

ВОПРОСЫ ПРИМЕНЕНИЯ ПРИНЦИПА ПРЕЗУМПЦИИ НЕВИНОВНОСТИ В НАЛОГОВОМ ПРАВЕ

QUESTIONS OF APPLICATION OF THE PRINCIPLE OF PRESUMPTION OF INNOCENCE IN TAX LAW

R. Zainullova

Summary. The article discusses the features of applying the presumption of innocence in tax law. Special attention is paid to compliance with the presumption of innocence in the Tax code of the Russian Federation to the Constitution. A mandatory sign of a tax offense is the presence of the taxpayer's fault. The article analyzes problems and legal conflicts when considering tax disputes in court.

Keywords: presumption of innocence, taxpayer, the fault of the taxpayer, tax disputes, tax liability.

Зайнуллова Регина Фаилевна

*Старший преподаватель, ФГБОУ ВО «Ульяновский
государственный университет»
regina.giap@bk.ru*

Аннотация. В статье рассматриваются особенности применения презумпции невиновности в налоговом праве. Особое внимание уделяется соответствию презумпции невиновности в Налоговом кодексе РФ Конституции РФ. Обязательным признаком налогового правонарушения является наличие вины налогоплательщика. Анализируются проблемы и правовые коллизии при рассмотрении налоговых споров в суде.

Ключевые слова: презумпция невиновности, налогоплательщик, вина налогоплательщика, налоговые споры, налоговая ответственность.

Презумпция невиновности представляет собой один из важнейших принципов в налоговом праве.

Согласно части 1 статьи 49 Конституции РФ каждый обвиняемый в совершении преступления считается невиновным, пока его виновность не будет доказана в предусмотренном федеральном законе порядке и установлена вступившим в законную силу решением суда.

Презумпции невиновности в налоговом праве излагается в статье 108 Налогового кодекса Российской Федерации.

Исходя из норм данной статьи, никто не может быть привлечен к ответственности за совершение налогового правонарушения иначе, как по основаниям и в порядке, которые предусмотрены Налоговым кодексом РФ. Никто не может быть привлечен повторно к ответственности за совершение одного и того же налогового правонарушения. Основанием для привлечения лица к ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах является установление факта совершения данного нарушения решением налогового органа, вступившим в силу.

Лицо считается невиновным в совершении налогового правонарушения, пока его виновность не будет доказана в предусмотренном федеральным законом порядке. Лицо, привлекаемое к ответственности, не обязано доказывать свою невиновность в совершении нало-

гового правонарушения. Обязанность по доказыванию обстоятельств, свидетельствующих о факте налогового правонарушения и виновности лица в его совершении, возлагается на налоговые органы. Неустранимые сомнения в виновности лица, привлекаемого к ответственности, толкуются в пользу этого лица [1].

Презумпция невиновности — это элемент процессуального права, устанавливаемый наличием вины обвиняемого. Как отмечает А. В. Брызгалин, «презумпция невиновности — это явление, которое имеет исключительно процессуальную и формальную природу, так как только процесс и обеспечивает презумпцию невиновности. Эти два процесса неразрывно взаимосвязаны, причем презумпция невиновности является здесь первоосновой, так как процессуальные механизмы выступают своеобразной надстройкой над базисом» [2].

Вина в составе налогового правонарушения является необходимым признаком в силу указания на это в законе в статье 106 Налогового кодекса РФ, установившей, что налоговым правонарушением признается виновно совершенное противоправное деяние. Вина является субъективной стороной налогового правонарушения, которая в любом случае при рассмотрении наличия или отсутствия состава налогового правонарушения в действиях налогоплательщика должна быть установлена.

В соответствии с действующим законодательством, в отношении лица, обвиняемого в совершении налогового правонарушения, меры ответственности могут применяться только в том случае, если его вина будет

установлена вступившим в законную силу актом государственного органа или должностного лица, рассмотревшим дело о налоговом правонарушении.

