**Проблемы применения статьи 81 Налогового кодекса РФ**

Наталья Валерьевна Шимбарева, председатель судебного состава Арбитражного суда Ростовской области

Дина Сергеевна КОГАН, помощник судьи Арбитражного суда Ростовской области

Основанием для возбуждения процедуры привлечения к ответственности в сфере налоговых правоотношений выступает факт совершения одного или нескольких налоговых правонарушений, предусмотренных главой 16 НК РФ. Согласно ст. 106 Кодекса налоговым правонарушением признается виновно совершенное противоправное (в нарушение законодательства о налогах и сборах) деяние (действие или бездействие) налогоплательщика, налогового агента и иных лиц, за которое Налоговым кодексом РФ установлена ответственность.

Право налогоплательщика на исправление ошибок, допущенных при исчислении налога или определении налогооблагаемой базы, в поданной им налоговой декларации регламентируется ст. 81 НК РФ.

До принятия Налогового кодекса РФ порядок внесения поправок в налоговую декларацию регламентировался Указом Президента РФ от 08.05.96 № 685 «Об основных направлениях налоговой реформы в Российской Федерации и мерах по укреплению налоговой и платежной дисциплины». По Указу у налогоплательщика имелась возможность исправить допущенную им в поданной налоговой декларации ошибку, но лишь технического характера. Технические ошибки при составлении и расчете налоговых платежей, самостоятельно выявленные налогоплательщиками и своевременно доведенные до сведения налоговых органов, не являлись налоговыми нарушениями (п. 13 Указа).

Налоговый кодекс РФ расширяет смысл понятия «ошибка» и трактует его как неотражение или неполное отражение сведений в поданной налоговой декларации.

Пункт 1 ст. 81 НК РФ возлагает на налогоплательщика обязанность внести необходимые изменения и дополнения в налоговую декларацию в случае самостоятельного обнаружения им в поданной декларации ошибок, выразившихся в неотражении или неполном отражении сведений, а равно ошибок, приводящих к занижению подлежащей уплате суммы налога. Однако статья ничего не говорит о случаях, когда неотражение, неполнота отражения или ошибки в ранее поданной декларации не привели к занижению суммы налога, подлежащего уплате на основании этой декларации. После исключения из НК РФ ст. 121 ответственность за такие действия не предусмотрена. Тем не менее в Кодексе отсутствует норма, возлагающая на налогоплательщика обязанность исправить в налоговой декларации неточности или ошибки, которые не повлекли за собой занижения суммы налога.

В судебной практике неоднозначно решен вопрос, может ли служить основанием для признания незаконным решения налогового органа о привлечении налогоплательщика к ответственности представление после проведения проверки исправительных деклараций, в которые внесены изменения, влекущие уменьшение суммы налога?

Налоговый орган, проведя камеральную проверку первоначально представленной декларации, устанавливает допущенное нарушение при исчислении налога, выносит решение о доначислении налога, пени, штрафа по п. 1 ст. 122 НК РФ. Налогоплательщик, проведя анализ данных бухгалтерской отчетности и налоговых деклараций, выявляет тот факт, что им действительно допущена ошибка. Однако ее исправление приводит к тому, что обязательства налогоплательщика перед бюджетом за конкретный налоговый период равны нулю. После вынесения решения налогоплательщик представляет исправительную декларацию, из которой следует, что налог в бюджет им уплачиваться не должен, и обращается с заявлением в суд о признании решения налогового органа незаконным (например, выявление убытка для целей исчисления налога на прибыль, первоначально заниженный вычет по НДС).

Так, по делу № А53-4037/04-С6-27 общество после вынесения ИМНС России решения с указанием на наличие недоимки по налогу на прибыль подало декларацию № 2 за тот же налоговый период, в которой говорилось о наличии у общества убытка. Основанием для подачи декларации № 2 послужила техническая ошибка при исчислении налога, допущенная в первой декларации. Арбитражный суд признал решение ИМНС незаконным, поскольку задолженность по налогу у общества фактически отсутствует, что следует из исправительной декларации.

