

## Обстоятельства, смягчающие налоговую ответственность

**А. А. Заиконников,**  
юрист

**Какие именно обстоятельства могут быть признаны смягчающими ответственность за совершение налогового правонарушения для налогоплательщиков и налоговых агентов?**

Пункт 1 ст. 112 НК РФ содержит перечень обстоятельств, смягчающих ответственность за совершение налогового правонарушения, в котором упомянуты:

- совершение правонарушения вследствие стечения тяжелых личных или семейных обстоятельств. Данное смягчающее обстоятельство применимо лишь в отношении физических лиц (в том числе индивидуальных предпринимателей). Следует отметить, что Налоговый кодекс РФ не содержит критериев для определения достаточности тяжести стечения личных и семейных обстоятельств, соответственно, решение этого вопроса в каждой отдельной ситуации зависит от ее конкретных обстоятельств. Обычно тяжелыми личными и семейными обстоятельствами признают серьезную болезнь самого налогоплательщика, членов его семьи или родственников, необходимость постоянного ухода за ними, смерть членов семьи или родственников;

- совершение правонарушения под влиянием угрозы или принуждения либо в силу материальной, служебной или иной зависимости. Подчеркнем, что угроза служит основанием для смягчения ответственности лишь при условии, что она воспринимается лицом как реальная опасность. Как принуждение расценивается физическое воздействие на лицо. Конкретных форм зависимости, смягчающих ответственность,

Налоговый кодекс РФ также не называет. На практике материальной зависимостью признается нахождение налогоплательщика на содержании другого лица, проживание на чужой жилой площади и т. п. Как служебная зависимость трактуется подчиненность или подконтрольность по работе или службе. Иные формы зависимости могут вытекать, в частности, из семейных и других отношений, влияющих на принимаемые лицом решения;

- тяжелое материальное положение физического лица, привлекаемого к ответственности за совершение налогового правонарушения. Тяжелое материальное положение — оценочное понятие; в каждом конкретном деле оно устанавливается с учетом его обстоятельств. Важный момент: тяжелое материальное положение как обстоятельство, смягчающее ответственность за совершение налогового правонарушения, подп. 2.1 п. 1 ст. 112 НК РФ предусмотрено только для физических лиц. К коммерческим организациям данная норма не применяется (постановление АС Московского округа от 06.09.16 № Ф05-12813/16 по делу № А41-100873/2015), поскольку в силу п. 1 ст. 2 ГК РФ предпринимательской деятельностью является самостоятельная, осуществляемая на свой риск деятельность, направленная на систематическое получение прибыли;

Как служебная зависимость трактуется подчиненность или подконтрольность по работе или службе

Суды нередко оценивают как смягчающее вину обстоятельство совершение правонарушения впервые

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

Данная формулировка из п. 1 ст. 112 НК РФ означает, что перечень смягчающих обстоятельств является открытым и кроме обстоятельств, прямо названных в Налоговом кодексе РФ в качестве смягчающих, налоговый орган или суд, рассматривающий дело, вправе признать смягчающими и иные обстоятельства. Общего критерия для признания того или иного обстоятельства смягчающим законодательством не установлено.

Обстоятельствами, смягчающими ответственность за совершение налогового правонарушения, признаются и иные обстоятельства, помимо указанных в подп. 1 и 2 ст. 112 НК РФ, если они могут быть признаны судом таковыми. Иными словами, любые обстоятельства могут быть признаны судом смягчающими ответственность. Суды нередко оценивают как смягчающее вину обстоятельство совершение правонарушения впервые (постановление АС Восточно-Сибирского округа от 11.02.16 по делу № А33-5515/2015).

Юридическое значение смягчающих обстоятельств состоит в том, что при признании факта их наличия подлежит уменьшению размер налагаемой на лицо налоговой санкции (штрафа). Если есть хотя бы одно смягчающее обстоятельство, размер штрафа подлежит уменьшению не меньше, чем в два раза по сравнению с размером, установленным Налоговым кодексом РФ.

