

О значении уточненной налоговой декларации для корректировки налогового обязательства



**Сергей Вадимович
Овсянников**

доцент СПбГУ, кандидат
юридических наук

В последнее время увеличивается число налоговых споров, в которых налоговые органы и суды, не оспаривая в принципе право налогоплательщика на уменьшение налоговой базы или суммы налога, принимают неблагоприятные для налогоплательщика решения со ссылкой на то, что соответствующие сведения не были своевременно отражены в налоговой декларации или были указаны в декларации, относящейся к другому налоговому периоду. При этом налогоплательщику разъясняется право на подачу уточненной налоговой декларации за надлежащий налоговый период¹. Фактически такой подход означает, что представление уточненной налоговой декларации признается в качестве единственного и обязательного способа устранения ошибок, допущенных налогоплательщиком при исчислении налога. Однако соответствует ли это пониманию природе и целям механизма корректировки декларации, как они отражены в налоговом законодательстве, не приводит ли оно к преувеличению роли уточненной налоговой декларации и излишней формализации как налоговых отношений, так и правосудия по налоговым спорам?

Негативные последствия подобной практики налоговых органов и судов очевидны: возникает необходимость повторных обращений в налоговые органы, увеличивается число налоговых споров, с налогоплательщика взыскивается излишняя сумма налога, которая подлежит возврату впоследствии, после подтверждения соответству-

Ключевые слова:

уточненная налоговая декларация, камеральная налоговая проверка, выездная налоговая проверка, налоговое обязательство

¹ См., напр.: постановления АС Московского округа от 14.07.2014 по делу № А40-5490/2013, от 27.10.2014 по делу № А40-110136/13; ФАС Северо-Кавказского округа от 10.07.2014 по делу № А53-18330/2013; ФАС Поволжского округа от 18.08.2014 по делу № А72-10571/2013.

В статье анализируется нормативно-правовое регулирование и судебная практика, касающиеся вопроса обязательности представления уточненной налоговой декларации для осуществления прав налогоплательщиков. Автор предлагает различать случаи, когда ее отсутствие препятствует проведению мероприятий налогового контроля, и случаи, когда такие препятствия отсутствуют. В статье обосновывается тезис о том, что уточненная налоговая декларация — не единственный способ устранения ошибок в исчислении налогового обязательства, если эти ошибки могут быть выявлены налоговым органом самостоятельно в ходе выездной налоговой проверки. По мнению автора, в обязанности налоговых органов входит обнаружение ошибок, следствием которых служит не только недоплата, но и переплата налогов. При этом налоговый орган должен оказывать разумное содействие налогоплательщику в осуществлении его прав, в том числе путем представления уточненной налоговой декларации.

ющего права, откладывается момент восстановления нарушенного налогового правоотношения, что нередко приводит к пропуску пресекательных сроков на возврат или возмещение налога. В то же время эти издержки рассматриваемого подхода сами по себе не могут его дискредитировать, если повышение требований к форме исправления ошибок в налоговых расчетах обеспечивает существенно более эффективную проверку заявляемых сведений и может реально предотвратить ущерб для фискальных интересов. Таким образом, следует выяснить, насколько сбалансированы интересы налогоплательщика, связанные с законным уменьшением уплачиваемой суммы налога, и публичные интересы, заключающиеся в возможности осуществления эффективного налогового контроля.

Анализ поставленной проблемы осложняется тем, что положения НК РФ, определяющие взаимосвязь процедуры уточнения налоговой декларации и механизма налогового контроля, менялись многократно и фрагментарно, и поэтому трудно говорить о наличии в налоговом законодательстве целостной концепции корректировки налоговой декларации. Вместе с тем к настоящему времени в налоговом законодательстве сложилась достаточно развернутая система специальных норм, регулирующих последствия представления уточненных налоговых деклараций, анализируя которые в комплексе, можно составить представление о значении, которое на данном этапе придает законодатель уточненной налоговой декларации.

Впервые вопрос о необходимости подачи уточненной налоговой декларации со всей остротой возник в связи

Насколько сбалансированы интересы налогоплательщика, связанные с законным уменьшением уплачиваемой суммы налога, и публичные интересы, заключающиеся в возможности осуществления эффективного налогового контроля?

