

## ОТВЕТСТВЕННОСТЬ ЗА СОВЕРШЕНИЕ НАЛОГОВЫХ ПРАВОНАРУШЕНИЙ: ПРОБЛЕМЫ ПРАВОВОГО РЕГУЛИРОВАНИЯ И ПРАКТИКА ИХ РАЗРЕШЕНИЯ

© 2011 г. Юрий Владиславович Рудовер<sup>1</sup>

**Краткая аннотация:** в статье рассматриваются вопросы правильного понимания сущности налоговой ответственности, правовых основ (общих положений) привлечения к ней, знания ее основных принципов и понятийного аппарата, позволяющих налогоплательщикам успешно разрешать сложные конфликтные ситуации и отстаивать свои права и законные интересы, избегая неоправданных финансовых потерь. Автором подробно рассмотрены основные проблемы, с которыми сталкивается налогоплательщик.

**Annotation:** the article depicts the questions of right understanding of the essence of tax responsibility, legal grounds of opening of responsibility; shows the necessity of knowledge by all tax-payers of main principles and legal essence of tax responsibility in order to protect their rights and legal interests.

The anchor presents the conceptional provisions of tax responsibility from the point of view of rule of law and shows the place of tax payer in modern rule of law state.

**Ключевые слова:** налоговое правонарушение; ответственность за налоговые правонарушения; уведомление об открытии/закрытии счета; учет в налоговом органе; форма налоговой декларации.

**Key words:** tax offence; liability for tax offences; notice on account opening/closing; registration with the tax authorities; form of tax return.

Вопросы привлечения к ответственности в сфере налогообложения всегда вызывают повышенное внимание налогоплательщиков, так как весьма серьезно затрагивают их права и законные интересы.

Практически каждый налогоплательщик хотя бы раз задавал себе вопрос: не приведут ли к нарушению норм действующего законодательства о налогах и сборах те или иные его действия, какая ответственность предусмотрена за указанные действия и т.п.? Не будет преувеличением сказать, что подавляющее большинство организаций и предпринимателей не понаслышке знакомы с формулировкой: “на основании материалов налоговой проверки привлечь к ответственности за совершение налогового правонарушения, предусмотренной статьей... НК РФ, в виде штрафа в размере...”<sup>2</sup>.

Ответственность за налоговые правонарушения – часть финансово-правовой ответственности, к которой предъявляются те же требования, которые предусмотрены в праве ко всем другим видам ответственности, в частности гражданской, административной, уголовной.

Как показывает практика, правильное понимание сущности налоговой ответственности, правовых основ (общих положений) привлечения к ней, знание ее основных принципов и понятийного аппарата позволяют налогоплательщикам, не будучи профессиональными юристами, успешно разрешать сложные конфликтные ситуации и отстаивать свои права и законные интересы, избегая неоправданных финансовых потерь. Более того, знание оснований и порядка применения налоговой ответственности часто помогает налогоплательщику избрать из всех имеющихся именно правомерный вариант поведения, тем самым, исключая саму возможность

привлечения к ответственности за совершение налоговых правонарушений.

Одной из проблем, связанной с общими положениями привлечения к ответственности за совершение налоговых правонарушений, по-прежнему остается проблема “двойного” наказания за одно и то же налоговое правонарушение, в частности за неуплату налогов либо несвоевременное представление документов в налоговые органы.

Как известно, никто не может быть привлечен повторно к ответственности за совершение одного и того же налогового правонарушения (п. 2 ст. 108 НК РФ). Однако практика знает немало примеров, когда за неуплату налога в крупном размере налогоплательщика привлекают к уголовной ответственности, предусмотренной ст. 198 УК РФ, а после исполнения наказания взыскивают недоимку и штрафы в рамках уже налогового законодательства. При этом основанием как для возбуждения уголовного дела, так и для привлечения к налоговой ответственности могут быть материалы одной и той же выездной налоговой проверки.

Несмотря на то что Президиум Высшего Арбитражного Суда РФ неоднократно признавал недопустимой практику привлечения налогоплательщика к налоговой ответственности при наличии приговора суда общей юрисдикции<sup>3</sup>, арбитражные суды зачастую придерживаются последней<sup>4</sup>.

По нашему мнению, для решения обозначенной проблемы необходимо вернуть п. 3 ст. 108 НК РФ редакцию, действовавшую до 28 ноября 2009 г.

Схожие проблемы возникают у налогоплательщиков, открывающих счета в зарубежных банках. В соответствии с ч. 2 ст. 12 и ч. 3 ст. 26 Федерального закона “О валютном

<sup>1</sup> Аспирант кафедры финансового права и бухгалтерского учета Московской государственной юридической академии им. О.Е. Куцафина (E-mail: kfpb@msal.ru).