Согласно позиции Конституционного суда РФ, изложенной в постановлении от 15.07.99 № 11-П, санкции штрафного характера должны отвечать требованиям справедливости и соразмерности. Принцип соразмерности, выражающий требования

справедливости, предполагает установление публично-правовой ответственности лишь за виновное деяние и ее дифференциацию в зависимости от тяжести содеянного, размера и характера причиненного ущерба, степени вины правонарушителя и иных существенных обстоятельств, обуславливающих индивидуализацию при применении взыскания.

Важная деталь: на размер недоимки по налогам (сборам) и пени наличие обстоятельств, смягчающих ответственность, не влияет.

Отметим, что судьи и налоговые инспекторы, исследовав и оценив доводы налогоплательщика, могут не найти оснований для применения положений ст. 112 НК РФ.

### Смягчение ответственности налогового агента

Довольно обычная ситуация: НДФЛ не был удержан с доходов налогоплательщика, поскольку бухгалтер ошибочно полагал, что гражданин, получивший доход, должен сам его задекларировать и уплатить с него налог. Такая ситуация может возникнуть, например, если осуществляется одноразовая выплата физическому лицу, не являющемуся штатным сотрудником организации. Далее удержать налог с этого человека невозможно, поскольку он не поддерживает отношений с организацией, осуществившей выплату.

В подобном случае не считается, что у налогового агента отсутствовала возможность удержать налог, соответственно, он будет привлечен к ответственности. Дело в том, что ст. 24, 45, 123, 226 НК РФ презюмируют право государства на своевременное получение НДФЛ от налоговых агентов. Применительно к ст. 123 НК РФ это

При привлечении налогового агента к ответственности за совершение налогового правонарушения обстоятельства, смягчающие ответственность в силу ст. 112 НК РФ, также учитываются

означает, что налоговый агент обязан в срок перечислить налог физического лица в бюджет, а, не сделав этого, он незаконно пользуется денежными средствами налогоплательщиков, что недопустимо. Подчеркнем: ответственность наступает не за неуплату налога, а за невыполнение обязанностей по исчислению, удержанию и перечислению.

Для налогового агента ст. 123 НК РФ предусмотрена ответственность за неправомерное удержание и (или) неперечисление (неполное удержание и (или) перечисление) в установленный срок сумм налога, подлежащего удержанию и перечислению налоговым агентом. Такое нарушение чревато взысканием штрафа в размере 20 % от суммы, подлежащей удержанию и (или) перечислению.

При привлечении налогового агента к ответственности за совершение налогового правонарушения обстоятельства, смягчающие ответственность в силу ст. 112 НК РФ, также учитываются (письмо Минфина России от 13.10.16 № 03-02-08/59771).

Пленум ВАС РФ в п. 21 постановления от 30.07.13 № 57 разъяснил: правонарушение, предусмотренное ст. 123 НК РФ, может быть вменено налоговому агенту только в том случае, когда он имел возможность удержать и перечислить соответствующую сумму, имея в виду, что удержание осуществляется из выплачиваемых налогоплательщику денежных средств.

Говорить об отсутствии возможности удержать и перечислить налог в бюджет можно, если налоговый агент осуществлял выплаты дохода физическим лицам в натуральной форме, причем при условии, что денежных выплат не производилось.

Анализ арбитражной практики показывает, что как обстоятельства, смягчающие ответственность налоговых агентов за неуплату и (или) неперечисление (непол-

ное удержание и (или) перечисление) налога в бюджет, суды могут расценивать, например, совершение правонарушения: по неосторожности, при этом данное правонарушение не должно относиться к категории злостных, имеющих необратимый характер (постановление ФАС Северо-Кавказского округа от 26.05.10); впервые (постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 24.02.12 № Ф04-523/12).

Отметим, что бытует следующее мнение: обстоятельством, смягчающим ответственность, является добросовестность организации как налогоплательщика, выраженная в отсутствии недоимок по налогам (такая позиция, в частности, отражена в постановлении ФАС Северо-Западного округа от 27.01.12 № Ф07-1180/11). Здесь важно обратить внимание на то, что речь идет именно о налогоплательщике, а не о налоговом агенте. Доводы об отсутствии недоимки перед бюджетом, наличие переплат по налогам могут не приниматься судами в качестве смягчающих ответственность обстоятельств, поскольку у налогового агента не возникает перед бюджетом недоимки, ведь обязанность по уплате лежит на налогоплательщиках, а налоговый агент таковым не является (постановление АС Московского округа от 28.03.16 № Ф05-1440/16).

