

Налоговые агенты по НДС: справедливость восстановлена

А. А. Заиконников,
юрист

Из-за чего налоговые агенты, пропустившие срок уплаты налога, но компенсировавшие просрочку за счет добровольной уплаты пеней, были поставлены в худшее положение по сравнению с теми, кто совершал более грубые нарушения и искажал налоговую отчетность? Почему организациям, допустившим минимальную просрочку при уплате НДС, приходилось обращаться в суды, и в связи с чем они получали отказы? Точку в спорах поставил Конституционный суд РФ в постановлении от 06.02.18 № 6-П.

Ответственность за невыполнение налоговым агентом обязанностей по удержанию и перечислению налогов в бюджет установлена ст. 123 НК РФ

Налоговый кодекс РФ возлагает на налоговых агентов обязанности по исчислению, удержанию у налогоплательщика и перечислению налогов в бюджетную систему. Они обязаны вести учет начисленных и выплаченных налогоплательщикам доходов, исчисленных, удержанных и перечисленных налогов, в том числе по каждому налогоплательщику. Также они обязаны представлять в налоговый орган по месту своего учета документы, необходимые для осуществления контроля правильности исчисления, удержания и перечисления налогов.

Ответственность за невыполнение налоговым агентом обязанностей по удержанию и перечислению налогов в бюджет установлена ст. 123 НК РФ. Неправомерное неперечисление (неполное перечисление) сумм налога, подлежащих удержанию и перечислению налоговым агентом, и их неправомерное удержание (неполное удержание) влечет взыскание штрафа в размере 20 % от суммы, подлежащей удержанию и (или) перечислению. Любая просрочка в уплате в бюджет налоговым агентом сумм налога независимо от ее длительности и причин (не удержал либо

удержал, но не перечислил, т. е. не уплатил в срок) влечет взимание штрафа. Его размер — 20 % от суммы задолженности к установленному законом сроку для перечисления налога.

Норма ст. 123 НК РФ действует давно и не вызывала возражений, однако в этом году она, как не соответствующая Конституции РФ, была оспорена в Конституционном суде РФ. Кроме того, оспаривалась конституционность нормы п. 4 ст. 81 НК РФ об уточненной декларации.

Напомним, что п. 4 ст. 81 НК РФ определены случаи освобождения от ответственности, если уточненная декларация представляется в налоговый орган после истечения установленного срока ее подачи и срока уплаты налога. Лицо освобождается от ответственности в случаях:

— представления уточненной налоговой декларации до момента, когда он узнал об обнаружении налоговым органом неотражения или неполноты отражения сведений в налоговой декларации, а также ошибок, приводящих к занижению подлежащей уплате суммы налога, либо о назначении выездной налоговой проверки по данному налогу за данный период, при условии, что

Просрочка в уплате в бюджет налоговым агентом сумм налога независимо от ее длительности и причин (не удержал либо удержал, но не перечислил, т. е. не уплатил в срок) влечет взимание штрафа. Его размер – 20 % от суммы задолженности к установленному законом сроку для перечисления налога

до представления уточненной декларации он уплатил недостающую сумму налога и соответствующие ей пени;

– представления уточненной декларации после проведения выездной налоговой проверки за соответствующий налоговый период, по результатам которой не были обнаружены неотражение или неполнота отражения сведений в налоговой декларации, а также ошибки, приводящие к занижению подлежащей уплате суммы налога.

Причина обращения в Конституционный суд РФ

Обращению в Конституционный суд РФ предшествовало продолжительное арбитражное разбирательство. Кратко суть дела такова: по результатам выездной налоговой проверки организация была привлечена к налоговой ответственности за несвоевременное перечисление в бюджет удержанных сумм НДФЛ. Кроме того, был назначен штраф.

