной категории субъектов. При этом данный принцип не будет считаться нарушенным только тогда, когда различия между теми или иными категориями налогоплательщиков являются достаточными для того, чтобы предусмотреть для них различное правовое регулирование¹⁵.

В соответствии со ст. 3 НК РФ, *налоги и сборы должны иметь экономическое основание и не могут быть произвольными*. Данный принцип

¹⁴ По делу о проверке конституционности положений абзаца второго пункта 2 статьи 18 и статьи 20 Закона Российской Федерации от 27 декабря 1991 года «Об основах налоговой системы Российской Федерации»: Постановление КС РФ от 21.03.1997 г. № 5-П // СЗ РФ. 1997. № 13. Ст. 1602;

По делу о проверке конституционности отдельных положений статей 1, 2, 4 и 6 Федерального закона от 4 января 1999 года «О тарифах страховых взносов в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Государственный фонд занятости населения Российской Федерации и в фонды обязательного медицинского страхования на 1999 год» и статьи 1 Федерального закона от 30 марта 1999 года «О внесении изменений и дополнений в Федеральный закон «О тарифах страховых взносов в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Государственный фонд занятости населения Российской Федерации и в фонды обязательного медицинского страхования на 1998 год» в связи с жалобами граждан, общественных организаций инвалидов и запросами судов: Постановление КС РФ от 23.12.1999 г. № 18-П // СЗ РФ. 2000. № 3. Ст. 353.

¹⁵ Об отказе в принятии к рассмотрению запроса Законодательного Собрания Иркутской области о проверке конституционности положения статьи 27 Федерального закона «О введении в действие части второй Налогового кодекса Российской Федерации и внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации о налогах»: Определение КС РФ от 09.06.2005 г. № 287-О // СПС «КонсультантПлюс».

имеет несколько аспектов. Прежде всего установление налога не может быть обусловлено только самим фактом наличия субъекта для обременения налогом, т. е. налоговая обязанность не может возникать, например, в связи с фактом рождения физического лица, достижения определенного возраста или с фактом создания организации. Налоговая обязанность возникает при наличии способности нести налоговое бремя и объекта, имеющего экономическую ценность, находящегося в распоряжении субъекта. «При установлении налога и определении его существенных элементов должны учитываться макро- и микроэкономические последствия как для государственной казны или определенной отрасли экономики, так и для конкретного налогоплательщика»¹⁶. Бессмысленно устанавливать налог, который невозможно уплатить.

С другой стороны, исходя из государственных фискальных интересов, налоги должны быть эффективными с точки зрения «самоокупаемости», т. е. суммы, собираемые государством по каждому отдельному налогу, должны превышать затраты на его администрирование (сбор, взимание и контроль). Н. И. Тургенев называл это дешевым собиранием налогов¹⁷.

Конституционный Суд РФ отмечал, что вводимые ставки фискальных платежей (рассматривался вопрос относительно платы за загрязнение окружающей среды) должны быть соразмерны затратам органов публичной власти, связанным с осуществлением работ по охране окружающей среды от вредного воздействия, оказываемого в результате экономической деятельности лиц, на которых возложена обязанность платы¹⁸.

Положение об экономическом обосновании налогов базируется на конституционных нормах, по смыслу которых налоги устанавливаются законодателем в соответствии с сущностью каждого из них и не в виде простого перечня, а как элементы системы, параметры и условия функционирования которой применительно к каждому налогоплательщику во многом предопределяются объективными закономерностями их экономической деятельности¹⁹.

¹⁶ Крохина Ю.А. Принцип экономической обоснованности налога в правовых позициях Конституционного Суда РФ // *Налоговед.* 2004. № 7. С. 1–7.

¹⁷ Тургенев Н.И. *Опыт теории налогов // У истоков финансового права.* М.: Статут (Золотые страницы финансового права), 1998. С. 138.

¹⁸ По запросу Правительства Российской Федерации о проверке конституционности Постановления Правительства Российской Федерации «Об утверждении порядка определения платы и её предельных размеров за загрязнение окружающей природной среды, размещение отходов, другие виды вредного воздействия» и статьи 7 Федерального закона «О введении в действие части первой Налогового кодекса Российской Федерации»: Определение КС РФ от 10.12.2002 г. № 284-О // *СЗ РФ.* 2002. № 52. Ст. 5290.