с проблемой возврата излишне уплаченных сумм налогов. В п. 11 Обзора практики разрешения арбитражными судами дел, связанных с применением отдельных положений главы 25 НК РФ (информационное письмо Президиума ВАС РФ от 22.12.2005 № 98), разъяснялось: «Срок на возврат (зачет) суммы излишне уплаченного налога (авансового платежа), определенный пунктом 9 статьи 78 НК РФ, начинается со дня подачи заявления о возврате (зачете), но не ранее чем с момента завершения камеральной налоговой проверки по соответствующему налоговому (отчетному) периоду либо с момента, когда такая проверка должна была быть завершена по правилам статьи 88 НК РФ». Из этого разъяснения арбитражные суды сделали вывод, что если переплата налога связана с ошибкой, допущенной в налоговой декларации, ее устранение и, соответственно, возврат излишне уплаченной суммы возможны только при условии представления уточненной декларации, поскольку это обеспечивает возможность проведения камеральной налоговой проверки.

Позиция Президиума ВАС РФ вызвала критику, основанную прежде всего на буквальном толковании положений ст. 78 и 81 НК РФ, которые не предусматривают подачу уточненной декларации в качестве условия возврата излишне уплаченной суммы налога, а саму подачу такой декларации в случае выявления ошибки, не повлекшей недоплату налога, признают правом, но не обязанностью налогоплательщика (абз. 2 п. 1 ст. 81 НК РФ). Едва ли такую критику можно назвать убедительной, если правильно проводить различие между обязанностью налогоплательщика и обязательным условием осуществления его права. Подача уточненной налоговой декларации в случае переплаты налога — это, конечно, право налогоплательщика, равно как и возврат излишне уплаченной суммы налога. Налогоплательщик вправе не корректировать эту ошибку и, соответственно, не возвращать переплаченную сумму налога. Однако при обращении с заявлением о возврате излишне уплаченной суммы он должен обосновать факт излишней уплаты, в том числе ошибку, допущенную в налоговой декларации при исчислении налога.

Налоговый орган не вправе относиться к сведениям, отраженным в первоначальной налоговой декларации, как к недостоверным (ошибочным) до тех пор, пока соответ-

Едва ли критику позиции Президиума ВАС РФ можно назвать убедительной, если правильно проводить различие между обязанностью налогоплательщика и обязательным условием осуществления его права

ствующий факт не будет установлен в рамках предусмотренных для этого процедур. Исходя из принципа добросовестности налогоплательщика презюмируется, что информация, включенная налогоплательщиком в декларацию, является достоверной, а исчисленная им сумма налога соответствует требованиям закона². Опровергнуть это может либо налоговый орган путем проведения мероприятий налогового контроля, либо сам налогоплательщик посредством внесения исправлений в налоговую отчетность.

Нет оснований утверждать, что НК РФ изначально рассматривал представление уточненной налоговой декларации и заявления о возврате излишне уплаченной суммы налога (без подачи уточненной декларации) как два альтернативных способа защиты прав налогоплательщика. По существу, такой подход означал бы право налогоплательщика выбирать между пересчетом налога с возможностью камеральной проверки и пересчетом без предоставления налоговым органам такой возможности. Это открывало бы путь к обходу закона и было бы равносильно наделению налогоплательщика правом блокировать отдельные механизмы налогового контроля, что едва ли входило в намерения законодателя.

И если изложенные выводы могли быть сделаны на основе толкования налоговых норм, действовавших в период формирования правовой позиции Президиума ВАС РФ, когда камеральная проверка носила в значительной мере счетный характер и не позволяла истребовать дополнительную информацию, то еще бóльшие основания для таких выводов дает действующая редакция ст. 88 НК РФ, существенно расширившая полномочия налоговых органов при камеральной проверке уточненной декларации, в которой уменьшена сумма налога, подлежащая уплате в бюджет. В частности, налоговый орган вправе требовать

Налоговый орган вправе требовать от налогоплательщика представить необходимые пояснения, обосновывающие изменения показателей декларации, предложить представить в налоговый орган соответствующие документы бухгалтерского и налогового учета, а если уточненная декларация представлена по истечении двух лет после установленной даты подачи декларации — потребовать у налогоплательщика первичные и иные документы, подтверждающие обоснованность корректировки

² Одним из последствий действия этой презумпции является то, что в случае представления налогоплательщиком уточненной налоговой декларации, в которой уменьшена ранее исчисленная сумма налога, налоговый орган обязан прекратить процедуру взыскания недоимки и отозвать неисполненные инкассовые поручения (п. 4.1 ст. 46 НК РФ). Если же впоследствии достоверность уточненной декларации будет опровергнута в ходе камеральной или выездной проверки, процедура взыскания недоимки начнется на основании решения налогового органа, принятого по результатам этой проверки.

