

Ирина Александровна Мелихова

заместитель начальника отдела анализа и обобщения судебной практики
Восемнадцатого арбитражного апелляционного суда

Статья представляет собой комментарий к обобщению судебной практики разрешения споров, связанных с применением отдельных положений части первой Налогового кодекса Российской Федерации. Автор комментария как разработчик проекта обобщения судебной практики поясняет причины включения тех или иных примеров судебной практики в указанный аналитический документ, а также приводит краткое обоснование подходов, сложившихся в доктрине и судебной практике по поводу применения некоторых норм налогового законодательства.

Ключевые слова: изменения в решение о взыскании налога, внутриведомственный учет, недоимка, досудебный порядок урегулирования спора, налоговая ответственность, неуплата налога

**Комментарий к обобщению практики разрешения
Восемнадцатым арбитражным апелляционным судом споров,
связанных с применением отдельных положений части первой
Налогового кодекса Российской Федерации¹**

Как справедливо отмечается в теории права, определение понятий, которыми оно оперирует, — условие эффективности норм права². Сказанное в полной мере относится и к налоговому законодательству, которым в качестве одной из гарантий смысловой доступности и, как следствие, исполнимости норм предусмотрено толкование всех неустраняемых сомнений, противоречий и неясностей актов законодательства о налогах и сборах в пользу налогоплательщика, плательщика сборов (п. 7 ст. 3 Налогового кодекса Российской Федерации³). Однако, как писал

¹ *Одобрено постановлением президиума Восемнадцатого арбитражного апелляционного суда от 03.09.2010 № 9, далее — Обобщение.*

² *Нашиц А. Правотворчество. Теория и законодательная техника. М., 1974. С. 194.*

³ *Далее — НК РФ, Кодекс.*

А.С. Пиголкин, полная ясность смысла нормативного акта может быть установлена и в ходе его толкования⁴. В большинстве случаев такого рода неясности возникают в процессе исчисления налогов и касаются толкования арбитражными судами положений второй части Кодекса. Вместе с тем ряд правовых вопросов был выявлен в ходе исследования практики применения норм части первой НК РФ.

Так, в п. 1 Обобщения представлена ситуация, в ходе которой судом апелляционной инстанции разрешен вопрос об обязанности внесения налоговым органом изменений в решения и постановления, принятые в порядке, установленном ст. 47 НК РФ. Актуальность данного вопроса обусловлена отсутствием в настоящее время законодательно закрепленного механизма изменения названных ненормативных правовых актов.

Позиция, включенная в пункт и поддержанная кассационным судом, заключается в том, что представление налогоплательщиком уточненных налоговых деклараций (ст. 81 НК РФ) после вынесения налоговым органом соответствующих решения и постановления, не свидетельствует о несоответствии недоимки, отраженной в них, действительной налоговой обязанности лица, при условии что на момент принятия инспекцией оспариваемых ненормативных правовых актов обстоятельства, указывающие на полную уплату налогов, отсутствовали. В поддержку названной позиции можно сослаться на тот факт, что налоговым законодательством не предусмотрена возможность внесения изменений в указанные решения и постановления с учетом уточненных налоговых деклараций⁵.

В то же время из положений ст. 80, 81, 88 НК РФ следует обязанность инспекции принять уточненную налоговую декларацию в любом случае, провести ее камеральную проверку⁶ и учесть полученные результаты, определив объем действительной налоговой обязанности лица⁷.

Таким образом, решение проблемы бесспорного взыскания налоговых платежей с соблюдением прав налогоплательщика, возникающей в данной ситуации, ложится в первую очередь на налоговые органы.

Налоговые инспекции, приняв уточненные налоговые декларации, представленные налогоплательщиком после вынесения решений, постановлений, обоснованно исходят из того, что они не лишены возможности поставить в известность орган принудительного исполнения об уточнении взыскиваемой задолженности, что и было сделано в рассматриваемом случае.

При таких действиях налогового органа права налогоплательщика не могут быть нарушены отсутствием изменений в решении и постановлении о взыскании налогов за счет имущества.