¹⁹ Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы общества с ограниченной ответственностью «Производственная компания “Возрождение”» на нарушение конституционных

Принцип экономической обоснованности налогов должен применяться в том числе при определении такого элемента налога, как налоговая база. В действующем законодательстве данный принцип законодатель использует, например, при определении налоговой базы по земельному налогу. На основании ст. 66 Земельного кодекса РФ кадастровая стоимость для исчисления налоговой базы устанавливается либо в результате проведения государственной кадастровой оценки, либо путем расчета рыночной стоимости, определенной индивидуально в отчете оценщика для объекта недвижимости. По вопросу определения кадастровой и рыночной стоимости земельных участков Пленумом Верховного Суда РФ принято специальное постановление 2015 года²⁰.

Верховный Суд РФ указал нижестоящим судам, что экспертиза должна быть направлена на установление рыночной стоимости объекта недвижимости и включать проверку отчета на соответствие требованиям законодательства об оценочной деятельности. Поскольку законодательство о налогах и сборах предполагает установление налогов, имеющих экономическое основание, постольку суд, располагая имеющимися в деле доказательствами, вправе установить рыночную стоимость в ином размере, чем указано в заявлении об оспаривании результатов определения кадастровой стоимости, и при наличии возражений заявителя относительно представленных доказательств об иной рыночной стоимости объекта недвижимости.

Исходя из разъяснений Пленума Верховного Суда РФ новая кадастровая стоимость, равная рыночной, должна действительно соответствовать реальным ценам, сложившимся на рынке земельной недвижимости на конкретной территории.

Позже Конституционный Суд РФ высказался о возможности оспаривания инвентаризационной стоимости недвижимого имущества при исчислении налога на имущество физических лиц, при том, что законодательством такая возможность прямо не предусмотрена. Предметом рассмотрения Конституционного Суда РФ была жалоба физического лица, которому судами было отказано в защите права снизить налоговую базу – инвентаризационную стоимость жилого дома, оказавшуюся выше кадастровой. По мнению заявителя – физического лица, ст. 402 НК РФ, позволяющая сохранить возможность исчисления налоговой базы исходя из инвентаризационной стоимости и более высоких ставок, не соответствует ст. 6 (ч. 2) Конституции РФ, поскольку позволяет субъекту Российской Федерации создавать

прав и свобод положением пункта 1 статьи 391 Налогового кодекса Российской Федерации»: Определение КС РФ от 03.07.2014 г. № 1555-О // СПС «КонсультантПлюс».

²⁰ О некоторых вопросах, возникающих при рассмотрении судами дел об оспаривании результатов определения кадастровой стоимости объектов недвижимости: Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 30.06.2015 г. № 28 // Российская газета. 2015. № 150.

неравные условия для исчисления суммы налога на имущество физических лиц, в результате чего на граждан возлагается непосильная налоговая нагрузка, а также нарушается принцип равенства в налогообложении, так как в других субъектах Российской Федерации налог на имущество физических лиц определяется исходя из кадастровой стоимости объектов недвижимости с применением более низких налоговых ставок.

Конституционный Суд РФ решил, что рассматриваемые нормы не исключают права налогоплательщика (в тех субъектах Российской Федерации, в которых не утверждены результаты определения кадастровой стоимости объектов недвижимого имущества и (или) не установлена единая дата начала её применения) требовать в индивидуальном порядке, в целях исчисления суммы налога на имущество физических лиц, использования сведений об определенной в надлежащем порядке кадастровой (рыночной) стоимости этого имущества и соответствующего размера налоговой ставки в том случае, когда сумма налога, исчисленная налоговым органом исходя из инвентаризационной стоимости этого имущества, существенно превышает сумму налога, исчисляемую исходя из его кадастровой стоимости²¹.

Статья 3 НК РФ предусматривает также, что при установлении налогов учитывается фактическая возможность налогоплательщика к уплате налога, что предполагает наличие у субъекта реальной возможности исполнения налогового обязательства, при том что уплата налога не должна полностью лишить налогоплательщика принадлежащего ему дохода, обеспечивающего достойное существование (функционирование). Недопустимы налоги и сборы, препятствующие реализации гражданами своих конституционных прав.

Поскольку принципы экономической обоснованности налогов, фактической способности налогоплательщика к их уплате являются общими для всех институтов налогового права, постольку с учетом этих принципов могут рассматриваться и меры налогового принуждения, включая налоговые санкции. Применяемые меры налогового принуждения не должны настолько ограничивать налогоплательщика, чтобы он утрачивал право свободно в дальнейшем заниматься экономической деятельностью.