Цель изменений состоит в том, чтобы сбалансировать право налогоплательщика на исправление собственной ошибки и полномочия налоговых органов на осуществление налогового контроля и предотвращение необоснованного возврата налогов в рамках наиболее оперативной и наименее обременительной для участников налоговых отношений процедуры налогового контроля — камеральной налоговой проверки

от налогоплательщика представить необходимые пояснения, обосновывающие изменения показателей декларации, предложить представить в налоговый орган соответствующие документы бухгалтерского и налогового учета, а если уточненная декларация представлена по истечении двух лет после установленной даты подачи декларации — потребовать у налогоплательщика первичные и иные документы, подтверждающие обоснованность корректировки. Цель изменений состоит в том, чтобы сбалансировать право налогоплательщика на исправление собственной ошибки и полномочия налоговых органов на осуществление налогового контроля и предотвращение необоснованного возврата налогов в рамках наиболее оперативной и наименее обременительной для участников налоговых отношений процедуры налогового контроля — камеральной налоговой проверки³.

Параллельно законодатель снял ряд ограничений на проведение выездной налоговой проверки, ранее затруднявших эффективный контроль в случае представления уточненной декларации, связанной с уменьшением суммы налога. Действующая редакция ст. 89 НК РФ позволяет налоговым органам в этих случаях проводить повторные выездные проверки, а также не ограничиваться трехлетним пределом глубины проверки (налогоплательщику дается право представить уточненную декларацию за более отдаленный период).

Из всего сказанного можно сделать вывод, что уточненная налоговая декларация должна признаваться незаменимым, исключительным способом исправления ошибок в налоговых расчетах, ибо, если допустить использование налогоплательщиком альтернативных способов исправления, все усилия законодателя, направленные на балансировку частных и публичных интересов в этой сфере, оказались бы тщетными, так как соответствующие нормы легко можно было бы обойти, прибегнув к

³ По мнению Д.В. Тютинина, «столь широкие полномочия налогового органа в данной ситуации (сравнимые с полномочиями при выездной налоговой проверке), очевидно, предусмотрены для того, чтобы иметь возможность максимально полно исследовать причины уменьшения налога (увеличения убытка), которое было объявлено налогоплательщиком по истечении существенного периода времени» (Тютин Д.В. Налоговый контроль, ответственность и защита прав налогоплательщиков. М., 2014. С. 20).

альтернативам уточненной декларации. Однако такое умозаключение нам представляется излишне категоричным, не соответствующим системному толкованию норм НК РФ и выходящим за пределы тех целей, которые преследовал законодатель, реформируя институт уточненной декларации.

Основной заботой законодателя было не ограничение права налогоплательщика на исправление ошибок и способов его реализации, а создание адекватного механизма налогового контроля и предотвращения злоупотреблений. Об этом свидетельствует, например, то, что законодатель не ограничил временными рамками или периодичностью представление налогоплательщиком уточненных деклараций, а снял соответствующие ограничения для проверок, проводимых налоговыми органами. Именно такой подход в наибольшей степени соответствует конституционному принципу уплаты законно установленного налога (ст. 57 Конституции РФ), которому в равной мере противоречит и недоплата налога, и его излишняя уплата.

Представление уточненной декларации — не самоцель, а служебное (процессуальное) действие, которое в большинстве случаев является оптимальным способом защиты частного интереса с учетом заслуживающих уважения публичных интересов. Вместе с тем возможны ситуации, когда исправление ошибки в налоговом расчете следует допустить и без обязательного представления уточненной декларации, поскольку это не нарушает публичных интересов в сфере налогового контроля. Речь идет прежде всего о выявлении ошибки в процессе проведения выездной налоговой проверки. Действительно ли необходимо в таких случаях безоговорочно требовать от налогоплательщика представления уточненной декларации, если допущенная ошибка может быть обнаружена самим налоговым органом?

В свое время Пленум ВАС РФ ответил на этот вопрос, правда, на примере не учтенной налогоплательщиком налоговой льготы. Как указывается в п. 5 постановления Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 № 57 «О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой НК РФ», право на налоговую льготу, не использованную в предыдущих налоговых периодах, налогоплательщик может реализовать путем подачи либо

Возможны ситуации, когда исправление ошибки в налоговом расчете следует допустить и без обязательного представления уточненной декларации, поскольку это не нарушает публичных интересов в сфере налогового контроля

уточненной налоговой декларации, либо заявления в рамках проведения выездной налоговой проверки (в части льгот, имеющих отношение к предмету проводимой проверки и проверяемому налоговому периоду).

