

«ШТРАФНЫЕ НАЛОГИ» В ПРАВОВОЙ СИСТЕМЕ РОССИИ

Аннотация. Приводятся сведения о зарубежном правовом институте штрафных налогов. Сделан вывод о том, что в отечественном нормативном регулировании в определенных условиях также, по существу, имеет место штрафное налогообложение, т.е. не соответствующее требованию экономического основания налогов и предполагающее повышенное налогообложение некоторой деятельности (имуществва).

Ключевые слова: налоги, повышенное налогообложение, налоговая выгода, подоходные налоги, расходы, вычеты, поимущественные налоги, санкции, штраф.

DOI: 10.17803/2311-5998.2020.73.9.121-128

Zh. G. POPKOVA,

Senior Lecturer, Department of State and Legal Disciplines, Russian State University of Justice (Volga Branch), Department of Administrative and Financial Law, Nizhny Novgorod State University N. I. Lobachevsky, Cand. Sci. (Law)
rap_pf_gospravo@mail.ru

603022, Russia, Nizhny Novgorod, prosp. Gagarin, 17A, cab. 210

“PENAL TAXES” IN THE RUSSIAN LEGAL SYSTEM

Abstract. Provides information on the foreign legal institution of penal taxes. It is concluded that in the domestic regulatory framework, under certain conditions, there is also essentially a fiscal taxation, that is, it does not meet the requirement of economic soundness of taxes and involves increased taxation of certain activities (property).

Keywords: taxes, increased taxation, tax benefit, income taxes, expenses, deductions, property taxes, sanctions, fine.



**Жанна Георгиевна
ПОПКОВА,**

старший преподаватель
кафедры государственно-
правовых дисциплин
Российского
государственного
университета
правосудия (Приволжский
филиал), кафедры
административного и
финансового права ННГУ
имени Н. И. Лобачевского,
кандидат юридических наук
rap_pf_gospravo@mail.ru
603022, Россия, г. Нижний
Новгород, просп. Гагарина,
17А, каб. № 210

В российской правовой системе штраф традиционно воспринимается как вид публичного наказания за правонарушение, применяемый уполномоченным органом власти, имеющий, как и любое наказание, основной целью превенцию наказуемых деяний.

Однако уже существенное время в отечественных изданиях периодически упоминаются так называемые «штрафные налоги». Соответствующее обозначение изначально является переводом английского термина. Так, С. В. Жестков в 2002 г. ссылаясь на сведения о том, что в некоторых иностранных государствах применяются специальные «штрафные налоги» (penalty taxes) в отношении налогоплательщиков в специально установленных случаях.

© Ж. Г. Попкова, 2020

В качестве примера можно привести налог за неразумное аккумулирование прибыли корпорацией (the penalty tax on improper accumulations of earnings), который используется в США в случаях, когда корпорация уклоняется от распределения дивидендов, направляя прибыль на цели, признаваемые «неразумными» (unreasonable needs), например для последующего предоставления займов акционерам корпорации или предоставления им возможности использовать средства корпорации для их собственной выгоды и т.д.

Другой пример. Налог на личные холдинговые компании (the personal holding company penalty tax) установлен с целью ограничить использование корпораций в качестве «чековых книжек» (pay-pocket corporations, т.е. корпораций, учреждаемых с целью совершения операций с ценными бумагами для ее учредителей) или в качестве «инкорпорированных талантов» (корпораций, учреждаемых для распоряжения способностями ее владельца — спортсмена, актера, музыканта и т.п.). Активное применение корпораций в таких целях было связано с большим отличием в размерах ставок налогообложения доходов физических лиц и корпораций.

Некоторые черты подобных налогов в налоговом законодательстве можно увидеть в налоге на превышение фонда оплаты труда, который подлежал уплате в период с 1992 по 1995 г.¹

Следует напомнить, что в целях сдерживания инфляции, в соответствии с п. 13 ст. 2 Закона РФ от 27 декабря 1991 г. № 2116-1 «О налоге на прибыль предприятий и организаций» вводилось нормирование оплаты труда, а также обязанности по уплате налога на прибыль организаций по ставке 50 % суммы превышения нормируемой величины.