⁴ Пиголкин А.С. Толкование нормативных актов в СССР. М., 1962. С. 97–107.

⁵ Аналогичная позиция изложена в постановлениях ФАС Уральского округа от 13.08.2007 № Ф09-6346/07-С3 по делу № А47-10192/05, ФАС Северо-Западного округа от 20.07.2005 по делу № А42-11867/04-15.

⁶ Постановление Президиума ВАС РФ от 06.03.2007 № 13661/06 по делу № А45-19645/05-41/102.

⁷ Постановление ФАС Уральского округа от 14.04.2008 № Ф09-2446/08-С2 по делу № А76-24083/07.

Представляется, что возложение на налоговый орган обязанности вносить изменения в решение о взыскании налога в том случае, когда налогоплательщик представил уточненную налоговую декларацию после принятия такого решения, может негативно отразиться на налоговом администрировании ввиду создания условий, при которых налогоплательщик сможет злоупотребить правом, предоставленным ему ст. 81 НК РФ.

В пункте 3 Обобщения изложен подход к оценке обстоятельств, служащих основаниями для привлечения лица к ответственности, предусмотренной ст. 122 НК РФ. Одним из таких обстоятельств, по мнению налоговых органов, могут выступать ошибки в заполнении налоговой декларации, например неправильное указание размера авансовых платежей, отсутствие одного из листов декларации.

Однако арбитражные суды исходят из необходимости исследования вопроса об исполнении налогоплательщиком налоговой обязанности, положительный ответ на который указывает на недопустимость оценки декларации, содержащей ошибки, как доказательства, свидетельствующего о наличии недоимки⁸.

Такой подход представляется обоснованным в силу следующего.

Из положений п. 3 ст. 80 НК РФ следует, что налоговая декларация (независимо от ее вида) представляется налогоплательщиком в налоговый орган вместе с документами, которые в соответствии с настоящим Кодексом должны прилагаться к ней. Проводя камеральную проверку налоговой декларации в порядке, предусмотренном ст. 88 НК РФ, налоговый орган устанавливает правильность исчисления налога на основе первичных документов, представленных вместе с декларацией. При этом, устанавливая действительную налоговую обязанность лица с учетом уточненной декларации, инспекция принимает во внимание доказательства ее исполнения, представленные налогоплательщиком.

Следовательно, существенное значение для оценки правильности исчисления налога имеет достоверность сведений, содержащихся в оправдательных документах, пороки оформления которых (например, многократные зачеркивания, не оформленные надлежащим образом, отсутствие определенных сведений, подписей) могут привести к неправильному определению суммы налога, подлежащей уплате, и повлечь негативные правовые последствия (например, понуждение к уплате недоимки, начисление пеней, штрафа). В то же время декларация сама по себе представляет письменное заявление налогоплательщика о данных, служащих основанием для исчисления и уплаты налога (п. 1 ст. 80 НК РФ). По существу налоговая декларация есть математический расчет, который имеет техническую, а не правовую природу. В силу этого данный документ, как и действия налогоплательщика по его составлению, не могут быть оценены налоговым органом и арбитражным судом в отрыве от документов, на базе которых такой расчет составлен.

Таким образом, ошибки в заполнении налоговой декларации при условиях верного определения суммы налога и своевременной уплаты его в бюджет не приводят к возникновению недоимки, не служат основанием для привлечения лица к ответственности, предусмотренной ст. 122 НК РФ.

⁸ Постановление ФАС Уральского округа от 30.03.2010 № Ф09-1993/10-С3 по делу № А07-18636/2009.

Пункт 4 Обобщения закрепляет один из двух подходов арбитражного суда в отношении рассмотрения им требований налогоплательщика, не являвшихся предметом его апелляционной жалобы, поданной в вышестоящий налоговый орган.

В данном пункте предложена позиция, согласно которой в подобного рода случаях действия заявителя в названной части квалифицируются как несоблюдение досудебного порядка урегулирования спора, предусмотренного п. 5 ст. 101.2 НК РФ, что влечет оставление судом данных требований без рассмотрения⁹. Поскольку вопрос о соблюдении налогоплательщиками указанного порядка исследуется судами путем установления лишь факта обращения с апелляционной жалобой, позиция, обусловленная необходимостью установления объема требований, заявленных налогоплательщиком в вышестоящий налоговый орган, по отношению к объему требований, заявленных суду, представляется актуальной.