Постановлением ФАС Северо-Кавказского округа от 06.10.2004 решение суда отменено со ссылкой на тот факт, что решение является законным и обоснованным на момент его вынесения и последующая подача уточненной декларации на законность решения не повлияла. Позиция кассационной инстанции представляется спорной, поскольку решение ИМНС влечет за собой взыскание доначисленных по первой декларации сумм налога в бюджет, в то время как согласно реальным показателям хозяйственной деятельности налогоплательщика такая обязанность у него отсутствует. Это нарушает принцип экономического основания налогов и сборов, закрепленный в п. 3 ст. 3 НК РФ, в силу которого налоги и сборы должны иметь экономическое основание и не могут быть произвольными.

Согласно п. 26 Постановления Пленума ВАС РФ от 28.02.2001 № 5 «О некоторых вопросах применения части первой Налогового кодекса Российской Федерации» при применении положений п. 3 и 4 ст. 81 Кодекса, предусматривающих освобождение налогоплательщика от ответственности в случаях самостоятельного обнаружения и исправления им в установленном указанными нормами порядке допущенных при составлении налоговой декларации ошибок, судам необходимо исходить из того, что в данном случае речь идет об ответственности, предусмотренной п. 3 ст. 120 «Грубое нарушение правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения» и ст. 122 «Неуплата или неполная уплата сумм налога» Кодекса.

В этой связи можно сделать вывод, что ответственность за неотражение, неполное отражение сведений налогоплательщиком или ошибки в поданной налоговой декларации, которые привели к неуплате налога, предусмотрена ст. 122 НК РФ. Следовательно, состав указанного правонарушения определен также ст. 122 НК РФ, а именно неуплата или неполная уплата сумм налога в результате занижения налоговой базы, иного неправильного исчисления налога или других неправомерных действий (бездействия).

ИМНС России по г. Краснокамску обратилась в Арбитражный суд Пермской области с заявлением о взыскании с ЗАО штрафа по п. 1 ст. 122 НК РФ за неуплату НДС и налога с продаж. Решением от 26.06.2001, оставленным без изменения постановлением ФАС Уральского округа от 19.09.2001 № Ф09-2198/2001АК, в удовлетворении заявления отказано. Как следует из материалов дела, основанием для обращения налогового органа с иском в суд послужили результаты камеральной проверки, проведенной по факту подачи ответчиком дополнительных налоговых деклараций по НДС и налогу с продаж, установившей их недоплату. На основании акта проверки вынесено решение о привлечении ЗАО к налоговой ответственности в виде штрафа в размере 20% неуплаченной суммы налогов и направлено требование об уплате штрафа, которое налогоплательщик не исполнил.

Отказывая в удовлетворении заявленных требований, суд исходил из того, что предоставление налогоплательщиком дополнительных расчетов не свидетельствует о неуплате налогов, а акт камеральной проверки не может служить доказательством неполной уплаты налогов и наличия в действиях ответчика состава налогового правонарушения.

Из смысла п. 4 ст. 81 НК РФ следует, что налогоплательщик, самостоятельно обнаруживший в поданной им налоговой декларации неполноту отражения сведений и внесший в нее необходимые изменения, освобождается от ответственности, если изменения внесены до момента, когда он узнал об обнаружении этих нарушений налоговым органом либо о назначении выездной налоговой проверки. Если изменения внесены после истечения срока подачи налоговой декларации и срока уплаты налога, налогоплательщик освобождается от ответственности при условии, что до их внесения он уплатил недостающую сумму налога и пени.

Пунктом 1 ст. 122 НК РФ, на основании которого ответчик привлечен к налоговой ответственности, предусмотрено, что штраф в размере 20% от неуплаченной суммы налога налагается за неуплату или неполную уплату сумм налога в результате занижения налоговой базы, иного неправильного исчисления налога или других неправомерных действий (бездействия). Поскольку в нарушение ст. 53 АПК РФ и п. 6 ст. 108 НК РФ документального подтверждения неполной уплаты НДС и налога с продаж налоговым органом в материалы дела не представлено, суд сделал правильный вывод о неправомерности наложения штрафа.

