



Именем
Российской Федерации

ПОСТАНОВЛЕНИЕ КОНСТИТУЦИОННОГО СУДА РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

по делу о проверке конституционности статьи 1.5, части 1 статьи 2.1, части 1 статьи 15.6, пункта 1 части 1, части 3 статьи 28.1 и примечания к этой статье Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях в связи с жалобой гражданки Н.Н.Корецкой

город Санкт-Петербург

12 мая 2021 года

Конституционный Суд Российской Федерации в составе Председателя В.Д.Зорькина, судей К.В.Арановского, Г.А.Гаджиева, Л.М.Жарковой, С.М.Казанцева, С.Д.Князева, А.Н.Кокотова, Л.О.Красавчиковой, С.П.Маврина, Н.В.Мельникова, Ю.Д.Рудкина, В.Г.Ярославцева,

руководствуясь статьей 125 (пункт «а» части 4) Конституции Российской Федерации, пунктом 3 части первой, частями третьей и четвертой статьи 3, частью первой статьи 21, статьями 36, 47¹, 74, 86, 96, 97 и 99 Федерального конституционного закона «О Конституционном Суде Российской Федерации»,

рассмотрел в заседании без проведения слушания дело о проверке конституционности статьи 1.5, части 1 статьи 2.1, части 1 статьи 15.6, пункта 1 части 1, части 3 статьи 28.1 и примечания к этой статье КоАП Российской Федерации.

Поводом к рассмотрению дела явилась жалоба гражданки Н.Н.Корецкой. Основанием к рассмотрению дела явилась обнаружившаяся неопределенность в вопросе о том, соответствуют ли Конституции Российской Федерации оспариваемые заявительницей законоположения.

Заслушав сообщение судьи-докладчика К.В.Арановского, исследовав представленные документы и иные материалы, Конституционный Суд Российской Федерации

у с т а н о в и л :

1. Гражданка Н.Н.Корецкая оспаривает конституционность следующих положений Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях:

статьи 1.5, определяющей условия и правила действия презумпции невиновности в области административной ответственности;

части 1 статьи 2.1, закрепляющей, что административным правонарушением признается противоправное, виновное действие (бездействие) физического или юридического лица, за которое этим Кодексом или законами субъектов Российской Федерации об административных правонарушениях установлена административная ответственность;

части 1 статьи 15.6, согласно которой непредставление в установленный законодательством о налогах и сборах срок либо отказ от представления в налоговые органы, таможенные органы оформленных в установленном порядке документов и (или) иных сведений, необходимых для осуществления налогового контроля, а равно представление таких сведений в неполном объеме или в искаженном виде влечет наложение административного штрафа на граждан в размере от ста до трехсот рублей, а на должностных лиц – от трехсот до пятисот рублей;

пункта 1 части 1, части 3 статьи 28.1 и примечания к этой статье, в соответствии с которыми в случае непосредственного обнаружения должностными лицами, уполномоченными составлять протоколы об

административных правонарушениях, достаточных данных, указывающих на наличие события административного правонарушения, в ходе проведения проверки при осуществлении государственного контроля (надзора) или муниципального контроля дело об административном правонарушении может быть возбуждено после оформления акта о проведении такой проверки.

1.1. По результатам мероприятий налогового контроля налоговый орган пришел к выводу, что ОАО «Соликамский магниевый завод» (далее также – организация), будучи налоговым агентом, не выполнило обязанность по представлению в установленный срок сведений о доходах физического лица за 2017 год, чем допустило правонарушение, которое не позволило налоговому органу эффективно осуществить контроль за соблюдением налогового законодательства. В связи с этим 22 октября 2018 года налоговым органом был составлен акт, а 11 декабря 2018 года – принято решение о привлечении организации к ответственности в виде штрафа за совершение налогового правонарушения, предусмотренного пунктом 1 статьи 126 Налогового кодекса Российской Федерации, с чем согласился вышестоящий налоговый орган.

Это решение признал недействительным Арбитражный суд Пермского края решением от 29 апреля 2019 года, которое суд апелляционной инстанции оставил без изменения. Суды посчитали, что представление налоговому органу в установленный срок справки по форме 2-НДФЛ с признаком «2» в соответствии с пунктом 5 статьи 226 Налогового кодекса Российской Федерации не освобождало организацию как налогового агента от обязанности своевременно представить также и справку по форме 2-НДФЛ с признаком «1» в отношении того же физического лица во исполнение пункта 2 статьи 230 этого Кодекса. Вместе с тем справка с признаком «2» содержала все необходимые сведения, подлежащие указанию в справке с признаком «1», притом что и с этим признаком справка впоследствии была представлена организацией по предложению налогового органа – хотя и за пределами установленного срока, но с тем же

содержанием, как и ранее представленная справка с признаком «2», т.е. без новых сведений в отношении налогоплательщика физического лица. Имея это в виду, суды заключили, что представление требуемых сведений в действительности состоялось и что оно в таком виде не препятствовало налоговому органу сопоставить полученные данные с информацией, указанной в декларации по форме 6-НДФЛ за 2017 год.