### Ответственность за нарушения в связи с уплатой взносов в ПФР

С 2017 г. уплата взносов в ПФР регулируется Налоговым кодексом РФ, в котором, в отличие от Закона о страховых взносах № 212-ФЗ, есть положения о смягчающих обстоятельствах.

Впрочем, в судебной практике имеются прецеденты, когда штрафные санкции были существенно уменьшены и в период дей-

С 2017 г. уплата взносов в ПФР регулируется Налоговым кодексом РФ, в котором, в отличие от Закона о страховых взносах № 212-ФЗ, есть положения о смягчающих обстоятельствах

ствия Закона № 212-ФЗ и также в связи с учетом смягчающих обстоятельств. Так, например, АС Центрального округа, рассмотрев дело № А84-985/2016 (постановление от 25.10.16), поддержал плательщика взносов, допустившего нарушение.

Ссылаясь на постановление Конституционного суда РФ от 25.02.14 № 4-П, учитывая особую роль суда как независимого и беспристрастного арбитра и вместе с тем наиболее компетентного в сфере определения правовой справедливости органа государственной власти, АС Центрального округа счел, что Закон № 212-ФЗ допускает в исключительных случаях и только в судебном порядке возможность снижения размера назначенного штрафа. Поэтому АС Центрального округа решил, что суд первой инстанции правомерно снизил в 10 раз размер финансовых санкций, предусмотренных п. 1 ст. 46 Закона № 212-ФЗ. Отметим, что суд первой инстанции принял во внимание отсутствие умысла при совершении правонарушения, отсутствие общественной опасности в допущенном правонарушении, совершение правонарушения впервые, а также то, что страхователь является бюджетным учреждением.

### Отказ в смягчении штрафных санкций

Рассмотрим на примерах из судебной практики, в каком случае суд может отказать в снижении штрафных санкций.

Верховный суд РФ рассмотрел следующую ситуацию (определение от 19.12.16 № 309-КГ 16-16803): в ходе проведенной налоговым органом выездной налоговой проверки организации были выявлены нарушения налогового законодательства. В результате налогоплательщику были доначислены налоги, начислены пени и штрафы.

Отказывая в удовлетворении требований организации по эпизоду доначисления НДС и корректировки налога на прибыль, пени, штрафов, судьи по результатам оценки представленных в материалы дела указали на то, что организацией с участием подконтрольных юридических лиц применялась схема уклонения от уплаты налогов. Фактически имели место отношения по договору поставки продукции, а не по договору комиссии, как утверждал налогоплательщик. Кроме того, было установлено, что подписи руководителя и главного бухгалтера на счетах-фактурах выполнены путем факсимильного воспроизведения.

Суды первой, апелляционной, кассационной инстанций не усмотрели предусмотренных ст. 112 и 114 НК РФ оснований для снижения штрафных санкций. ВС РФ вынес определение: отказать организации в передаче кассационной жалобы.

В другой сходной ситуации, вынося определение от 13.12.16 № 305-КГ16-16898, ВС РФ не усмотрел оснований для снижения штрафных санкций для организации, занижавшей налоговую базу при реализации подакцизных товаров. Суд обратил внимание на то, что ошибки исчисления налоговой базы были исправлены организацией лишь после того, как факт совершения правонарушения был выявлен налоговой инспекцией и документально оформлен ■

#### Литература

1. Налоговый кодекс Российской Федерации: часть первая: [принят Государственной Думой 16 июля 1998 г., № 146-ФЗ, с изменениями и дополнениями] // Справочно-правовая система «Гарант»: [Электронный ресурс].
2. Налоговый кодекс Российской Федерации: часть вторая: [принят Государственной Думой 5 августа 2000 г., № 117-ФЗ, с изменениями и дополнениями] // Справочно-правовая система «Гарант»: [Электронный ресурс].
3. О страховых взносах в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования: Федеральный закон от 24.07.09 № 212-ФЗ // Собрание законодательства РФ. – 2009. – № 30. – Ст. 3738.