<sup>2</sup> Ашомко Т.А., Проваленко О.М. Налоговый кодекс: правонарушение и ответственность. М., 2001.

<sup>3</sup> См.: Постановления Президиума ВАС РФ от 9 декабря 2008 г. № 8551/08; от 17 ноября 2009 г. № 9664/09.

<sup>4</sup> См.: Постановление ФАС Московского округа от 4 мая 2008 г. № А40-52855/07-151-364.

регулировании и валютном контроле” от 10 декабря 2003 г.<sup>5</sup> об открытии и закрытии счетов в банках, расположенных на территории иностранного государства, налогоплательщики должны сообщить в налоговый орган в течение одного месяца со дня открытия или закрытия счета. Ответственность за непредставление в налоговый орган уведомления об открытии счета предусмотрена КоАП РФ.

Вместе с тем п/п 1 п. 2 ст. 23 НК РФ предусмотрена обязанность налогоплательщиков письменно сообщать в налоговый орган об открытии или о закрытии счетов (лицевых счетов) в течение семи дней со дня открытия (закрытия) таких счетов. За несвоевременное представление указанных сведений предусмотрена ответственность по ст. 118 НК РФ.

Из-за отсутствия официальной позиции и определенно сложившейся арбитражной практики специалисты сошлись в едином мнении: привлечение налогоплательщиков к ответственности за неуведомление налогового органа об открытии (закрытии) банковских счетов в зарубежных банках на основании ст. 118 НК РФ неправомерно<sup>6</sup>.

Аналогичные вопросы возникают и в случаях привлечения налогоплательщиков к ответственности сначала по первому пункту, а затем и по второму одной и той же статьи НК РФ, например когда нарушен срок подачи заявления о постановке на учет обособленных подразделений.

Как известно, заявление о постановке на учет организации по месту нахождения обособленного подразделения подается в течение одного месяца со дня создания такого подразделения (п. 4 ст. 83 и п/п. 3 п. 2 ст. 23 НК РФ). Ответственность за нарушение срока подачи заявления о постановке на учет в налоговом органе предусмотрена п. 1 ст. 116 НК РФ, а общая ответственность за ведение деятельности без постановки на учет в налоговом органе – п. 2.

Возникает ситуация, когда налогоплательщика можно привлечь к ответственности за ведение деятельности без постановки на учет в налоговом органе дважды: сначала – по п. 1, а затем – по п. 2 ст. 116 НК РФ или наоборот.

На наш взгляд, логика положений п. 1 ст. 116 НК РФ полностью охватывает ситуации, по которым можно привлекать к ответственности по п. 2 той же статьи, а потому необходимость в установлении абстрактной ответственности за ведение деятельности без постановки на учет в налоговом органе по п. 2 отсутствует. Состав налогового правонарушения по ст. 116 НК РФ “имеет формальный характер, то есть лицо привлекается к ответственности за сам факт нарушения установленного срока представления заявления о постановке на учет по месту нахождения обособленного подразделения, без учета возможных последствий. Считается, что такое нарушение в любом случае влечет причинение ущерба отношениям, связанным с нормальным осуществлением налоговыми органами контрольных функций”<sup>7</sup>, тем более что “правовое значение для целей квалификации деяния имеет только такая деятельность, которая имела место с момента истечения срока для подачи заявления о постановке на налоговый учет”<sup>8</sup>. Осуществление деятельности (и даже получе-

ние дохода) до подачи заявления, но в рамках установленных сроков не образует состава налогового правонарушения<sup>9</sup>.

Таким образом, “состав налогового правонарушения по п. 2 ст. 116 НК РФ представляет собой получение дохода от деятельности в условиях не постановки на налоговый учет в налоговом органе”<sup>10</sup>, т.е. образует состав правонарушения, предусмотренного п. 1 ст. 116 НК РФ.

Немало нареканий вызывает сам механизм (порядок) привлечения к ответственности за совершение налоговых правонарушений, так называемая техника исполнения закона.

Например, наказание по п. 2 ст. 116 НК РФ установлено в виде взыскания штрафа в размере 10% от доходов, полученных в результате всего времени осуществления деятельности без постановки на учет в налоговом органе, но не менее 40 тыс. руб.

Однако законодатель не раскрывает, а правоприменительная практика не дает однозначного ответа на вопросы: что понимать под ведением деятельности и как определить точную сумму полученного дохода?