В современных профессиональных источниках также можно обнаружить термин «штрафной налог» в отношении как отечественного, так и зарубежного налогообложения. В частности, в одной публикации так было обозначено² регулирование, введенное со 2 января 2013 г. Федеральным законом от 12 декабря 2012 г. № 282-ФЗ, которым главы 23 и 25 НК РФ были дополнены статьями 214.6 и 310.1. Суть нововведения упрощенно заключалась в том числе в том, что при нераскрытии определенной информации депозитарием, выплачивающим доход по ценным бумагам иностранным лицам, удерживаемый налог значительно увеличивается (ставка 30 % вместо стандартной 20 %).

В еще одном источнике³ рассмотрен проект предлагавший введение в Венгрии в 2018 г. штрафного налога для неправительственных организаций, способствующих в какой-либо форме нелегальной миграции, в том числе предполагался при получении ими более половины финансирования из-за рубежа, 25 %-ный штрафной налог на эти поступления.

¹ Жестков С. В. Правовые основы налогового планирования. М., 2002. С. 38—39.

² Введен штрафной налог за нераскрытие депозитарием информации об иностранных инвесторах // URL: <https://www.pwc.ru/ru/services/tax-consulting-services/legislation/tax-penalty-for-failure-to-disclose-information.html> (дата обращения: 15.02.2019).

³ К чему может привести в Венгрии законопроект «Остановить Сороса». Венгерские власти разработали проект закона о надзоре за НПО, «способствующими нелегальной миграции» // URL: <https://www.dw.com/ru/к-чему-может-привести-в-венгрии-законопроект-остановить-сороса/a-42662646> (дата обращения: 10.04.2019).

Необходимо признать, что терминология, описывающая подобные явления, может быть различной — в известной работе по основам налогообложения 2002 г. применен термин — «налоговое ужесточение» как парная категория к термину «налоговая льгота»⁴.

С учетом данных сведений представляет интерес исследование правовой позиции, изложенной в ряде актов Конституционного Суда РФ⁵, посвященной интерпретации п. 25 ст. 381 НК РФ (действовал с 1 января 2015 г. по 31 декабря 2019 г. и устанавливал налоговую льготу по налогу на имущество организаций, не применяющуюся в том числе в определенных случаях реорганизации и ликвидации организаций). Из данных судебных актов следует, что это нормативное положение имеет ограничительный эффект применительно к реорганизации или ликвидации юридического лица. На практике описанная норма применена, например, в определении Верховного Суда РФ от 12 июля 2019 г. № 307-ЭС19-5241 (ЗАО «Лесозавод 25» против МРИ ФНС).

Можно сделать вывод, что как указанные судебные акты Конституционного Суда РФ, так и иная практика высших судебных органов в принципе не исключают налогового воздействия на деятельность, которая законом не запрещена (в том числе не содержит признаков правонарушения и не влечет штрафной ответственности), но рассматривается государством, как условно-нежелательная. На основании данной позиции можно прийти к выводу, что в России не исключаются и штрафные налоги, тем более что они фактически уже давно и в разных видах существуют в отечественной правовой системе.

В соответствии с позицией К. Хойзера, поскольку налоги пришли к нам из далекого прошлого, значит, они были всегда, по крайней мере, в исторически обозримом времени. Но их формы и обозначения различались между собой в такой степени, что часто трудно решить, идет ли речь о налоге, аренде, участии в доходе или же просто о дани, штрафе или вымогательстве⁶.

Следует полагать, что и в настоящее время, в том числе и вследствие неоднозначных правовых позиций высших судебных органов, в России мы имеем дело с многочисленными публичными платежами, урегулированными как в НК РФ, так и вне его, среди которых уже может быть достаточно сложно выделить налоги, сборы, платы, санкции и т.д. в том виде, в котором их определяет отраслевое законодательство и более-менее единообразно рассматривает правовая наука. Все попытки власти навести порядок среди данных платежей пока не привели к значимым результатам. Как следует из работ специалистов, в настоящее время могут устанавливаться гибридные платежи с такими характеристиками и формами, которые ускользают от правовой оценки, основанной на уже отработанных принципах обложения⁷.