На наш взгляд, этот подход может применяться шире — в отношении не только налоговых льгот, но и иных оснований уменьшения налогового обязательства⁴, поскольку отказ от признания уточненной декларации в качестве единственного способа корректировки обусловлен в данном случае не особенностями налоговых льгот, а спецификой выездной проверки как наиболее полной формы налогового контроля. Невыполнение такой формальности, как подача уточненной декларации, здесь не препятствует проверке сообщенных налогоплательщиком сведений.

Как известно, выездная проверка существенно отличается от камеральной по ряду признаков, на некоторые из которых справедливо обратил внимание КС РФ в определении от 08.04.2010 № 441-О-О. Как указал Суд, «выездная налоговая проверка ориентирована на выявление тех нарушений налогового законодательства, которые не всегда можно обнаружить в рамках камеральной налоговой проверки: для их выявления требуется углубленное изучение документов бухгалтерского и налогового учета, а также проведение ряда специальных мероприятий контроля, например осмотра (статья 92 Налогового кодекса Российской Федерации) и выемки документов и предметов (статья 94 Налогового кодекса Российской Федерации). Как правило, именно в рамках выездных налоговых проверок выявляются и нарушения, обусловленные злоупотреблениями налогоплательщика в налоговой сфере, стремлением уклониться от налогообложения. Камеральная же налоговая проверка, по смыслу пункта 1 статьи 88 Налогового кодекса Российской Федерации является фор-

Право на налоговую льготу, не использованную в предыдущих налоговых периодах, налогоплательщик может реализовать путем подачи либо уточненной налоговой декларации, либо заявления в рамках проведения выездной налоговой проверки

⁴ Например, в постановлении от 26.02.2009 по делу № А56-15844/2008 ФАС Северо-Западного округа обоснованно указал, что «в соответствии со статьей 283 НК РФ для реализации права на учет убытков при определении налоговой базы по налогу на прибыль достаточно заявления налогоплательщика об этом в возражениях на акт выездной налоговой проверки. Положения главы 25 Налогового кодекса Российской Федерации, а также главы 13 названного Кодекса не содержат такого обязательного условия для учета сумм убытков прошлых лет, как подача налоговой декларации».

мой текущего документального контроля за соблюдением налогового законодательства, который проводится на основе налоговых деклараций (расчетов) и документов, представленных налогоплательщиком, а также других документов о деятельности налогоплательщика, имеющихся у налогового органа. В отличие от выездной налоговой проверки, она нацелена на своевременное выявление ошибок в налоговой отчетности и оперативное реагирование налоговых органов на обнаруженные нарушения, что позволяет смягчить для налогоплательщиков последствия от неправильного применения ими налогового закона». По мнению КС РФ, выездная проверка является более углубленной формой налогового контроля по сравнению с камеральной.

К отличительным признакам выездной проверки наряду с отмеченными можно отнести то, что она не ограничивается проверкой только тех сведений, которые заявлены налогоплательщиком в налоговой декларации (тем более что она может проводиться независимо от фактического представления декларации), и по сути представляет собой полную ревизию налогового обязательства, входящего в предмет проверки. Следовательно, проводящий выездную проверку налоговый орган не вправе ограничиваться установлением только обстоятельств, которые могут увеличивать подлежащую уплате сумму налога, но обязан также учесть — на основе представленных налогоплательщиком документов — факты, которые в силу закона уменьшают налоговую базу и (или) сумму налога. В противном случае нарушались бы цели налоговой проверки и не выполнялись задачи деятельности налоговых органов, которые заключаются не в увеличении налоговых доходов бюджета, а в проверке соблюдения налогоплательщиком налогового законодательства, в том числе правильности исчисления им суммы налога (п. 1 ст. 30, п. 2 ст. 87 НК РФ). И действительно, хотя обязанность по исчислению суммы налога возложена по общему правилу на налогоплательщика, а следовательно, именно он обязан учесть суммы расходов, убытков, вычетов, уменьшающие налоговый платеж, результат такого исчисления необязателен для налогового органа при выездной проверке. Обязательными же и для налогоплательщика, и для налогового органа являются установленные законом элементы налогообложения (п. 1 ст. 17 НК РФ), поэтому действительный размер налогового обязательства должен определяться не в результате фактических действий

Проводящий выездную проверку налоговый орган не вправе ограничиваться установлением только обстоятельств, которые могут увеличивать подлежащую уплате сумму налога, но обязан также учесть — на основе представленных налогоплательщиком документов — факты, которые в силу закона уменьшают налоговую базу и (или) сумму налога

налогоплательщика по исчислению налога, а в силу применения налоговых норм к конкретным фактам хозяйственной деятельности налогоплательщика.