При таких обстоятельствах очевидно, что именно неуплата или неполная уплата налога в результате неправомерных действий (бездействия), а не ст. 81 НК РФ, устанавливает состав правонарушения, по которому налогоплательщик привлекается к ответственности.

Указанная позиция прослеживается и в решении Арбитражного суда Ростовской области от 01.09.2003, оставленном в силе постановлением ФАС Северо-Кавказского округа от 15.12.2003. По делу № А53-9145/2003-С6-23 ИМНС России обратилась в суд с заявлением о взыскании с ОАО налоговых санкций. Решением от 01.09.2003 в удовлетворении заявленных требований отказано, так как налогоплательщик имеет право на освобождение от ответственности в силу ст. 81 НК РФ. В первоначальной налоговой декларации, поданной обществом, указана к уплате та же сумма, что и в уточненной. Факт неуплаты налога налоговым органом не доказан.

В предмет доказывания по данному виду правонарушений входит установление того, какие неправомерные действия (бездействие) совершил налогоплательщик.

Решением суда от 17.09.2003, оставленным без изменения постановлением ФАС Уральского округа от 08.01.2004, заявление ИМНС России о взыскании налоговых санкций, предусмотренных ст. 122 НК РФ, удовлетворено в части. Отказывая в удовлетворении остальной части заявленных требований, суд исходил из недоказанности состава правонарушения, предусмотренного п. 1 ст. 122, и виновности лица в его совершении в отношении налога на пользователей автодорог, налога на прибыль, НДС и налога с продаж. Вывод суда о недоказанности факта правонарушения, квалифицируемого по п. 1 ст. 122 Кодекса, и вины ответчика верен, соответствует закону и основан на материалах дела.

Согласно п. 1 ст. 122 НК РФ взыскание штрафа производится за неуплату или неполную уплату сумм налога в результате занижения налоговой базы, иного неправильного исчисления налога или других неправомерных действий (бездействия).

К ответственности за налоговое правонарушение привлекается лицо, виновное в его совершении (ст. 106 НК РФ).

В силу указанных норм, а также п. 6 ст. 108 НК РФ в предмет доказывания по делу входит установление виновности лица и обстоятельств совершения налогового правонарушения, а именно того, что неуплата налога произошла в результате занижения налоговой базы, иного неправильного исчисления или других неправомерных действий (бездействия). То есть налоговый орган должен установить существо ошибки, допущенной налогоплательщиком в декларации, и отразить это в решении.

Поскольку доказательства названных обстоятельств налоговым органом не представлены, а из акта налоговой проверки, решения о привлечении ответчика к налоговой ответственности не видно, какие виновные неправомерные действия (бездействие) налогоплательщика повлекли неуплату налога на пользователей автодорог, налога на прибыль, НДС и налога с продаж, состав правонарушения применительно к диспозиции ст. 122 НК РФ налоговым органом не установлен (п. 3 ст. 101 НК РФ), и арбитражный суд правомерно отказал в удовлетворении требования о взыскании штрафа в отношении указанных налогов.

Следует отметить, что налоговые органы в большинстве случаев не описывают в актах проверок, какие неправомерные действия были совершены налогоплательщиком (в чем выразилась допущенная им в декларации ошибка).

Как показывает практика Арбитражного суда Ростовской области, налогоплательщик при подаче исправительной декларации по общему правилу привлекается к ответственности за неуплату сумм налога в результате неправомерного бездействия либо существо допущенной ошибки, исправления декларации устанавливается уже в судебном заседании независимо от содержания решения ИМНС.

Один из проблемных аспектов ст. 81 НК РФ — вопрос о том, следует ли исчислять штраф, если до подачи исправленной декларации налогоплательщик уплатил в бюджет недостающую сумму налога, однако пени уплачены не были? Фактически на момент проведения камеральной проверки отсутствует неуплаченная сумма налога в бюджет. Налогоплательщик мотивирует свою позицию тем, что ответственность за неуплату пени Кодексом не предусмотрена. В разных округах существует различная практика при рассмотрении подобных дел.

Другим немаловажным вопросом, возникающим при применении ст. 81 НК РФ, является наличие вины в действиях налогоплательщика.