Следует отметить, что вопрос о соразмерности налоговых санкций способности субъекта нести бремя уплаты был предметом рассмотрения Президиума Высшего Арбитражного суда РФ, который отметил, что справедливость ответственности за совершение налоговых правонарушений заключается в том, чтобы размер штрафа, взыскиваемого с налогоплатель-

²¹ По делу о проверке конституционности статьи 402 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобой гражданки О. Ф. Низамовой: Постановление КС РФ от 15.02. 2019 г. № 10-П // СЗ РФ. 2019. № 8. Ст. 820.

щика, не превышал в сумме размера обязательного к уплате налога. Подобный вывод был сделан ранее в постановлении Конституционного Суда РФ № 11-П²². Судом отмечалось, что нарушение данного требования может приводить не только к лишению предпринимателя его дохода (прибыли), но и другого имущества, ставя под угрозу его дальнейшую деятельность вплоть до ее прекращения.

Следовательно, меры налогового принуждения не должны иметь своим неизбежным следствием прекращение деятельности налогоплательщика, тем более что таким образом не достигается восстановление прав публичного субъекта на получение причитающихся денежных средств.

Положения ст. 3 НК РФ дают возможность определить лишь самые общие критерии относительно соотношения прав и обязанностей участников налогового правоотношения, несоблюдение которых означает нарушение баланса частных и публичных интересов.

Конституционный Суд Российской Федерации о балансе интересов в налоговых правоотношениях

О балансе (равновесии) частных и публичных интересов в налоговом правоотношении уместно говорить в случае добросовестного использования сторонами своих прав и исполнения своих обязанностей как налогоплательщиком, так и государством в лице налоговых органов. Баланс интересов, как правило, нарушается при возникновении конфликта между налогоплательщиком и налоговым органом по поводу наличия или размера налоговых обязательств, а также при применении мер налогового контроля и мер, обеспечивающих поступление налоговых платежей в бюджет. Разрешение возникшего конфликта достигается применением действующих норм налогового законодательства, включая общие нормы, содержащиеся в ст. 3 НК РФ. В толковании данных норм первостепенное значение для правоприменительных органов имеют правовые позиции, высказанные Конституционным Судом РФ относительно соотношения частных и публичных интересов в налоговой сфере при рассмотрении жалоб налогоплательщиков.

Анализируя соответствующие судебные акты Конституционного Суда, можно дополнительно выделить некоторые положения, которые высказаны им при оценке нарушения баланса частных и публичных интересов в рассмотренных налоговых спорах.

К таким положениям относятся в первую очередь правовые позиции относительно **определения и исполнения налоговой обязанности налого-**

²² По делу о проверке конституционности отдельных положений Закона РСФСР «О государственной налоговой службе РСФСР» и Законов Российской Федерации «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» и «О федеральных органах налоговой полиции»: Постановление КС РФ от 15.07. 1999 г. № 11-П // СЗ РФ. 1999. № 30. Ст. 3988.

плательщика. Правильное определение размера суммы налога и обеспечение ее уплаты в бюджет является обязанностью как налогоплательщика, так и налогового органа, и в случае непоступления должной суммы в установленный срок права публичного субъекта на получение причитающихся средств подлежат безусловной защите, а выявленное нарушение баланса интересов – восстановлению.

В качестве правового механизма, гарантирующего своевременное выявление занижения сумм налога с целью восстановления нарушенных прав публичного субъекта и принуждения налогоплательщика к исполнению конституционной обязанности по уплате налогов, выступает система мер налогового контроля. Соответственно, конфликтная ситуация, как правило, возникает вследствие проведения контрольных мер.

Основной формой проведения налогового контроля являются проводимые налоговыми органами налоговые проверки – камеральные и выездные (ст. 82; 87–89 НК РФ). Цель контроля – определить правильность исчисления налогов и иных обязательных платежей налогоплательщиками и своевременность их уплаты. Выявление в результате проверок нарушений часто служит причиной конфликта между налогоплательщиком и налоговым органом. Налоговая проверка является вторжением в личную зону налогоплательщика, поскольку проверяются обычно закрытые для третьих лиц сведения о его деятельности, необходимые для определения правильности исчисления налоговых обязательств, подлежащих уплате в бюджет.

