

*Дудина Н.А., кандидат юридических наук,  
старший преподаватель кафедры административного права и  
административной деятельности ОВД  
Сибирский юридический институт МВД России, г. Красноярск*

## **К ВОПРОСУ ОБ ОБСТОЯТЕЛЬСТВАХ СМЯГЧАЮЩИХ И ОТЯГЧАЮЩИХ ОТВЕТСТВЕННОСТЬ ЗА СОВЕРШЕНИЕ НАЛОГОВЫХ ПРАВОНАРУШЕНИЙ**

***Аннотация:** В статье анализируются положения Налогового кодекса РФ, определяющие обстоятельства, смягчающие и отягчающие ответственность за совершение налоговых правонарушений в разрезе правоприменительной практики.*

***Ключевые слова:** налоговое правонарушение, смягчающие обстоятельства, отягчающие обстоятельства, правоприменительная практика.*

***Annotation:** The article analyzes the provisions of the Tax code of the Russian Federation, which determine the circumstances mitigating and aggravating liability for tax offenses in the context of law enforcement practice.*

***Key words:** tax offense, mitigating circumstances, aggravating circumstances, law enforcement practice.*

Как известно, одной из форм налогового контроля являются налоговые проверки, результаты которых могут быть как положительными (например, в случае положительного решения налогового органа о предоставлении имущественного налогового вычета по результатам камеральной налоговой проверки), так и отрицательными (привлечение к ответственности за совершение налогового правонарушения). При привлечении к ответственности за налоговые

правонарушения законодатель предоставил правоприменителю (суду или налоговому органу, рассматривающему дело) возможность учета смягчающих и отягчающих ответственность обстоятельств. Кроме того, Конституционный суд Российской Федерации в своих постановлениях не раз указывал на необходимость индивидуализации наказания, назначения штрафов с учетом характера, степени вины нарушителя и иных заслуживающих внимание обстоятельств. Так, в соответствии со ст. 112 НК РФ обстоятельствами, смягчающими ответственность за совершение налогового правонарушения, признаются:

1) совершение правонарушения вследствие стечения тяжелых личных или семейных обстоятельств;

2) совершение правонарушения под влиянием угрозы или принуждения либо в силу материальной, служебной или иной зависимости;

2.1) тяжелое материальное положение физического лица, привлекаемого к ответственности за совершение налогового правонарушения;

3) иные обстоятельства, которые судом или налоговым органом, рассматривающим дело, могут быть признаны смягчающими ответственность.

Если с первыми тремя пунктами все достаточно определено, то перечень обстоятельств, предусмотренный п.3, который является открытым, вызывает наибольший интерес. Рассмотрим на примерах судебной практики, что именно суды относят к обстоятельствам смягчающим и отягчающим ответственность.

В отдельных решениях суды признавали смягчающими ответственность обстоятельства:

- самостоятельное выявление и исправление налогоплательщиком ошибок в налоговой декларации и подачу в налоговый орган заявления о ее дополнении и изменении<sup>1</sup>;

---

<sup>1</sup> Информационное письмо Президиума ВАС РФ от 17.03.2003 N 71 "Обзор практики разрешения арбитражными судами дел, связанных с применением отдельных положений части первой Налогового кодекса Российской Федерации

- уплата недоимки по налогу на добычу полезных ископаемых до вынесения оспариваемого решения о привлечении к налоговой ответственности, а также отсутствие прямого умысла на совершение правонарушения и совершение правонарушения впервые<sup>2</sup>;
- учреждение является муниципальным казенным учреждением культуры и не занимается предпринимательской деятельностью;
- период просрочки подачи декларации является незначительным;
- несоразмерность санкции последствиям совершенного правонарушения; финансирование ответчика за счет средств бюджета;
- отсутствие умысла на совершение налогового правонарушения и непричинение ущерба<sup>3</sup>;
- пропуск срока представления декларации на один день и причина правонарушения (сбой в работе компьютерной сети)
- уплата такой суммы штрафа повлечет значительное уменьшение средств, направляемых на научно-исследовательские работы, финансируемые за счет бюджета; наличие противоречивых подходов, занимаемых налоговым органом по спорному вопросу<sup>4</sup>;
- незначительный срок просрочки в представлении отчета в течение трех дней после установленного законом срока, отсутствие умысла на совершение правонарушения, отсутствие для бюджета негативных последствий, совершение правонарушения впервые (иное не следует из материалов дела)<sup>5</sup> наличие противоречивых подходов, занимаемых налоговым органом по спорному вопросу<sup>6</sup>
- отсутствие вредных последствий для бюджета ПФР. <sup>7</sup>

