Применение пониженного штрафа за неуплату налогов 3/13/21

Принцип индивидуализации наказания применяется и в налоговом праве. Даже в случаях, когда обнаружено нарушение требований налоговых нормативно-правовых актов, при выполнении определенных условий законодательство позволяет принять более щадящее налогоплательщика (НП) решение в части касательно штрафа и уменьшить его наполовину от объема, полагающегося в конкретном случае. В данной статье подробнее описывается, что согласно новейшей судебной практике нужно оценить СГД, чтобы прийти к выводу, что НП соблюдал сроки подачи деклараций и уплаты текущих налогов.

Из части седьмой статьи 32 закона «О налогах и пошлинах» (далее в тексте – Норма) следуют в общей сложности четыре условия применения пониженного штрафа:

1. совершенное налоговое нарушение не считается повторным налоговым нарушением;
2. НП сотрудничал с налоговой администрацией;
3. НП соблюдал сроки подачи деклараций;
4. НП соблюдал сроки уплаты текущих налогов.

Сущность проблемы

По признанию Верховного суда (ВС), цель Нормы – отдать должное НП, которые, несмотря на допущенное нарушение и начисленную за него налоговую задолженность и штраф, в дальнейшем добросовестно выполняют обязанность по уплате налогов и соблюдают сроки уплаты налогов.

Проблему вызывает интерпретация Нормы с учетом ее общей формулировки, которая не дает ясного ответа на вопрос, при каких обстоятельствах можно считать, что НП не соблюдал сроки подачи деклараций и уплаты текущих налогов.

А именно: является ли определяющим отсутствие у НП задолженности на дату принятия решения аудита? К такому выводу можно прийти при грамматическом истолковании Нормы.

Но, может, важно оценить, был ли у НП вообще долг, характеризуя его добросовестность в отношении обязательств перед государственным бюджетом? Имеет ли значение тот факт, что поведение НП в целом плохое, а именно, он регулярно пропускает сроки подачи деклараций?

Оценив данные аргументы, ВС все же пришел к выводу, что при формулировке Нормы законодатель стремился не столько установить конкретный факт просрочки подачи деклараций и уплаты очередных налогов, сколько убедиться в добросовестности НП в выполнении своих обязанностей в целом. Именно поэтому в Норме не указаны более ясные критерии оценки поведения НП (например, оцениваемый период: аккуратное выполнение своих обязанностей в течение последнего полугодия/года или на момент принятия решения). Как отмечает ВС, сформулированное таким образом – без указания очень точных критериев – предварительное условие для применителя Нормы позволяет учитывать максимально широкий круг обстоятельств, которые могут характеризовать как отношение НП к своим обязанностям в сфере налогообложения, так и обстоятельства конкретного дела в целом, тем самым максимально приближаясь к целям индивидуализации наказания.

Вместе с тем, рассматривая возможность применить к НП пониженный штраф, СГД должна не только оценить, выполнил ли НП свои обязательства и обязанности на данный момент, но и учесть предшествующие данные, например регулярность и повторяемость нарушений, длительность просрочки, размер задолженности по просроченным текущим налоговым платежам (также в сравнении с размером налогов, внесенных НП в бюджет) и причины просрочки. Это в совокупности создаст представление об отношении и добросовестности НП, что в конце концов определит его право претендовать на уменьшение штрафа.

Такой подход сам по себе неплох, поскольку позволяет провести всеобъемлющую оценку каждого случая и сделать вывод, почему необходимо предоставить скидку при определении штрафа. С другой стороны, это, конечно, дает СГД широкие возможности для интерпретации.