

Принцип защиты правомерных ожиданий налогоплательщика (комментарий к Определению ВС РФ от 12.10.2021 N 305-ЭС21-11708)

Научный руководитель – Рябова Елена Валерьевна

Кудряшова Анастасия Геннадьевна

Выпускник (бакалавр)

Московский государственный университет имени М.В.Ломоносова, Высшая школа государственного аудита, Кафедра правовых дисциплин, Москва, Россия

E-mail: kudryashovaaanastasia@mail.ru

В рассматриваемом деле предметом спора является вопрос исчисления акциза на нефтяное сырье за три налоговых периода (январь - март 2019 года).

В соответствии с ФЗ от 03.08.2018 N 301-ФЗ в период с 01.01.2019 по 31.12.2021 для целей исчисления акциза количество нефтяного сырья определяется в соответствии с порядком, установленным Минэнерго РФ, по согласованию с Минфином РФ. На основании указанной нормы Приказом Минэнерго РФ от 20.12.2018 N 1188 (вступил в действие с 01.01.2019) установлено, что количество нефтяного сырья определяется в массе «брутто». Спустя 3 месяца Минэнерго РФ был издан новый Приказ от 20.03.2019 N 256, устанавливающий, что количество нефтяного сырья определяется в массе «нетто».

Налогоплательщик считает, что в период с января по март 2019 года правомерно использовал показатель количества «брутто». Позиция налоговой службы заключается в том, что новая редакция Приказа Минэнерго РФ распространяет свое действие и на спорный период. Таким образом, главный юридический вопрос заключался в оценке правомерности ретроспективного действия подзаконного НПА, ухудшающего положение налогоплательщика (ст. 5 НК РФ).

Верховный Суд РФ указал, что толкование гл. 22 НК РФ *подразумевает* измерение количества нефтяного сырья в «нетто», следовательно, первоначальная редакция Приказа Минэнерго РФ противоречит НК РФ, в связи с этим налогоплательщик должен был измерять количество в массе «нетто» (в соответствии с иерархией НПА). Верховным Судом РФ сделан вывод о противоречии подзаконного НПА и НК РФ, но Приказ Минэнерго РФ от 20.12.2018 N 1188 не был признан недействительным в судебном порядке. Отметим, что у налоговой службы был процессуальный механизм, позволяющий признать недействительным Приказ Минэнерго РФ от 20.12.2018 N 1188, путем подачи заявления в суд общей юрисдикции по правилам административного судопроизводства. Однако этот легальный механизм не был использован, вместо этого ВС РФ в рамках арбитражного судопроизводства должен был рассуждать о принципе добросовестности налогоплательщика и принципе защиты правомерных ожиданий.

1. Особенности действия принципа защиты правомерных ожиданий

а) Для применения принципа должно быть «ясное, безусловное и *последовательное подтверждение* правомерности поведения со стороны государства». Таким образом, согласно позиции ВС РФ сам по себе НПА не формирует ожиданий в отношении правильности изложенного в нем правового регулирования, чтобы ожидание сформировалось должна сложиться устойчивая практика его применения (административная, судебная). Такая логика приведет к тому, что налогоплательщик каждый раз вынужден будет подвергать сомнению действующее нормативно-правовое регулирование, а четкое следование нормативным положениям не будет являться гарантией правомерного поведения.

Кроме того, не ясны критерии признания практики (например, судебной) устоявшейся: акты судов какого уровня считаются практикообразующими и сколько их должно быть принято по спорному вопросу.

б) Предусмотрительный и разумный участник экономической деятельности не может полагаться на принцип защиты правомерных ожиданий.

ВС РФ указал, что налогоплательщик действовал недобросовестно, он в силу своей профессиональной деятельности не мог не знать об ошибке, допущенной государством. В этом случае действует общеправовой принцип запрета извлечения выгоды из недобросовестного поведения.

Однако такая аргументация может быть подвергнута критике. Во-первых, в НК РФ прямо не закреплено, что нужно измерять нефтяное сырье в «нетто», более того, в ФЗ от 03.08.2018 N 301-ФЗ прямо указано, что критерий массы устанавливается Минэнерго РФ по согласованию с Минфином РФ. Согласно логике ВС РФ налогоплательщик должен был самостоятельно выявить существо правового регулирования гл. 22 НК РФ и осуществить самостоятельно нормоконтроль: проверить подзаконное регулирование на соответствие выявленному смыслу гл. 22 НК РФ. Возникает вопрос, можно ли в данном случае говорить о недобросовестности действий налогоплательщика? Во-вторых, ВС РФ использует в качестве аргумента профессионализм налогоплательщика, не упоминая о том, что Минэнерго РФ тоже профессиональный субъект в данной области. Должен ли был налогоплательщик в спорный период действовать вопреки нормативным указаниям (измерение в «брутто») профессионального субъекта?

в) Принцип защиты правомерных ожиданий имеет пределы реализации - он ограничен публичным интересом.

ВС РФ отмечает: «Принцип правомерных ожиданий может не применяться, если в свете конкретных обстоятельств дела будет установлено, что особо значимый публичный интерес перевешивает частный интерес, основанный на правомерных ожиданиях». В подтверждение приводится ссылка на Решение Суда ЕС от 22.06.2006 по делам N C-182/03 и N C-217/03 с аналогичной правовой позицией. Однако фактические обстоятельства дела, рассмотренного Судом ЕС, были другими: налогоплательщик использовал налоговые льготы, которые были отменены без предоставления переходного периода. Суд ЕС указал, что наличие переходного периода является правомерным ожиданием налогоплательщика, отказать в защите правомерных ожиданий возможно только при наличии превалирующего публичного интереса, которого в данном случае не было установлено. В связи с качественно иными обстоятельствами дела, ссылку ВС РФ на Решение Суда ЕС вряд ли можно считать обоснованной.

2. У государства есть «право на ошибку»

ВС РФ оценивал, насколько серьезной была допущенная государством ошибка: во-первых, ошибка быстро исправлена (однако это лишь субъективная оценка суда, которая не может быть аргументирована); во-вторых, Приказ Минэнерго РФ от 20.03.2019 N 256 не ухудшает положение налогоплательщика, а лишь приводит подзаконное регулирование в соответствие с НК РФ, поэтому согласно позиции ВС РФ данный Приказ может иметь обратную силу.

3. Единоличное и коллегиальное рассмотрение дел

Отметим, что рассматриваемое отказное определение судьи ВС РФ отличается наличием подробной мотивировочной части. В условиях российской практики достаточно «лаконичных» отказных определений, данный факт может быть оценен положительно. С другой стороны, отказные определения судей не должны содержать правовых позиций по существу спора. Можно сказать, что в данном деле судья единолично *рассмотрел* кассационную жалобу *по существу* и вынес по ней «решение», он дал оценку доводам налогоплательщика, а это задача коллегии судей, не одного судьи.