Предполагается, что “привлечение к ответственности организаций, уклоняющихся от постановки на учет по месту нахождения своего обособленного подразделения, возможно при наличии такого признака, как осуществление в период просрочки предпринимательской деятельности (действий, направленных на извлечение прибыли)”<sup>11</sup>. Законодатель имеет в виду любую деятельность налогоплательщика или любую деловую активность субъекта (проведение хозяйственных операций и осуществление иных действий, как-то: выпуск продукции, продажа товаров и передача имущества, выполнение работ, оказание услуг, приобретение товаров и иного имущества, аренда помещений, получение результатов работ, пользование услугами, открытие счетов, реклама, ведение переговоров, заключение сделок и другие действия), т.е. управленческую, организационную, благотворительную деятельность, которая осуществляется в течение определенного времени<sup>12</sup>.

Представляется, что характер санкции п. 2 ст. 116 НК РФ указывает на возможность ее применения только в случаях, “когда результатом такой деятельности становится именно получение дохода”<sup>13</sup>.

На признание законодателем наступления соответствующих вредных последствий указывает в определенной степени и характер налоговой санкции, заключающейся в изъятии части полученного дохода в результате подобной деятельности<sup>14</sup>.

Арбитражная практика по данному поводу крайне противоречива.

Некоторые арбитры отмечают, что при отсутствии доказательств получения дохода от ведения деятельности без постановки на учет привлечение к ответственности по п. 2

<sup>5</sup> См.: Собрание законодательства РФ. 2003. № 50. Ст. 4859.

<sup>6</sup> См.: *Лермонтов Ю.М.* Практический комментарий к части первой Налогового кодекса Российской Федерации. Просто о сложном (Постатейный) // СПС “КонсультантПлюс”. 2009.

<sup>7</sup> *Зудина Е.М., Мельникова Ю.В., Гончаров А.И. и др.* Обособленные подразделения организации для целей налогообложения // *Налоги и финансовое право*. 2008. № 3.

<sup>8</sup> *Ломидзе Э.Ю.* Научно-практический постатейный комментарий к части первой НК РФ. М., 2002. С. 697.

<sup>9</sup> См.: *Зудина Е.М., Мельникова Ю.В., Гончаров А.И. и др.* Указ. соч.

<sup>10</sup> Там же.

<sup>11</sup> *Налоговое право России. Учебник для вузов / Отв. ред. Ю.А. Крохина. М., 2003. С. 369.*

<sup>12</sup> См.: *Зудина Е.М., Мельникова Ю.В., Гончаров А.И. и др.* Указ. соч.

<sup>13</sup> Там же.

<sup>14</sup> См.: *Кустова М.В., Ногина О.А., Шевелева Н.А.* Налоговое право России. Общая часть. Учебник / Отв. ред. Н.А. Шевелева. М., 2001. С. 416.

ст. 116 НК РФ неправомерно<sup>15</sup>. В то же время согласно некоторым судебным решениям независимо от наличия дохода от ведения деятельности без постановки на учет должен быть наложен минимальный штраф, предусмотренный п. 2 ст. 116 НК РФ<sup>16</sup>.

С нашей точки зрения и с учетом сложившейся практики применения данной нормы санкцию, предусмотренную п. 1 ст. 116 НК РФ, следует распространить и на рассматриваемые случаи, оставив при этом лишь фиксированную штрафную санкцию, размер которой может быть пересмотрен в сторону увеличения.

Таким образом, **ст. 116 НК РФ** считаем правильным изложить в следующей редакции:

*“Статья 116. Нарушение порядка постановки на учет в налоговом органе.*

*Нарушение налогоплательщиком установленного настоящим Кодексом срока подачи заявления о постановке на учет в налоговом органе по основаниям, предусмотренным настоящим Кодексом, влечет взыскание штрафа в размере 40 тысяч рублей”.*

Другая немаловажная проблема, с которой сталкиваются организации и индивидуальные предприниматели в процессе осуществления предпринимательской деятельности, – **привлечение их к налоговой ответственности за действия иных лиц**, прямо или косвенно участвующих в многостадийном процессе исполнения налогоплательщиками своих налоговых обязанностей и контроле за их исполнением.

В частности, указанные проблемы чаще всего возникают в результате действий банков. Рассмотрим один из таких случаев.

Как известно, в ст. 118 НК РФ предусмотрена ответственность налогоплательщиков за несвоевременное представление налоговому органу информации об открытии или закрытии счета в банке. Согласно п/п. 1 п. 2 ст. 23 НК РФ налогоплательщики обязаны сообщать об открытии (закрытии) счетов в течение семи дней со дня их открытия (закрытия). В соответствии с п. 1.3 Инструкции Центробанка РФ от 14 сентября 2006 г. № 28-И<sup>17</sup> банковский счет является открытым с внесением соответствующей записи в книгу регистрации открытых счетов. Запись должна быть внесена не позднее одного рабочего дня, следующего за днем заключения договора банковского счета. Согласно п. 11.1 указанной Инструкции порядок уведомления клиентов о реквизитах их банковских счетов определяется внутренним документом банка – банковскими правилами.

