

[Ключевые слова: «уплата налога» – «ВАС РФ» – «КС РФ» – «бюджетные средства» – «ущерб» – «статья 122 НК РФ» – «налоговая санкция» – «налоговая ответственность»]

О.И. Лютова,

преподаватель кафедры государственно-правовых дисциплин Приволжского филиала ГОУ ВПО «Российская академия правосудия»

E-mail: nalogoved@nalogoved.ru

Уплата налога «не в тот» бюджет. Возможна ли ответственность?

Неоднозначность судебной практики о применении санкции по статье 122 НК РФ косвенно свидетельствует о фактически унитарном характере устройства бюджетной системы страны при формально федеративной ее структуре. Точка зрения автора подтверждается мнением исследователей

Неоднозначность позиции судов о роли публично-правового образования и адресности уплаты налогов и сборов

Современная редакция пункта 1 статьи 122 НК РФ не претерпела существенных изменений с момента принятия Кодекса. Особенности применения этой нормы зачастую выявлялись судебной практикой, часто неединообразной.

Так, в силу пункта 42 Постановления Пленума ВАС РФ от 28.02.2001 № 5 «О некоторых вопросах применения части первой Налогового кодекса Российской Федерации» (далее – Постановление № 5) при применении статьи 122 НК РФ судам необходимо иметь в виду, что «неуплата или неполная уплата сумм налога» означает возникновение у налогоплательщика задолженности перед соответствующим бюджетом (внебюджетным фондом) по уплате конкретного налога в результате совершения указанных в данной статье деяний (действий или бездействия)».

Такой же позиции придерживался КС РФ. В Определении от 16.01.2009 № 146-О-О, рассматривая ситуацию, в которой налогоплательщик ошибочно уплачивал налог по упрощенной системе налогообложения (УСН), при том что он обязан был применять единый налог на вмененный доход (ЕНВД), Суд исходил из того, что при применении указанных систем налогообложения уплаченные налоги поступают в бюджеты разных уровней. По мнению Суда, несмотря на то что бюджетная система РФ едина, бюджеты разных уровней самостоятельны, а доходы, расходы и источники финансирования дефицитов бюджетов между различными бюджетами бюджетной системы РФ разграничиваются (ст. 28–31 БК РФ). Следовательно, при ошибочном применении УСН вместо ЕНВД бюджетной системе наносится ущерб, что делает необходимым взыскание налоговых санкций за неуплату ЕНВД и непредставление по нему налоговых деклараций.

Приведенные судебные акты свидетельствуют о том, что ВАС РФ и КС РФ в рассмотренных случаях считают возможным применение штрафа по пункту 1 статьи 122 НК РФ только с предварительным разрешением вопросов о том, в какой именно бюджет (внебюджетный фонд) подлежит зачислению налог и имело ли место возникновение у налогоплательщика задолженности перед соответствующим бюджетом (внебюджетным

фондом).

Фактически речь идет о том, что рассматриваемая санкция подлежит применению, если налог не был уплачен в бюджет соответствующего публично-правового образования (в том числе и в ситуации, когда налог фактически был уплачен в бюджет иного публично-правового образования).

Иная позиция относительно роли публично-правового образования и адресности уплаты налогов и сборов представлена в постановлениях Президиума ВАС РФ от 23.08.2005 № 645/05 и от 24.03.2009 № 14519/08. В этих актах, по сути, игнорируется роль публично-правового образования как стороны правоотношения по уплате (перечислению) налога. В рассмотренных в этих делах ситуациях организация – налоговый агент по НДСЛ ошибочно перечислила удержанный с работников налог «не в тот» местный бюджет. По мнению ВАС РФ, обязанность перечислить налог и пени в соответствующий бюджет у организации осталась. В то же время Суд счел, что в этом случае имеет место нарушение порядка перечисления удержанного НДСЛ, а НК РФ не предусматривает ответственности за ненадлежащее исполнение налоговым агентом своих обязанностей. Таким образом, перечисление удержанного налога в ненадлежащий бюджет налоговым правонарушением, по мнению ВАС РФ, не является и налоговыми санкциями статьи 123 НК РФ не охраняется.

