



ВЫСШИЙ АРБИТРАЖНЫЙ СУД РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ПОСТАНОВЛЕНИЕ Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации

№ 3299/10

Москва

12 октября 2010 г.

Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации в составе:

председательствующего – Председателя Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации Иванова А.А.;

членов Президиума: Амосова С.М., Андреевой Т.К., Бабкина А.И., Валявиной Е.Ю., Витрянского В.В., Вышняк Н.Г., Завьяловой Т.В., Исайчева В.Н., Маковской А.А., Першутова А.Г., Сарбаша С.В., Слесарева В.Л., Тумаркина В.М., Юхнея М.Ф. –

рассмотрел заявление Инспекции Федеральной налоговой службы № 4 по городу Краснодару о пересмотре в порядке надзора решения Арбитражного суда Краснодарского края от 14.09.2009 по делу № А32-19097/2009-51/248 и постановления Федерального арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 22.12.2009 по тому же делу.

В заседании приняли участие представители заявителя – Инспекции Федеральной налоговой службы № 4 по городу Краснодару – Селихов М.Ю., Сторожук А.В., Трегуб С.К., Шаронин В.Ю.

Заслушав и обсудив доклад судьи Бабкина А.И., а также объяснения представителей участвующего в деле лица, Президиум установил следующее.

Инспекция Федеральной налоговой службы № 4 по городу Краснодару (далее – инспекция) провела камеральную налоговую проверку первичной налоговой декларации по налогу на прибыль организаций за девять месяцев 2008 года государственного научного учреждения «Северо-Кавказский зональный научно-исследовательский институт садоводства и виноградарства Российской академии сельскохозяйственных наук» (далее – учреждение).

В ходе проверки установлено, что указанная налоговая декларация, согласно которой уплате в бюджет подлежало 16 932 759 рублей налога на прибыль, представлена учреждением с нарушением срока, установленного пунктом 3 статьи 289 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – Кодекс). Данное налоговое нарушение послужило основанием для начисления 846 638 рублей штрафа (5 процентов от указанной суммы налога), что отражено в акте проверки от 12.02.2009 № 18141.

Учреждение, не отрицая факта допущенного нарушения, обратилось в инспекцию с ходатайством об уменьшении суммы штрафа в 100 раз (до 8 466 рублей 38 копеек), мотивируя свои требования тем, что срок представления налоговой декларации в электронном виде нарушен на один день ввиду сбоя в работе компьютерной программы.

По результатам рассмотрения материалов проверки и ходатайства учреждения об уменьшении размера суммы санкции инспекцией вынесено решение от 26.03.2009 № 8235 (далее – решение инспекции) о привлечении его к налоговой ответственности в виде 200 000 рублей штрафа на основании статьи 119 Кодекса.

Не согласившись с таким решением, учреждение направило апелляционную жалобу с просьбой о снижении суммы штрафа в большем размере в Управление Федеральной налоговой службы по Краснодарскому краю, которое решением от 25.05.2009 № 16-12-309-631 оставило ее без удовлетворения.

Учреждение оспорило решение инспекции в арбитражном суде, заявив о необоснованности его привлечения к налоговой ответственности.

Решением Арбитражного суда Краснодарского края от 14.09.2009 заявленное требование удовлетворено, решение инспекции признано недействительным.

Федеральный арбитражный суд Северо-Кавказского округа постановлением от 22.12.2009 решение суда первой инстанции оставил без изменения.

В заявлении, поданном в Высший Арбитражный Суд Российской Федерации, о пересмотре в порядке надзора указанных судебных актов инспекция просит их отменить, ссылаясь на нарушение единообразия в толковании и применении арбитражными судами норм права, и принять новый судебный акт об отказе в удовлетворении требования общества.

В отзыве на заявление учреждение просит оставить судебные акты без изменения как соответствующие законодательству и обстоятельствам дела.

Проверив обоснованность доводов, изложенных в заявлении, отзыве на него и выступлениях присутствующих в заседании представителей участвующего в деле лица, Президиум считает, что обжалуемые судебные акты подлежат отмене по следующим основаниям.

Согласно пункту 1 статьи 119 Кодекса непредставление налогоплательщиком в установленный законодательством о налогах и сборах срок налоговой декларации в налоговый орган по месту учета при отсутствии признаков налогового правонарушения, предусмотренного пунктом 2 названной статьи, влечет взыскание штрафа в размере

5 процентов суммы налога, подлежащей уплате (доплате) на основе этой декларации, за каждый полный или неполный месяц со дня, установленного для ее представления, но не более 30 процентов указанной суммы и не менее 100 рублей.