Арбитражный суд г. Москвы решением от 02.02.16 по делу № А40-189421/15-108-1542 признал некоторые выводы налогового органа неверными, а часть штрафа – недействительной. Однако относительно освобождения от налоговой ответственности в другой части штрафа доводы организации не были приняты во внимание. Между тем, ссылаясь она на то, что допущенное ею как налоговым агентом несвоевременное перечисление сумм НДФЛ было устранено самостоятельно. Причем это было сделано задолго до окончания налогового периода и до срока подачи соответствующих расчетов в налоговые органы, а также были уплачены пени за просрочку.

Позиция суда первой инстанции была такова: положения п. 4 ст. 81 НК РФ свя-

зывают освобождение от ответственности (штрафа), предусмотренной ст. 123 НК РФ, с представлением уточненных декларации или расчета, а также с уплатой недостающей суммы налога и начисленных за просрочку пеней. В то время как организация представила налоговому органу расчет по НДФЛ сразу без ошибок и не уточняла его впоследствии. Именно это не позволяет применить освобождение от налоговой ответственности на основании п. 4 ст. 81 НК РФ.

Отметим, что постановлениями Девятого арбитражного апелляционного суда от 17.05.16 № 09АП-13917/16 и АС Московского округа от 01.09.16 № Ф05-12592/16 решение суда первой инстанции оставлено без изменения, жалоба заявителя – без удовлетворения. Верховный суд РФ отказал организации в передаче ее кассационной жалобы для рассмотрения в судебном заседании Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного суда РФ (определение от 19.12.16 № 305-КГ16-17454).

Несмотря на это, организация продолжила отстаивать свою точку зрения и обратилась в Конституционный суд РФ.

По мнению организации, положения п. 4 ст. 81, ст. 123 НК РФ противоречат ст. 19, 46, 55 Конституции РФ, поскольку позволяют освобождать налогового агента от налоговой ответственности (штрафа) за несвоевременное перечисление в бюджет удержанных им сумм НДФЛ, лишь если он представит уточненную налоговую отчетность. Между тем, при изначально правильно составленной отчетности это условие исполнить нельзя, освобождением от налоговой ответственности за такую просрочку могут воспользоваться лишь налоговые агенты, представившие недостоверную налоговую отчетность.

В обоснование позиции относительно неконституционности ст. 123 НК РФ орга-

Налоговый агент, привлекаемый к налоговой ответственности за невыполнение обязанности по удержанию и (или) перечислению налогов, вправе рассчитывать на возможность установления в его деле существенных обстоятельств, обуславливающих индивидуализацию наказания

низацией был приведен следующий довод: установленный данной статьей штраф за неперечисление удержанных сумм налога взыскивается с налоговых агентов в одинаковом размере — независимо от того, что допущенная просрочка в уплате налога могла быть незначительной и была самостоятельно устранена задолго до окончания налогового периода с уплатой пеней в возмещение ущерба казне.

Напомним, что Конституционный суд РФ указывал: применение мер ответственности без надлежащего учета характеризующих виновное в совершении деяния лицо обстоятельств, имеющих объективное и разумное обоснование, противоречит конституционному запрету дискриминации и выраженным в Конституции РФ идеям справедливости и гуманизма и несовместимо с принципом индивидуализации ответственности за правонарушение.

Меры юридической ответственности и правила их применения должны не только соответствовать характеру правонарушения, его опасности для защищаемых законом ценностей, но и обеспечивать учет причин и условий его совершения, а также личности правонарушителя и степени его вины, гарантируя тем самым адекватность порождаемых последствий для лица, привлекаемого к ответственности, тому вреду, который причинен в результате правонарушения, не допуская избыточного государственного принуждения и обеспечивая баланс основных прав индивида (юридического лица) и общего интереса, состоящего в защите личности, общества и государства от правонарушений (постановления от 19.03.03. № 3-П, 13.03.08 № 5-П, 27.05.08 № 8-П, 13.07.10 № 15-П, 17.01.13 № 1-П, 14.02.13 № 4-П, 25.02.14 № 4-П).