Налогоплательщики, открывшие счет в банке, получают сообщение (уведомление) об открытии счета. Однако возникает вопрос: можно ли привлечь налогоплательщика к ответственности по ст. 118 НК РФ, если последний направил сведения в налоговый орган в течение семи дней с момента получения сообщения об открытии счета, которое было отправлено банком либо получено налогоплательщиком с опозданием?

Закрытие счета предполагает проведение банком определенных мероприятий. Момент расторжения договора банковского счета и момент закрытия самого счета могут не

совпадать по времени. В этом случае у налогоплательщиков также возникают вышеуказанные проблемы.

Из-за отсутствия официальной позиции арбитражная практика по данным вопросам весьма противоречива. Некоторые арбитры признают привлечение к ответственности по ст. 118 НК РФ в таких случаях неправомерным<sup>18</sup>. В то же время имеются судебные решения, согласно которым срок для направления сведений об открытии счета исчисляется с момента, когда счет должен быть открыт, исходя из требований законодательства, т.е. с момента внесения соответствующей записи в книгу регистрации открытых счетов, независимо от времени получения налогоплательщиком сообщения об открытии счета<sup>19</sup>.

На наш взгляд, срок на извещение инспекции исчисляется с момента, когда об открытии счета налогоплательщику стало фактически известно, поскольку для привлечения к ответственности, предусмотренной ст. 118 НК РФ, необходимо обязательно установить наличие вины налогоплательщика. Налогоплательщик не может нести ответственность за нарушение сроков, о начале исчисления которых ему точно не известно. С данными выводами согласны и сами налоговые органы<sup>20</sup>.

Для устранения рассматриваемой коллизии считаем необходимым внести изменения в **п/п. 1 п. 2 ст. 23 НК РФ**, изложив его в следующей редакции:

*“1) об открытии или о закрытии счетов (лицевых счетов) – в течение семи дней со дня получения сообщения банка об открытии (закрытии) таких счетов. Индивидуальные предприниматели сообщают в налоговый орган о счетах, используемых ими в предпринимательской деятельности”.*

Еще одна актуальная проблема – **привлечение к налоговой ответственности в результате коллизий законодательства иных отраслей права**.

Практика применения ст. 118 НК РФ знает немало случаев привлечения налогоплательщиков к ответственности за несообщение налоговому органу об открытии (закрытии) счетов, о правовой природе которых (банковский/небанковский, расчетный/нерасчетный) не пришли к единому мнению даже цивилисты.

Как известно, институты, понятия и термины гражданского, семейного и других отраслей законодательства Российской Федерации, используемые в Налоговом кодексе РФ, применяются в том значении, в каком они используются в этих отраслях законодательства, если иное не предусмотрено Налоговым кодексом (п. 1 ст. 11 НК РФ).

Под счетом понимается расчетный (текущий) и иные счета в банке, открытые на основании договора банковского счета, на которые зачисляются и с которых могут расходоваться денежные средства организаций и индивидуальных предпринимателей, нотариусов, занимающихся частной практикой, адвокатов, учредивших адвокатские кабинеты (п. 2 ст. 11 НК РФ).

Возникает вопрос: можно ли привлечь налогоплательщика к ответственности по ст. 118 НК РФ, если он своевременно

<sup>15</sup> См.: Постановление ФАС Московского округа от 15 июня 2009 г. № КА-А41/5362-09.

<sup>16</sup> См.: Постановление ФАС Поволжского округа от 30 сентября 2009 г. № А06-980/2009.

<sup>17</sup> См.: Вестник Банка России. 2006. № 57.

<sup>18</sup> См.: Постановление ФАС Дальневосточного округа от 19 ноября 2009 г. № Ф03-6090/2009; Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 23 декабря 2009 г. № А70-4166/2009.

<sup>19</sup> См.: Постановление ФАС Волго-Вятского округа от 26 августа 2009 г. № А43-30465/2008-31-1298.

<sup>20</sup> См.: Письмо ФНС России от 28 ноября 2005 г. № ЧД-6-24/998@.

не сообщил об открытии либо закрытии так называемого карточного счета (с использованием пластиковых карт)?

По мнению ряда арбитров, карточный счет не является банковским счетом, поскольку в соответствии со ст. 845 ГК РФ для его открытия не требуется заключения договора банковского счета. Кроме того, на карточные счета не зачисляются средства третьих лиц, поэтому они не являются счетами в смысле п. 2 ст. 11 НК РФ. Следовательно, сообщать в налоговый орган об открытии либо закрытии указанных счетов налогоплательщик не обязан<sup>21</sup>.