<sup>2</sup> Определение Высшего Арбитражного суда РФ от 23 декабря 2010 г. N ВАС-17609/10 «Об отказе в передаче дела в президиум высшего арбитражного суда российской федерации»

<sup>3</sup> Определение Высшего Арбитражного суда РФ от 26 октября 2012 г. N ВАС-13642/12 «Об отказе в передаче дела в президиум высшего арбитражного суда российской федерации»

<sup>4</sup> Решение от 17 мая 2018 г. по делу № А14-23643/2017 Арбитражный суд Воронежской области (АС Воронежской области)

<sup>5</sup> Решение от 16 мая 2018 г. по делу № А03-3488/2018 Арбитражный суд Алтайского края (АС Алтайского края)

<sup>6</sup> Решение от 8 мая 2018 г. по делу № А14-5861/2018 Арбитражный суд Воронежской области (АС Воронежской области)

<sup>7</sup> Решение от 3 мая 2018 г. по делу № А56-22882/2018 Арбитражный суд Санкт-Петербурга и Ленинградской области (АС Санкт-Петербурга и Ленинградской области)

В отдельных случаях судами отклонялись доводы заявителей, которые последние считали, как обстоятельства, смягчающие ответственность. Так, например, доводы об отсутствии негативных последствий от несвоевременного перечисления НДФЛ, удержанного из выплат работникам, поскольку вследствие несвоевременного перечисления налога бюджет получает причитающиеся средства в более поздние сроки, за что обществу начислены пени в соответствии со ст. 75 НК РФ, отклонен.

Как указал Арбитражный суд Московского округа в постановлении от 28 марта 2016 г. по делу N А40-94972/2015 «суды правомерно исходили из того, что удержав НДФЛ и не перечислив его в установленный срок, зная о наличии переплат по иным налогам, налоговый агент самостоятельно с заявлением в порядке п. 4 ст. 78 НК РФ не обратился, что указывает на сознательную неуплату НДФЛ в установленный срок.

При таких обстоятельствах, суды правомерно сочли, что самостоятельное перечисление НДФЛ в более поздние сроки должно рассматриваться как злоупотребление правом, а не как добровольное устранение правонарушения».<sup>8</sup>

Следует отметить, что на сегодняшний день НК РФ предусматривает единственное отягчающее налоговую ответственность обстоятельство - совершение налогового правонарушения лицом, ранее привлекаемым к ответственности за аналогичное правонарушение. При этом, как верно обращено внимание судами наличие обстоятельства, отягчающего ответственность, само по себе не исключает возможности снижения размера налоговых санкций в случае, если одновременно будет установлено наличие смягчающих ответственность обстоятельств. В таких случаях размер наложенного на нарушителя штрафа должен отвечать критерию соразмерности, с учетом всех подлежащих выяснению обстоятельств, как отягчающих, так и смягчающих налоговую ответственность.

---

<sup>8</sup> Постановление Арбитражного суда московского округа от 28 марта 2016 г. по делу N А40-94972/2015

Установленный законодателем принцип уменьшения размера налоговых санкций в случае установления обстоятельств, смягчающих ответственность за совершение налогового правонарушения, обусловлен возможностью достижения цели применения наказания за совершение налогового правонарушения взысканием штрафа, сниженного до соответствующих пределов. При этом не стоит забывать о том, что основной целью применения налоговых санкций является предупреждение налоговых правонарушений.

Резюмируя все вышеизложенное следует отметить, что на сегодняшний день в действующем налоговом законодательстве содержится открытый перечень смягчающих ответственность обстоятельств. Правоприменительная практика свидетельствует о том, что судами, в отличие от налоговых органов активно используется и принимается во внимание различного рода обстоятельства, имеющие «природу смягчающих обстоятельств». Кроме того, НК РФ содержит единственное отягчающее ответственность обстоятельство, которое само по себе не исключает возможности одновременного применения смягчающих обстоятельств, о чем свидетельствует судебная практика. Думается, что такие важные аспекты учета смягчающих и отягчающих обстоятельств имеют важное значение для налогоплательщиков, привлеченных к налоговой ответственности.

### **ИСПОЛЬЗОВАННЫЕ ИСТОЧНИКИ**

1. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 N 146-ФЗ.
2. Федеральная налоговая служба Российской Федерации. – URL: <http://www.nalog.ru>.
3. Судебные и нормативные акты РФ [Электронный ресурс] – URL: <http://www.sudact.ru>.