Решением Арбитражного суда Ростовской области, оставленным без изменения постановлением апелляционной инстанции от 26.02.2004 и постановлением кассационной инстанции от 21.04.2004, по делу № А53-14362/03-С6-46 по заявлению ИМНС России о взыскании с ОАО налоговой санкции в доход бюджета штраф взыскан в части, в остальной части заявленных требований отказано. Общество в кассационной жалобе указывает на отсутствие вины в совершении налогового правонарушения на том основании, что не имелось денежных средств, необходимых для уплаты налога на момент подачи уточненной декларации и на дату подачи первоначальной декларации.

В последнее время для судебной практики весьма актуально применение ст. 81 НК РФ в части обязательств по уплате НДС. Особенностями данного налога являются достаточно короткий налоговый период (1 месяц или 1 квартал) и зачетный механизм исчисления, что в ряде случаев создает почву для недобросовестных действий налогоплательщиков, которые рассматривают в качестве сумм налога, уплаченных в бюджет, и переплаты налоговый вычет. Возникает вопрос, можно ли рассматривать налоговый вычет как сумму переплаты в бюджет, как уплату налога, соответствующую условиям ст. 81 НК РФ?

В постановлении Президиума от 06.06.2000 № 9107/99 ВАС РФ пришел к выводу, что ст. 58 НК РФ предусматривает уплату налогов и в наличной, и в безналичной формах. В силу ст. 45 и 60 Кодекса под уплатой налога понимается поручение налогоплательщика банку с соблюдением определенных условий на перечисление налога в бюджеты (внебюджетные фонды).

Возмещаемые суммы НДС уплачиваются не в бюджет, а поставщикам материальных ценностей, использованных затем при реализации продукции на экспорт. Следовательно, оснований для того, чтобы считать указанные суммы переплаченными в бюджет и применять к спорным правоотношениям ст. 78 НК РФ, не имеется.

Другой важный вопрос в свете применения норм ст. 81 НК РФ касается порядка исчисления штрафа. Если при подаче уточненной декларации на лицевом счете налогоплательщика числилась переплата того же налога, частично перекрывающая сумму образовавшейся недоимки, от какой суммы следует исчислять штраф?

Проблемным является вопрос о применении ст. 115 НК РФ в случае представления налогоплательщиком исправительных деклараций. Согласно п. 1 ст. 115 НК РФ налоговые органы могут обратиться в суд с заявлением о взыскании налоговой санкции не позднее шести месяцев со дня обнаружения налогового правонарушения и составления соответствующего акта. Пунктом 37 Постановления Пленума ВАС РФ от 28.02.2001 № 5 судам даны разъяснения о применении указанной нормы. Необходимо иметь в виду, что исчисление данного срока со дня составления акта производится в случае привлечения налогоплательщика (налогового агента) к ответственности по результатам выездной налоговой проверки, а также в случае привлечения к установленной Кодексом ответственности лиц, не являющихся налогоплательщиками (налоговыми агентами), поскольку только в этих случаях НК РФ предусматривает составление акта (п. 1 ст. 100 и п. 1 ст. 101.1).

Учитывая, что Кодекс не предусматривает составления налоговым органом акта по результатам использования в отношении налогоплательщика (налогового агента) иных, помимо выездной налоговой проверки, форм налогового контроля, установленных п. 1 ст. 115 НК РФ, срок в подобных случаях должен исчисляться со дня обнаружения правонарушения, который определяется исходя из характера конкретного правонарушения, а также обстоятельств его совершения и выявления.

Из вышеизложенного следует, что момент начала течения срока, закрепленного в ст. 115 НК РФ, при применении такой формы налогового контроля, как камеральная проверка, должен устанавливаться судом в зависимости от конкретных обстоятельств дела. В частности, суду надо установить, когда были представлены в налоговый орган документы, по результатам анализа которых было принято решение о привлечении налогоплательщика к ответственности.

Возникает вопрос, с какого момента следует исчислять данный срок: с момента представления уточненных расчетов либо с момента составления акта камеральной проверки?