Применительно к тем же обстоятельствам 29 ноября 2018 года в отношении начальника бюро главной бухгалтерии ОАО «Соликамский магниевый завод» Н.Н.Корецкой составлен протокол об административном правонарушении, предусмотренном частью 1 статьи 15.6 КоАП Российской Федерации. Мировой судья, исследовав в том числе названные выше акт, составленный по итогам мероприятий налогового контроля, и решение о привлечении организации к ответственности за налоговое правонарушение, посчитал установленным, что Н.Н.Корецкая, обязанная по должностной инструкции представлять в налоговые органы сведения о доходах и удержаниях налога на доходы физических лиц с работников организации, не представила в нарушение пункта 2 статьи 230 Налогового кодекса Российской Федерации в надлежащий срок налоговому органу сведения, необходимые для осуществления налогового контроля, а именно справку по форме 2-НДФЛ с признаком «1». Постановлением от 15 февраля 2019 года мировой судья признал Н.Н.Корецкую виновной в административном правонарушении и наложил штраф в размере трехсот рублей, с чем 26 марта 2019 года согласился судья Соликамского городского суда Пермского края.

Заместитель председателя Пермского краевого суда постановлением от 27 мая 2019 года оставил оба судебных акта без изменения, полагая, что направление справки о доходах физического лица за 2017 год с признаком «2» во исполнение пункта 5 статьи 226 Налогового кодекса Российской Федерации не освобождало Н.Н.Корецкую от обязанности, закрепленной пунктом 2 статьи 230 этого Кодекса, представить в установленный срок аналогичную справку с признаком «1» несмотря на идентичность сведений в обеих справках, поскольку справка с признаком «1» необходима для

осуществления налогового контроля за правильностью исчисления, удержания и перечисления налогов налоговыми агентами. Ссылка на признанную арбитражным судом недействительность решения налогового органа о привлечении организации к ответственности за налоговое правонарушение отклонена с указанием на то, что выводы арбитражного суда не имеют преюдициального значения в деле о привлечении Н.Н.Корецкой к ответственности по части 1 статьи 15.6 КоАП Российской Федерации.

Впоследствии судья Верховного Суда Российской Федерации постановлением от 28 октября 2019 года также отказал в пересмотре судебных актов в отношении Н.Н.Корецкой, отметив, что возможность освобождения от налоговой ответственности, предусмотренной пунктом 1 статьи 126 Налогового кодекса Российской Федерации за непредставление в установленный срок налоговым агентом в налоговые органы документов и сведений, требуемых этим Кодексом и иными актами законодательства о налогах и сборах, не исключает правомерного привлечения должностного лица к административной ответственности по части 1 статьи 15.6 КоАП Российской Федерации за непредставление в установленный законодательством о налогах и сборах срок в налоговые органы оформленных в надлежащем порядке документов и сведений, необходимых для осуществления налогового контроля. Судья подчеркнул и то, что основанием возбуждения дела об административном правонарушении в отношении Н.Н.Корецкой явилось, вопреки ее доводам, не решение налогового органа, а непосредственное обнаружение данных о событии административного правонарушения должностным лицом, уполномоченным составлять протоколы об административных правонарушениях (пункт 1 части 1 статьи 28.1 КоАП Российской Федерации).

1.2. По мнению Н.Н.Корецкой, оспариваемые законоположения не соответствуют статьям 19 (части 1 и 2), 46 (части 1 и 2), 49, 50 (часть 2) и 55 (часть 3) Конституции Российской Федерации, поскольку допускают возможность привлечения к административной ответственности в отсутствие

допустимых доказательств и достаточных данных, указывающих на наличие события административного правонарушения, а также при недоказанности вины в таком правонарушении.

Конституционный Суд Российской Федерации по жалобам на нарушение прав и свобод граждан проверяет конституционность положений нормативного акта, если имеются признаки нарушения прав и свобод заявителя в результате применения оспариваемых норм в деле с его участием. Между тем статья 1.5, часть 1 статьи 2.1, пункт 1 части 1, часть 3 статьи 28.1 и примечание к ней КоАП Российской Федерации, закрепляя принцип презумпции невиновности, понятие административного правонарушения, поводы и порядок возбуждения дела об административном правонарушении, носят гарантийный характер, не предполагают произвольного применения и сами по себе не могут расцениваться как нарушающие конституционные права и свободы Н.Н.Корецкой. Следовательно, ее жалоба в части оспаривания их конституционности не отвечает критерию допустимости обращений в Конституционный Суд Российской Федерации, а потому в силу пункта 2 части первой статьи 43 и статьи 68 Федерального конституционного закона «О Конституционном Суде Российской Федерации» производство по настоящему делу в этой части подлежит прекращению.

