



Принцип защиты доверия и доктрина законных ожиданий в налоговом праве

Продолжаем исследовать, как в российском законодательстве и судебной практике воплощается принцип защиты доверия¹. Автор, исходя из доктрины законных ожиданий, анализирует ряд вопросов, возникающих в связи с разъяснениями налоговых и финансовых органов



П.Д. Блохин,
ЗАВ. КАФЕДРОЙ
КОНСТИТУЦИОННОГО
И АДМИНИСТРАТИВНОГО ПРАВА
ЮРИДИЧЕСКОГО ФАКУЛЬТЕТА
НИУ ВШЭ (САНКТ-ПЕТЕРБУРГ),
КАНД. ЮРИД. НАУК
E-MAIL: journal@nalogoved.ru

Об органе, уполномоченном давать разъяснения налогового законодательства

Какой орган госвласти считать «уполномоченным», как этого буквально требуют ст. 75 и 111 НК РФ? Такая формулировка выглядит двусмысленной, поскольку очевидно, что каждый госорган уполномочен в какой-то сфере. Вероятно, речь идет об органе, уполномоченном в вопросах, связанных с исчислением и взиманием налогов (таможенных пошлин, страховых взносов).

С одной стороны, КС РФ справедливо отмечает: «налоговые обязательства граждан являются прямым следствием их деятельности в экономической сфере, а их возникновению предшествует, как правило, вступление лица в гражданские правоотношения, на которых налоговые обязательства основаны либо с которыми они тесно связаны»². Иными словами, фискальные обязанности и сопутствующие им права во многом

¹ Окончание статьи. Начало см.: Налоговед. 2024. № 7. С. 17–22.

² Постановление КС РФ от 01.03.2012 № 6-П и др.

детерминированы гражданскими, земельными, трудовыми и прочими правоотношениями, где компетентны отраслевые (профильные) федеральные органы исполнительной власти, государственные внебюджетные фонды, иные регуляторы (например, ЦБ РФ).

С другой стороны, непосредственно по поставленному вопросу КС РФ сформулировал следующую предметную правовую позицию: «юридически значимые разъяснения для налоговых целей в любом случае должны исходить от финансовых, налоговых и других уполномоченных органов государственной власти, которые правомочны получить дополнительные сведения от иных государственных органов в порядке межведомственного взаимодействия»³. Из этого следует, что, к примеру, ИП хотя и может заручиться мнением Минтруда или ПФР по вопросу уплаты страховых взносов, но значимой с точки зрения предусмотренных НК РФ последствий их неполной уплаты будет позиция именно Минфина и ФНС.

Таким образом, сужается пространство правовых возможностей для получения налогоплательщиком разъяснений и их дальнейшего использования в планировании хозяйственной деятельности⁴. Но в то же время появляется большая определенность в вопросе о приоритете писем налоговых (финансовых) органов перед аналогичными ненормативными актами государственных органов в случае их коллизии, что бывает довольно часто. Указанный подход, на наш взгляд, находится в русле принципа законных ожиданий, предполагающего, что юридически значимые сообщения, которые могут сформировать такие ожидания, должны делаться лишь уполномоченными на то органами публичной администрации.

О разъяснениях, адресованных неопределенному кругу лиц

Еще один спорный вопрос состоит в том, какие разъяснения могут считаться «данными» (то есть

В УСЛОВИЯХ УСТОЙЧИВОЙ ПРАКТИКИ ТОЛКОВАНИЯ ЕЕ ИЗМЕНЕНИЕ – В КОНТЕКСТЕ ЗАЩИТЫ ДОВЕРИЯ – СРОДНИ ИЗМЕНЕНИЮ НАЛОГОВОГО ЗАКОНА

адресованными) не только конкретному налогоплательщику, но и неопределенному кругу лиц.

С одной стороны, Приказ Минфина России от 12.11.2015 № 435 «Об утверждении Порядка публикации на официальном сайте Министерства финансов Российской Федерации разъяснений по вопросам применения законодательства Российской Федерации о налогах и сборах» достаточно детально регулирует этот вопрос, предписывая размещать на официальном сайте органа его разъяснения в виде извлечений, содержащих краткое изложение вопроса и мотивированный ответ на него, снабженных необходимыми реквизитами.