С этой точки зрения не следует переоценивать значение действий налогоплательщика по исчислению налога и декларированию (в том числе представлению уточненной декларации). Такие действия носят не правоустанавливающий, а отчетный (информационный) характер, создавая для налоговых органов возможность проверки правильности уплаты налога.

Игнорирование этого положения приводит на практике к принятию более чем спорных решений. Так, по одному из дел было установлено, что по результатам выездной проверки за 2008 г. налоговая инспекция начислила налогоплательщику недоимку по налогу на прибыль, пени и применила штраф. Оспаривая решение налоговой инспекции в суде, налогоплательщик ссылался на наличие у него убытка прошлых периодов, не учтенного инспекцией. Судебные инстанции отказали налогоплательщику в удовлетворении заявления, отметив, что он не отразил в налоговой декларации за спорный период сумму убытка прошлых лет и этим правом он может воспользоваться, представив уточненную декларацию. Впоследствии налогоплательщик представил в инспекцию соответствующую уточненную налоговую декларацию за 2008 г. и просил вернуть из бюджета излишне уплаченную сумму налога, пеней и штрафа ввиду отсутствия обязанности по уплате налога. По результатам камеральной проверки налоговый орган возвратил налогоплательщику ранее взысканную сумму налога, но отказал в возврате пеней и штрафа. Соглашаясь с налоговым органом, арбитражные суды указали, что представление уточненной налоговой декларации после проведения выездной проверки не свидетельствует о незаконности решения налоговой инспекции, принятого по ее результатам и подтвержденного вступившими в силу судебными актами⁵.

Представляется, что причиной ошибки налогового органа и судов послужила переоценка материально-правового значения уточненной декларации и решения налогового органа по результатам проверки. На наш взгляд, ни декларация, ни решение не устанавливают

Причиной ошибки налогового органа и судов послужила переоценка материально-правового значения уточненной декларации и решения налогового органа по результатам проверки. Ни декларация, ни решение не устанавливают и не изменяют обязанность по уплате налога, которая основывается на законе

⁵ См.: определение ВС РФ от 08.12.2014 № 308-КГ14-4727.

и не изменяют обязанность по уплате налога, которая основывается на законе. Эти акты могут лишь подтверждать наличие и размер обязанности, изначально возникшей у налогоплательщика. Поэтому момент представления уточненной декларации — до начала проверки или после ее окончания — не имеет значения для определения объема налоговой обязанности, равно как решение налогового органа, даже подтвержденное судебными актами, является лишь актом применения норм закона к конкретным, выявленным в ходе проверки обстоятельствам, но не фиксирует размер налогового обязательства. В связи с этим, если с учетом уточненной декларации, не вызвавшей возражений со стороны налогового органа, обязанность по уплате налога признана отсутствующей, нельзя утверждать о наличии такой обязанности до представления уточненной декларации, а следовательно, нет и оснований для уплаты (удержания в бюджете) сумм пеней и штрафа, которые взыскиваются только за неисполнение действительной имущественной обязанности. По существу же в данном случае они оказались уплачены лишь в связи с несвоевременным декларированием суммы убытка.

Нельзя не отметить, что одной из причин возникновения в этом примере повторного спора послужил отказ налогового органа и судебных инстанций при рассмотрении первого дела учесть незадекларированные суммы убытков прошлых лет, на которые налогоплательщик в действительности имел право. Формальный подход, как мы видим, может привести не только к удлинению административных процедур и увеличению издержек, но и к уплате необоснованных пеней и штрафов.

Представляется, что имеется потенциал для снижения формализма в этом вопросе без ущерба для эффективности налогового контроля. В свое время Президиум ВАС РФ, рассматривая дела, связанные с необходимостью представления налогоплательщиком уточненной налоговой декларации, проводил различие между случаями, когда незаявление налогоплательщиком соответствующих сведений вызывало невозможность их проверки налоговым органом, и иными ситуациями.

