

УДК 336.2

Особенности судебного толкования норм-дефиниций налогового законодательства

Артемьева Юлия Александровна

Кандидат юридических наук, доцент кафедры гражданского и трудового права,
Российский университет дружбы народов,
117198, Россия, Москва, ул. Миклухо-Маклая, 6;
e-mail: 89163421436@mail.ru

Аннотация

Исследуются особенности судебного толкования норм-дефиниций, которые содержатся в первой части Налогового кодекса Российской Федерации. Анализируется судебная практика по вопросам толкования законодательства о налогах и сборах. Обосновывается необходимость единообразия в судебном толковании налогового законодательства.

Ключевые слова

Нормы-дефиниции, налоги, судебная практика, налоговое законодательство, толкование.

Введение

В настоящее время постепенно выявляются определенные сложности в понимании и применении отдельных положений Налогового кодекса и других нормативных актов в сфере налогообложения, для преодоления которых требуется дальнейшее совершенствование средств интерпретации права, главным

образом способов и приемов его толкования. Следует также отметить принятие нового Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации (далее — АПК РФ), подчеркнувшего необходимость достижения единообразия в толковании и применении судами норм налогового права, единства судебной практики в сфере налогового законодательства.

Вопросы судебного толкования правовых норм исследовали С. М. Амосов¹, Н. С. Бондарь², Р. Книпер³. В работах О. Р. Михайловой⁴ и В. А. Петрушева⁵ особое внимание было уделено толкованию норм налогового права.

Целью написания данной статьи является анализ особенностей судебного толкования норм-дефиниций, которые содержатся в первой части Налогового кодекса Российской Федерации.

Для исследования специфики судебного толкования норм-дефиниций были использованы материалы правоприменительной практики в области налогового законодательства с 2006 по 2010 гг., обобщенной в рамках Пленумов

- 1 Амосов С. М. Судебное толкование норм права как процессуальная деятельность // Российский юридический журнал. — 2003. — № 1. — С. 29–32.
- 2 Бондарь Н. С. Судебное толкование законов // Диалог представителей высших судов и органов прокуратуры Германии и России. — М., 2005. — С. 19–40.
- 3 Книпер Р. Толкование, аналогия и развитие права: проблемы разграничения судебной и законодательной власти // Государство и право. — 2003. — № 8. — С. 5–9.
- 4 Михайлова О. Р. Толкование норм налогового законодательства: Учебное пособие. — М.: Статут, 2004. — 142 с.
- 5 Петрушев В. А. Юридическая природа актов, судебного толкования права // Академический юридический журнал. — 2000. — № 1. — С. 53–54.

Высшего арбитражного суда в Российской Федерации (далее — ВАС РФ), Постановлениях Конституционного Суда Российской Федерации (далее — КС РФ), судебных актах арбитражных судов всех инстанций различных субъектов Российской Федерации.

Нормы-дефиниции

По степени общности нормы налогового права делятся на нормы-принципы, нормы-дефиниции, общие нормы и конкретные нормы.

Нормы-дефиниции дают определения институтов, понятий и терминов, используемые в налоговом законодательстве. Так, в ст. 11 НК РФ приведены 17 таких дефиниций. Впрочем, там же делается своего рода предупреждение о том, что понятия «налогоплательщик», «объект налогообложения», «налоговая база», «налоговый период» и другие специфические понятия и термины налогового законодательства используются в значениях, определяемых в соответствующих статьях НК РФ.

Нормы-дефиниции содержатся также в главах части второй НК РФ, посвященных конкретным налогам: в ст. 346.27 и 346.34 «Основные понятия, используемые в настоящей главе» —

применительно соответственно к единому налогу на вмененный доход для отдельных видов деятельности и системе налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции, а также в ст. 364 «Понятия, используемые в настоящей главе» — применительно к налогу на игорный бизнес. В тексте НК РФ содержится множество других норм-дефиниций.

Толкование норм-дефиниций налогового законодательства

Рассмотрим толкование норм-дефиниций в налоговом законодательстве. Определения основным концепциям налогового планирования даны в первой части Налогового кодекса Российской Федерации.

Так, в пункте 1 статьи 11 определено: «Институты, понятия и термины гражданского, семейного и других отраслей законодательства Российской Федерации, используемые в настоящем Кодексе, применяются в том значении, в каком они используются в этих отраслях законодательства, если иное не предусмотрено настоящим Кодексом». Например, понятие «убытки» не определено законодательством о налогах и сборах, поэтому в силу названной нормы Кодекса подлежит применению определение данного тер-

мина, приведенное в ст. 15 Гражданского кодекса Российской Федерации⁶.

В части толкования статьи 45 («Исполнение обязанности по уплате налога или сбора»), отменяя решение суда первой инстанции и удовлетворяя заявление общества, суд апелляционной инстанции не согласился с выводом суда первой инстанции о том, что признание сделок мнимыми не является их переквалификацией для целей применения подпункта 3 п. 2 ст. 45 Налогового кодекса Российской Федерации.

