

Судебная практика. Комментарии

Обобщение судебной практики разрешения споров, связанных с применением отдельных положений части первой Налогового кодекса Российской Федерации

**Одобрено постановлением президиума Восьмнадцатого
арбитражного апелляционного суда от 03.09.2010 № 9**

1. **Налоговый орган не обязан вносить изменения в решение о взыскании налога в том случае, когда налогоплательщик представил уточненную налоговую декларацию после его принятия** (дело № А07-17069/2008, производства № 18АП-2946/2009, № Ф09-6372/09-С3).

Индивидуальный предприниматель обратился в суд с заявлением к налоговому органу о признании недействительными решений и постановлений о взыскании налога и пеней за счет имущества налогоплательщика.

Решением арбитражного суда заявленные требования удовлетворены частично. При этом суд первой инстанции исходил из того, что оспариваемые ненормативные правовые акты не соответствуют действительным налоговым обязанностям индивидуального предпринимателя (с учетом уточненных налоговых деклараций).

Постановлением арбитражного суда апелляционной инстанции, оставленным без изменения судом кассационной инстанции, решение суда первой инстанции отменено в части удовлетворения требований индивидуального предпринимателя.

При этом арбитражный апелляционный суд исходил из следующего.

Согласно пункту 6 статьи 45 Налогового кодекса Российской Федерации¹ неисполнение обязанности по уплате налога является основанием для применения мер

¹ Далее — НК РФ, Кодекс.

принудительного исполнения обязанности по уплате налога, предусмотренных Кодексом (статьи 46–48).

Взыскиваемые суммы недоимки, на которые в соответствии с частью 1 статьи 75 НК РФ начисляются пени, должны соответствовать действительной налоговой обязанности лица (пункты 1 и 2 статьи 69 Кодекса). Взысканию подлежит недоимка, существующая на момент принятия решения о взыскании налога, а принятые налоговые декларации должны учитываться при определении размера недоимки (статья 46 НК РФ).

Из материалов дела следует, что уточненные декларации по налогам (статья 81 НК РФ) представлены индивидуальным предпринимателем в налоговый орган после принятия оспариваемых решений и постановлений, следовательно, указанные обстоятельства на момент принятия инспекцией указанных решений и постановлений отсутствовали.

Поскольку инспекцией были направлены письма в подразделение службы судебных приставов об уточнении взыскиваемой задолженности по оспариваемым постановлениям, права налогоплательщика не могли быть нарушены отсутствием изменений в решении и постановлении о взыскании налогов за счет имущества.

При таких обстоятельствах вывод суда первой инстанции о недействительности решений и постановлений в связи с тем, что инспекция не учла уточненные декларации, поданные налогоплательщиком после вынесения этих решений и постановлений, не соответствует действующему законодательству, которое не предусматривает обязанности налогового органа вносить изменения в решения, принятые в порядке статьи 47 НК РФ.

2. Бездействие налогового органа по неисправлению в документах внутриведомственного учета сведений о задолженности налогоплательщика может быть признано незаконным, если нарушает его права и законные интересы в сфере предпринимательской деятельности (дело № А76-24083/2007, производства № 18АП-183/2008, № Ф09-2446/08-С2).

Индивидуальный предприниматель обратился с заявлением о признании незаконным бездействия инспекции, выражившегося в непринятии изменений в налоговые декларации на основании уточненных деклараций по налогу, и обязанности инспекции внести изменения в учетные данные налогоплательщика.

Решением суда первой инстанции заявление удовлетворено.

Постановлением арбитражного суда апелляционной инстанции решение суда первой инстанции оставлено без изменения. При этом арбитражный апелляционный суд исходил из следующего.

В силу статьи 23 НК РФ налогоплательщики обязаны вести в установленном порядке учет своих доходов (расходов) и объектов налогообложения, а также представлять в установленном порядке в налоговый орган по месту учета налоговые

декларации (расчеты), если такая обязанность предусмотрена законодательством о налогах и сборах.

В соответствии с абзацем 2 пункта 1 статьи 81 НК РФ² при обнаружении налогоплательщиком в поданной им в налоговый орган налоговой декларации ошибок, не приводящих к занижению суммы налога, подлежащей уплате, налогоплательщик вправе внести необходимые изменения в налоговую декларацию и представить в налоговый орган уточненную декларацию в установленном порядке.

Индивидуальный предприниматель, обнаружив ошибочность подачи им деклараций по налогу, представил уточненные налоговые декларации, в которых налоговое обязательство было уточнено — его размер равен нулю.

Из смысла пункта 2 статьи 80, абзаца 2 пункта 1 статьи 81, статьи 88 НК РФ следует, что праву налогоплательщика представить в налоговый орган уточненную налоговую декларацию корреспондирует обязанность налоговой инспекции принять налоговую декларацию, провести в установленный срок камеральную проверку и по ее результатам осуществить соответствующие действия, в том числе по отражению в карточке расчетов с бюджетом соответствующих сведений.