Так, в постановлении от 26.04.2011 № 23/11 Президиум ВАС РФ сделал следующие выводы: «Само по себе наличие у налогоплательщика документов, подтверждаю-

Момент представления уточненной декларации — до начала проверки или после ее окончания — не имеет значения для определения объема налоговой обязанности

Формальный подход может привести не только к удлинению административных процедур и увеличению издержек, но и к уплате необоснованных пеней и штрафов

Правовые последствия неотражения налогоплательщиком в налоговой декларации (в том числе уточненной) сумм расходов, вычетов, льгот и т.п. должны определяться на основе дифференцированного подхода, предполагающего, что факт процедурного нарушения препятствует реализации соответствующего права не сам по себе, а с учетом его влияния на возможность осуществления прав (полномочий) другой стороны и выяснения фактических обстоятельств дела

щих, по его мнению, право на применение налоговых вычетов, без отражения (указания, заявления) суммы налоговых вычетов в налоговой декларации не является основанием для уменьшения подлежащего уплате в бюджет по итогам налогового периода налога на добавленную стоимость. Наличие документов, обуславливающих применение налоговых вычетов по налогу на добавленную стоимость, не заменяет их декларирования. В данном случае налоговые вычеты по налогу на добавленную стоимость в размере, превышающем суммы, заявленные в налоговых декларациях за спорные периоды 2006 года, обществом не декларировались, уточненные налоговые декларации по этому налогу для дополнительного применения вычетов не подавались, документы, подтверждающие налоговые вычеты, а также книги покупок при проверке инспекции не представлялись, возражения, основанные на указанных документах, не заявлялись».

Это постановление было понято на практике в том смысле, что решающее значение следует придавать факту подачи уточненной налоговой декларации, а не представлению необходимых документов к проверке. С таким подходом столкнулся Президиум ВАС РФ в другом деле, в котором налогоплательщик ошибочно не включил в налоговую базу по НДС стоимость переданных своим сотрудникам новогодних подарков, что повлекло доначисление налога налоговым органом. Доводы налогоплательщика о том, что при начислении налога следовало учесть налоговые вычеты, связанные с приобретением подарков, были отклонены налоговым органом и судами нижестоящих инстанций со ссылкой на постановление Президиума ВАС РФ от 26.04.2011 № 23/11, так как налоговые вычеты не были отражены налогоплательщиком в налоговой декларации. Отменяя принятые по делу судебные акты и соглашаясь с налогоплательщиком, Президиум ВАС РФ указал на существенные отличия обстоятельств рассматриваемого дела от тех, что послужили основанием для принятия упомянутого постановления: «Поскольку в этом деле спорные суммы налоговых вычетов не только не были заявлены налогоплательщиком в налоговых декларациях, но и не были отражены в первичной документации, документы, подтверждающие налоговые вычеты, а также книги покупок при проверке инспекции не представлялись, возражения, основанные на данных документах, налогоплательщиком не за-

являлись. В настоящем деле, в отличие от указанного, доначисление налога на добавленную стоимость было обусловлено иной юридической оценкой для целей налогообложения хозяйственных операций, относительно совершения и документального подтверждения которых спор отсутствовал».

Таким образом, правовые последствия неотражения налогоплательщиком в налоговой декларации (в том числе уточненной) сумм расходов, вычетов, льгот и т.п. должны определяться на основе дифференцированного подхода, предполагающего, что факт процедурного нарушения препятствует реализации соответствующего права не сам по себе, а с учетом его влияния на возможность осуществления прав (полномочий) другой стороны и выяснения фактических обстоятельств дела⁶.

Кроме того, заслуживает внимания такая проблема, как *содействие налогового органа налогоплательщику в реализации его законных прав*. В настоящее время стало модным говорить о налоговых органах как о сервисной службе, помогающей налогоплательщику⁷. НК РФ, к сожалению, не формулирует такую обязанность четко и в общем виде, однако ее проявления можно разглядеть

Заслуживает внимания такая проблема, как содействие налогового органа налогоплательщику в реализации его законных прав

⁶ Проявления такого подхода встречаются в судебной практике. Так, в постановлении ФАС Западно-Сибирского округа от 26.06.2014 по делу № А27-10310/2013 указывается: «Отклоняя довод инспекции о необходимости представления обществом налоговых деклараций с целью установления действительных налоговых обязательств общества, суд апелляционной инстанции правомерно счел, что в рассматриваемом случае инспекции следовало самостоятельно учесть доначисленный налог на имущество при определении налоговой базы по налогу на прибыль, поскольку начисленные ею в ходе проведения выездной проверки налоги не требуют дополнительного подтверждения и декларирования обществом».