До принятия Налогового кодекса РФ в налоговом праве одним из самых острых вопросов являлся вопрос наличия вины налогоплательщика как признака налогового правонарушения. В Законе РФ от 27 декабря 1991 года «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» вина налогоплательщика не была названа в качестве элемента состава налогового правонарушения [3].

В то же время, налоговая ответственность без учета вины налогоплательщика противоречит Конституции РФ. Конституционный Суд РФ в Постановлении от 17 декабря 1996 г. № 20-П определил налоговое правонарушение не только как противоправное, но и как виновное деяние. А также указал, что в делах о налоговых правонарушениях подлежит доказыванию, как факт совершения налогового правонарушения, так и степень вины налогоплательщика [4].

С принятием Федерального закона от 04.11.2005 г. № 137-ФЗ «О внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации и признании утратившими силу некоторых положений законодательных актов Российской Федерации в связи с осуществлением мер по совершенствованию административных процедур урегулирования споров» [5] из пункта 6 статьи 108 Налогового кодекса РФ исключено положение о том, что лицо считается невиновным в совершении налогового правонарушения, пока его виновность не будет установлена вступившим в законную силу решением суда.

В настоящее время данный пункт Налогового кодекса продолжает действовать. Однако положение об установлении виновности лица в совершении налогового правонарушения исключительно судом утратило свое значение, когда налоговые органы получили право на взыскание налоговой санкции без подтверждения вины налогоплательщика в судебном порядке.

Следует обратить внимание, что ранее редакция пункта 6 статьи 108 Налогового кодекса Российской Федерации была схожа по смыслу с частью 1 статьи 49 Конституции РФ.

В настоящее время в связи с принятием Федерального закона № 137-ФЗ в пункте 6 статьи 108 Налогового кодекса Российской Федерации лицо считается невиновным в совершении налогового правонарушения, пока его виновность не будет доказана в предусмотренном федеральным законом порядке. То есть из пункта статьи исключено одно из важных условий, предусмотренных

Конституцией РФ — это наличие судебного решения, вступившего в законную силу.

Такие изменения пункта 6 статьи 108 Налогового кодекса РФ привели к некоторым негативным последствиям. Например, если налогоплательщик не согласен с решением налогового органа о привлечении его к ответственности, то он может обратиться в суд и стать истцом по делу об оспаривании решения налогового органа. При этом, по мнению С. И. Колесникова, гарантии, предусмотренные пунктом 6 статьи 108 Налогового кодекса РФ, на него непосредственно не распространяются, так как его вина уже доказана в предусмотренном федеральным законом порядке (в административном порядке налоговым органом в рамках производства по делу о налоговом правонарушении или рассмотрении материалов налоговой проверки), и он уже не лицо, привлекаемое к ответственности, а лицо, привлеченное к ответственности [6].

Исходя из норм определения презумпции невиновности налоговый орган обязан доказать вину налогоплательщика. Суд оценивает верность и обоснованность доказательств, которые доказывают вину налогоплательщика в совершении налогового правонарушения. Однако, на практике налогоплательщику приходится опровергать доказательства налогового органа. При этом в налоговых спорах бремя доказывания в основном ложится на налогоплательщика, так как, являясь истцом, фактически налогоплательщик должен выступать против позиции налогового органа, доказывая, что в акте неверно указаны конкретные факты. Задача налогоплательщика — опровергнуть выводы налогового органа. При этом приходится ссылаться на огромное количество документов, не истребованных налоговым органом при проверке. То есть, налогоплательщик доказывает суду правильность своих налоговых расчетов, понимания и выполнения норм налогового законодательства и свои обязанности налогоплательщика при расчетах налоговых платежей. Судом от обеих сторон в ходе заседаний собирается большое количество доказательств, в том числе и тех, которые были представлены для налоговой проверки. Грань между принципами презумпции невиновности и презумпции вины при этом зачастую стирается. Этому способствует порядок разрешения налоговых споров, заложенный в Налоговом кодексе РФ. Изначально в акте по итогам налоговой проверки налоговый орган определяет вину налогоплательщика в совершении налогового правонарушения. Если, в дальнейшем, рассматривая материалы проверки, налоговый орган был бы обязан подать исковое заявление в суд о признании налогоплательщика виновным в совершении налогового правонарушения и об уплате начисленных налоговых платежей и санкций, то процесс налогового спора находился бы в русле презумпции