Конституционным Судом РФ рассматривался вопрос о допустимости проведения выездной налоговой проверки в случае, когда камеральной налоговой проверкой нарушение не было выявлено. Суд посчитал, что механизм выездной налоговой проверки принципиально отличается от камеральной налоговой проверки как по целям, так и объему контрольных мероприятий. Механизм выездной налоговой проверки предоставляет налоговому органу возможность добыть доказательства недобросовестности налогоплательщика, которые не могли быть обнаружены на стадии камеральной налоговой проверки вследствие ограничения полномочий налоговых органов при ее проведении. По мнению Конституционного Суда РФ, действующее законодательство и правоприменительная практика, позволяющие произвести пересмотр размера налоговой обязанности субъекта за конкретный налоговый период по сравнению с ранее установленным ее размером в рамках камеральной налоговой проверки, не нарушают конституционных прав налогоплательщиков. Даже когда предметом камеральной и последующей выездной налоговой проверок была полнота и своевременность уплаты одного и того же налога за один и тот же налоговый период (притом что законность и обоснованность выводов налогового органа, сделанных по итогам камеральной налоговой проверки, к моменту прове-

дения выездной налоговой проверки уже проверена судом) налоговый орган вправе прийти к выводу о необходимости корректировки размера налоговой обязанности налогоплательщика за проверяемый в ходе выездной налоговой проверки налоговый период. В частности, пересмотр права на получение налоговых вычетов по налогу на добавленную стоимость и предъявление к уплате в бюджет ранее предоставленной налогоплательщику суммы возмещения налога за конкретный налоговый период по итогам камеральной налоговой проверки не может рассматриваться как нарушение конституционных прав налогоплательщиков, поскольку представляет собой механизм определения действительного размера налоговой обязанности налогоплательщика, необходимый с точки зрения соблюдения баланса частных и публичных интересов в сфере уплаты налогов и сборов²³.

Таким образом, из приведенной позиции Конституционного Суда РФ следует, что **важнейшим моментом при оценке баланса интересов сторон налогового правоотношения является определение действительного размера налоговой обязанности.** Если налогоплательщик неправильно определил свои налоговые обязательства и тем самым нарушил публичные интересы, принудительное определение объективного размера налогового обязательства может повлечь конфликт, но объективно в данном случае частные интересы не вступают в противостояние с публичными ввиду отсутствия нарушения законных прав налогоплательщика.

В результате налоговых проверок может выявляться нарушение не только публичных, но и частных интересов. Например, это возможно в той ситуации, когда налоговый орган в результате налоговой проверки установил излишнее исчисление и уплату налогов за определенный период, но не принял никаких мер для объективного определения налоговых обязательств.

При этом на переплаченную налогоплательщиком сумму налога распространяются все конституционные гарантии права собственности, поэтому Налоговым кодексом закреплено право налогоплательщика на своевременный возврат излишне уплаченной суммы налога или ее зачет в счет предстоящих платежей по этому налогу или иным платежам. В том случае, когда у налогоплательщика имеется задолженность по налогу перед бюджетом (недоимка), налоговые органы вправе самостоятельно, т. е. без соот-

²³ Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы общества с ограниченной ответственностью «Чебаркульская птица» на нарушение конституционных прав и свобод абзацем четвертым пунктом 8 статьи 101 Налогового кодекса Российской Федерации: Определение КС РФ от 10.03.2016 г. № 571-О // Вестник КС РФ. 2016. № 6. С. 101–108; Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы общества с ограниченной ответственностью «Поллукс» на нарушение конституционных прав и свобод пунктом 8 статьи 75 и подпунктом 3 пункта 1 статьи 111 Налогового кодекса Российской Федерации: Определение КС РФ от 20.12.2016 г. № 2672-О // СПС «КонсультантПлюс».

ветствующего заявления и согласия на то налогоплательщика, произвести зачет излишне уплаченной суммы налога в счет погашения недоимки по другим налогам. Данное полномочие не нарушает справедливого баланса публичных и частных интересов, поскольку позволяет оперативно и эффективно удовлетворить имущественное притязание государства и способствует скорейшему исполнению конституционной обязанности налогоплательщика по уплате налога. Конституционным Судом РФ особо было отмечено, что положения ст. 78 Кодекса о возможности самостоятельного проведения налоговыми органами зачета переплаченной суммы налога в счет погашения недоимки направлены на защиту прав не только публично-правового образования, но и самого налогоплательщика, поскольку исключают дальнейшее начисление пеней, применение налоговых санкций и мер принудительного характера²⁴.

Если налоговый орган при проверке установил обстоятельства, свидетельствующие об излишней уплате налога, но не информировал налогоплательщика об этом с целью решения вопроса о возврате переплаты либо не произвел зачет (уменьшение) налоговых обязательств на сумму излишней уплаты (при наличии задолженности), частные интересы признаются нарушенными.