Таким образом, часть 1 статьи 15.6 КоАП Российской Федерации является предметом рассмотрения Конституционного Суда Российской Федерации по настоящему делу в той мере, в какой в системе действующего правового регулирования и в истолковании правоприменительной практикой эта норма допускает привлечение должностного лица организации – налогового агента к административной ответственности за непредставление в установленный законодательством о налогах и сборах срок в налоговые органы документов и сведений, необходимых для осуществления налогового контроля, если во вступившем в законную силу решении арбитражного суда действия (бездействие) организации – налогового агента, обусловленные действиями (бездействием) ее должностного лица, не получили правовую

квалификацию в качестве налогового правонарушения в соответствии с Налоговым кодексом Российской Федерации.

2. Согласно статье 57 Конституции Российской Федерации каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы.

Обеспечивая исполнение названной публичной обязанности и возмещение ущерба, понесенного казной от ее неисполнения, государство вправе вводить меры принуждения, в выборе которых, однако, оно ограничено требованиями необходимости, справедливости, соразмерности, иными конституционными установлениями и общими принципами права. Предусматривая такие меры, налоговый закон должен быть конкретным и понятным, исключая правовую неопределенность, которая приводила бы к произволу властей в отношении налогоплательщиков вопреки принципам правового государства и равенства всех перед законом (статья 1, часть 1; статья 19, часть 1, Конституции Российской Федерации). Меры публично-правовой ответственности должны быть адекватны тяжести содеянного, величине и характеру причиненного ущерба, степени вины, другим определяющим их индивидуализацию обстоятельствам и не должны допускать ограничений прав и свобод граждан, в частности гарантируемого каждому статьей 34 (часть 1) Конституции Российской Федерации права на свободное использование своих способностей и имущества для предпринимательской и иной не запрещенной законом экономической деятельности, вопреки целям, перечисленным в ее статье 55 (часть 3) (Постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 6 февраля 2018 года № 6-П).

2.1. Налоговый кодекс Российской Федерации относит к участникам отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах, налоговых агентов – организации и физических лиц, на которых в силу требований этого Кодекса возлагаются обязанности по исчислению, удержанию у налогоплательщика и перечислению налогов в бюджетную систему Российской Федерации и которые, соответственно, обязаны вести учет начисленных и выплаченных налогоплательщикам доходов,

исчисленных, удержанных и перечисленных в бюджетную систему Российской Федерации налогов, в том числе по каждому налогоплательщику, а также представлять в налоговый орган по месту своего учета документы, необходимые для осуществления контроля за правильностью исчисления, удержания и перечисления налогов (статьи 9 и 24).

Организации, от которых или вследствие отношений с которыми налогоплательщики – физические лица получили доходы, признаются по налогу на доходы физических лиц налоговыми агентами, что возлагает на них обязанность по удержанию и перечислению в бюджет сумм этого налога с выплачиваемого налогоплательщикам (обычно работникам организации) дохода не позднее дня, следующего за днем его выплаты (пункты 1 и 6 статьи 226 этого Кодекса). До вступления в силу Федерального закона от 29 сентября 2019 года № 325-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации» пункт 2 статьи 230 этого Кодекса устанавливал в качестве общего правила, что налоговый агент по налогу на доходы физических лиц при налоговом периоде, составляющем календарный год согласно его статье 216, представляет в налоговый орган по месту своего учета два отчетных документа: документ, содержащий сведения о доходах физических лиц за истекший налоговый период и о суммах налога, исчисленного, удержанного и перечисленного в бюджетную систему Российской Федерации за этот налоговый период по каждому физическому лицу, – ежегодно не позднее 1 апреля года, следующего за истекшим налоговым периодом (форма 2-НДФЛ); расчет исчисленных и удержанных им сумм налога за первый квартал, полугодие, девять месяцев – не позднее последнего дня месяца, следующего за соответствующим периодом, за год – не позднее 1 апреля года, следующего за истекшим налоговым периодом (форма 6-НДФЛ). Действующая редакция пункта 2 статьи 230 этого Кодекса предусматривает, что расчет сумм налога на доходы физических лиц, исчисленных и удержанных налоговым агентом, за первый квартал, полугодие, девять

месяцев представляется в соответствующий налоговый орган не позднее последнего дня месяца, следующего за соответствующим периодом, за год – не позднее 1 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом; документ, содержащий сведения о доходах физических лиц за истекший налоговый период и о суммах налога, исчисленных, удержанных и перечисленных в бюджетную систему Российской Федерации за этот налоговый период по каждому физическому лицу (кроме случаев, когда могут быть переданы сведения, составляющие государственную тайну), – не позднее 1 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом. Форма, формат и порядок представления документов утверждаются федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов.

Если же работодатель – налоговый агент выплатил физическому лицу доход, но не смог удержать с этого лица указанный налог, он в соответствии с пунктом 5 статьи 226 Налогового кодекса Российской Федерации обязан в срок не позднее 1 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом, в котором возникли такие обстоятельства, письменно сообщить, в частности, налоговому органу по месту своего учета о невозможности удержать налог, о суммах дохода, с которого тот не удержан, и о сумме неудержанного налога. Форма такого сообщения и порядок его представления в налоговый орган также утверждаются федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов.