невиновности, поскольку налоговый орган выступал бы в роли обвинителя, а налогоплательщик — защищающегося. Как правило, обвиняющая сторона представляет больше доказательств вины обвиняемого, поскольку является инициатором процесса доказывания.

Согласно же действующему Налоговому кодексу РФ, если налогоплательщик не оспорит ненормативный акт налогового органа, то он будет признан виновным и должен уплатить доначисленные налоги и санкции. Таким образом, изначально налогоплательщик признается виновным. Если же налогоплательщик с этим не согласен, то ему предстоит защищать свою невиновность и доказывать ее в суде, поскольку, следуя процедуре, установленной в Налоговом кодексе РФ, именно налогоплательщик инициирует судебный процесс. Таким образом, он становится истцом. А суть иска налогоплательщика — истца к налоговому органу — опровержение своей вины в налоговом правонарушении. При этом презумпция невиновности налогоплательщика нивелируется. Коллизия заключается в том, что ненормативный акт налогового органа автоматически вступает в силу в течение месяца, даже если налогоплательщик подаст сначала возражения, затем жалобу, а после этого — исковое заявление в суд. Таким образом, любой ненормативный акт налогового органа, если он не оспорен, доказывает вину налогоплательщика, в то время как вина должна быть установлена только судом. При этом, исходя из порядка, установленного действующим законодательством, в суд для доказательства вины для соблюдения принципа презумпции невиновности должен обращаться не обвиняемый, а обвинитель, то есть налоговый орган.

Правовая коллизия также возникает, если налогоплательщик добровольно, не успев пройти процедуру досудебного и судебного урегулирования спора, уплатил налоги, пени и штрафы, доначисленные по решению налогового органа. Возникает ситуация, когда фактически вина еще не доказана и судом не установлена. В таком случае получается, что налогоплательщик признал свою вину и становится виновным. Согласно Налоговому кодексу РФ налоговые обязательства прекращаются при оплате доначисленных по решению налогового органа налогов, пеней и штрафов, в связи с чем привлечение к ответственности за совершение налогового правонарушения на этом заканчивается.

В конечном итоге за виновным налогоплательщиком, согласившимся уплатить и уплатившим все доначисленное по решению налогового органа о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения, остается право оспорить это решение в суде. Вполне возможно, что в суде ему удастся доказать отсутствие события правонарушения или своей вины. В таком случае, возникает противоречие: решение налого-

вого органа вступило в законную силу, налоги и штраф уплачены, привлечение к налоговой ответственности завершено. Следовательно, есть виновное лицо. В то же время, в дальнейшем, это лицо может стать невиновным, поскольку при оспаривании в судебном порядке своей вины налогоплательщик может добиться отмены полностью или в определенной части ненормативного акта (решения) налогового органа о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения.

Следует согласиться с выводом Н. Н. Цуканова, о том, что презумпция невиновности — исходное утверждение, в соответствии с которым налогоплательщик считается невиновным в совершении того или иного налогового правонарушения, пока налоговым органом не будет доказано обратное. Предполагается, что все действия налогоплательщика законны, а сведения, содержащиеся в первичных документах и налоговой отчетности налогоплательщика, достоверны и правильны. И даже в случае обнаружения налоговым органом каких-либо ошибок, несоответствий, противоречий и т.д. изначально предполагается, что это допущено неумышленно (например, вследствие опечатки, арифметической ошибки в подсчетах, противоречивого толкования налогового законодательства, его непонимания и т.п.) [7].