В то же время имеются судебные решения, в которых признано, что нарушение срока представления сведений об открытии (закрытии) карточного счета влечет ответственность по ст. 118 НК РФ<sup>22</sup>.

С нашей точки зрения, в данных случаях несообщение в налоговый орган об открытии (закрытии) счета все же образует состав правонарушения, ответственность за которое установлена ст. 118 НК РФ, поскольку согласно п. 1.12. Положения Центробанка РФ "Об эмиссии банковских карт и об операциях, совершаемых с использованием платежных карт" от 24 декабря 2004 г.<sup>23</sup> клиент совершает операции с использованием расчетных (дебетовых) карт, кредитных карт по банковскому счету, открытому на основании договора банковского счета, предусматривающего совершение операций с использованием расчетных (дебетовых) карт, кредитных карт, заключаемого в соответствии с требованиями законодательства Российской Федерации.

Что же касается депозитных, транзитных валютных и ссудных счетов, то об их открытии или закрытии налогоплательщики не обязаны сообщать, так как такие счета не удовлетворяют критериям, перечисленным в п. 2 ст. 11 НК РФ<sup>24</sup>.

Следующий круг проблем, возникающих перед налогоплательщиками, связан с **предоставлением различного рода документов (заявлений, деклараций) и иных сведений налоговому органу не по утвержденным формам.**

Данные вопросы чаще всего возникают у налогоплательщиков, привлекаемых к ответственности, предусмотренной ст. 116, 118, 119 и 126 НК РФ. Особенность этой проблематики состоит в отсутствии официальной позиции как налоговых органов, так и устоявшихся тенденций арбитражной практики. В частности, заявление о постановке на налоговый учет не считается поданным в случаях, когда оно не соответствует установленной форме<sup>25</sup>.

Нередко налоговики пытаются привлечь организацию или индивидуального предпринимателя к ответственности за нарушения формы сообщения об открытии (закрытии) банковского счета, утвержденной приказом ФНС России от 21 апреля 2009 г. № ММ-7-6/252@<sup>26</sup>, хотя ст. 118 НК РФ

только предусмотрена ответственность за нарушение срока представления сведений, но не формы<sup>27</sup>.

Налоговый кодекс РФ также не разъясняет, можно ли привлечь налогоплательщика к ответственности, предусмотренной ст. 119 НК РФ, если налоговая декларация подана по устаревшей (недействующей) форме. Ответственность за представление налогоплательщиком налоговой декларации (расчета) в установленный срок по форме, утвержденной ранее, но измененной в установленном законодательством о налогах и сборах порядке до момента представления налоговой декларации (расчета) в налоговый орган по месту учета налогоплательщика, Налоговым кодексом РФ не предусмотрена. В случае если по результатам налоговой проверки будет установлено, что налоговая декларация (расчет), представленная по отмененной форме, содержала те же сведения, необходимые для исчисления и уплаты соответствующего налога, что и налоговая декларация (расчет), представленная по установленной форме, то налогоплательщики вправе рассчитывать, что вопрос о привлечении к ответственности в соответствии со ст. 119 НК РФ может быть разрешен в их пользу<sup>28</sup>. Справедливости ради стоит отметить, что большинство арбитров вообще не усматривают в представлении налоговой декларации по неустановленной форме основания применения ст. 119 НК РФ<sup>29</sup>.

Нерешенным также остается вопрос о правомерности привлечения к ответственности, предусмотренной ст. 119 или ст. 119.1 НК РФ, налогоплательщиков, обязанных представлять налоговые декларации в электронном виде, если последние были представлены на бумажном носителе. Из этих норм, а также иных положений НК РФ следует, что "Налоговый кодекс не предусматривает налоговой ответственности за представление в налоговый орган налоговой декларации в бумажном виде, если на налогоплательщика возложена обязанность представлять ее в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи"<sup>30</sup>. Привлечение к ответственности налогоплательщика, представляющего налоговую декларацию (расчет) с нарушением требований, установленных ст. 80 НК РФ, должно производиться с учетом правоприменительной практики, а также поэтапного характера введения обязательности представления налоговых деклараций (расчетов) в электронном виде<sup>31</sup>.

Несмотря на то что судебная практика сложилась в пользу налогоплательщиков (арбитры не видят оснований для привлечения к ответственности за нарушение формы (формата) подачи декларации)<sup>32</sup>, некоторые авторы придерживаются точки зрения, что "представление налогоплательщиком налоговой декларации (расчета) неустановленным способом является неисполнением налогоплательщиком обязанности,

<sup>21</sup> См.: Постановление ФАС Уральского округа от 17 ноября 2009 г. № Ф09-8981/09-С3; от 9 июня 2009 г. № Ф09-3786/09-С3.