Соответственно, налоговый агент, привлекаемый к налоговой ответственности за

невыполнение обязанности по удержанию и (или) перечислению налогов, вправе рассчитывать на возможность установления в его деле существенных обстоятельств, обуславливающих индивидуализацию наказания. В частности, должны быть учтены смягчающие ответственность обстоятельства (ст. 112 НК РФ), например, незначительность периода несвоевременного перечисления налога.

Оспариваемые нормы соответствуют Конституции РФ

Сразу скажем, что Конституционный суд РФ не усмотрел неопределенности в вопросе о конституционности регулирования размера штрафа, предусмотренного ст. 123 НК РФ. Он пояснил, что меры налогового принуждения подразделяются на:

- *правовосстановительные* (обеспечивающие исполнение налогоплательщиком его конституционной обязанности); восполнение недоимки и возмещение ущерба от несвоевременной и неполной уплаты налога;
- *штрафные*, возлагающие на нарушителей дополнительные выплаты в качестве меры ответственности (наказания).

Неуплата налога в срок должна быть компенсирована погашением задолженности по налоговому обязательству и полным возмещением ущерба, понесенного казной вследствие несвоевременного внесения налога. Это дает государству право добавить к сумме недоимки дополнительный платеж — пеню при задержке в уплате сумм налога.

Штрафы же, взимаемые за нарушение налогового законодательства, носят карательный характер и являются наказанием за предусмотренное законом противоправное виновное деяние, совершенное умыш-

Нарушения, допущенные налоговым агентом при уплате налога за налогоплательщика, по мнению Конституционного суда РФ, требуют мер государственного принуждения, пропорциональных опасности таких нарушений

ленно или по неосторожности. В отличие от налоговой недоимки и пени штрафы выходят за рамки налогового обязательства (долга) как такового (постановления Конституционного суда РФ от 17.12.96 № 20-П, 15.07.99 № 11-П, 14.07.05 № 9-П, 19.01.16 № 2-П, определение Конституционного суда РФ от 10.03.16 № 571-О).

Нарушения, допущенные налоговым агентом при уплате налога за налогоплательщика, по мнению Конституционного суда РФ, требуют мер государственного принуждения, *пропорциональных* опасности таких нарушений. Это согласуется с конституционными установлениями в налоговой сфере и вместе с тем не исключает наличие в налоговом законодательстве предписаний, направленных на создание как у налогоплательщиков, так и у налоговых агентов заинтересованности в самостоятельном исправлении ошибок, допущенных при исполнении налоговых обязанностей. За налоговыми органами остается право выявлять с помощью имеющихся в их распоряжении организационно-административных средств такого рода налоговые правонарушения в рамках контрольных процедур.

Конституционный суд РФ разъяснил, что налогоплательщик, обнаружив в поданной им налоговой декларации факт неотражения или неполноты отражения сведений либо ошибки, приводящие к занижению подлежащей уплате суммы налога, *обязан* внести в нее необходимые изменения и представить в налоговый орган уточненную декларацию. При обнаружении недостоверных сведений или ошибок, не приводящих к занижению суммы налога, налогоплательщик *вправе* представить уточненную декларацию.

Налогоплательщик, представивший в налоговый орган уточненную декларацию после истечения установленного срока ее

подачи, но до истечения срока уплаты налога, освобождается от налоговой ответственности, если необходимые исправления были произведены им самостоятельно и прежде, чем он узнал об обнаружении налоговым органом факта неотражения или неполноты отражения сведений в декларации, а также ошибок, приводящих к занижению подлежащей уплате суммы налога, либо о назначении выездной налоговой проверки (ст. 81 НК РФ).

Правила исправления налоговой отчетности для целей освобождения от налоговой ответственности, предусмотренные ст. 81 НК РФ, равным образом распространяются на налоговых агентов и условия освобождения от налоговой ответственности в случае представления уточненных расчетов по подлежащему удержанию и перечислению налога, включая НДФЛ.