Так, согласно порядку заполнения формы сведений о доходах физического лица «Справка о доходах физического лица» (форма 2-НДФЛ), утвержденному приказом ФНС России от 30 октября 2015 года № ММВ-7-11/485@ и примененному судами при рассмотрении дела заявительницы, если справка о доходах физического лица (форма 2-НДФЛ) представляется в соответствии с пунктом 2 статьи 230 Налогового кодекса Российской Федерации, в поле «Признак» ее заголовка проставляется цифра 1, а если в соответствии с пунктом 5 статьи 226 этого Кодекса – цифра 2. Приведенный приказ утратил силу в связи с изданием ФНС России приказа от 2 октября

2018 года № ММВ-7-11/566@, которым, в частности, были утверждены форма сведений о доходах физических лиц и суммах налога на доходы физических лиц «Справка о доходах и суммах налога физического лица» (форма 2-НДФЛ) и порядок ее заполнения: согласно пункту 2.7 этого порядка при заполнении общей части формы справки в поле «Признак» проставляется цифра 1, если справка представляется в соответствии с пунктом 2 статьи 230 Налогового кодекса Российской Федерации, и цифра 2, если справка представляется в соответствии с пунктом 5 его статьи 226.

Указанный приказ, однако, перестает действовать со вступлением в силу приказа ФНС России от 15 октября 2020 года № ЕД-7-11/753@ «Об утверждении формы расчета сумм налога на доходы физических лиц, исчисленных и удержанных налоговым агентом (форма 6-НДФЛ), порядка ее заполнения и представления, формата представления расчета сумм налога на доходы физических лиц, исчисленных и удержанных налоговым агентом, в электронной форме, а также формы справки о полученных физическим лицом доходах и удержанных суммах налога на доходы физических лиц», из пунктов 1 и 4 которого следует, что начиная с отчетности за первый квартал 2021 года расчет сумм налога на доходы физических лиц, исчисленных и удержанных налоговым агентом, следует представлять по форме 6-НДФЛ. С применением той же формы, согласно пункту 2 последнего из названных приказов, в налоговый орган следует подавать и сообщение о невозможности удержания налога, о суммах дохода, с которого тот не удержан, и о сумме неуплаченного налога на доходы физических лиц в соответствии с пунктом 5 статьи 226 Налогового кодекса Российской Федерации. Следовательно, что по существу подтверждает прежнее положение дел, для целей налогового контроля в обязанности налогового агента входит обязанность представить по общему правилу те же сведения как для случаев, когда налог удержан, так и для случаев, когда его удержание невозможно. При этом форма для представления таких сведений теперь не обозначена условными значками «1» или «2».

Между тем непредставление налоговым агентом в установленный срок в налоговые органы документов, предусмотренных законодательством о налогах и сборах, образует состав правонарушения, предусмотренного пунктом 1 статьи 126 Налогового кодекса Российской Федерации, и влечет взыскание штрафа в размере двухсот рублей за каждый непредставленный документ. Противоправность и состав такого деяния – в признаках его объективной, прежде всего, стороны – обусловлены тем, что является собой сама обязанность, исполнение или нарушение которой исключает или, напротив, влечет налоговую ответственность налогового агента. Причем, согласно пункту 4 статьи 108 этого Кодекса, привлечение организации к ответственности за совершение налогового правонарушения не освобождает ее должностных лиц при наличии к тому оснований от административной, уголовной или иной ответственности, предусмотренной законами Российской Федерации.

3. Устанавливая административную ответственность, государство должно исходить из того, что в силу статьи 54 (часть 2) Конституции Российской Федерации юридическая ответственность может наступать только за те деяния, которые закон, действующий во время их совершения, признает правонарушениями. Ввиду такого конституционного требования состав правонарушения, как это следует из решений Конституционного Суда Российской Федерации, образует необходимое основание всех видов юридической ответственности, а признаки конкретных составов, прежде всего в публично-правовой сфере, должны соотноситься с принципами правового государства, включая требование справедливости, в его взаимоотношениях с физическими и юридическими лицами как субъектами ответственности (Постановление от 27 апреля 2001 года № 7-П, Определение от 10 марта 2016 года № 571-О и др.). При конструировании состава административного правонарушения и введении мер ответственности за его совершение обязательно соблюдение требований ясности и недвусмысленности правовых норм, их согласованности в системе действующего правового регулирования, а это значит, что любое

административное правонарушение и санкции за его совершение должны быть четко изложены в законе таким образом, чтобы исходя из текста соответствующей нормы каждый точно знал, какое именно деяние находится под запретом и влечет за собой применение государственного принуждения, а также мог предвидеть административно-правовые последствия своих действий (бездействия). При этом закон, устанавливающий административную ответственность, не может толковаться расширительно, т.е. как распространяющийся на деяния, прямо им не запрещенные, поскольку такое толкование оснований административной ответственности несовместимо с юридическим равенством и с принципом соразмерности вводимых законом ограничений конституционно одобряемым целям (статья 19, часть 1; статья 55, часть 3, Конституции Российской Федерации) и тем самым ведет к нарушению прав и свобод человека и гражданина (Постановление от 13 июля 2010 года № 15-П, определения от 1 июня 2010 года № 841-О-П, от 7 декабря 2010 года № 1570-О-О и др.).