Хотелось бы подчеркнуть, что подход, изложенный в анализируемом пункте, способствует более детальной оценке действий налогоплательщика по претензионному разрешению спора и является гарантией права налоговых органов на участие в досудебных процедурах.

В рамках *противоположного подхода* суды принимают во внимание сам по себе факт подачи налогоплательщиком апелляционной жалобы в вышестоящий налоговый орган, безотносительно к доводам жалобы¹⁰. Аналогичная позиция высказывается и в научной литературе. Так, А.Е. Доля высказывает мнение, что «единственным критерием к содержанию жалобы является неправомерность, с точки зрения налогоплательщика, соответствующего акта или действия налогового органа»¹¹.

Учитывая содержание п. 5 ст. 101.2 НК РФ и наличие противоположных подходов в судебной практике по исследуемому вопросу, может возникнуть гипотеза о пробеле в праве в части отсутствия предписаний об объеме соблюдения налогоплательщиком досудебного порядка урегулирования спора. В целях ее проверки В.В. Лазарев рекомендовал исследователю ставить перед собой в том числе следующие вопросы: 1) не является ли предполагаемая потребность в правовом регулировании мнимой, навеянной ложными оценками исходной ситуации; 2) не является ли «молчание права» квалифицированным, то есть не проявил ли законодатель отрицательной воли на регулирование данных событий и фактов посредством права¹².

Отвечая на первый вопрос, нельзя не вспомнить С.С. Алексеева, который отмечал, что «...законность может быть охарактеризована как реальность права, такая реальность, когда его требования, гарантированные им возможности последователь-

⁹ Аналогичная позиция изложена в постановлениях ФАС Уральского округа от 17.05.2010 № Ф09-3459/10-СЗ по делу № А07-18070/2009, от 25.01.2010 № Ф09-11299/09-С2 по делу № А76-11287/2009-37-152, ФАС Западно-Сибирского округа от 06.04.2010 по делу № А27-12342/2009.

¹⁰ Постановления ФАС Северо-Западного округа от 23.04.2010 по делу № А13-5979/2009, ФАС Дальневосточного округа от 03.12.2009 № Ф03-6273/2009 по делу № А73-6392/2009.

¹¹ Доля А.Е. Апелляционное обжалование решений налоговых органов // *Арбитражная практика*. 2010. № 3. С. 88.

¹² Лазарев В.В. Пробелы в праве и пути их устранения. М., 1974. С. 40.

но, полно и точно претворяются в жизнь»¹³. Следовательно, отсутствие единообразия в судебной практике свидетельствует о неоднозначности требования закона, затруднениях его точного исполнения. Таким образом, потребность в правовом регулировании соотносимости объема обжалования налогоплательщиком ненормативных правовых актов налогового органа в досудебном и судебном порядках объективно существует.

В отношении второго вопроса представляется, что основания для утверждения о квалифицированном «молчании права» отсутствуют, поскольку таковое обнаруживает себя в ситуации наличия правовых альтернатив, существующих применительно к конкретному объекту, в части которых законодатель высказался, а в остальной части — уместно промолчал ввиду очевидности вывода. Однако Кодекс не содержит каких-либо требований к содержанию апелляционной жалобы, подаваемой в вышестоящий налоговый орган. Следовательно, в данном случае применительно к объему доводов такой жалобы наблюдается не квалифицированное «молчание права», а умолчание, то есть открытость вопроса.

Следует также принять во внимание императивный характер налогового законодательства, в частности тот факт, что его источниками являются исключительно НК РФ и другие нормативные правовые акты, именуемые в тексте данного Кодекса «законодательство о налогах и сборах», в число которых АПК РФ не входит (ст. 1, 4, 6, 7 НК РФ). При этом оснований для применения к налоговым правоотношениям по аналогии процессуальных норм АПК РФ о соотношении объема претензий, предъявленных стороне — участнице гражданских правоотношений в досудебном и судебном порядках, не имеется.