Для решения этой проблемы и правильной работы принципа презумпции невиновности в налоговых спорах необходимо предусмотреть иной порядок их рассмотрения, для чего и изменить Налоговый кодекс РФ. Например, после вынесения решения налогового органа необходимо предусмотреть возможность налогоплательщика обжаловать решение в вышестоящий налоговый орган, как это предусмотрено сейчас, при этом указать, что в случае такого обжалования решение не вступает в силу. В действующей редакции Налогового кодекса РФ не предусмотрено прямой нормы, приостанавливающей вступление в силу ненормативного акта налогового органа в случае подачи налогоплательщиком жалобы в вышестоящий налоговый орган. Некоторая отсрочка по времени между вынесением решения о привлечении к ответственности и реальным взысканием недоимок в связи с ним может происходить благодаря растянутой во времени процедуре вручения требования об уплате доначисленных налогов, санкций, штрафов и срока их уплаты. Решение приостанавливается автоматически с подачей жалобы на срок до вынесения вышестоящим органом решения по жалобе. Затем, когда он оставляет в силе частично или полностью оспариваемое решение, налоговый орган оформляет требование о взыскании доначисленных налогов, пеней и штрафных санкций. Если в установленный требованием срок налогоплательщик не уплатил по решению доначисленные суммы налогов, пеней и штрафов, то решение автоматически вступает в силу ввиду несогласия

с ним налогоплательщика, которое следует из факта неуплаты по решению. В таком случае налоговый орган оформляет исковое требование в суд в течение месяца с момента неисполнения требования об уплате налогов, пеней и положенных санкций. Если же налогоплательщик добровольно уплачивает по требованию то, что было определено в рассматриваемом решении, то он имеет право обратиться в суд в качестве истца о призна-

нии недействительным ненормативного акта и его отмены частично или полностью.

Таким образом, подобные изменения в порядке доказывания вины в совершении налогового правонарушения будут в большей степени отвечать принципу презумпции невиновности и действительно переложат бремя доказывания вины на налоговые органы.

ЛИТЕРАТУРА

1. «Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая)» от 31.07.1998 N146-ФЗ (ред. от 28.01.2020) // Собрание законодательства Российской Федерации. 03.08.1998. N31. Ст. 3824.
2. Брызгалин А. В. Налоговые проверки: виды, процедуры, ограничения. М.: ЭКСМО, 2012. С. 11.
3. Об основах налоговой системы в Российской Федерации: закон РФ от 27.12.1991 № 2118-1 // Ведомости СНД и ВС РФ. 1992. N11. Ст. 527.
4. Постановление Конституционного Суда РФ от 17.12.1996 N20-П «По делу о проверке конституционности пунктов 2 и 3 части первой статьи 11 Закона Российской Федерации от 24 июня 1993 года «О федеральных органах налоговой полиции» // Собрание законодательства Российской Федерации. 1997. N1. Ст. 197.
5. Федеральный закон от 04.11.2005 N137-ФЗ (ред. от 29.06.2012) «О внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации и признании утратившими силу некоторых положений законодательных актов Российской Федерации в связи с осуществлением мер по совершенствованию административных процедур урегулирования споров» // Собрание законодательства Российской Федерации. 2005. N45. Ст. 4585.
6. Колесников С. И. Презумпция невиновности в налоговом праве: проблемы // Закон и право. 2007. № 11. С. 77.
7. Цуканов Н. Н. Нарушил ли законодатель презумпцию невиновности лица, в отношении которого ведется производство по делу об административном правонарушении? // Государство и право. 2010. № 3. С. 104–109.

© Зайнуллова Регина Фаилевна (regina.giap@bk.ru).

Журнал «Современная наука: актуальные проблемы теории и практики»



Ульяновский государственный университет