Положения п. 4 ст. 81 НК РФ связывают освобождение от налоговой ответственности (штрафа) с двумя условиями, которые поощряют ответственное и деятельное участие налогоплательщиков в поддержании фискального правопорядка, а именно с *добровольными* (не вынужденными) действиями по исправлению недостоверных сведений в ранее представленной налоговой отчетности (декларации или расчете) и уплатой недоимки с начисленными на нее пенями.

По своему буквальному смыслу и в истолковании правоприменительной практикой эти положения допускают применение предусмотренной ими поощрительной меры лишь при соблюдении *обоих условий* и, следовательно, не предполагают освобождения от налоговой ответственности лица, которое не исправило налоговую отчетность и не представило налоговым органам уточненную налоговую отчетность. При том, налоговый агент, аналогичным образом возместивший просрочку (недоимку),

В судебной практике допускается освобождение налогового агента, своевременно представившего достоверную налоговую отчетность, от налоговой ответственности за неправомерное удержание и перечисление налогов

но сначала представивший недостоверный расчет налога и лишь затем его уточнивший (исправивший) в установленном законом порядке, подлежит освобождению от налоговой ответственности.

Между тем, просрочка в перечислении налоговых платежей возможна не только вследствие недостоверного декларирования налога (неотражения или неполноты отражения сведений в налоговой отчетности), но и в результате упущений организационно-технического характера, связанных с удержанием данного налога, которые даже при правильном расчете подлежащего удержанию и перечислению налога за отчетный (налоговый) период не исключают ошибок и недоимок в ранее состоявшихся платежах.

Такие промежуточные (внутригодовые) неточности могут быть обнаружены и исправлены налоговым агентом, а вызванная ими задолженность устранена как до представления расчета налоговым органам, так и впоследствии, однако в обоих случаях они приводят к просрочке в перечислении удержанного налога, которая может быть непреднамеренной.

Тем не менее, в подобных случаях правоприменительные органы имеют *формальный повод* отказать налоговому агенту в освобождении от налоговой ответственности, при том, что он уплатил недостающую сумму налога и соответствующие ей пени на законных условиях и не нарушил обязанности по своевременному представлению достоверного расчета налога и при отсутствии доказательств, указывающих на преднамеренность несвоевременного перечисления в бюджет сумм удержанного налога и на систематический характер нарушений со стороны налогового агента.

Статья 123 НК РФ предусматривает налоговую ответственность в виде штрафа не за нарушения, допущенные налоговым

агентом в части достоверности представленных расчетов, а за противоправное удержание сумм налога и (или) их перечисление в срок. Другими словами, за недоимку *независимо от причин ее возникновения*.

При таком определении состава налогового правонарушения налоговый агент, как ответственное лицо, обязанное в силу налогового закона к достоверному декларированию (расчету) налогов, по мнению Конституционного суда РФ, имеет основания полагать, что именно неуплата налога и пеней безотносительно к тому, ошибочна или безупречна представленная им налоговая отчетность, влечет отказ в освобождении от налоговой ответственности.

Проблема – произвольное истолкование норм в правоприменительной практике

Конституционный суд РФ в Постановлении № 6-П подчеркнул, что он неоднократно отмечал: расплывчатость налоговой нормы может привести к не согласующемуся с конституционным принципом правового государства произвольному и дискриминационному ее применению государственными органами и должностными лицами в их отношениях с налогоплательщиками и тем самым — к нарушению конституционного принципа юридического равенства и вытекающего из него требования равенства налогообложения (п. 1 ст. 3 НК РФ).