⁴ Худяков А. И., Бродский М. Н., Бродский Г. М. Основы налогообложения. СПб., 2002. С. 100.

⁵ См., например: постановление Конституционного Суда РФ от 21 декабря 2018 г. № 47-П : определение Конституционного Суда РФ от 25 июня 2019 г. № 1520-О.

⁶ Хойзер К. Жертва и налог. От античности до современности // Все начиналось с десятины: этот многоликий налоговый мир. М., 1992. С. 43.

⁷ Артемов Н. М., Ячменев Г. Г. Правовое регулирование неналоговых доходов бюджетов : учебное пособие. М., 2008. С. 91 ; Хаванова И. А. «Платон» и налоги: новые поводы для дискуссии // Налоговед. 2017. № 3. С. 45.



Но, разумеется, в современных условиях повышенное налогообложение высоких доходов при прогрессивном налогообложении (как и повышенное налогообложение имущества, в том числе дорогих автомобилей) не может быть обозначено как штрафное, поскольку получение плательщиками высоких доходов и владение дорогостоящим имуществом не может расцениваться современным Российским государством как нежелательная деятельность.

В рамках настоящего исследования представляются интересными сведения о том, что повышением ставки налога с кооператоров до 80 % в 1920-х гг. были сведены к минимуму возможности новой экономической политики⁸. В качестве более современного примера можно привести налогообложение доходов видеосалонов по ставке 70 %, установленное с 1992 г. статьей 10 Закона РФ «О налоге на прибыль предприятий и организаций». Одной из основных причин последующего прекращения деятельности видеосалонов, изначально массово открывавшихся в стране в постперестроечный период, стало, по мнению ряда специалистов, именно повышенное налогообложение⁹.

Ярким вариантом современного штрафного обложения является пятикратная ставка водного налога, предусмотренная в п. 2 ст. 333.12 НК РФ, взимаемая при превышении установленной величины водоотбора¹⁰. Нелишним будет напомнить, что по ч. 1 ст. 7.3 КоАП РФ отдельно наказуемо пользование недрами с нарушением условий, предусмотренных лицензией.

Фактически также штрафное налогообложение, можно видеть в п. 5 ст. 173 НК РФ, допускающем выставление счетов-фактур по НДС, в том числе лицами, не являющимися налогоплательщиками этого налога. Однако, выставив счет-фактуру, продавец товаров (работ, услуг) будет обязан уплатить в бюджет всю сумму НДС, указанную им в этом счете-фактуре, т.е. без налоговых вычетов. Отсутствие права на учет «входного» НДС для продавца товаров (работ, услуг) фактически превращает в данной ситуации НДС в налог с продаж с относительно высокой ставкой.

В ряде актов Конституционного Суда РФ¹¹ разъяснено применение указанной нормы. В пункте 5 постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 30 мая 2014 г. № 33 «О некоторых вопросах, возникающих у арбитражных судов при рассмотрении дел, связанных с взиманием налога на добавленную стоимость» разъяснено, что возникновение в данном случае обязанности по перечислению в бюджет налога не означает, что выставившее счет-фактуру лицо приобретает в отношении таких операций статус налогоплательщика, в том числе право на применение налоговых вычетов.

Как представляется, другие современные примеры из практики применения штрафного налогообложения описаны в ряде актов Верховного Суда РФ. Так,

⁸ Худяков А. И., Бродский М. Н., Бродский Г. М. Указ. соч. С. 180.

⁹ Худяков А. И., Бродский М. Н., Бродский Г. М. Указ. соч. С. 96.

¹⁰ Вопрос о конституционности подобной нормы также был рассмотрен в постановлении Конституционного Суда РФ от 5 марта 2013 г. № 5-П применительно к платежам за негативное воздействие на окружающую природную среду.