Следуя приведенным конституционно-правовым требованиям, Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях закрепляет общие условия и основания административной ответственности, действующие для всех ее субъектов и всех составов административных правонарушений, и предусматривает, что лицо подлежит административной ответственности только за те административные правонарушения, в отношении которых установлена его вина, а неустранимые сомнения в виновности лица, привлекаемого к административной ответственности, толкуются в его пользу (части 1 и 4 статьи 1.5). Такое лицо не может быть подвергнуто административному наказанию и мерам обеспечения производства по делу об административном правонарушении иначе как на основаниях и в порядке, установленных законом (часть 1 статьи 1.6 этого Кодекса). Административным правонарушением признается противоправное, виновное действие (бездействие) физического или юридического лица, за которое этим Кодексом или законами субъектов Российской Федерации об административных правонарушениях установлена административная

ответственность (часть 1 его статьи 2.1). Это означает, в частности, что действия (бездействие) не могут быть основанием административной ответственности, даже если в них есть признаки противоправности, пока и если деяние не описано как состав административного правонарушения, т.е. не запрещено в надлежащем для того законе.

3.1. Согласно части 1 статьи 15.6 КоАП Российской Федерации непредставление в установленный законодательством о налогах и сборах срок либо отказ от представления в налоговые органы, таможенные органы оформленных в установленном порядке документов и (или) иных сведений, необходимых для осуществления налогового контроля, а равно представление таких сведений в неполном объеме или в искаженном виде, за исключением случаев, предусмотренных частью 2 той же статьи, влечет наложение административного штрафа на граждан в размере от ста до трехсот рублей, а на должностных лиц – от трехсот до пятисот рублей.

Приведенные нормативные установления обеспечивают, в частности, исполнение должностными лицами организаций – налоговых агентов обязанностей, предусмотренных пунктом 5 статьи 226 и пунктом 2 статьи 230 Налогового кодекса Российской Федерации, и по своему буквальному смыслу требуют, чтобы документы и сведения, не представленные в установленный срок, были налоговому органу нужны для осуществления налогового контроля, т.е. их отсутствие препятствует налоговому контролю в той или иной степени. Это, по крайней мере, указывает на то, что обязанность представить те или иные документы и сведения должна быть прямо и недвусмысленно предусмотрена действующим нормативно-правовым регулированием, а привлечение должностного лица к административной ответственности должно сопровождаться оценкой правоприменительными органами фактических обстоятельств конкретного дела. Такая оценка может касаться в том числе объема, состава и содержания обязательных к представлению и фактически представленных документов и сведений, их полноты и достоверности, а также формы, в которой они представлены, принимая во внимание, кроме прочего, необходимость и

достаточность отчетности, представленной налоговому органу, для осуществления налогового контроля, включая случаи дублирования документов и сведений в условно разных версиях, идентичных по форме и содержанию. Обоснованную допустимость такого истолкования позволяют предположить судебные акты, принятые по делам о налоговой ответственности, где арбитражные суды учитывали в качестве существенного обстоятельства состав и содержание сведений, представленных налоговым агентом в справке по форме 2-НДФЛ с признаком «2», имея в виду их соответствие (тождество) сведениям о доходе и размерах налоговых обязательств, которые должны быть представлены в справке по той же форме, но с признаком «1», особенно если последняя тоже была в конечном счете представлена налоговому органу.

Так, из ряда постановлений Арбитражного суда Уральского округа (от 24 сентября 2013 года № Ф09-9209/13, от 23 мая 2014 года № Ф09-2820/14, от 10 сентября 2014 года № Ф09-5625/14, от 8 сентября 2015 года № Ф09-5794/15) следует, что налоговый агент, представив справку по форме 2-НДФЛ с признаком «2», которая содержала все необходимые сведения, подлежащие указанию и в справке по той же форме с признаком «1», исполнил обязанности, регламентированные пунктом 5 статьи 226 и пунктом 2 статьи 230 Налогового кодекса Российской Федерации, поскольку новой информации в результате представления справки с признаком «1» налоговый орган не получает. Со сходных позиций Арбитражный суд Западно-Сибирского округа, принимая постановление от 20 ноября 2018 года № Ф04-5008/2018, посчитал, что банк, представив в налоговую инспекцию справки по форме 2-НДФЛ с признаком «2», которые содержат все сведения, необходимые для указания в справках с признаком «1», фактически исполнил обязанности, предусмотренные названными нормами.