При этом сравнение статей 122 и 123 НК РФ, по нашему мнению, не позволяет выявить отличия, позволяющие различно применять их в случае уплаты (перечисления) налога «не в тот» бюджет («не тому» публично-правовому образованию).

Не меньший интерес с точки зрения роли публично-правового образования как стороны правоотношения по уплате (перечислению) налога представляет институт уточнения платежа, введенный с 01.01.2007 года (п. 7 ст. 45 НК РФ).

Ключевой момент уточнения платежа – это то, что платеж может быть уточнен, если ошибка налогоплательщика не повлекла неперечисления налога в бюджетную систему РФ на соответствующий счет Федерального казначейства. В этом случае при принятии решения об уточнении платежа налог фактически считается уплаченным должным образом в момент его уплаты, и пени по статье 75 НК РФ не начисляются.

То, что уточнение платежа производится в соответствии с ненормативным правовым актом налогового органа – решением об уточнении платежа, само по себе не наделяет этот документ каким-либо особым статусом. В силу статьи 75 НК РФ пени начисляются (либо не начисляются) в силу закона, а не в силу ненормативного правового акта, вследствие чего принятие налоговым органом решения об уточнении платежа и перерасчет пеней носит скорее технический характер.

Иными словами, формально налогоплательщик теперь вполне может уплатить налог «не в тот» бюджет и впоследствии потребовать уточнения платежа, поскольку в бюджетную систему, определяемую статьей 6 БК РФ, налог был уплачен.

О применении санкции по статье 122 НК РФ

С нашей точки зрения, уместен вопрос о том, подлежит ли вообще применению санкция статьи 122 НК РФ (с учетом толкования, данного в пункте 42 Постановления № 5) после 01.01.2007 в случае, если налог поступил в бюджетную систему, но был ошибочно направлен «не в тот» бюджет (полностью или частично)?

Арбитражная практика по вопросам уточнения платежа пока немногочисленна. Вероятно, это связано с тем, что сам по себе институт уточнения подразумевает принципиально иные подходы к вопросу о том, является ли уплаченным тот или иной налог. Вследствие этого требования налогоплательщиков, связанные с уточнением платежа, являются эпизодическими (см. текст на полях, с.). **П**

Тем самым подтверждается вывод о том, что перечисление налога в ненадлежащий бюджет для решения вопроса о том, считается ли соответствующий налог уплаченным,

сейчас уже не является принципиальным – более существенным считается факт перечисления налога в бюджетную систему РФ на соответствующий счет Федерального казначейства.

С нашей точки зрения, конкретное публично-правовое образование в соответствии с пунктом 7 статьи 45 НК РФ после 01.01.2007 уже не может и настаивать на возмещении ущерба, понесенного в результате несвоевременного внесения налога. В случае если налог первоначально был направлен по ошибке в другой бюджет, то никакого ущерба рассматриваемое публично-правовое образование исходя из норм НК РФ, по всей видимости, не понесет.

Не предусмотрено и какой-либо «межбюджетной» компенсации, аналогичной пеням по статье 75 НК РФ, от одного публично-правового образования другому за временное нахождение суммы налога в ненадлежащем бюджете.

Мнение специалистов

Представляет интерес позиция Н.А. Шевелевой, высказанная еще в 2004 году: при всей кажущейся логичности и завершенности правового регулирования принципа самостоятельности бюджетов и его неразрывной связи с федеративным устройством Российской Федерации представляется, что все-таки сущностью бюджетной системы России является унитаризм, а вовсе не федерализм.

Бюджетное устройство унитарных государств характеризуется наличием единого государственного бюджета и в значительной степени зависимых от него местных бюджетов. Вместе с тем единый государственный бюджет не исключает существования обособленных бюджетов территорий, которые, как и местные бюджеты, обладают лишь отдельными признаками самостоятельности при преобладании жесткой зависимости от государственного бюджета¹.

Сходное мнение выражает В.М. Ведяхин: финансовая зависимость большинства субъектов РФ от Центра, перераспределение доходов субъектов РФ по решению Москвы, усиление централизации и ослабление децентрализации правового регулирования постепенно делают наше государство в большей степени унитарным, чем федеративным².