С другой стороны, этим регулированием не охватываются разъяснения, которые даются региональными и местными финансовыми органами, а также Федеральной налоговой службой и ее территориальными органами. Кроме того, существует большое число разъяснений Минфина России, которые не опубликованы на сайте министерства в указанном порядке, но размещены в справочно-правовых системах (например, «КонсультантПлюс») или на тематических интернет-сайтах (например, Klerk.ru) и которые содержат правовую позицию общего характера, а потому интересны широкой общественности.

Таким образом, для ответа на поставленный вопрос можно использовать как формальный (где и кем размещено письмо), так и содержательный (как сформулирована правовая позиция) критерий. Во втором случае налогоплательщику потребуются установить (в том числе, если возник спор, при посредстве суда) как то, действительно ли соответствующее разъяснение воспроизведено в его аутентичном содержании, так и то, подписано ли оно уполномоченным на это должностным лицом органа власти³.

С этими оговорками такие письма, видимо, также могут формировать законные ожидания граждан и организаций. Во-первых, НК РФ ничего не говорит в ст. 75 и III о том, что все разъяснения должны быть

³ Постановление КС РФ от 28.11.2017 № 34-П (далее – Постановление 2017 г.).

⁴ Разгулин С.В. Разъяснения налогового законодательства: вопросы применения // Налоговед. 2024. № 3. С. 56.

⁵ Там же. С. 62–63.

опубликованы именно в официальном, предписанном подзаконными актами порядке. Во-вторых, в ином случае одно и то же с точки зрения содержания разъяснение приобретало бы разное качество для того лица, по запросу которого оно дано, и для остальных лиц, которым оно стало доступно. Вероятно, законодатель мог бы внести уточнение в комментируемые нормы, с тем чтобы устранить возникающую на практике⁶ неопределенность в этом вопросе.

О правовых последствиях разъяснений, не соответствующих налоговому законодательству

Следующий фундаментальный вопрос состоит в объеме правовых последствий издания налоговым или финансовым органом не соответствующих налоговому закону разъяснений, которыми руководствовались в своей деятельности граждане и хозяйствующие субъекты. Именно на этот случай и рассчитаны ст. 75 и 111 НК РФ, поскольку в иной ситуации выполнение разъяснений налогоплательщиком никак не могло бы повлечь ни начисления пеней, ни назначения штрафа.

В литературе отмечаются разные модели действия разъяснений налоговых органов (фискальных рескриптов) с точки зрения их правового значения для самих правоприменителя и судов⁷. Представляется, что российский законодатель занял в этом вопросе догматически обоснованную позицию, поддержанную и развитую неоднократно органом конституционной юрисдикции. При этом указанные в данных нормах правовые последствия связываются с разъяснениями не только государственных, но и муниципальных финансовых органов, несмотря на то что, строго говоря, в анализируемых положениях законодатель «забыл» их перечислить⁸. Равным образом допускается издание не только Минфином (как это буквально предусмотрено законом), но и ФНС

России писем разъяснительного характера (то есть, по сути, осуществление толкования налоговых норм)⁹.

КС РФ не раз авторитетно указывал, что «наличие вины – общий и общепризнанный принцип юридической ответственности во всех отраслях права, и всякое исключение из него должно быть выражено прямо и недвусмысленно, то есть закреплено непосредственно»¹⁰. Налоговый кодекс учитывает это, конструируя состав налогового правонарушения и закрепляя правила назначения наказания. Так, обстоятельством, исключающим привлечение к налоговой ответственности, является отсутствие вины лица в совершении налогового правонарушения (подп. 2 п. 1 ст. 109 НК РФ). При вынесении решения по итогам налоговой проверки и при производстве по делу о налоговом правонарушении выявляются обстоятельства, исключающие (смягчающие) вину лица в его совершении (подп. 4 п. 5 ст. 101 и подп. 4 п. 7 ст. 101.4 НК РФ). К числу таких исключительных обстоятельств и отнесено выполнение налогоплательщиком поименованных разъяснений.