По мнению судов, данная санкция не может быть применена в случае несвоевременного представления налоговой декларации по налогу на прибыль за отчетный период, так как этот документ, по сути, отвечает признакам расчета авансового платежа по налогу на прибыль, а не налоговой декларации, представляемой по итогам налогового периода (один год).

Выводы судов основаны на системном толковании положений статьи 80 Кодекса во взаимосвязи с положениями статей 52, 285, пункта 4 статьи 289 Кодекса. В связи с тем что расчеты авансовых платежей по налогу на прибыль организаций по смыслу статьи 80 Кодекса к налоговым декларациям не относятся, суды сочли неправомерным привлечение учреждения к налоговой ответственности на основании пункта 1 статьи 119 Кодекса по факту непредставления в установленный срок документа, отвечающего, как полагают суды, признакам расчета авансового платежа по налогу на прибыль.

При этом арбитражными судами делается ссылка на разъяснения, содержащиеся в письме Министерства финансов Российской Федерации от 05.05.2009 № 03-02-07/1-228 и в пункте 15 информационного письма Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 17.03.2003 № 71 «Обзор практики разрешения арбитражными судами дел, связанных с применением отдельных положений части первой Налогового кодекса Российской Федерации».

Однако судами допущено ошибочное толкование и применение положений законодательства о налогах и сборах и не учтено следующее.

Согласно пункту 1 статьи 80 Кодекса налоговая декларация представляет собой письменное заявление налогоплательщика об объектах

налогообложения, о полученных доходах и произведенных расходах, об источниках доходов, о налоговой базе, налоговых льготах, об исчисленной сумме налога и (или) о других данных, служащих основанием для исчисления и уплаты налога. Налоговая декларация представляется каждым налогоплательщиком по каждому налогу, подлежащему уплате этим налогоплательщиком, если иное не предусмотрено законодательством о налогах и сборах.

В этом же пункте раскрывается понятие «расчет авансового платежа» – это письменное заявление налогоплательщика о базе исчисления, об используемых льготах, исчисленной сумме авансового платежа и (или) о других данных, служащих основанием для исчисления и уплаты авансового платежа. Причем указано, что расчет авансового платежа представляется в случаях, предусмотренных Кодексом применительно к конкретному налогу.

Сроки и порядок исчисления и уплаты налога на прибыль организаций, в том числе в виде авансовых платежей, а также условия, сроки и порядок представления налогоплательщиками налоговой декларации установлены главой 25 Кодекса.

Согласно пункту 2 статьи 286 Кодекса по итогам каждого отчетного (налогового) периода, если иное не предусмотрено названной статьей, налогоплательщики исчисляют сумму авансового платежа, исходя из ставки налога и подлежащей налогообложению прибыли, рассчитанной нарастающим итогом с начала налогового периода до окончания отчетного (налогового) периода.

Пунктом 1 статьи 289 Кодекса на налогоплательщиков независимо от наличия у них обязанности по уплате налога и (или) авансовых платежей по налогу, особенностей исчисления и уплаты налога возложена обязанность по истечении каждого отчетного и налогового периода представлять в налоговые органы по месту своего нахождения и месту нахождения каждого обособленного подразделения, если иное не

предусмотрено этим же пунктом, соответствующие налоговые декларации в порядке, определенном указанной статьей.

При этом в соответствии с пунктами 2 и 3 статьи 289 Кодекса по итогам отчетного периода налогоплательщики представляют налоговые декларации упрощенной формы, а срок представления налоговых деклараций – не позднее 28 календарных дней со дня окончания соответствующего отчетного периода.

Следовательно, обязанность представления налогоплательщиком налоговой декларации по налогу на прибыль организаций по итогам как налогового, так и отчетного периодов прямо установлена главой 25 Кодекса, в то время как представление расчета авансового платежа по налогу на прибыль за отчетные периоды ни Кодексом, ни иными актами налогового законодательства не определено.

Таким образом, толкование понятия «налоговая декларация, представляемая за отчетный период» как расчета авансового платежа не основано на положениях Кодекса. Следовательно, в случае представления такой налоговой декларации с нарушением срока, установленного пунктом 3 статьи 289 Кодекса, наступают последствия, предусмотренные статьей 119 Кодекса.