Учитывая объективную потребность в правовом регулировании проблемы досудебного порядка урегулирования спора, предусмотренного п. 5 ст. 101.2 НК РФ, и отсутствие квалифицированного «молчания права» по данному вопросу, напрашивается вывод о наличии пробела.

В качестве одного из путей устранения данного пробела может служить толкование указанной нормы арбитражными судами.

Так, сторонниками *первой точки зрения* обращается внимание на то, что из смысла ст. 101.2 раздела VII Кодекса следует, что в апелляционной жалобе должны быть указаны конкретные правовые основания, которые положены подателем апелляционной жалобы в основу его требования об отмене (частичной или полной) решения нижестоящего налогового органа, и сведения относительно объема, в котором обжалуется решение нижестоящего налогового органа. Обратное лишило бы смысла норму, закрепленную в п. 5 ст. 101.2 НК РФ. В соответствии с п. 2 ч. 1 ст. 148 АПК РФ арбитражный суд оставляет исковое заявление без рассмотрения, если после его принятия к производству установит, что истцом не соблюден досудебный порядок урегулирования спора с ответчиком, если это предусмотрено федеральным законом. При таких обстоятельствах требования о признании недействительным решения инспекции, заявленные в суде первой инстанции, подлежат оставлению без рассмотрения в части, не обжалованной в вышестоящий налоговый орган.

¹³ Алексеев С.С. Теория права. М., 1993. С. 187.

Необходимо отметить, что впоследствии такой же подход был отражен и Федеральным арбитражным судом Уральского округа в п. 9 Обзора практики рассмотрения споров, связанных с применением части первой Налогового кодекса Российской Федерации, одобренного президиумом суда 24.09.2010¹⁴.

Пункт 5 Обобщения содержит описание подхода, согласно которому непредставление налогоплательщиком по объективным причинам в установленный срок налоговой декларации по новому месту своего учета при своевременном представлении ее в инспекцию по месту предыдущего учета свидетельствует об отсутствии вины налогоплательщика в совершении налогового правонарушения, предусмотренного п. 1 ст. 119 НК РФ. При этом оснований для квалификации своевременного представления налогоплательщиком налоговой декларации по предыдущему месту учета как обстоятельства, смягчающего ответственность, не имеется¹⁵.

Актуальность ситуации, описанной в данном пункте, указывает на наличие проблемы отграничения обстоятельств, исключающих вину лица в совершении налогового правонарушения (ст. 111 НК РФ), от обстоятельств, смягчающих ответственность (п. 1 ст. 112 НК РФ).

В рассматриваемом деле в связи с внесением изменений в учредительные документы об изменении места нахождения юридического лица общество было снято с учета в налоговом органе и в период окончания срока подачи соответствующей декларации проходило постановку на налоговый учет в инспекции по новому месту нахождения. Свидетельство о постановке на налоговый учет было получено обществом после истечения срока представления налоговой декларации. В связи с этим налогоплательщик в установленный законом срок представил налоговую декларацию в налоговый орган *по предыдущему месту учета*, а затем дополнительно направил ее по новому месту учета. При таких обстоятельствах пропуск налогоплательщиком срока представления декларации в налоговый орган *по новому месту учета* на два дня правового значения не имеет, поскольку вина налогоплательщика в совершении налогового правонарушения, ответственность за которое предусмотрена п. 1 ст. 119 НК РФ, в данном случае отсутствует.

Следует отметить, что просрочка подачи налоговой декларации является обстоятельством, характеризующим объективную сторону правонарушения, ответственность за которое предусмотрена п. 1 ст. 119 НК РФ. Вместе с тем незначительность пропуска срока представления декларации, полная уплата налога до представления декларации, отсутствие у налогоплательщика недоимок по налогам в иных ситуациях, чем изложенная выше, выступают смягчающими ответственность обстоятельствами¹⁶.