С другой стороны, как констатировал Арбитражный суд Ямало-Ненецкого автономного округа в решении от 27 июля 2020 года по делу № А81-4917/2020, в судебной практике действительно сформирован тот подход, что с представлением справки по форме 2-НДФЛ с признаком «2» –

поскольку она содержит все сведения, подлежащие указанию и в справке с признаком «1», – налоговый агент исполняет возложенные на него обязанности. Вместе с тем, отклоняя ссылки организации-заявителя на такую практику, суд придал значение тому обстоятельству, что действий по представлению справок по форме 2-НДФЛ с признаком «1» она в итоге вовсе не предприняла и это не позволило проверить идентичность сведений, ранее ею представленных (в справках с признаком «2»), а потому привлечение организации к налоговой ответственности правомерно.

3.2. В трактовке правила *non bis in idem* Конституционный Суд Российской Федерации исходит из того, что оно конкретизирует общий принцип справедливости, который относится и к основаниям публично-правовой ответственности, включая налоговую и административную, когда ее наступление с объективной стороны обусловлено одним и тем же деянием с теми же обстоятельствами его совершения. Это исключает привлечение одного и того же лица к публично-правовой ответственности дважды за то же деяние, в том числе в случаях, когда квалификация действий (бездействия) как противоправных однажды уже опровергнута в качестве основания ответственности решением, принятым в надлежащей юрисдикционной процедуре. При этом имеет значение родовая общность разных видов публично-правовой ответственности, которая, как полагает Конституционный Суд Российской Федерации, имеет в большей мере карательный, нежели восстановительный, характер и установлена за совершение деяний, представляющих общественную опасность, притом что ее отдельные виды во многом дополняют друг друга, будучи связаны схожими задачами, едиными принципами и общими целями защиты прав и свобод человека и гражданина, обеспечения законности и правопорядка (постановления от 14 июля 2015 года № 20-П и от 4 февраля 2019 года № 8-П, Определение от 27 февраля 2020 года № 312-О). Исходя из этого, по общему правилу, одни и те же фактические обстоятельства (связанные с представлением необходимых сведений в налоговый орган) не должны выступать основанием для разных последствий в части наступления

публично-правовой ответственности налогового агента и его должностного лица без достаточных на то оснований.

Конституционный Суд Российской Федерации полагал бы двусмысленным в конституционно-правовом отношении, если бы из решения налогового органа о привлечении к ответственности организации – налогового агента, притом что оно признано недействительным, следовал бы вывод о совершении ее должностным лицом административного правонарушения, которое заключается в совершении деяния, состоявшегося при тех же обстоятельствах (признаках) объективной стороны и противоправности (неисполнении той же обязанности), какие установлены были названным решением. В частности, это относится к доказыванию вины лица в совершении административного правонарушения исключительно на основе правовой позиции, выраженной в решении налогового органа о привлечении к налоговой ответственности организации – налогового агента, признанном судом недействительным.

Формально не исключено установление и доказывание указанного административного правонарушения протоколом со ссылкой на иные доказательства, как то акт налогового органа. Однако сама по себе ссылка на такой акт с высокой вероятностью создавала бы смысловое противоречие, принимая во внимание последующее признание недействительным решения о привлечении к налоговой ответственности организации – налогового агента, притом что ее деяние, совершенное именно действиями (бездействием) ее должностного лица, не является основанием налоговой ответственности, тем более ввиду решения суда, вступившего в законную силу. При таких данных, оформляя протокол об административном правонарушении с тем, чтобы привлечь к публично-правовой ответственности должностное лицо организации – налогового агента, налоговый орган настаивал бы на той правовой позиции и на том своем решении, которые в материально-правовом существе опровергнуты и дисквалифицированы судом в деле с участием этой организации, а это

расходилось бы по смыслу с конституционными началами правовой государственности, разделения властей, обязательности и неопровержимости актов правосудия.

3.3. Конституционный Суд Российской Федерации отмечал в принятых им решениях, что в каждом виде судопроизводства предмет исследования имеет свои особенности, исходя из которых определяется не только компетентный суд, но и специфика правил доказывания, включая порядок представления, исследования доказательств и основания освобождения от доказывания. Границы же законодательного усмотрения в установлении этих правил достаточно широки при соблюдении, однако, конституционных принципов правосудия и международных обязательств Российской Федерации, относящихся к судопроизводству всех видов. Признание преюдициальности судебных решений также относится к законодательной дискреции, которая вместе с тем не исключает и других способов и средств в обеспечении непротиворечивости судебных актов, притом что федеральный законодатель не вправе отказаться от этой цели и обязан принять законодательные меры к ее достижению, создать соответствующие институты. Введение же именно преюдиции требует баланса между конституционно защищаемыми ценностями, такими как общеобязательность и непротиворечивость судебных решений, с одной стороны, а с другой – независимость суда и состязательность процесса. В то же время преюдициальность судебного решения имеет пределы, которые объективно определяются тем, что установленные судом в рамках предмета его рассмотрения по делу факты могут иметь в их правовом существе иное значение при доказывании обстоятельств по другому делу, поскольку в разных видах судопроизводства предметы доказывания не совпадают, а в рамках конкретного вида судопроизводства суды в их исследовании ограничены своей компетенцией. Кроме того, и признание, и отрицание преюдициального значения окончательных судебных решений не могут быть абсолютными (Постановление от 21 декабря 2011 года № 30-П, определения от 22 декабря 2015 года № 2902-О, от 9 ноября 2017 года № 2514-О и др.).