Действительно, обстоятельствами, исключающими вину, обычно служат действия, события, находящиеся за пределами эффективного контроля индивида (например, поведение третьих лиц, природные явления). Следовательно, если государство – в лице органов власти и должностных лиц, на которых налогоплательщик повлиять не в состоянии, – своим противоречивым поведением способствует совершению налогового правонарушения, оно должно толерантно отнестись к последствиям такого нарушения. Этим объясняется и то, что данная логика не работает, когда разъяснение основано на неполных или недостоверных сведениях, представленных самим заинтересованным лицом.

Что касается пеней, то они признаются одним из способов обеспечения исполнения обязанности по уплате налога в установленные сроки (п. 2 ст. 75 НК РФ). Однако если неисполнение вызвано обстоятельствами, связанными с поведением самой стороны, в пользу которой

⁶ В подтверждение см.: Определение КС РФ от 25.02.2016 № 403-О.

⁷ Соловьев В.А. Письменные разъяснения в России и за рубежом // Налоговед. 2007. № 10.

⁸ Определение КС РФ от 08.11.2018 № 2725-О.

⁹ Постановление КС РФ от 31.03.2015 № 6-П.

¹⁰ Постановление КС РФ от 25.01.2001 № 1-П и др.

должна быть исполнена эта обязанность, то и применение такой стимулирующей меры не имеет оснований, поскольку ее цель не может быть достигнута. Недаром ГК РФ прямо устанавливает, что кредитор не вправе требовать уплаты неустойки, если должник не несет ответственности за неисполнение или ненадлежащее исполнение обязательства (п. 2 ст. 330).

О необходимости уплаты недоимки налогоплательщиком

Почему же законодатель не предусмотрел в рассматриваемом случае возможности освобождения налогоплательщика также от необходимости уплаты самого налога (недоимки)? Именно этот вопрос активно обсуждался на прошедшей в 2024 г. ежегодной конференции «Налоговое право в решениях Конституционного Суда РФ» и выявил многообразие точек зрения¹¹.

С одной стороны, требование уплатить недоимку имеет компенсационно-восстановительный характер: налогоплательщик лишь обязуется совершить действия, которые и так возложены на него законом и должны быть исполнены при нормальном развитии событий. С другой стороны, получение ошибочных разъяснений препятствует налоговому планированию хозяйствующего субъекта¹²: имея представление о реальном объеме налоговой обязанности, лицо могло бы отказаться от осуществления некоторой хозяйственной операции или скорректировать ее. В этом смысле следование ошибочным разъяснениям, хотя и исключает уплату пеней и штрафа, сопряжено с неблагоприятными последствиями (detriment) для лица, которые и призвана исключить, минимизировать доктрина законных ожиданий. В связи с этим в мировой практике существуют принципиально разные подходы: например, «как и в Ирландии, в Соединенном Королевстве публичное право в целом не защищает законные ожидания, придерживаясь которых

орган власти может, только нарушая закон или противореча своим законным обязанностям»; напротив, «право ЕС признает принцип защиты законных ожиданий... и защищает такие ожидания даже тогда, когда определенное обращение потребовало бы от органа власти действовать вопреки законодательству»¹³.

С точки зрения этой доктрины ответ может состоять в следующем: права личности в публичном – конституционном, административном, налоговом – праве не имеют абсолютного, всепоглощающего значения, их действие должно быть разумно согласовано с защитой прав других лиц и опосредующих их иных конституционных ценностей. Именно в английском административном праве исторически развивался принцип соразмерности (сбалансированности) ограничения прав, который, как и рассматриваемая доктрина, позднее произвел экспансию в другие отрасли. Поэтому в зарубежной литературе повсеместно отмечается, что «вмешательство в законные ожидания может быть оправдано соображениями публичной политики»¹⁴; и более точно: «принцип законных ожиданий дает более пропорциональное обоснование, позволяющее органу власти адаптироваться к меняющемуся социуму. Органы власти не только обслуживают частный интерес, но и наделены законом функцией удовлетворять запросы всего общества»¹⁵. В этом одно из отличий рассматриваемой концепции от понятия *estoppel*, которое, будучи категорией частного права, отдает приоритет сугубо индивидуальным, эгоистическим интересам.