Ссылка судов на разъяснения, содержащиеся в пункте 15 информационного письма Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 17.03.2003 № 71 некорректна, так как эти разъяснения основаны на обстоятельствах, касающихся представления расчета авансового платежа (в частности, по единому социальному налогу), и положениях главы 24 Кодекса, которые обязывали плательщиков единого социального налога по итогам отчетного периода представлять в налоговый орган именно данный расчет как документ, а не налоговую декларацию.

Что касается письма Министерства финансов Российской Федерации от 05.05.2009 № 03-02-07/1-228, оно является ответом на частный вопрос

по обстоятельствам, идентичным фактам в настоящем деле, и выражает мнение Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики, которое противоречит положениям Кодекса.

Следует отметить, что внесенные Федеральным законом от 27.07.2010 № 229-ФЗ в статью 80 Кодекса дополнения и изменения в части составления налоговых деклараций в электронном виде и передачи их по телекоммуникационным каналам связи с применением электронной цифровой подписи не затронули иных положений статьи 80 и главы 25 Кодекса об условиях и порядке представления в налоговые органы налоговых деклараций, в том числе по налогу на прибыль, за отчетные периоды.

Так как суды пришли к выводу о необоснованности привлечения к ответственности, связанные с размером штрафа вопросы, в том числе о наличии смягчающих ответственность обстоятельств, судами не рассматривались, а поэтому не обсуждались и правовые основания для снижения размера подлежащей взысканию суммы налоговой санкции.

Между тем налоговая санкция является мерой ответственности за совершение налогового правонарушения, то есть виновно совершенного противоправного (в нарушение законодательства о налогах и сборах) деяния (действия или бездействия) налогоплательщика, за которое Кодексом установлена ответственность (статья 106, пункт 1 статьи 114).

Кодекс содержит открытый перечень обстоятельств, исключающих вину в совершении налогового правонарушения, а также смягчающих ответственность за его совершение (статьи 111, 112). Такие обстоятельства устанавливаются судом или налоговым органом, рассматривающим дело, и учитываются при применении налоговых санкций.

При этом размер санкции должен отвечать вытекающим из Конституции Российской Федерации и статьи 3 Кодекса требованиям справедливости и соразмерности, дифференциации ответственности в

зависимости от тяжести содеянного, размера и характера причиненного ущерба.

Как установлено судами и видно из материалов дела, инспекция при вынесении обжалуемого решения частично удовлетворила ходатайство общества и снизила размер санкции до 200 000 рублей.

В суде учреждение, оспаривая правомерность принятого решения, ходатайство о дальнейшем уменьшении штрафа не заявляло, однако обратило внимание суда на фактические обстоятельства (пропуск срока представления декларации на один день) и причину правонарушения (сбой в работе компьютерной сети). Кроме того, как видно из апелляционной жалобы учреждения в вышестоящий налоговый орган (с ходатайством о снижении размера санкции), оно ссылалось на то, что уплата такой суммы штрафа повлечет значительное уменьшение средств, направляемых на научно-исследовательские работы, финансируемые за счет бюджета.

Поскольку перечень смягчающих ответственность обстоятельств, приведенный в статье 112 Кодекса, не является исчерпывающим, суд вправе признать иные обстоятельства, не указанные в подпунктах 1, 2, 2.1 статьи 112 Кодекса, в качестве смягчающих ответственность.

Отсутствие ходатайства налогоплательщика о применении судом смягчающих ответственность обстоятельств не исключает обязанности суда дать оценку соразмерности исчисленного штрафа тяжести совершенного правонарушения и применить иные смягчающие ответственность обстоятельства даже в том случае, если налоговый орган частично применил положения статьи 112 Кодекса.

При таких условиях оспариваемые судебные акты нарушают единообразие в толковании и применении арбитражными судами норм права, что в соответствии с пунктом 1 части 1 статьи 304 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации является основанием для их отмены.

Дело подлежит направлению в суд первой инстанции на новое рассмотрение в части определения размера взыскиваемой с учреждения суммы санкции с учетом статьи 112 Кодекса.

Содержащееся в настоящем постановлении Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации толкование правовых норм является общеобязательным и подлежит применению при рассмотрении арбитражными судами аналогичных дел.

Учитывая изложенное и руководствуясь статьей 303, пунктом 2 части 1 статьи 305, статьей 306 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации

ПОСТАНОВИЛ:

решение Арбитражного суда Краснодарского края от 14.09.2009 по делу № А32-19097/2009-51/248 и постановление Федерального арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 22.12.2009 по тому же делу отменить.

Дело направить на новое рассмотрение в Арбитражный суд Краснодарского края.

Председательствующий

А.А. Иванов