

УДК: 347.73
ГРНТИ: 10.21.63

DOI: 10.14451/2.155.33

НОВЫЙ ВИТОК РАЗВИТИЯ ПОЛИТИКИ УДОБСТВА И ПРОСТОТЫ ИСПОЛНЕНИЯ НАЛОГОВОЙ ОБЯЗАННОСТИ

© 2021 Фаткина Екатерина Алексеевна

студент-бакалавр направления «Юриспруденция»

Санкт-Петербургский государственный университет, Россия, Санкт-Петербург

E-mail: ek.fatkina@yandex.ru

В статье анализируется Определение Верховного суда РФ от 23.11.2020 № 305-ЭС20–2879, в котором Суд пришел к выводу о незаконности начисления пени за период после подтверждения переплаты до фактического принятия решения о зачете к налогоплательщику, своевременно представившему заявление о зачете переплаты. Представлена проблематика механизма исполнения налоговой обязанности в свете принципа удобства, простоты и экономичности исполнения обязанности.

Ключевые слова: пеня; зачет; принцип удобного, простого, экономичного исполнения налоговой обязанности; Определение Верховного суд РФ от 23.11.2020 № 305-ЭС20–2879.

23 ноября 2020 года Верховный Суд РФ принял Определение № 305-ЭС20–2879, в котором признал, что начисление пени за период после подтверждения переплаты до фактического принятия решения о зачете к налогоплательщику, своевременно представившему заявление о зачете переплаты, противоречит правовой природе данной меры государственного принуждения, определенной в главе 11 Налогового кодекса РФ, как средства обеспечения исполнения налоговой обязанности.

Суды нижестоящих инстанции придерживались иной точки зрения. Они исходили из буквального толкования статей 44, 75, 78, 88 Налогового кодекса РФ, согласно которым инспекция правомерно начислила пени по налогу на добавленную стоимость за период, когда установленный законодательством срок на уплату налога истек, но решение о зачете переплаты, образовавшейся по налогу на прибыль организации, еще не было принято.

Согласно ст. 75 Налогового кодекса РФ пеня — это денежная сумма, которую налогоплательщик должен выплатить в случае уплаты налога в более поздние по сравнению с установленным законом сроки. Но при этом Конституционный Суд в Постановлении от 17.12.1996 № 20-П отмечает, что пеня — это дополнительный платеж, который компенсирует потери государственной казны в результате недополучения налоговых сумм в случае задержки уплаты налога. Также сам Верховный Суд РФ в анализируемом деле

отмечает, что пеня стимулирует налогоплательщика исполнять обязанность по уплате налога в срок.

Налогоплательщик выполнил все требования, чтобы переплата по налогу на прибыль была зачтена в счет текущих платежей по НДС, чтобы налоговый орган был осведомлен о переплате, чтобы обязанность по уплате налога была исполнена. Налогоплательщик заблаговременно (до наступления срока уплаты налога) представил заявление о зачете. Таким образом, налоговая обязанность должна была быть осуществлена добровольными и разумными действиями самого налогоплательщика. Однако, несмотря на это, налоговый орган начислил пени и поступил формально правильно, потому что это следует из пп. 4 п. 3 ст. 45 Налогового кодекса РФ. Так как на крайний срок исполнения обязанности налог не был уплачен, то налоговый орган начислял пеню до дня принятия решения о зачете, то есть пеня начислялась только пару дней.

Следуя положениям Налогового кодекса РФ, налогоплательщику следовало уплатить налог на добавленную стоимость, а затем требовать возврат уплаченного налога при условии, что на тот момент в бюджете уже имелась необходимая денежная сумма для исполнения налоговой обязанности в виде переплаты. Для налогоплательщика эта система исполнения обязанности неудобна, так как ему необходимо дополнительно перечислять денежные средства на счет соответствующего бюджета, а затем подавать

еще одно заявление о возврате излишне уплаченного налога. Это обременительно для налогоплательщика с финансовой стороны, так как у него может не быть необходимой суммы. Поэтому Верховный Суд РФ справедливо ссылается на приказы ФНС от 28.11.2014 № ММВ-7-12/607@ и от 28.11.2019 № ММВ-7-19/598@, в которых одним из тезисов налоговой политики является: «Налоги — просто и удобно — исполнение налоговых обязательств без лишних затрат и усилий, как часть повседневной деятельности налогоплательщика».

Таким образом, в рассматриваемом деле наблюдается столкновение двух позиций:

1) Пени, как обеспечение исполнения обязанности, начисляется при неуплате налога в срок. В данной ситуации неважно, по какой причине не была исполнена обязанность. В Налоговом кодексе РФ прописан механизм исполнения данной обязанности при наличии недоимки и переплаты, которому и следует налоговый орган. Данный механизм не предусматривает возможность заранее исполнить обязанность, если производится камеральная проверка, потому что согласно ст. 78 Налогового кодекса РФ вопрос о принятии решения о зачете сумм излишне уплаченного налога будет рассмотрен после завершения камеральной налоговой проверки по налогу на прибыль либо с момента, когда такая проверка должна быть завершена в соответствии со ст. 88 Налогового кодекса РФ. Неважно, что отложение инспекцией принятия решения о зачете вызвано организационными вопросами налогового администрирования, а не действиями налогоплательщика. Данная конструкция обременительна для налогоплательщика.