Изложенное означает, что суд в любом случае не может оставить без внимания и оценки обстоятельства, установленные вступившими в законную силу судебными актами, поскольку обстоятельства эти имеют значение и должны быть подтверждены в рамках того дела, которое разрешает суд. Это не только относится к фактам в виде событий и деяний, объективных обстоятельств или отношения к ним различных субъектов, подлежащим судебному установлению и исследованию, но и касается правовых квалификаций в итоговых оценках и выводах, которыми суды завершают рассмотрение дела и решающим образом констатируют или отрицают правовые состояния и отношения, признают долженствования и правонарушения существующими, а правонарушения – совершенными. Не могут быть, соответственно, оставлены без внимания и те акты, которыми арбитражный суд признал исполненной или, напротив, неисполненной обязанность организации – налогового агента по представлению налоговой отчетности, если за исполнение такой обязанности отвечает должностное лицо этой организации, привлекаемое к административной ответственности по поводу ее неисполнения.

Описанную ситуацию затрагивают и те правовые позиции Конституционного Суда Российской Федерации, из которых следует, что право на судебную защиту, гарантированное статьей 46 (часть 1) Конституции Российской Федерации, может быть существенно ущемлено, если суды при рассмотрении дела ограничиваются лишь установлением формальных условий применения нормы и не исследуют фактические обстоятельства по существу (постановления от 6 июня 1995 года № 7-П, от 13 июня 1996 года № 14-П, от 28 октября 1999 года № 14-П, от 14 июля 2003 года № 12-П, от 12 июля 2007 года № 10-П, от 27 октября 2015 года № 28-П, от 8 декабря 2017 года № 39-П и др.).

3.4. Между тем часть 1 статьи 15.6 КоАП Российской Федерации определенно предусматривает административную ответственность в том числе за непредставление в установленный законодательством о налогах и сборах срок в налоговые органы не просто сведений, необходимых для

осуществления налогового контроля, но документов и иных сведений, оформленных именно в установленном порядке. При таком изложении состава административного правонарушения административно-деликтный закон в его буквальном смысле не содержит как таковой неопределенности, позволяя налоговым органам, судам и обязанным по налоговому закону лицам осознавать объем и содержание соответствующей обязанности (административного запрета) и предвидеть наступление административной ответственности за представление документов и сведений, необходимых для осуществления налогового контроля, вопреки установленному порядку.

Так, вынося определение от 5 июня 2018 года № 305-КГ18-2857, Верховный Суд Российской Федерации посчитал, что сообщение, направленное на основании пункта 5 статьи 226 Налогового кодекса Российской Федерации, не освобождает налогового агента от обязанности представить сведения о доходах физических лиц также и в соответствии с пунктом 2 статьи 230 этого Кодекса, а неисполнение обязанности представить справки по форме 2-НДФЛ с признаком «1» не исключает ответственности по пункту 1 статьи 126 этого Кодекса. Арбитражный суд Ставропольского края в решении от 12 октября 2018 года по делу № А63-9768/2018 и Арбитражный суд Республики Коми в решении от 29 октября 2019 года по делу № А29-12328/2019 исходили из того, что обязанности, предусмотренные статьей 230 этого Кодекса, связывают организацию – налогового агента независимо от обязанностей, закрепленных его статьей 226, и что бездействие организации противоправно, если она не представила сведения по форме 2-НДФЛ с признаком «1». Арбитражные суды в этих случаях не выясняли, содержит ли справка, представленная по форме 2-НДФЛ с признаком «2», все сведения, подлежащие отражению в справке с признаком «1», полагая, что сделанное налоговым агентом сообщение о доходах физических лиц и о сумме налога, который невозможно удержать, как это предписано пунктом 5 статьи 226 этого Кодекса, не освобождает его от обязанности представить в соответствии с