Апелляционный суд отметил, что юридическая квалификация сделки — это не только отнесение ее к определенному виду договоров, но и оценка сделки с точки зрения такого ее критерия, как действительность. По мнению суда апелляционной инстанции, в рассматриваемом случае инспекция изменила юридическую квалификацию сделок, которые общество считало действительными, оценив их как ничтожные, поэтому взыскание недоимки в бесспорном порядке является неправомерным.

Суд апелляционной инстанции применил разъяснения, содержащиеся в Постановлении Пленума Высшего

⁶ Определение ВАС РФ от 18.03.2010 N ВАС-2739/10 по делу N А68-80/09-[Электронный ресурс]. — Режим доступа: 18/17<http://www.kadis.ru/columns/column.php?id=90510>

Арбитражного Суда Российской Федерации от 12.10.2006 N 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды», указав, что, согласно п. 8 этого Постановления, для целей применения п. 2 ст. 45 Налогового кодекса Российской Федерации признание сделки мнимой является одним из случаев изменения юридической квалификации сделки, влекущих судебный порядок взыскания налоговых платежей.

Позиция, занятая судом апелляционной инстанции, находит отражение в судебно-арбитражной практике: Постановление Федерального арбитражного суда Уральского округа от 01.04.2009 N Ф09-1696/09-СЗ, подтвержденное Определением Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 06.08.2009 N ВАС-9307/09; Постановление Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 07.08.2008 по делу N А05-3617/2007.

Между тем суд кассационной инстанции согласился с выводами суда первой инстанции о том, что указание в решении инспекции по выездной налоговой проверке на наличие признаков мнимости договоров поставки не является их переквалификацией в сделки иной правовой природы для целей применения пп. 3 п. 2 ст. 45 Налогового ко-

декса Российской Федерации, в связи с чем посчитал решение инспекции о бесспорном взыскании налоговых платежей правомерным.

В определении ВАС РФ от 19.02.2010 N ВАС-16064/09 по делу N А27-6222/2009-6⁷ говорится об отсутствии единообразия в толковании и применении арбитражными судами положений пп. 3 п. 2 ст. 45 Налогового кодекса Российской Федерации и п. 8 Постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 12.10.2006 N 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» при рассмотрении дел об оспаривании решений и действий налоговых органов о взыскании налоговых платежей в бесспорном порядке, что в соответствии с п. 1 ст. 304 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации⁸ является основанием для пересмотра оспариваемых судебных актов в порядке надзора.

7 Определение ВАС РФ от 19.02.2010 N ВАС-16064/09 по делу N А27-6222/2009-6 [Электронный ресурс]. — Режим доступа: <http://www.arbitr.ru>

8 Арбитражный процессуальный кодекс Российской Федерации от 24.07.2002 N 95-ФЗ (принят ГД ФС РФ 14.06.2002) (ред. от 27.07.2010) // Собрание законодательства РФ. — 29.07.2002. — N 30. — Ст. 3012.

Налоговым кодексом Российской Федерации (ст. 45, ст. 78) взаимная сверка расчетов по налогам рассматривается как инструмент возможного урегулирования вопросов, связанных с переплатой налогов, и акт сверки как двусторонний документ в случае неподписания его одной из сторон не имеет юридических последствий. Следовательно, суд пришел к правильному выводу, что права и законные интересы общества в этом случае не нарушаются⁹.

В части толкования статьи 46 (Взыскание налога, сбора, а также пеней, штрафа за счет денежных средств на счетах налогоплательщика (плательщика сборов) — организации, индивидуального предпринимателя или налогового агента-организации, индивидуального предпринимателя в банках) в п. 2 ст. 45 и п. 3 ст. 46 Кодекса представлен исчерпывающий перечень случаев для обращения налогового органа в суд. В Постановлении Президиума ВАС РФ от 11.05.2010 N 17832/09 по делу N A23-1650/09A-21-35 разъяснено следующее: «Вывод судов о том, что налоговые органы имеют право на обращение в арбитражный суд с заявлением

о взыскании задолженности по налоговым обязательствам не только в случае пропуска срока, установленного п. 3 ст. 46 Кодекса, но и в других случаях нарушения порядка внесудебного взыскания налогов, предусмотренного ст. ст. 46 и 47 Кодекса, не основан на нормах действующего законодательства»¹⁰.

Статья 50 Налогового кодекса Российской Федерации предусматривает правопреемство лишь в отношении налоговых платежей, обязанность по уплате которых возникла у преобразованного юридического лица до его реорганизации. При этом названная норма не устанавливает возможность перехода в порядке правопреемства к вновь возникшему юридическому лицу выбранного ранее существовавшим юридическим лицом режима налогообложения¹¹.

