



Для получения жилого помещения по договору социального найма гражданин должен быть принят на квартирный учет как нуждающийся в улучшении жилищных условий и не имеющий возможности в силу материального состояния приобрести жилье на рынке... Гражданам, принятым на квартирный учет, жилые помещения предоставляются в порядке очередности, исходя из времени принятия на учет, за исключением случаев предоставления жилья вне очереди (ст. 57 ЖК РФ). Срок ожидания квартир зависит от наличия свободных жилых помещений, которые могут быть предоставлены по договорам социального найма.

Стр. 10 >>>

НОВЫЙ СПОСОБ ИСПРАВЛЕНИЯ ОШИБОК или НОВЫЙ МЕХАНИЗМ ВЗЫСКАНИЯ НАЛОГОВ?

Конституционный Суд РФ 24 марта 2017 года принял Постановление № 9-П, которым подтвердил возможность взыскания задолженности по налогам в качестве неосновательного обогащения (далее – Постановление № 9-П).

Денис **НОЖЕВНИКОВ**,
юрист Налоговой практики,
юридическая фирма VEGAS LEX,
г. Москва

НДФЛ как неосновательное обогащение

Поводом для рассмотрения дела Конституционным Судом РФ послужили жалобы граждан на нарушение их конституционных прав и свобод нормами ГК РФ и НК РФ, примененными в конкретных судебных делах. В частности, по мнению подателей жалобы, их конституционные права и свободы были нарушены в результате применения судами общей юрисдикции ст. 32, 48, 69, 70, 101 НК РФ, а также ст. 2 (п. 3), 9, 196, 199, 200, 980, 1102 ГК РФ в делах о взыскании налоговыми органами задолженности по НДФЛ. На основании указанных статей суды общей юрисдикции пришли к выводу о возможности взыскания в качестве неосновательного обогащения задолженности по НДФЛ, образовавшейся в результате получения физическими лицами имущественного налогового вычета в отсутствие законных оснований.

КС РФ прекратил производство по делу в части проверки положений ст. 9, 196, 199, 200 и 980 ГК РФ. Другие положения ГК РФ и НК РФ были признаны соответствующими Конституции РФ, так как: – не исключают возможности взыскания с налогоплательщика денежных средств, полученных им вследствие неправомерно (ошибочно) предоставленного по решению налогового органа имущественного налогового вычета по налогу на доходы физических лиц, в порядке возврата неосновательного обогащения в случае, если эта мера оказывается единственным возможным способом защиты фискальных интересов государства;

– предполагают, что соответствующее требование может быть заявлено (в случае, если предоставление имущественного налогового вычета было обусловлено ошибкой самого налогового органа) в течение трех лет с момента принятия ошибочного решения о предоставлении имущественного налогового вычета; если же предоставление имущественного налогового вычета было обуслов-

лено противоправными действиями налогоплательщика, то налоговый орган вправе обратиться в суд с соответствующим требованием в течение трех лет с момента, когда он узнал или должен был узнать об отсутствии оснований для предоставления налогоплательщику имущественного налогового вычета;

– исключают применение в отношении налогоплательщика, с которого взысканы денежные средства, полученные им вследствие неправомерно (ошибочно) предоставленного имущественного налогового вычета, иных правовых последствий, если только такое неосновательное обогащение не явилось следствием противоправных действий самого налогоплательщика, и не иначе как в рамках системы мер государственного принуждения, предусмотренных законодательством о налогах и сборах.

Несмотря на то что Постановление № 9-П касается только вопросов взыскания налоговой задолженности, образовавшейся в результате ошибочного предоставления имущественного налогового вычета по НДФЛ, на наш взгляд, оно может стать ящиком Пандоры не только для налогоплательщиков физических лиц, не осуществляющих предпринимательской деятельности, но и для организаций / индивидуальных предпринимателей (так как может распространить свое действие на другие отношения, связанные с уплатой налогов).

Новый способ защиты фискальных интересов

НК РФ содержит множество механизмов, позволяющих налоговому органу обеспечивать в досудебном порядке наполняемость бюджета и осуществлять контроль за уплатой налогов. К таковым относятся выездные и камеральные налоговые проверки (ст. 88 и 89 НК РФ), повторные выездные налоговые проверки вышестоящими налоговыми органами в порядке контроля за деятельностью налогового органа, проводившего проверку (п. 10 ст. 89 НК РФ), принудительное взыскание налога за счет имущества налогоплательщика (ст. 46–48 НК РФ) и др.

Для того чтобы не допустить необоснованное вмешательство налоговых органов в деятельность налогоплательщика, ука-



занные механизмы в НК РФ намеренно ограничены определенными в НК РФ процедурами и сроками. В частности, налоговые органы могут проверить только три года, предшествующие году вынесения решения о проведении выездной налоговой проверки (п. 4 ст. 89 НК РФ), они ограничены сроком проведения проверок и не могут запрашивать документы за рамками указанного срока (ст. 88, 89 НК РФ, п. 27 Постановления Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 № 57), процедура взыскания налоговых платежей также ограничена процессуальными сроками (ст. 46–48 НК РФ) и др.