В судебной практике встречаются и противоположные решения, принимаемые со ссылкой на то, что предмет выездной проверки ограничен проверяемым периодом и в него не входит, например, обнаружение убытков прошлых лет. Однако в тех случаях, когда убыток был заявлен налогоплательщиком в отчетности за предыдущий период и, следовательно, у налогового органа имеются сведения о нем, такой убыток имеет значение для проверяемого периода (так как влияя на его налоговую базу) и охватывается предметом проверки.

⁷ См., напр.: Мы — сервисная компания: интервью с руководителем ФНС России М.В. Мишустиним // Ведомости. 2010. 10 нояб.

в отдельных нормах Кодекса. Так, согласно п. 2 ст. 22 НК РФ права налогоплательщиков обеспечиваются соответствующими обязанностями должностных лиц налоговых органов. Если предположить, что это положение — не пустая декларация, а юридическая норма, которая имеет самостоятельное значение по отношению к ст. 32 НК РФ, закрепившей перечень обязанностей налоговых органов, то можно сделать вывод, что первичны права налогоплательщиков, а обеспечивающие их обязанности налоговых органов не ограничены закрытым перечнем.

Применительно к рассматриваемой проблеме следует упомянуть незаслуженно забытую, но все еще действующую норму п. 3 ст. 78 НК РФ, которая устанавливает обязанность налогового органа *сообщить налогоплательщику о каждом ставшем известным налоговому органу факте излишней уплаты налога*. Эта норма сама по себе свидетельствует о том, что законодатель не ограничивает функции налоговых органов взысканием недоимок и применением штрафов. И если налоговый орган безосновательно не исполнил эту обязанность, налогоплательщик не может быть лишен права ссылаться в суде на фактические обстоятельства, влияющие на действительный размер налоговой обязанности.

Перечисленные положения, на наш взгляд, позволяют поставить вопрос о возложении на налоговый орган функции по информированию налогоплательщика о ставших известными налоговому органу основаниях для представления уточненной налоговой декларации⁸. При этом необходимо найти взвешенное решение, которое исключало бы переложение на налоговую службу непосильного и ненужного бремени патерналистской заботы об интересах налогоплательщиков и в то же время удерживало бы ее от трансформации в ведомство по взысканию недоимок.

⁸ Здесь следует отметить, что недекларирование налогоплательщиком в текущем периоде тех или иных обстоятельств (например, убытков, вычетов) зачастую объясняется не допущенной небрежностью, а ошибочной оценкой налоговых последствий иных операций. Скажем, налогоплательщик не заявляет сумму убытка в текущем периоде ввиду того, что, по его мнению, налоговая база равна нулю. Налоговый же орган в ходе проверки выявляет занижение налоговой базы, о чем налогоплательщик узнает лишь из акта проверки, когда представление уточненной декларации уже не может повлиять на выводы проверяющих.

Перечисленные положения позволяют поставить вопрос о возложении на налоговый орган функции по информированию налогоплательщика о ставших известными налоговому органу основаниях для представления уточненной налоговой декларации

С одной стороны, невозможно не согласиться с утверждением о том, что законодатель признает соответствующие способы сокращения налоговой нагрузки *правами* налогоплательщика (например, п. 1 ст. 171, п. 9 ст. 258, п. 3 ст. 266, п. 1 ст. 283 НК РФ). Поскольку они установлены в интересах последнего, логично предположить, что они должны осуществляться по его воле. В некоторых случаях законодатель даже предоставляет налогоплательщику несколько вариантов осуществления соответствующего права (например, убытки прошлых лет могут быть учтены по выбору налогоплательщика в любом из последующих налоговых периодов в пределах десяти лет, и притом в различных суммах).

С другой стороны, права, о которых идет речь, являются не самостоятельными имущественными притязаниями, которым противостоит какая-либо особая обязанность государства, а составной частью единого обязательственного правоотношения, связанного с уплатой налога. С точки зрения целей законодательного регулирования нормы, предоставляющие права на применение вычетов, расходов, убытков и т.п. налогоплательщикам, обеспечивают исполнение последними обязанности по уплате налога ровно в том размере, который соответствует экономическому основанию соответствующего налога (например, реальной прибыли организации, сформировавшейся добавленной стоимости)⁹. Иными словами, речь идет не о субъективных правах в классическом смысле, а о *правамочиях* обязанного субъекта (налогового должника), предоставленных ему для исполнения обязанности в соответствии с законом.