¹¹ Постановление Конституционного Суда РФ от 3 июня 2014 г. № 17-П ; определение Конституционного Суда РФ от 7 ноября 2008 г. № 1049-О-О.

в определении от 7 сентября 2018 г. по делу № 309-КГ18-6366 (ООО «ГалоПолимер Кирово-Чепецк» против УФНС) Суд фактически согласился с тем, что в отсутствие надлежащих доказательств выплаты денежных средств зарубежному контрагенту за товары (работы, услуги), подлежащие налогообложению в соответствии с международным договором только на территории иностранного государства, отечественному источнику выплат следовало удержать налог на прибыль организаций по стандартной ставке 20 %, как с безвозмездно переданных средств.

В иных актах, в том числе в определении от 12 ноября 2018 г. № 304-КГ18-9969 (ООО «Пивной Двор» против ФСС) рассматривалось повышенное обложение страховыми взносами на «травматизм» (по максимально возможной ставке, в рассматриваемом случае 0,7 % вместо 0,2 %) тех плательщиков, которые своевременно не представляют заявлений о подтверждении основного вида экономической деятельности на текущий год.

Следующий пример. В определении Верховного Суда РФ от 4 февраля 2020 г. № 308-ЭС19-18258 (ООО «ИСК «Ника» против ИФНС) рассматривался вопрос налогообложения неиспользуемых более трех лет земельных участков, предоставленных под жилищное строительство, с учетом повышающего коэффициента 2 (п. 15 ст. 396 НК РФ). Суд отметил, что указанное регулирование связано с земельным участком и с установленным для него видом разрешенного использования, а не с собственником (владельцем) земельного участка. Кроме того, после превышения указанного трехлетнего срока применяется повышающий коэффициент 4.

По сходной тематике, в соответствии с поручением Президента РФ от 13 октября 2009 г. № Пр-2742¹², Правительство РФ должно было разработать и направить для рассмотрения в Государственную Думу проект федерального закона, в котором бы предусматривалось изъятие у собственника неосваиваемых или используемых не по назначению более трех лет земель сельскохозяйственного назначения с возмещением затрат на приобретение этих земель либо применение высоких ставок налогообложения по таким землям. При этом в специализированной литературе данное поручение Президента РФ было описано именно как поручение о разработке законопроекта об изъятии и (или) «штрафном» налогообложении сельскохозяйственных земельных участков у собственников, которые в течение трех лет не приступили к их освоению¹³.

Если предположить, что основное экономическое основание земельного налога (как и прочих поимущественных) — способность земельного участка (имущества) приносить доход владельцу, то подобное обложение неиспользуемого земельного участка действительно напоминает штрафную санкцию. При этом в КоАП РФ имеется ст. 8.8, предусматривающая именно такие санкции.

Также можно отметить, что в отечественных налоговых законопроектах и в соответствующих законотворческих материалах термин «штрафной налог» прямо не применяется, по всей видимости, из политических соображений. Законодателью проще оперировать нейтральными терминами в политически напряженной

¹² URL: <http://kremlin.ru/acts/assignments/orders/5726> (дата обращения: 10.04.2019).

¹³ Перечень важных документов на стадии принятия // Главная книга. 2009. № 20.



отрасли налогового права¹⁴. Соответственно, штрафные налоги — в большей степени предмет исследования для правовой и экономической науки.

При этом, если исходить из изложенной цели штрафного налогообложения — косвенное правовое воздействие на нежелательную деятельность, то, как представляется, в качестве штрафных налогов в отечественной правовой системе в определенных ситуациях вполне могут быть обозначены и «традиционные» НДС, налог на прибыль организаций, НДС, рассматриваемые через призму практики применения постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 12 октября 2006 г. № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды», а сейчас — и ст. 54.1 НК РФ. Обоснование для такого подхода может быть следующим.