<sup>22</sup> См.: Постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 4 июня 2008 г. № А33-2910/07-03АП-234/08-Ф02-2360/08; Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 18 октября 2007 г. № Ф04-7312/2007(39379-А75-3).

<sup>23</sup> См.: Вестник Банка России. 2005. № 17.

<sup>24</sup> См.: Письма Минфина России от 9 июня 2009 г. № 03-02-07/1-304; от 8 июня 2009 г. № 03-02-07/1-300; от 21 июня 2005 г. № 03-02-07/1-155.

<sup>25</sup> См.: Бойцов Г.В., Долгова М.Н., Бойцова Г.М. Постатейный комментарий к части первой Налогового кодекса Российской Федерации. М., 2006.

<sup>26</sup> См.: Росс. газ. 2009. № 99.

<sup>27</sup> См.: Ларин О.А. Сообщаем об открытии счета по-новому // Налоговая проверка. 2009. № 5; Лесникова В.А. Сообщаем в налоговую об открытии счета по новой форме // Аптека: бухгалтерский учет и налогообложение. 2009. № 8.

<sup>28</sup> См.: Письмо Минфина России от 7 ноября 2008 г. № 03-02-07/1-456.

<sup>29</sup> См.: Постановление ФАС Московского округа от 23 октября 2009 г. № КА-А40/11061-09; Постановление ФАС Северо-Кавказского округа от 28 июля 2009 г. № А32-10925/2008-46/164; Постановление ФАС Дальневосточного округа от 7 апреля 2009 г. № Ф03-738/2009.

<sup>30</sup> См.: Никитин В.В. Представляем сведения о среднесписочной численности работников // Налоговая проверка. 2009. № 1.

<sup>31</sup> См.: Письмо ФНС России от 9 января 2008 г. № ЧД-6-25/2@.

<sup>32</sup> См.: Постановления Президиума ВАС РФ от 17 февраля 2009 г. № 11500/08; от 3 февраля 2009 г. № 11482/08.

указанной п. 1 ст. 23 НК РФ, за что налогоплательщик может быть привлечен к налоговой ответственности”<sup>33</sup>.

Ряд проблем, касающихся оснований возникновения и порядка привлечения к налоговой ответственности, возникает вследствие собственных **ошибок (опечаток, технических ошибок) налогоплательщиков в представляемых в налоговый орган документах (сведениях)**. В частности, имеются примеры судебных решений относительно правомерности привлечения налогоплательщиков к ответственности, предусмотренной ст. 118 НК РФ, если в сообщении об открытии (закрытии) банковского счета была допущена ошибка, в результате которой сведения о счете были искажены.

По мнению судей, технические ошибки и опечатки, допущенные при оформлении сообщения об открытии счета, не образуют состава правонарушения, предусмотренного ст. 118 НК РФ, поскольку данная норма не устанавливает ответственности за представление недостоверных сведений об открытых счетах<sup>34</sup>.

На наш взгляд, необходимо внести изменения в Налоговый кодекс РФ, отражающие реалии сложившейся арбитражной практики, свидетельствующие о том, что технические ошибки и опечатки, а также несущественные нарушения форм представления документов и иных сведений, не препятствующие налоговым органам проводить налоговый контроль, идентифицировать налогоплательщика, а также не влияющие на сумму налога, подлежащую уплате в бюджет, не должны являться основанием для привлечения к налоговой ответственности.

Считаем необходимым дополнить **ст. 126 НК РФ** применением (по аналогии с примечанием к ст. 120 НК РФ) следующего содержания, распространив действие этого примечания на аналогичные составы других статей гл. 16 НК РФ (ст. 118, 119 и пр.):

*“Нарушения установленных форм представления документов и иных сведений, не препятствующие проведению мероприятий налогового контроля, позволяющие идентифицировать налогоплательщика, а также не влияющие на сумму налога, подлежащую уплате в бюджет, не являются основанием привлечения к ответственности, установленной настоящей статьей и другими статьями настоящей главы, предусматривающими ответственность за непредставление либо несвоевременное представление документов и иных сведений, необходимых для осуществления мероприятий налогового контроля, включая формы представления налоговой отчетности”.*

Помимо вышеперечисленных проблем немало нареканий вызывают **недостатки механизма привлечения к ответственности** за налоговые правонарушения, в частности нестыковки либо неточности в видах и размерах налагаемых финансовых санкций.