Н.М. Добрынин также отмечает, что в современной бюджетной политике федерального центра все более отчетливо проявляются тенденции не бюджетного федерализма, а бюджетного унитаризма, в качестве оправдания которого обычно называют необходимость концентрации финансовых ресурсов для целей социально-экономического развития страны. Экономический федерализм как явление не есть исключительное свойство государств только с федеративной формой государственного устройства. Децентрализованное, распределенное формирование ресурсов государственной власти может быть характерно и для унитарных государств³.

Таким образом, если исходить из того, что в отношении бюджетов Россия – это скорее унитарное, чем федеративное государство, нет ничего удивительного в появлении в НК РФ института уточнения платежа: более существенным считается перечисление налога в бюджетную систему РФ на соответствующий счет Федерального казначейства, а не в надлежащий бюджет.

Фактически имеет место ситуация, которая была описана еще в работе советского исследователя С.Д. Цыпкина, – второй стороной налогового правоотношения выступает государство в целом⁴.

Следует признать, что для налогоплательщика уплата налога в унитарном государстве более «удобна», чем в федеративном, именно по причине исключения возможных ошибок, связанных с неверным определением соответствующего бюджета – получателя. По этой причине, с учетом приоритета прав налогоплательщика (ст. 2 Конституции РФ, п. 7 ст. 3 НК РФ), введение института уточнения платежа, несомненно, повышает уровень правовой

защищенности налогоплательщиков, но, очевидно, и снижает уровень правовой защищенности публично-правовых образований, в основном субъектов РФ и муниципальных образований.

Следует учитывать, что разъяснение, данное в пункте 42 Постановления № 5, было дано еще до введения института уточнения платежа. В Определении КС РФ от 16.01.2009 № 146-О-О упоминается спор предпринимателя Амирова А.К. с МРИ ФНС России № 3 по Республике Татарстан, ставший причиной обращения в КС РФ. Этот спор касался периода до 01.01.2007⁵.

На наш взгляд, смена правового регулирования с 01.01.2007 – а именно введение института уточнения платежа – означает необходимость корректировки правовой позиции ВАС РФ, изложенной в пункте 42 Постановления № 5. По меньшей мере можно утверждать, что ошибочное перечисление налога в ненадлежащий бюджет (внебюджетный фонд) не может служить основанием для применения санкции по статье 122 НК РФ, если фактически налог поступил в бюджетную систему.

ПОДВЕРСТКИ

1/

О ПРАВИЛЬНОСТИ УКАЗАНИЯ КОДА БЮДЖЕТНОЙ КЛАССИФИКАЦИИ

(постановления ФАС ВСО от 01.12.2011 № А33-6313/2011 и ФАС СЗО от 22.12.2010 по делу № А42-2893/2010; в ВАС РФ заявления о пересмотре дел в порядке надзора не направлялись)

Исполнение обязанности по уплате налога не ставится в зависимость от правильности указания кода бюджетной классификации в платежных документах. Налоговое законодательство устанавливает, что налог должен быть перечислен в бюджет. Следовательно, правильное указание кода бюджетной классификации необходимо лишь для правильного распределения средств между бюджетами.

2/

СНОСКИ

¹ См.: Шевелева Н.А. Бюджетная система России: опыт и перспективы правового регулирования в период социально-экономических реформ. – СПб., 2004. – С. 9.

² См.: Ведяхин В.М. Форма российского государства: теория и практика // Право и политика. – 2006. № 3. С.

³ См.: Добрынин Н.М. Экономический федерализм в Российской Федерации: природа, практика, прогноз // Право и политика – 2006. № 7. С. .

⁴ См.: Цыпкин С.Д. Доходы государственного бюджета СССР. Правовые вопросы. – М., 1973. С. 59.

⁵ См.: Постановление ФАС ПВО от 06.12.2007 № А65-6982/07-СА2-9.

КРИКИ

Перечисление налога в ненадлежащий бюджет не является налоговым

правонарушением

Второй стороной налогового правоотношения выступает государство в целом