КС РФ в Постановлении № 9-П, анализируя механизмы досудебного урегулирования налоговых споров и принудительного взыскания недоимки, приходит к выводу, что общие (стандартные) налоговые процедуры с учетом установленных в НК РФ ограничений «не во всех случаях позволяют обеспечить восстановление фискальных интересов государства» (стр. 9 Постановления № 9-П). На помощь налоговым органам в такой ситуации приходит гражданско-правовой механизм – взыскание неосновательного обогащения. Со ссылкой на практику Европейского суда по правам человека Конституционный Суд РФ отмечает, что «органы власти не должны быть лишены права исправления ошибок, даже вызванных их собственной небрежностью; в противном случае нарушался бы принцип недопустимости неосновательного обогащения» (стр. 10 Постановления № 9-П). Таким образом, по мнению КС РФ, взыскание налоговыми органами с налогоплательщика налоговой задолженности пред-

ставляет собой «способ исправления ошибок», прибегать к которому можно в случае, если такой способ оказывается единственно возможной мерой для обеспечения неукоснительного соблюдения конституционной обязанности платить законно установленные налоги и сборы (стр. 10 Постановления № 9-П).

Несмотря на то что данный подход рассмотрен КС РФ только в плоскости необоснованно предоставленного имущественного вычета по НДФЛ, он может быть, на наш взгляд, использован налоговыми органами и применительно к другим ситуациям. Нужно обойти ограничение трехлетнего срока на проведение налоговой проверки? Пропущен срок на вынесение решения о взыскании задолженности? У территориального налогового органа нет оснований для проведения повторной выездной проверки? Во всех этих случаях можно воспользоваться процедурой исправления ошибок и взыскать сумму налоговой задолженности в качестве неосновательного обогащения, так как обращение к данному способу будет единственно возможной, вынужденной мерой для обеспечения неукоснительного соблюдения конституционной обязанности платить законно установленные налоги и сборы.

Конституционный Суд РФ обращает внимание, что новый способ взыскания налоговой задолженности ограничивается трехлетним сроком исковой давности, при исчислении которого нужно учитывать «специфику соответствующих правоотношений» (стр. 10–11 Постановления № 9-П). Начало

этого срока должно определяться с учетом объективных критериев, установленных НК РФ (окончание налогового периода, истечение срока, установленного в требовании, и др.). В частности, в ситуации с ошибочно предоставленным имущественным вычетом по НДФЛ данный срок должен исчисляться с момента принятия ошибочного решения о предоставлении имущественного налогового вычета. Если налоговые органы начнут перекладывать указанную сумму задолженности на другие налоги, исчисление срока исковой давности станет актуальной проблемой для судов с учетом того, что ни в НК РФ, ни в ГК РФ не содержится подобного специального срока, а КС РФ дал весьма широкие ориентиры для определения начала его исчисления.

Недобросовестный налогоплательщик

Между тем правовая неопределенность при использовании налоговым органом нового механизма взыскания задолженности – не самая большая проблема для налогоплательщиков. Конституционный Суд РФ отметил, что исчисление срока исковой давности с учетом объективных критериев, установленных НК РФ, не распространяется на ситуации, когда предоставление имущественного налогового вычета обусловлено «противоправными действиями налогоплательщика» (стр. 12–13 Постановления № 9-П). Аналогичный вывод сделан в отношении освобождения от «иных последствий». На наш взгляд, под «иными последствиями» могут подразумеваться штраф за не-

своевременную уплату налога (ст. 122, 123 НК РФ) и пени (ст. 75 НК РФ), предусмотренные законодательством о налогах и сборах. Так, КС РФ отмечает, что иные правовые последствия (помимо взыскания самой суммы неосновательного обогащения) также наступают в случае, если неосновательное обогащение явилось следствием «противоправных действий самого налогоплательщика» (стр. 13 Постановления № 9-П). Примечательно, что в Письме от 04.04.2017 № СА-4-7/6265@ ФНС России, разъясняя указанные положения Постановления № 9-П территориальным налоговым органам, использовала давно забытый термин «недобросовестный налогоплательщик». Таким образом, КС РФ признал за налоговым органом право на взыскание налоговой задолженности в качестве неосновательного обогащения, указав на наличие ограничений, связанных с реализацией данного права, однако отметил, что такие ограничения не распространяются на недобросовестных налогоплательщиков.

Появление нового механизма взыскания налоговой задолженности, а также напоминание КС РФ о том, что гарантии прав и свобод перестают действовать, если речь идет о недобросовестном налогоплательщике, вызывает наши профессиональные опасения. Будет ли Постановление № 9-П использовано для развития новых судебных доктрин в налоговом праве, станет ли началом возрождения старых доктрин или не выйдет за рамки вопроса ошибочного предоставления имущественного налогового вычета по НДФЛ, покажет время. ➤