В частности, в определении Конституционного Суда РФ от 26 ноября 2018 г. № 3044-О, связанном с делом № А27-19064/2015 (АО «Институт по проектированию предприятий горнорудной промышленности «Сибгипроруда» против ИФНС) описана ситуация, в которой налогоплательщик вплоть до Верховного Суда РФ пытался оспорить доначисления налогов, произведенные налоговым органом по основанию неизвестности реального поставщика товаров (работ, услуг) и реального получателя оплаты. Несмотря на то, что в указанном определении Конституционного Суда РФ именно эта проблема подробно не рассматривалась, практика доначислений по подобным основаниям, поддерживаемая арбитражными судами, является достаточно массовой.

При этом в соответствии с п. 3 «Общедоступные критерии самостоятельной оценки рисков для налогоплательщиков, используемые налоговыми органами в процессе отбора объектов для проведения выездных налоговых проверок»¹⁵ соответствующие налоговые органы, упрощенно говоря, могут обратить пристальное внимание на плательщика, если доля вычетов по НДС от суммы начисленного с налоговой базы налога равна либо превышает 89 % за период 12 месяцев. В определенном смысле именно этот уровень вычетов условно признан государством как максимальный, но еще экономически обоснованный, а 11 % от налоговой базы — это именно то, что в чистом виде подлежит обложению НДС в полном соответствии с п. 3 ст. 3 НК РФ: налоги и сборы должны иметь экономическое основание и не могут быть произвольными.

Как представляется, государство, облагая весь оборот НДС и налогом на прибыль организаций, казалось бы, не стремится достичь какого-либо штрафного эффекта, а «просто» увеличивает налоговую нагрузку. С другой стороны, в такой ситуации НДС «превращается» в налог с продаж, а налог на прибыль — в налог на выручку (валовой доход). Относительно высокие ставки этих налогов и делают их в такой ситуации частично штрафными, так как налогообложение становится крайне высоким, и, как представляется, в «штрафной» части нарушающим п. 3 ст. 3 НК РФ. Иными словами, в части, корреспондирующей требованию экономического основания налогов, НДС без вычетов и налог на прибыль

¹⁴ Карасева М. В. Финансовое право — политически «напряженная» отрасль права // Государство и право. 2001. № 8. С. 60—67.

¹⁵ Приложение № 2 к приказу ФНС России от 30 мая 2007 г. № ММ-3-06/333@.

организаций без расходов условно остаются налогами, а в части превышения начинают напоминать штрафы.

Соответственно, то, что государство при подобном налогообложении фактически частично превращает налоги в штрафы, показывает еще одну из целей такого обложения — принуждение налогоплательщиков к надлежащему ведению учета и к взаимодействию с реальными, или, используя «модный» термин, «нетоксичными» контрагентами, как к неотъемлемому элементу облагаемой деятельности по реализации товаров (работ, услуг) и по получению дохода. Для штрафа пункт 3 статьи 3 НК РФ и не должен «работать», так как его экономическое основание — иное, а именно: сделать «штрафуемую» деятельность экономически невыгодной.

Однако отечественный результат такой практики зачастую либо существенно снижает, либо полностью исключает смысл в предпринимательской деятельности для многих налогоплательщиков, проявивших, как им казалось, более чем достаточный уровень должной осмотрительности при выборе поставщиков. При этом, в «штрафной» части НДС или налог на прибыль организаций, естественно, вменяются плательщику без таких формальностей, как установление его вины и принятие правоприменительного акта, содержащего осуждение поведения от имени государства¹⁶.

Как полагает М. Л. Хвалибов, внешне невысокие ставки налога на прибыль, НДС не свидетельствуют о низкой налоговой нагрузке организации по сравнению с похожим предприятием в Европе. В действительности сложно доказать расходы, подтвердить право на амортизационную премию и т.п., что косвенно свидетельствует о проблемах в администрировании¹⁷. Уместно в данном случае привести оценки, в соответствии с которыми в период 1992—1998 гг. каждый четвертый бюджетный рубль был штрафным¹⁸.