При таком подходе нельзя признать правомерными попытки налоговых органов уклониться от учета обстоятельств, уменьшающих налоговую обязанность плательщика. Ведь целью осуществления налоговых проверок служит контроль за соблюдением налогоплательщиком и иными лицами законодательства о налогах и сборах (п. 2

Нельзя признать правомерными попытки налоговых органов уклониться от учета обстоятельств, уменьшающих налоговую обязанность плательщика

⁹ Так, предоставление налогоплательщику права на перенос убытков на будущее (ст. 283 НК РФ) является следствием непрерывности формирования из года в год прибыли как результата экономической деятельности налогоплательщика (например, когда затраты прошлых лет участвуют в генерировании прибыли последующих лет) и условности введенного налоговым законодательством деления такой деятельности на налоговые периоды для целей исчисления и уплаты налогов.

ст. 87 НК РФ), при этом и сами налоговые органы обязаны его соблюдать (подп. 1 п. 1 ст. 31 НК РФ). Следовательно, при осуществлении налогового контроля налоговые органы на основании представленных к проверке данных обязаны установить действительный основанный на законе размер налогового обязательства, в том числе с учетом обстоятельств, его уменьшающих.

При осуществлении налогового контроля налоговые органы на основании представленных к проверке данных обязаны установить действительный основанный на законе размер налогового обязательства, в том числе с учетом обстоятельств, его уменьшающих

Согласованное и непротиворечивое применение обоих изложенных подходов возможно в том случае, если обе стороны налогового правоотношения будут добросовестно исполнять свои обязанности (полномочия). Так, нельзя требовать от налогового органа самостоятельно учитывать те благоприятные для налогоплательщика обстоятельства, которые были скрыты им от проверки. Ярким примером такой ситуации служит уже упомянутое постановление Президиума ВАС РФ от 26.04.2011 № 23/11. В то же время если при проведении проверки у налогового органа были все документальные и иные возможности выявить допущенную налогоплательщиком ошибку, которая привела или могла привести к переплате налога, либо вывод о такой ошибке вытекает из позиции самого налогового органа по результатам проверки (например, если расходы налогоплательщика признаны в ненадлежащем налоговом периоде), то налоговый орган обязан сообщить об этом факте налогоплательщику с предложением внести исправление путем представления уточненной декларации или иным способом. Неисполнение налоговым органом такой обязанности не должно влечь неблагоприятные последствия для другой стороны, поэтому налогоплательщику в данном случае нельзя отказать в праве ссылаться в суде на соответствующие обстоятельства (например, на неиспользованные вычеты)¹⁰.

¹⁰ Реализация предлагаемого подхода позволила бы, на наш взгляд, избежать возникновения необоснованных конфликтов, подобных следующему. При проведении выездной проверки налоговый орган сделал вывод о признании налогоплательщиком отдельных расходов по налогу на прибыль в более позднем, чем предусмотрено законом, налоговом периоде. Налогоплательщик сослался на то, что ошибочное определение налогового периода не привело к неуплате налога, так как неучет тех же расходов в предыдущем периоде полностью компенсирует недоплату налога в последующем. Арбитражные суды поддержали позицию налоговой инспекции, полагавшей, что у нее не было оснований учитывать это обстоятельство, поскольку предыдущий период не входил в предмет налоговой проверки и «налоговый орган

Таким образом, требование о представлении уточненной декларации для корректировки налогового обязательства может выдвигаться лишь в тех случаях, когда ее отсутствие значительно затрудняет осуществление налогового контроля и выявление ошибок самим налоговым органом. При этом налоговые органы должны оказывать содействие налогоплательщикам в своевременном исправлении ошибок с целью исключения взыскания суммы налога, не соответствующей возложенному на налогоплательщика законом налоговому обязательству.

не мог проверить и учесть обстоятельства уплаты налога на прибыль в этот период, кроме тех, которые показаны самим налогоплательщиком в налоговых декларациях» (постановление АС Волго-Вятского округа от 20.08.2014 по делу № А28-12532/2013). Между тем, если бы действия налогового органа в данном случае осуществлялись с учетом принципа содействия налогоплательщику в надлежащем исполнении его обязанностей, для взыскания недоимки не было бы законных оснований.