Одна из наиболее часто применяемых в этих случаях налоговыми инспекциями статей НК РФ – ст. 119<sup>35</sup>, предусматривающая ответственность за несвоевременное пред-

ставление налоговой декларации в виде взыскания штрафа в размере 5% неуплаченной суммы налога, подлежащей уплате (доплате) на основании этой декларации, за каждый полный или неполный месяц со дня, установленного для ее представления, но не более 30% указанной суммы и не менее 1 тыс. руб.

Однако конструкция статьи такова, что вызывает множество проблем в практике ее применения, ответа на которые Налоговый кодекс РФ не дает.

Один из таких проблемных вопросов – порядок применения санкции статьи при несвоевременном представлении “нулевых” налоговых деклараций, а именно: можно ли взыскать за несвоевременное представление “нулевой” декларации штраф в размере 1 тыс. руб.?

Согласно положениям абз. 2 п. 1 ст. 80 НК РФ налоговая декларация представляется каждым налогоплательщиком по каждому налогу, подлежащему уплате, если иное не предусмотрено законодательством о налогах и сборах. Исключение – декларации по налогам, по которым он освобожден от обязанности по уплате налога в связи с применением специального режима налогообложения (п. 2 ст. 80 НК РФ). Иные причины непредставления налоговой декларации действующим законодательством о налогах и сборах не предусмотрены<sup>36</sup>.

Официальная позиция налоговых органов, подкрепляемая рядом судебных решений, сводится к следующему: за несвоевременное представление “нулевой” налоговой декларации налогоплательщик подлежит привлечению к ответственности по ст. 119 НК РФ в виде штрафа в размере 1 тыс. руб.<sup>37</sup>

Однако имеются примеры судебных решений, в том числе решений Высшего Арбитражного Суда РФ, в которых арбитражи придерживаются мнения, что если сумма подлежащего уплате налога равна нулю, то и штраф за несвоевременное представление декларации также составляет 0 руб.<sup>38</sup>

На наш взгляд, несмотря на ряд судебных решений в пользу налогоплательщиков, в данном случае следует согласиться с позицией налоговиков, поскольку основная цель законодателя в установлении ответственности за непредставление налоговой отчетности, с нашей точки зрения, – повышение эффективности налогового контроля и усиление налоговой дисциплины. При этом не имеют значения основание и вид представляемой налоговой декларации. Обязанность налогоплательщика представлять налоговую декларацию по тому или иному виду налога «обусловлена не наличием суммы такого налога к уплате, а положениями закона об этом виде налога, которыми соответствующее лицо отнесено к числу плательщиков данного налога. В отсутствие в Налоговом кодексе РФ иных (специальных) правил представления “нулевой” налоговой декларации налогоплательщик обязан представлять налоговые декларации в установленные законом сроки независимо от результатов расчетов сумм налогов к уплате по итогам тех или иных налоговых периодов»<sup>39</sup>.

<sup>36</sup> См.: там же.

<sup>37</sup> См.: Письмо Минфина России от 27 октября 2009 г. № 03-07-11/270; Письмо УФНС России по г. Москве от 16 марта 2009 г. № 20-14/4/022859@; Постановление ФАС Волго-Вятского округа от 15 февраля 2010 г. № А31-7500/2009.

<sup>38</sup> См.: Постановление Президиума ВАС РФ от 10 октября 2006 г. № 6161/06; Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 18 февраля 2010 г. № А67-5928/2009.

<sup>39</sup> Информационное письмо Президиума ВАС РФ “Обзор практики разрешения арбитражными судами дел, связанных с применением отдельных положений части первой Налогового кодекса Российской Федерации” от 17 марта 2003 г. № 71.

<sup>33</sup> Бурцев Д.Г. Представление налоговой декларации и отчетности в электронном виде // Аудиторские ведомости. 2008. № 8.

<sup>34</sup> См.: Постановления ФАС Северо-Западного округа от 17 июля 2008 г. № А56-54014/2007; от 10 июля 2008 г. № А56-48250/2007; Постановление ФАС Северо-Кавказского округа от 2 октября 2007 г. № Ф08-6025/2007-2375А.

<sup>35</sup> См.: Никитин В.В. Комментарий к Письму Минфина России от 27.03.2008 № 03-02-07/1-133 // Акты и комментарии для бухгалтера. 2008. № 12.

Обязанность представлять налоговую декларацию не ставится в зависимость от “результатов предпринимательской деятельности, т.е. от факта получения дохода в соответствующем налоговом периоде”<sup>40</sup>.

Еще одна проблема, связанная с базой начисления санкции, предусмотренной ст. 119 НК РФ, возникает относительно правомерности привлечения к ответственности в случае непредставления либо несвоевременного представления налоговой декларации по своевременно уплаченному налогу. Санкция ст. 119 НК РФ предусматривает взыскание штрафа в размере 5% неуплаченной суммы налога, подлежащей уплате (доплате) на основании этой декларации, за каждый полный или неполный месяц со дня, установленного для ее представления.