При предлагаемом подходе к штрафным налогам, как представляется, доля их в современном бюджете также будет существенной, хотя навскидку по имеющимся открытым источникам оценить ее затруднительно. Косвенно свидетельствуют о росте их доли в консолидированном бюджете периодически сообщаемые ФНС России сведения о росте налоговых поступлений, основанные на улучшении налогового администрирования, но явно не соответствующие росту экономики и имеющие место в условиях относительной стабильности наиболее массово применяемых положений налогового законодательства. Так, в 2019 г. приводились данные о том, что рост налоговых поступлений существенно опережает темпы увеличения ВВП: за последние пять лет при росте экономики на 3,2 % налоговые сборы в реальном выражении выросли в 1,4 раза (+ 36,5 %) ¹⁹.

Таким образом, в правовой системе России имели место ранее и существуют сейчас налоги, которые в определенной части фактически представляют собой санкции штрафного характера и предполагают повышенное обложение некоторой деятельности (владения определенным имуществом), хотя и не запрещенной

¹⁶ Налоговый льготный транзит: от 53-го к 54.1 // *Налоговед.* 2019. № 6. С. 31—32.

¹⁷ *Хвалибов М. Л.* Бизнес первичен, а налоги вторичны // *Налоговед.* 2017. № 4. С. 22.

¹⁸ *Налоговое право : учебник для вузов / под ред. С. Г. Пепеляева. М., 2015. С. 504.*

¹⁹ *Налоги опережают экономику. ФНС подвела итоги неполного года* // URL: <https://www.kommersant.ru/doc/4205985> (дата обращения: 25.02.2019).



законом, но прямо либо косвенно обозначаемой государством (в том числе и через налогообложение) как нежелательной. Следует полагать, что исследование штрафных налогов представляет собой интересное направление в правовой и экономической науке.

БИБЛИОГРАФИЯ

1. *Артемов Н. М., Ячменев Г. Г.* Правовое регулирование неналоговых доходов бюджетов : учебное пособие. — М. : Элит, 2008 — 376 с.
2. Введен штрафной налог за нераскрытие депозитарию информации об иностранных инвесторах // URL: https://www.pwc.ru/ru/services/tax-consulting-services/legislation/tax-penalty-for-failure-to_disclose_information.html (дата обращения 15.02.2019).
3. *Жестков С. В.* Правовые основы налогового планирования (на примере групп предприятий) : учебное пособие / под ред. С. Г. Пепеляева. — М. : МЗ-Пресс, 2002. — 141 с.
4. *Карасева М. В.* Финансовое право — политически «напряженная» отрасль права // Государство и право. — 2001. — № 8. — С. 60—67.
5. К чему может привести в Венгрии законопроект «Остановить Сороса». Венгерские власти разработали проект закона о надзоре за НПО, «способствующими нелегальной миграции» // URL: <https://www.dw.com/ru/к-чему-может-привести-в-венгрии-законопроект-остановить-сороса/a-42662646> (дата обращения: 10.04.2019).
6. Налоги опережают экономику. ФНС подвела итоги неполного года // URL: <https://www.kommersant.ru/doc/4205985> (дата обращения: 25.02.2019).
7. Налоговое право : учебник для вузов / под ред. С. Г. Пепеляева. — М. : Альпина Паблишер, 2015. — 796 с.
8. Налоговый транзит: от 53-го к 54.1 // Налоговед. — 2019. — № 6. — С. 28—37.
9. Перечень важных документов на стадии принятия // Главная книга. — 2009. — № 20
10. *Хаванова И. А.* «Платон» и налоги: новые поводы для дискуссии // Налоговед. — 2017. — № 3. — С. 38—45.
11. *Хвалибов М. Л.* Бизнес первичен, а налоги вторичны // Налоговед. — 2017. — № 4. — С. 10—25.
12. *Хойзер К.* Жертва и налог. От античности до современности // Все начиналось с десятины: этот многоликий налоговый мир. — М. : Универс, 1992. — 406 с.
13. *Худяков А. И., Бродский М. Н., Бродский Г. М.* Основы налогообложения. — СПб. : Европейский дом, 2002. — 427 с.