В числе таких защищаемых ценностей в гл. 1 Конституции РФ названы разделение государственной власти (ст. 10), федерализм (ч. 1 ст. 1, ст. 5) и самостоятельность местного самоуправления (ст. 12). Представляется, что отказ от взимания налога во всех случаях, когда налогоплательщик следовал ошибочным разъяснениям фискальных органов, не позволял бы в должной степени гарантировать эти ценности. Так, именно к компетенции законодателя, в том числе федерального,

¹¹ Отчет о событии – URL: <https://nalogoved.ru>.

¹² Соловьев В.А. Указ. соч.

¹³ Squires L., Costelloe M. Arderin Distillery: Legitimate Expectation and Judicial Review of Revenue // *Irish Tax Review*. 2022. № 4.

¹⁴ Legitimate expectation as a ground for judicial review. URL: <https://www.pinsentmasons.com>.

¹⁵ Ng M.Y. Promisee' Right to Bound Public Authorities to Their Promise: The Debate between the Doctrine of Estoppel and Legitimate Expectation // *Global Journal of Politics and Law Research*. 2015. Vol. 3. № 5.

относится определение всех элементов налогового обязательства (ст. 57 Конституции РФ, п. 1 ст. 1 и п. 2 ст. 12 НК РФ). Именно законодатель путем специального указания может с обратной силой освободить плательщиков от уплаты налога или снизить размер налоговой обязанности (п. 4 ст. 5 НК РФ). Следовательно, нуллифицируя своими действиями положение закона об обязанности уплаты налога, орган исполнительной власти вмешивался бы в реализацию законодательных прерогатив, а через это – в осуществление многонациональным народом России своей власти.

Далее, в силу федеративного устройства российского государства установление региональных налогов относится к ведению субъектов Федерации (ч. 3 ст. 75 Конституции РФ, п. 4 ст. 1 и п. 3 ст. 12 НК РФ). При этом доходы от региональных налогов по общему правилу подлежат зачислению в бюджеты соответствующих субъектов Федерации по нормативу 100% (ч. 1 ст. 56 БК РФ). В то же время налоговые органы составляют единую (федеральную) централизованную систему, включающую ФНС России и ее территориальные органы (п. 1 ст. 30 НК РФ). Следовательно, действия и решения таких органов и их должностных лиц напрямую могли бы влиять и на пополнение региональных бюджетов, притом что налоговые органы, строго формально, не обязаны в своей деятельности руководствоваться разъяснениями финансовых органов соответствующих субъектов Федерации (подп. 5 п. 1 ст. 32 НК РФ).

Наконец, похожие рассуждения могут быть адресованы принципу самостоятельности местного самоуправления: органы МСУ самостоятельно вводят местные налоги и сборы, формируют и исполняют местный бюджет, за что несут юридическую и политическую ответственность (п. 1 ст. 132 Конституции РФ, п. 5 ст. 1 и п. 4 ст. 12 НК РФ). Доходы от обоих местных налогов подлежат зачислению в бюджеты соответствующих видов муниципальных образований по нормативу 100% (ст. 61–61.6 БК РФ). Налоговые органы, относясь

ИЗ ЗАРУБЕЖНОЙ ПРАКТИКИ

Дело 1996 г. «Р. против Службы внутренних доходов, ex parte Юниливер» (R v. IRC, ex parte Unilever [1996] STC 681). Английские суды указали, что на протяжении более 20 лет существовала практика, когда налоговый орган принимал уточняющие заявления налогоплательщика об уменьшении налоговой базы на сумму понесенных убытков за пределами установленного законом срока. Отказавшись от этой устоявшейся практики без предварительного уведомления, государство нарушило законные ожидания, которые сформировались на ее основе у заявителя, и тем самым допустило злоупотребление властью (abuse of power).