Официальная позиция налоговых и высших судебных органов заключается в том, что уплата суммы исчисленного налога в установленный законодательством о налогах и сборах срок сама по себе не освобождает налогоплательщика от ответственности за несвоевременное представление налоговой декларации, предусмотренной ст. 119 НК РФ. Если налог был уплачен в срок, то привлечение к ответственности за несвоевременное представление налоговой декларации по ст. 119 НК РФ возможно в виде взыскания минимального штрафа в размере 1 тыс. руб.<sup>41</sup>

Имеются примеры судебных решений, что, если налог был уплачен в установленный срок, штраф за несвоевременное представление налоговой декларации рассчитывается, исходя из суммы налога, отраженной в декларации<sup>42</sup>.

По мнению ряда практикующих юристов, “фискальные ведомства применяли разные подходы по вопросу определения базы для расчета суммы штрафа. Из буквальной трактовки диспозиции ст. 119 НК РФ следует, что базой для исчисления штрафа признается сумма налога, подлежащая доплате в бюджет на основании декларации, а не вся сумма налога, отраженная в декларации”<sup>43</sup>.

Аналогичные проблемы возникают также в случаях непредставления налоговой декларации при имеющейся переплате по налогу<sup>44</sup>. По мнению некоторых авторов, наличие переплаты по налогу является обстоятельством, смягчающим ответственность налогоплательщика<sup>45</sup>. По мнению других, наличие на дату уплаты налога на лицевом счете переплаты не может являться основанием для неприменения к налогоплательщику ответственности, предусмотренной ст. 119 НК РФ, так как указанная статья не связывает исчисление штрафа за непредставление налоговой декларации с наличием или отсутствием у налогоплательщика переплаты<sup>46</sup>.

Несмотря на то что бюджет свое получил и финансовых потерь у государства не образовалось, считаем правомерным привлечение налогоплательщиков, хотя и уплативших своевременно и в полном объеме налоги, но не сдавших налоговую отчетность (декларацию), к ответственности в виде минимальной суммы штрафа.

Кроме того, следует учитывать, что в случае непредставления налогоплательщиком-организацией налоговой декларации в налоговый орган в течение 10 дней по истечении установленного срока представления такой декларации руководителем (заместителем руководителя) налогового органа может быть принято решение о приостановлении операций налогоплательщика-организации по его счетам в банке (п. 3 ст. 76 НК РФ).

Следует иметь в виду, что нарушения порядка заполнения налоговой декларации, а равно ошибки, допущенные при заполнении декларации при условии, что последняя была подана налогоплательщиком в срок, не образуют состава налогового правонарушения, установленного ст. 119 НК РФ<sup>47</sup>.

На наш взгляд, причиной значительного количества судебных споров на предмет правомерности привлечения налогоплательщиков к налоговой ответственности является недопустимое **применение налоговыми органами расширительного толкования** положений Налогового кодекса РФ.

<sup>40</sup> Определение Конституционного Суда РФ “Об отказе в принятии к рассмотрению запроса мирового судьи судебного участка № 1 города Смоленска о проверке конституционности пункта 2 статьи 119 Налогового кодекса Российской Федерации” от 11 июля 2006 г.

<sup>41</sup> См.: Информационное письмо Президиума ВАС РФ от 17 марта 2003 г. № 71; Письмо Минфина России от 27 марта 2008 г. № 03-02-07/1-133.

<sup>42</sup> См.: Постановление ФАС Уральского округа от 19 июня 2007 г. № Ф09-4569/07-СЗ.

<sup>43</sup> Никитин В.В. Комментарий к Письму Минфина России от 27 марта 2008 г. № 03-02-07/1-133.

<sup>44</sup> См.: Письмо МНС РФ от 28 сентября 2001 г. № ШС-6-14/734; Постановление ФАС Поволжского округа от 9 октября 2008 г. № А57-1337/2008.

<sup>45</sup> См.: Мельникова Ю.А. Ответственность за непредставление налоговой декларации // Упрощенная система налогообложения: бухгалтерский учет и налогообложение. 2008. № 7.

<sup>46</sup> См.: Лермонтов Ю.М. Практические рекомендации по представлению отчетности в налоговые органы. М., 2008; Исакина Е.Н. Правовые последствия непредставления налоговых деклараций // Налоговый вестник. 2008. № 2.

<sup>47</sup> Лермонтов Ю.М. Практические рекомендации по представлению отчетности в налоговые органы.