2) В то же время Верховный Суд отходит от буквального толкования Кодекса и призывает налоговый орган быть более «гибким» по отношению к налогоплательщику и способствовать тому, чтобы у налогоплательщика не возникали дополнительные трудности при исполнении налоговой обязанности, в случаях добросовестного поведения последнего. Соответственно, не должна быть начислена пени. Об этом говорят и приказы ФНС, предусматривающие «политику удобства». Но для такой идеи Налоговым кодексом не предусмотрен механизм исполнения обязанности при условиях, в которых оказался налогоплательщик.

По мнению автора, данное Определение Верховного суда РФ стало новым толчком к раз-

витию в налоговой теории и практике принципа удобства и простоты исполнения налоговой обязанности. Это же направление было определено главой ФНС Даниилом Егоровым, который отметил, что основными составляющими процесса уплаты налогов в РФ должны стать неизбежность и комфорт. Для этого и необходимо создать «удобную модель».

Указанный принцип не закреплен в Налоговом кодексе РФ, но вопрос удобного, простого и экономичного исполнения налоговой обязанности тесно взаимосвязан с обязательностью уплаты законно установленных налогов. Для налогоплательщика, добровольно исполняющего возложенную на него обязанность, необходимо создать условия, которые бы не тяготили его даже в том случае, когда формально произошло нарушение налогового регулирования в следствие системы налогового администрирования. В классическом варианте, по А. Смитю, речь идет о минимизировании дополнительных материальных расходов на исполнение налоговой обязанности, в том числе и исходя из соотношения уплачиваемой суммы налога и осуществляемых расходов: «Каждый налог должен быть так устроен, чтобы он извлекал из кармана плательщика возможно меньше сверх того, что поступает в кассы государства». Другими словами, налог должен взиматься в такое время и таким способом, которые представляют наибольшие удобства для плательщика. Немаловажное значение имеет и роль государства, у которого не должно быть умысла на установление заведомо экономически выгодных для него условий исполнения налоговой обязанности (в том числе нарушения исполнения). Как показывают обстоятельства анализируемого Определения, нарушение налогового законодательства может стать следствием некачественного правового регулирования. Соответственно, пеня не могла быть начислена и потому, что налогоплательщик не смог справиться с возложенной на него обязанностью в силу предусмотренного Налоговым кодексом РФ механизмом.

В дальнейшем такая политика была закреплена в Приказе Федеральной налоговой службы, согласно которому реализация налоговыми органами своих властных полномочий, в том числе в случаях, когда Налоговый кодекс РФ предоставляет должностным лицам налоговых органов значительные сроки на совершение юридически значимых действий, не должно

противопоставляться правам и законным интересам налогоплательщиков, в том числе, интересам, связанным с исполнением обязанности по уплате налогов наиболее удобным способом как для казны, так и для самого плательщика, имея в виду сохранение суммы переплаты в бюджетной системе и освобождение налогоплательщика от необходимости привлечения денежных средств у третьих лиц для исполнения налоговой обязанности, их отвлечения из собственного хозяйственного оборота. Справедливо заметить, что налоговая служба распространяет политику удобства и простоты не только на исполнение обязанности налогоплательщиком, но и на государственный орган (казну), которому существующие механизмы затрудняют работу, а также добавляют очередную документацию

и действия.

Подводя итог, стоит отметить, что добровольность, простота, удобство — это принципы исполнения налоговой обязанности, в силу которых налогоплательщик сам совершает активные действия по исчислению и внесению сумм налога, поэтому законодательство должно предусматривать для этого самые разнообразные и удобные для самого налогоплательщика способы. Законодательное закрепление и практическое воплощение принципа удобства, простоты, экономичности исполнения налоговой обязанности в значительной степени облегчит жизнь всем участникам налоговых отношений. Вместе с тем, это позволит подкрепить стабильность и устойчивость налоговой системы.

Библиографический список

1. *Нансо М.Б.* Теоретические аспекты правового обеспечения удобной модели исполнения обязанности по уплате налогов // *Налоги.* — 2020. — № 5. — С. 17–22.
2. *Смит А.* Исследование о природе и причинах богатств народов. М., 1962. С. 614.
3. *Кривошапко Ю.* Новый глава ФНС озвучил ключевую задачу работы ведомства // *Российская газета.* 2020. 20 января. URL: <https://rg.ru/2020/01/20/novyy-glava-fns-ozvuchil-kliuchevuiu-zadachu-raboty-vedomstva.html>.
4. Письмо ФНС России от 01.02.2021 N БВ-4-7/1078@ <О направлении обзора правовых позиций, отраженных в судебных актах Конституционного Суда Российской Федерации и Верховного Суда Российской Федерации, принятых в четвертом квартале 2020 года по вопросам налогообложения // СПС КонсультантПлюс.
5. Приказ ФНС РФ от 28.11.2014 № ММВ-7-12/607@ «Об утверждении миссии и основных направлений деятельности ФНС»; Приказ ФНС от 28.11.2019 № ММВ-7-19/598@ «Об утверждении Миссии и Политики ФНС России в области качества на 2019–2021 годы» // СПС КонсультантПлюс.