¹⁴ Это в полной мере соответствует рекомендациям по взаимодействию арбитражных судов Уральского округа в области анализа и обобщения судебной практики от 22.11.2007 о том, что пункты обзоров апелляционного суда, которые представляют интерес для суда кассационной инстанции и касаются его существующей практики, могут быть включены в обзоры судебной практики этого суда.

¹⁵ Постановление Восемнадцатого арбитражного апелляционного суда от 28.12.2009 № 18АП-10912/2009, № 18АП-11131/2009 по делу № А76-15726/2009 и постановление ФАС Уральского округа от 07.04.2010 № Ф09-2170/10-С3 по указанному делу.

¹⁶ Постановление ФАС Дальневосточного округа от 02.05.2007 № Ф03-А73/07-2/951 по делу № А73-10305/2006-10.

Применительно к обозначенной проблеме представляется заслуживающим внимания тезис, высказанный В.А. Кинсбурской, о том, что «...налоговая ответственность применяется исключительно на основании принципа вины (п. 2 ст. 109, ст. 111 НК РФ), а при определении размера налоговых санкций правоприменитель обязан учитывать обстоятельства, смягчающие и отягчающие ответственность (ст. 112 НК РФ)»¹⁷. Следовательно, обстоятельством, смягчающим ответственность, не может выступать то обстоятельство, которое свидетельствует об отсутствии вины.

В пункте 6 Обобщения представлена проблема привлечения налогоплательщика к ответственности, предусмотренной п. 1 ст. 122 НК РФ, в случае неуплаты налога до подачи уточненной декларации. Ее актуальность, как и в вопросе, обозначенном в п. 5 Обобщения, обусловлена недопустимостью привлечения невиновного лица к налоговой ответственности и необоснованного увеличения налоговой санкции в соответствующих случаях.

Согласно позиции, изложенной в анализируемом пункте, факт неуплаты налога до подачи уточненной декларации сам по себе не свидетельствует о совершении правонарушения, предусмотренного п. 1 ст. 122 НК РФ, так как требуется доказать наличие вины налогоплательщика (ст. 106, п. 6 ст. 108 НК РФ), что не всегда удается сделать. Правило, установленное п. 4 ст. 81 НК РФ, не освобождает налоговый орган от обязанности доказывания наличия данного состава в действиях налогоплательщика¹⁸, в частности объективной стороны, которая применительно к п. 1 ст. 122 НК РФ выражается в неуплате или неполной уплате сумм налога, то есть в возникновении задолженности перед соответствующим бюджетом в результате деяния налогоплательщика.

По обозначенному в п. 6 Обобщения вопросу в судебной практике была выявлена *противоположная позиция*¹⁹, согласно которой основанием освобождения лица от ответственности, предусмотренной ст. 122 НК РФ, является лишь полная уплата недостающей суммы налога (пеней, штрафа) до подачи уточнений в налоговую декларацию, то есть соблюдение налогоплательщиком требований п. 4 ст. 81 НК РФ. При этом доказанность наличия состава правонарушения в действиях налогоплательщика (п. 1 ст. 122 НК РФ) презюмируется.

¹⁷ Кинсбурская В.А. Модель ответственности налогоплательщика, предусмотренная Налоговым кодексом РФ // *Налоги*. 2010. № 2. С. 15–18.

¹⁸ Данная позиция отражена в постановлениях ФАС Уральского округа от 28.09.2009 № Ф09-7232/09-СЗ по делу № А60-15778/2009-С10, ФАС Западно-Сибирского округа от 28.08.2007 № Ф04-5774/2007(37520-А46-34) по делу № А46-2651/2007, ФАС Северо-Кавказского округа от 06.02.2008 № Ф08-211/2008-70А по делу № А32-18901/2006-48/422-2007-48/284.

¹⁹ Например, постановления ФАС Северо-Кавказского округа от 21.08.2009 по делу № А01-3780/2007, ФАС Восточно-Сибирского округа от 10.07.2008 № А74-190/08-Ф02-3125/08 по делу № А74-190/08, ФАС Волго-Вятского округа от 21.08.2006 по делу № А31-1025/2006-19.