Дело 2011 г. «Гейнс-Купер против Ее Величества Управления по налогам и таможенным сборам» (R (Gaines-Cooper) v. HMRC [2011] UKSC 47 (19 October 2011)). Верховный суд подтвердил, что законные ожидания могут формироваться на основании «недвусмысленной, широко распространенной, прочно устоявшейся и общепризнанной практики», наличие которой подлежит доказыванию стороной.

к иному уровню публичной власти и не подчиняясь разъяснениям финансовых органов муниципальных образований, могут из-за некорректного толкования муниципальных правовых актов лишать местный бюджет части его доходов. В итоге это отрицательно влияет на способности публично-правового образования в полном объеме и своевременно оказывать публичные услуги населению, то есть ведет к ограничению прав граждан и отступлению от принципа правового равенства¹⁶.

Об отказе от взимания налога с плательщика

Несмотря на изложенное, обращаясь вновь к общеправовому принципу соразмерности (баланса интересов), можно предположить ситуацию, когда государству (в широком смысле) следует отказаться от взимания даже законно установленного налога. Речь идет о случаях существования устойчивой – сложившейся, единообразной – административной практики толкования и применения налогового закона (см. текст на полях).

Действительно, в описанных условиях изменение практики в контексте действия принципа защиты доверия сродни изменению самого налогового закона, а значит, должно подчиняться тем же требованиям действия во времени, что и введение (изменение) норм налогового права. Руководствуясь такого рода соображениями, КС РФ в уже цитированном Постановлении 2017 г. пришел к закономерному выводу: на налогоплательщика, который «при планировании своей хозяйственной деятельности» опирался на «благоприятную административную и судебную практику», не может быть возложена обязанность уплатить НДС (а также пени и штраф) «за периоды, предшествовавшие изменению толкования <соответствующей> нормы судами». Добавлю: если законодательный (представительный) орган власти полагает, что такая практика искажает действительный

¹⁶ Ильин А.В. Расходы бюджета в конституционном государстве: дисс. ... докт. юрид. наук. СПб., 2016.

смысл нормы, он может внести в нее изменения, устраняющие двусмысленность; если же он этого не делает на длительном отрезке времени, такое бездействие вполне справедливо обратить в пользу обязанных лиц.

В то же время КС РФ в опубликованном в 2023 г. определении¹⁷ отметил, что «ошибочное информационное сообщение на сайте Управления ФНС России», которым руководствовался плательщик земельного налога, не может «служить основанием для освобождения его от необходимости уплаты налога», тем самым подтвердив в меру узкий подход к толкованию анализируемых законоположений. Однако это не исключает того, что применительно к иным обстоятельствам, чем в деле заявителя, КС РФ выскажет иную правовую позицию в будущем.

Не исключено также, что сам законодатель, обобщив накопленный опыт действия этого правового механизма, внесет в него изменения в пользу налогоплательщика. Аргументом может быть то, что отказ от взимания налога в случае ошибочного разъяснения не скажется существенно на состоянии бюджета, исполнение расходов которого обеспечивают и такие инструменты, как межбюджетные трансферты. Настоящий анализ лишь призван показать, что существующее положение вещей вполне объяснимо с точки зрения конституционного права и не противоречит принципу защиты доверия*.

[Ключевые слова: «РАЗЪЯСНЕНИЕ» – «ПОЛНОМОЧИЯ НАЛОГОВОГО ОРГАНА» – «МИНФИН РОССИИ» – «ФНС РОССИИ» – «ВЗЫСКАНИЕ НАЛОГА» – «ВЗЫСКАНИЕ ПЕНЕЙ»]

¹⁷ Определение КС РФ от 09.03.2023 № 480-О.

* Статья поступила в редакцию 08.06.2024, одобрена после рецензирования 10.06.2024, принята к публикации 11.06.2024. – *Прим. ред.*