На практике это приводит к тому, что налоговым агентам, исполнившим обязанности по представлению достоверного расчета налогов и уплатившим просроченные суммы налога вместе с пеней, в освобождении от налоговой ответственности может быть отказано, несмотря на то обстоятельство, что в основе допущенного ими нарушения лежало упущение, которое — и по

Налоговые агенты, пропустившие срок уплаты налога, но компенсировавшие просрочку за счет добровольной уплаты пеней, поставлены в худшее положение по сравнению с теми, кто совершил более грубое нарушение за счет искажения налоговой отчетности, повлекшего неполную уплату налога

своей сути, и по смыслу рассматриваемого правового регулирования — представляет собой техническую или иную ошибку, не влекущую искажения налоговой отчетности.

Кроме того, Конституционный суд РФ указал на то, что в судебной практике допускается освобождение налогового агента, своевременно представившего достоверную налоговую отчетность, от налоговой ответственности за неправомерное неуплату и неперечисление налогов. Это согласуется с правовой позицией, изложенной в постановлении Президиума ВАС РФ от 18.03.14 № 18290/13 применительно к целевому назначению освобождения от налоговой ответственности, предусмотренного ст. 81 НК РФ.

Интересная деталь: на наличие такой возможности указывалось и в письме, направленном в Конституционный суд РФ в рамках настоящего дела заместителем Председателя ВС РФ. По его мнению, налоговые агенты, пропустившие срок уплаты налога, но компенсировавшие просрочку за счет добровольной уплаты пеней, поставлены в худшее положение по сравнению с теми, кто совершил более грубое нарушение за счет искажения налоговой отчетности, повлекшего неполную уплату налога. В письме отмечалось: для освобождения налогового агента от налоговой ответственности за несвоевременное перечисление удержанного налога, совершенное без искажения налоговой отчетности, формально отсутствует совокупность всех условий, предусмотренных п. 3 и 4 ст. 81 НК РФ.

Принимая во внимание расхождения в понимании положений п. 4 ст. 81 и ст. 123 НК РФ, имеющие место в судебной практике, Конституционный суд РФ пришел к следующему выводу. Эти положения в их взаимосвязи не должны толковаться как

лишающие налогового агента, допустившего просрочку в уплате НДФЛ, который был правильно исчислен им в представленном налоговому органу расчете, права на освобождение от налоговой ответственности, если он уплатил недостающую сумму налога и соответствующие ей пени до момента, когда ему стало известно об обнаружении налоговым органом факта несвоевременного перечисления удержанного налога или о назначении выездной налоговой проверки, притом, что отсутствуют доказательства, указывающие на то, что несвоевременное перечисление налоговым агентом в бюджет сумм налога носило преднамеренный характер, не было результатом его упущения (технической или иной ошибки).

Конституционный суд РФ постановил признать взаимосвязанные положения п. 4 ст. 81 и ст. 123 НК РФ не противоречащими Конституции РФ. Конституционно-правовой смысл взаимосвязанных положений п. 4 ст. 81 и ст. 123 НК РФ, выявленный Конституционным судом РФ в данном постановлении, является общеобязательным, что исключает любое иное их истолкование в правоприменительной практике. При этом по решению Конституционного суда РФ правоприменительные решения по делу обратившейся к нему организации, принятые на основании положений п. 4 ст. 81 и ст. 123 НК РФ, расходящемся с их конституционно-правовым смыслом, выявленным в настоящем постановлении, подлежат пересмотру ■

Литература

1. Налоговый кодекс Российской Федерации: часть первая: [принят Государственной Думой 16 июля 1998 г., № 146-ФЗ, с изменениями и дополнениями] // Справочно-правовая система "Гарант": [Электронный ресурс].
2. Налоговый кодекс Российской Федерации: часть вторая: [принят Государственной Думой 5 августа 2000 г., № 117-ФЗ, с изменениями и дополнениями] // Справочно-правовая система "Гарант": [Электронный ресурс].
3. Постановление Конституционного Суда РФ от 6 февраля 2018 г. № 6-П "По делу о проверке конституционности положений пункта 4 статьи 81 и статьи 123 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобой открытого акционерного общества "Таиф" // Справочно-правовая система "Гарант": [Электронный ресурс].