Конфликт интересов может быть обусловлен наличием обстоятельств, которые, по мнению налогоплательщика, освобождают его от исполнения обязанностей по уплате причитающихся публичному субъекту налоговых платежей либо позволяют уменьшить размер платежей.

Такая ситуация возникает, например, когда в процесс уплаты налога вмешивается неплатежеспособность банка, через который происходит платеж. Уплата налогов осуществляется преимущественно путем направления соответствующей кредитной организации (банку) платежных поручений о перечислении налогов в бюджет со счетов налогоплательщиков, открытых в данном банке. При наступлении неплатежеспособности банка, даже если на счете налогоплательщика числился достаточный остаток денежных средств, налоги в бюджет не поступят вследствие отсутствия средств на корсчете банка. Таким образом, будут нарушены законные интересы публичного субъекта на получение причитающихся ему сумм налога. По налоговому законодательству (п. 3 ст. 45 НК РФ) обязанность по уплате налога считается исполненной налогоплательщиком с момента представления в обслуживающий банк платежного поручения на перечисление налогов в бюджет при наличии на его счете достаточного остатка денежных

²⁴ Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Сухоросова Дениса Евгеньевича на нарушение его конституционных прав положениями пунктов 1 и 5 статьи 78 Налогового кодекса Российской Федерации: Определение КС РФ от 25.05. 2017 г. № 959-О // СПС «КонсультантПлюс».

средств. При этом для налогоплательщика не имеет значения, когда фактически будет исполнено банком платежное поручение на перечисление платежей в бюджет, так как ответственность за несвоевременное перечисление налога по закону законодателем возложена на банк (ст. 135 НК РФ). Данное правовое регулирование основано на высказанной Конституционным Судом позиции о том, что возложение на добросовестного налогоплательщика уплаты не поступивших в бюджет налогов по вине банков нарушало бы конституционные гарантии частной собственности.

Действительно, в случае непризнания в указанной ситуации налоговой обязанности исполненной, налогоплательщик вследствие не зависящих от его воли обстоятельств будет поставлен в положение неравенства по сравнению с другими налогоплательщиками, поскольку в случае уплаты или принудительного взыскания долга публичный субъект получит причитающееся, но налогоплательщик фактически дважды лишится соответствующей суммы денежных средств.

Если налоговую обязанность признать исполненной, бюджет не получит денежных средств от налогоплательщика. Очевидно, что оба варианта не являются идеальным решением, поскольку учесть интересы обеих сторон в приведенной ситуации практически невозможно, т. е. имеет место реальный конфликт частных и публичных интересов, когда восстановление баланса путем уравнивания интересов сторон недостижимо. Конституционный Суд РФ²⁵ решил, что налогоплательщик не должен нести ответственность за действия всех субъектов (кредитных организаций), участвующих в многостадийном процессе уплаты и перечисления налогов в бюджет, поэтому недопустимо принуждать к повторной уплате налога и взысканию пени добросовестного налогоплательщика, исполнившего все, что необходимо для расчетов с бюджетом. Подход Конституционного Суда РФ был воспринят практикой арбитражных судов²⁶.

²⁵ По делу о проверке конституционности пункта 3 статьи 11 Закона Российской Федерации от 27 декабря 1991 года «Об основах налоговой системы Российской Федерации»: Постановление КС РФ от 12.10.1998 г. № 24-П // СЗ РФ. 1998. № 42. Ст. 5211; По ходатайству Министерства Российской Федерации по налогам и сборам о разъяснении Постановления Конституционного Суда Российской Федерации от 12 октября 1998 года по делу о проверке конституционности пункта 3 статьи 11 Закона Российской Федерации «Об основах налоговой системы в Российской Федерации»: Определение КС РФ от 25.07.2001 г. № 138-О // СЗ РФ. 2001. № 32. Ст. 3410.

²⁶ При разрешении споров, связанных с непоступлением имевшихся на банковских счетах налогоплательщиков денежных сумм в бюджет вследствие отсутствия средств у банка (при наличии соответствующих поручений налогоплательщиков), арбитражные суды признают налоговую обязанность исполненной, а требования налоговых органов неправомерными, если ими не будет доказано, что налогоплательщик действовал, зная о том, что его поручение на перечисление налога в бюджет не будет исполнено, то есть действовал недобросовестно. Например, Постановление ФАС МО от 11.03.