Инспекцией не была проведена камеральная налоговая проверка представленных уточненных деклараций и не отражены данные указанных деклараций по лицевому счету предпринимателя. Это повлекло нарушение прав налогоплательщика и неблагоприятные последствия в виде отказа в получении кредита, поскольку банки запрашивают справку о состоянии расчетов по налогам, сборам и взносам, выдаваемую налоговым органом, а в справке, выданной индивидуальному предпринимателю, была указана фактически несуществующая задолженность по налогу.

Таким образом, поскольку бездействие налогового органа, выражившееся в непроведении проверки уточненных налоговых деклараций и невнесении изменений в карточку расчетов с бюджетом на основании уточненных расчетов, привело к нарушению прав налогоплательщика, оно незаконно.

Суд кассационной инстанции оставил без изменения состоявшиеся по делу судебные акты.

3. **Ошибки в заполнении налоговой декларации при условиях верного определения суммы налога и своевременной уплаты его в бюджет не приводят к возникновению недоимки** (дело № А76-24569/2008, производства № 18АП-891/2009, № Ф09-2550/09-С3).

Общество обратилось с заявлением о признании недействительным решения инспекции об отказе в привлечении к ответственности, которым обществу предложено уплатить недоимку по налогу и пени.

Решением суда заявленные требования удовлетворены полностью.

² В редакции, действующей с 01.01.2007.

Суд первой инстанции пришел к выводу, что неверное оформление налоговой декларации (неправильное указание размера авансовых платежей и отсутствие одного из листов декларации) не привело к возникновению недоимки и не порождает обязанности уплатить налог повторно.

Постановлением арбитражного суда апелляционной инстанции решение суда первой инстанции оставлено без изменения.

Согласно подпункту 1 пункта 1 статьи 23 НК РФ налогоплательщики обязаны уплачивать законно установленные налоги и сборы. Обязанность по уплате налога считается исполненной налогоплательщиком с момента предъявления в банк по-ручения на перечисление в бюджетную систему Российской Федерации на соответствующий счет Федерального казначейства денежных средств со счета налогоплательщика в банке при наличии на нем достаточного денежного остатка на день платежа (пункт 3 статьи 45 НК РФ).

Принимая во внимание факт уплаты налога в сумме, соответствующей действительной налоговой обязанности заявителя, и на основании приведенных выше норм арбитражный апелляционный суд пришел к выводу о том, что требование повторно внести тот же платеж является незаконным, начисление пеней, исходя из ее содержания, предусмотренного пунктом 1 статьи 75 НК РФ, неосновательно.

Фактическая уплата налога в бюджет в сумме, покрывающей недоимку в спорном периоде, начисленную на основании неверно заполненной декларации, указывает на отсутствие оснований для привлечения общества к налоговой ответственности по статье 122 НК РФ.

С учетом указанных обстоятельств решение суда первой инстанции и постановление арбитражного апелляционного суда оставлены судом кассационной инстанции без изменения.

4. **Несоблюдение досудебного порядка урегулирования спора, предусмотренного пунктом 5 статьи 101.2 НК РФ, в отношении части заявленных в суде требований является основанием для оставления судом данных требований без рассмотрения** (дело № А07-18070/2009, производство № 18АП-12153/2009, № Ф09-3459/10-С3).

Индивидуальный предприниматель обратился с заявлением о признании недействительным решения инспекции о привлечении его к ответственности за совершение налогового правонарушения.

Решением арбитражного суда первой инстанции заявленные требования удовлетворены, поскольку налоговым органом при вынесении оспариваемого ненормативного правового акта допущены процессуальные нарушения, влекущие за собой в силу пункта 14 статьи 101 НК РФ безусловные основания для признания его недействительным.

Постановлением арбитражного суда апелляционной инстанции, оставленным без изменения судом кассационной инстанции, решение суда первой инстанции отменено в части, по делу принят новый судебный акт.

При этом арбитражный апелляционный суд исходил из следующего.

Положения пункта 5 статьи 101.2 НК РФ предусматривают возможность обжалования решения налогового органа о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения в судебном порядке, исключительно только после обжалования этого решения в вышестоящем налоговом органе.

НК РФ не содержит каких-либо требований к апелляционной жалобе, подаваемой в вышестоящий налоговый орган на решение нижестоящего налогового органа. Однако из смысла статьи 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 лишало бы смысла норму, закрепленную в пункте 5 статьи 101.2 НК РФ.

Арбитражным апелляционным судом установлено, что вышестоящий налоговый орган был обязан рассмотреть апелляционную жалобу предпринимателя лишь в пределах заявленных в ней требований — относительно одного налога. Иных требований апелляционная жалоба не содержала, в связи с чем у арбитражного суда первой инстанции отсутствовали правовые основания для рассмотрения заявления налогоплательщика о признании недействительным решения инспекции в полном объеме.

В соответствии с пунктом 2 части 1 статьи 148 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации 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, подлежали оставлению без рассмотрения в части, не обжалованной в вышестоящий налоговый орган.