пунктом 2 статьи 230 этого Кодекса сведения о тех же доходах тех же физических лиц за тот же налоговый период, а также о суммах налога, исчисленных в том же размере и лишь условно удержанных, перечисленных в бюджет, хотя их удержание невозможно и перечислить в бюджет их нельзя, о чем организация и представляет справку по форме 2-НДФЛ с признаком «2». Такого рода обоснования известны в судебной практике, в том числе по делу № А50-25145/19 с участием ОАО «Соликамский магниевый завод», в котором Арбитражный суд Пермского края признал привлечение этой организации к налоговой ответственности правомерным со ссылкой на то, что представление справки с признаком «2» «не свидетельствует о несовершении» ею правонарушения, и вынес о том решение от 25 сентября 2019 года, оставленное без изменения постановлением Семнадцатого арбитражного апелляционного суда от 25 ноября 2019 года. В других же решениях по такого рода делам арбитражные суды ссылаются на разницу между справками, представляемыми по форме 2-НДФЛ с признаками «1» и «2», как в части содержания – поскольку в справках с признаком «2» не учтены доходы, с которых налог удержан, так и по порядку их представления налоговым органам, не выясняя, представил ли налоговый агент в установленный срок достоверные и необходимые для налогового контроля сведения.

4. Имея в виду изложенное, включая особенности предмета и пределы проверки по настоящему делу, Конституционный Суд Российской Федерации полагает возможным и обоснованным по итогам судебного исследования постановить в защиту и во избежание нарушений Конституции Российской Федерации, ее статей 1 (часть 1), 10, 18, 46 (часть 1) и 49 (часть 3), что при истолковании и применении части 1 статьи 15.6 КоАП Российской Федерации в отношении ответственных должностных лиц организаций, имеющих статус налоговых агентов, суды должны обеспечивать надлежащую оценку и учет всех обстоятельств конкретного дела, поскольку из них может следовать отсутствие достаточных оснований для привлечения такого лица к административной

ответственности, в том числе в случае, когда необходимые для осуществления налогового контроля сведения фактически были представлены налоговому органу. Это предполагает, что, если во вступившем в законную силу судебном акте действия (бездействия) организации – налогового агента, обусловленные соответствующими действиями (бездействием) ее должностного лица, не получили правовую квалификацию в качестве налогового правонарушения в соответствии с Налоговым кодексом Российской Федерации, правоприменительные органы обязаны при наличии на то причин специально обосновать возможность применения этой нормы – с учетом указанного обстоятельства – в отношении такого должностного лица.

Федеральный законодатель, однако, не лишен возможности внести в действующее правовое регулирование уточнения применительно к порядку привлечения организаций – налоговых агентов, а также должностных лиц – работников таких организаций к налоговой и административной ответственности с учетом задач и реального назначения соответствующего законодательства, призванного обеспечивать исполнение одной публичной обязанности, а именно обязанности по представлению нормативно определенных документов и сведений для целей исчисления и уплаты законно установленных налогов и сборов.

Исходя из изложенного и руководствуясь статьями 6, 47¹, 68, 71, 72, 74, 75, 78, 79 и 100 Федерального конституционного закона «О Конституционном Суде Российской Федерации», Конституционный Суд Российской Федерации

п о с т а н о в и л :

1. Признать часть 1 статьи 15.6 КоАП Российской Федерации не противоречащей Конституции Российской Федерации, поскольку, закрепляя основания административной ответственности за предусмотренные ею деяния в виде непредставления в определенный законодательством о налогах и сборах срок либо отказ от представления в налоговые органы оформленных

в установленном порядке документов и (или) иных сведений, необходимых для осуществления налогового контроля, а равно за представление таких сведений в неполном объеме или в искаженном виде, эта норма по своему конституционно-правовому смыслу предполагает, что, если во вступившем в законную силу судебном акте действия (бездействие) организации – налогового агента, обусловленные соответствующими действиями (бездействием) ее должностного лица, не получили правовую квалификацию в качестве налогового правонарушения в соответствии с Налоговым кодексом Российской Федерации, правоприменительные органы обязаны при наличии на то причин специально обосновать возможность применения этой нормы – с учетом указанного обстоятельства – в отношении такого должностного лица.

2. Конституционно-правовой смысл части 1 статьи 15.6 КоАП Российской Федерации, выявленный в настоящем Постановлении, является общеобязательным, что исключает любое иное ее истолкование в правоприменительной практике.

3. Судебные акты по делу гражданки Корецкой Натальи Николаевны, вынесенные на основании части 1 статьи 15.6 КоАП Российской Федерации в истолковании, расходящемся с ее конституционно-правовым смыслом, выявленным в настоящем Постановлении, подлежат пересмотру в установленном порядке.

4. Прекратить производство по настоящему делу в части, касающейся проверки конституционности статьи 1.5, части 1 статьи 2.1, пункта 1 части 1, части 3 статьи 28.1 и примечания к этой статье КоАП Российской Федерации.

5. Настоящее Постановление окончательно, не подлежит обжалованию, вступает в силу со дня официального опубликования, действует непосредственно и не требует подтверждения другими органами и должностными лицами.

6. Настоящее Постановление подлежит незамедлительному опубликованию в «Российской газете», «Собрании законодательства

Российской Федерации» и на «Официальном интернет-портале правовой информации» (www.pravo.gov.ru).

№ 17-П



Конституционный Суд
Российской Федерации