

Секция «Финансовое и налоговое право в условиях цифровой экономики»

## Защита разумных ожиданий налогоплательщика при ошибке государственного органа

Научный руководитель – Крохина Юлия Александровна

*Бикмаев Булат Римович*

*Аспирант*

Уфимский университет науки и технологий, Институт права, Кафедра финансового и экологического права, Уфа, Россия  
*E-mail: bulatbikmaevbb@mail.ru*

В настоящее время в судебной практике сформирован подход, согласно которому ошибка государственного органа может быть причиной отказа в защите разумных ожиданий налогоплательщика.

Первым примером такого подхода является дело ПАО «Татнефть». Приказом Минэнерго России, в первоначальной редакции, количество нефтяного сырья для исчисления акциза рассчитывалось по массе брутто в тоннах. Спустя три месяца после вступления в силу данного приказа, он был отменен из-за допущенной ошибки. Новая редакция приказа установила порядок исчисления в массе нетто в тоннах.

Суд посчитал, что Минэнерго допустило ошибку, поэтому разумные ожидания налогоплательщика не были защищены. Судом учтены характер ошибки, скорость ее устранения, а также разумность самого налогоплательщика.

Согласно позиции суда, выраженной в данном деле: «... использование показателя массы брутто нефти вопреки экономико-правовой природе вычета ... является столь неразумным для профессионального субъекта экономической деятельности, что позволяет рассматривать данную ситуацию как попытку извлечения выгоды из ошибки, допущенной государством» [4].

Вторым примером является дело ООО «Ласселсбергер». В течение двух лет подряд производственное помещение, принадлежавшее обществу на праве собственности, приказами министерства земельных и имущественных отношений включалось в перечни недвижимого имущества, в отношении которого налоговая база определялась как его кадастровая стоимость.

Помещение ошибочно принято за административно-деловой, либо торговый центр, хотя фактически такими характеристиками не обладало.

В указанном деле суд отметил следующее: «Будучи профессиональным участником экономического оборота, общество «Ласселсбергер» с учетом очевидности ошибки, допущенной органами исполнительной власти при внесении спорного объекта в кадастровый перечень, не могло не ожидать применения соответствующих мер со стороны государства при выборе наиболее благоприятного для себя размера налогового обязательства» [5].

Таким образом, в указанных делах общим является подход, согласно которому суды отказывают в защите разумных ожиданий налогоплательщика, если государственным органом допущена ошибка, ошибка очевидна для налогоплательщика, а сам налогоплательщик является профессиональным участником оборота.

Данный подход считаем справедливым, в то же время требуют уточнения некоторые вопросы его применения.

Первый вопрос – существо ошибки. Ошибка рассматривается в науке как нечто неумышленное. Например, Д. И. Советов отмечает, что ошибка основывается на факторах добросовестности [2; 44]. В таком случае неясно, почему повторяющаяся ошибка в деле ООО

«Лассерсбергер» явилась основанием для отказа в защите разумных ожиданий налогоплательщика. Полагаем, что ошибка должна носить разовый характер. Также ошибка должна быть устранена в разумные сроки. Налогоплательщик не может длительное время находиться в состоянии неопределенности.

Второй вопрос – принятие во внимание разумности налогоплательщика. С одной стороны, добросовестный налогоплательщик не должен пользоваться ошибкой государственного органа. С другой стороны, при применении стандарта разумности, как отмечает Д. М. Щекин, всегда можно возразить, указав что не следует не полагаться на ошибочные акты государства и необходимо правильно понимать ситуацию [3].

Полагаем, что в данном случае уместно использовать категорию очевидности ошибки. Ю. А. Крохина отмечает, что именно налогоплательщик во взаимоотношениях с налоговым органом является слабой стороной [1; 60]. Поэтому не следует возлагать на налогоплательщика повышенные стандарты разумности.

В контексте очевидности ошибки обратимся также к делу ООО «Парус», рассмотренному Конституционными Судом РФ. В данном деле произошло ошибочное внесение сведений о кадастровой стоимости земельных участков налогоплательщика в ЕГРН. Решения комиссии, в которой налогоплательщик обжаловал кадастровую стоимость, поступили в Управление Росреестра позже, чем новое постановление администрации об утверждении кадастровой стоимости. В ЕГРН включены данные о стоимости участков согласно решениям комиссии [6].

Полагаем, что в указанном деле разумные ожидания налогоплательщика были защищены, так как ошибка не была очевидна для налогоплательщика. Налогоплательщик не мог рассматривать стоимость участков в ЕГРН как ошибочную, поскольку данная стоимость подтверждена решениями комиссии.

Следует также отметить, что очевидность ошибки, возможность ее осознания будет различна у разных налогоплательщиков.

Таким образом, налогоплательщику при определенных условиях, может быть отказано в защите разумных ожиданий, если государственный орган допустил ошибку.

Полагаем, что в таком случае необходимо учитывать, имела ли ошибка разовый характер, устранена ли она в разумный срок. Ошибка должна быть очевидна для налогоплательщика. Очевидность ошибки может различаться для разных категорий налогоплательщиков.

### Источники и литература

- 1) Крохина Ю. А. Защита прав субъектов в налоговых спорах: поиск баланса частных и публичных интересов // Вестник Московского университета. Серия 26: Государственный аудит. – 2017. – №2. С. 57 - 68.
- 2) Советов Д. И. Преодоление ошибок в правоприменительной деятельности: теоретико-правовой аспект: дис. ... канд. юрид. наук: 5.1.1 / Советов Денис Игоревич; Московский государственный университет имени М. В. Ломоносова, – Москва, 2023. – 193 с.
- 3) Щекин Д. М. Критерий разумности налогоплательщика и защита его правомерных ожиданий // Журнал «Налоги». – 2022. – №3. С. 27 - 30.
- 4) Определение Верховного Суда Российской Федерации от 12.10.2021 по делу №305-ЭС21-11708. [Электронный ресурс]. URL: <https://kad.arbitr.ru/> (дата обращения: 20.02.2025).

- 5) Постановление Арбитражного суда Уральского округа от 24.12.2021 по делу №А07-38529/2019. [Электронный ресурс]. URL: <https://kad.arbitr.ru/> (дата обращения: 18.02.2025).
- 6) Постановление Конституционного Суда РФ от 28.02.2019 №13-П «По делу о проверке конституционности пункта 3 статьи 391 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобой общества с ограниченной ответственностью «Парус» // [Электронный ресурс]. СПС КонсультантПлюс. URL: [https://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_319287/](https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_319287/) (дата обращения: 21.02.2025).