5. **Нарушение срока представления налоговой декларации по новому месту учета налогоплательщика не является основанием для привлечения его к ответственности по пункту 1 статьи 119 НК РФ в случае своевременной подачи декларации по месту предыдущего учета** (дело № А76-15726/2009, производства № 18АП-10912/2009, № Ф09-2170/10-С3).

Общество обратилось с заявлением о признании недействительным решения налогового органа о привлечении к налоговой ответственности, предусмотренной пунктом 1 статьи 119 НК РФ, за непредставление в установленный срок налоговой декларации.

Решением суда заявленные требования удовлетворены частично: признаны недействительными решение инспекции в части привлечения к налоговой ответственности и решение управления в части отказа в удовлетворении жалобы общества

об отмене решения инспекции; снижены налоговые санкции. В основу решения суда был положен вывод о том, что своевременная уплата налога на основании декларации, представленной позже установленного законом срока, является обстоятельством, смягчающим ответственность, предусмотренную пунктом 1 статьи 119 НК РФ.

Постановлением суда апелляционной инстанции, оставленным без изменения судом кассационной инстанции, решение суда отменено, заявленные требования удовлетворены. При этом арбитражный апелляционный суд исходил из следующего.

Согласно пункту 1 статьи 119 НК РФ непредставление в установленный срок налогоплательщиком налоговой декларации в налоговый орган по месту учета влечет взыскание штрафа. Налоговая декларация представляется каждым налогоплательщиком по каждому налогу, подлежащему уплате этим налогоплательщиком, если иное не предусмотрено законодательством о налогах и сборах. Декларация представляется по месту учета налогоплательщика (пункты 1, 3 статьи 80 НК РФ). Налоговая декларация (расчет) представляется в установленные законодательством о налогах и сборах сроки (пункт 6 статьи 80 Кодекса).

Поскольку в связи с внесением изменений в учредительные документы об изменении места нахождения юридического лица общество было снято с учета в налоговом органе и поставлено на налоговый учет в инспекции по новому месту нахождения в период окончания срока подачи соответствующей декларации, свидетельство о постановке на налоговый учет было получено обществом после истечения срока представления налоговой декларации, это повлекло пропуск налогоплательщиком срока подачи налоговой декларации по новому месту учета на два дня.

В соответствии со статьей 109 НК РФ лицо не может быть привлечено к налоговой ответственности за совершение налогового правонарушения при отсутствии вины в его совершении.

Так как налогоплательщик по объективным причинам был лишен возможности в установленный срок представить налоговую декларацию по новому месту своего учета и своевременно представил ее в налоговый орган по месту предыдущего учета, в совершении налогового правонарушения отсутствует вина налогоплательщика.

6. Факт неуплаты налога до подачи уточненной декларации сам по себе не свидетельствует о совершении правонарушения, предусмотренного статьей 122 НК РФ (дело № А76-24775/2008, производства № 18АП-2946/2009, № Ф09-3588/09-С3).

Учреждение обратилось с заявлением о признании недействительным решения инспекции в части привлечения его к налоговой ответственности, предусмотренной пунктом 1 статьи 122 НК РФ.

Постановлением арбитражного суда апелляционной инстанции решение суда первой инстанции оставлено без изменения.

При этом арбитражный апелляционный суд исходил из следующего.

В соответствии с пунктом 1 статьи 81 НК РФ при обнаружении налогоплательщиком в поданной им налоговой декларации неотражения или неполноты отражения сведений, а равно ошибок, приводящих к занижению суммы налога, подлежащей уплате, налогоплательщик обязан внести необходимые изменения в налоговую декларацию и представить в налоговый орган уточненную налоговую декларацию в порядке, установленном настоящей статьей. Пунктом 4 статьи 81 НК РФ предусмотрены основания освобождения от налоговой ответственности в случаях, если уточненная налоговая декларация представлена в налоговый орган после истечения срока подачи налоговой декларации и срока уплаты налога.

Данная норма подлежит применению при условии установленного налогового правонарушения и представляет собой не самостоятельный состав налогового правонарушения, а основания освобождения от ответственности.

Субъективной стороной состава налогового правонарушения, предусмотренного пунктом 1 статьи 122 НК РФ, выступает неуплата или неполная уплата сумм налога, то есть возникновение задолженности перед соответствующим бюджетом в результате деяния налогоплательщика. В силу статьи 106 НК РФ к ответственности за налоговое правонарушение привлекается лицо, виновное в его совершении (пункт 6 статьи 108 Кодекса).

Таким образом, представление уточненной декларации не свидетельствует о занижении налоговой базы или ином неправильном исчислении налога в результате неправомерных действий налогоплательщика.

Факт неуплаты налога до подачи уточненной декларации сам по себе не свидетельствует о совершении правонарушения, предусмотренного пунктом 1 статьи 122 НК РФ, и, соответственно, правило, установленное пунктом 4 статьи 81 НК РФ, не освобождает налоговый орган от обязанности доказывания наличия состава рассматриваемого правонарушения в действиях налогоплательщика.

Суд кассационной инстанции оставил судебные акты, состоявшиеся по делу, без изменения.