В Определении ВАС РФ от 11.01.2010 N ВАС-17222/09 по делу NA12-12651/2007, а также в Определении ВАС РФ от 08.04.2009 N ВАС-3905/09 по делу N A05-1288/2008 суд рассматри-

9 Определение ВАС РФ от 21.05.2010 N ВАС-5866/10 по делу N A05-7543/2009 [Электронный ресурс]. — Режим доступа: base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=ARB;n=151074

10 Постановление Президиума ВАС РФ от 11.05.2010 N 17832/09 по делу N A23-1650/09A-21-35 2009 [Электронный ресурс]. — Режим доступа: pda.arbitr.ru/vas/presidium/nadzor/28088.html

11 Определение ВАС РФ от 30.03.2010 N ВАС-563/10 по делу N A79-6037/2009 [Электронный ресурс]. — Режим доступа: base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=ARB;n=144748

вает применение статьи 64 «Порядок и условия предоставления отсрочки или рассрочки по уплате налога и сбора». ВАС указывает, что условия мирового соглашения, касающиеся изменения сроков уплаты налога или сбора, должны соответствовать срокам, определенным п. 1 ст. 64 НК РФ для предоставления отсрочки либо рассрочки, то есть на срок, не превышающий одного года.

Рассматривая толкование статьи 78 «Зачет или возврат сумм излишне уплаченных налога, сбора, пеней, штрафа» в Определении ВАС РФ от 21.05.2010 N ВАС-5760/10 по делу N А75-3076/2009, суды исходили из того, что на исчисление установленного Кодексом срока, в течение которого налогоплательщиком должно быть подано заявление о возврате излишне уплаченного налога, не влияет то обстоятельство, что сумма переплаты по итогам налогового периода образовалась за счет излишней уплаты авансовых платежей. С учетом изложенного, применительно к обстоятельствам рассмотренного спора, судами сделан вывод о начале течения указанного срока с момента представления декларации по налогу на прибыль, и, соответственно, о подаче обществом заявления о возврате излишне уплаченной суммы налога в инспекцию и в суд в пределах установленного Кодексом сро-

ка. Приводимые инспекцией в надзорной жалобе доводы не свидетельствуют о неправильном применении судами положений ст. ст. 78, 285, 287, 289 Кодекса.

Из буквального толкования ст. ст. 78, 79, 176 Кодекса в Постановлении Президиума ВАС РФ от 20.04.2010 N 17413/09 по делу N А63-12552/2008-С4-20 следует, что для возврата налога требуется обращение налогоплательщика в налоговый орган с соответствующим заявлением.

Из буквального прочтения ст. ст. 78, 79 Кодекса следует, что каждая из этих норм определяет самостоятельный порядок рассмотрения спора о возврате налоговых платежей в зависимости от того, уплачена ли сумма таких платежей в бюджет самим налогоплательщиком или она взыскана налоговым органом с расчетного счета налогоплательщика в бесспорном порядке.

Так, из ст. 78 Кодекса вытекает, что налогоплательщик вправе обратиться в суд только в случае отказа налогового органа в возврате излишне уплаченной суммы налоговых платежей, либо неполучения в установленный в срок ответа на заявление налогоплательщика о возврате таких платежей.

Редакция же ст. 79 Кодекса в буквальном ее понимании не позволяет прийти к такому же выводу. Несмо-

тря на то, что редакция ст. ст. 78 и 79 Кодекса претерпела изменения, анализ этих норм в редакции Федерального закона от 27.07.2006 N 137-ФЗ, действующей с 01.01.2007, позволяет допустить, что законодатель усмотрел необходимость сохранить обязательный досудебный порядок лишь для разрешения спора, касающегося возврата излишне уплаченного налога (пеней, штрафа) самим налогоплательщиком¹².

Пункт 3 ст. 79 Кодекса устанавливает, что заявление о возврате суммы излишне взысканного налога может быть подано налогоплательщиком в налоговый орган в течение одного месяца со дня, когда налогоплательщику стало известно о факте излишнего взыскания с него налога, или со дня вступления в силу решения суда. Исковое заявление в суд может быть подано в течение трех лет, считая со дня, когда лицо узнало или должно было узнать о факте излишнего взыскания налога.

Следовательно, данная норма Кодекса предусматривает для налогоплательщика возможность выбора способа защиты своего нарушенного права в том случае, если налоговый орган взы-

скал с него суммы налогов, сборов, пеней, штрафа излишне, то есть неосновательно или незаконно. При этом Кодекс не содержит указаний на то, что право на обращение с иском в суд налогоплательщик имеет при условии досудебного обращения к налоговому органу по поводу возврата взысканных сумм. Не установлен такой порядок и иным федеральным законом. Рассматривая толкование понятия «выездная налоговая проверка» в Решении ВАС РФ от 11.06.2010 по делу N ВАС-5180/10, законодательство о налогах и сборах не содержит положений, детализирующих действия должностных лиц налоговых органов, проводящих выездную налоговую проверку. Не содержат такой детализации и оспариваемые положения приказа. В каждом конкретном случае должностное лицо, проводящее проверку, самостоятельно определяет метод проведения проверки. В случае, если налогоплательщик, в отношении которого проводилась проверка, полагает, что вынесенным решением, действиями или бездействием нарушены его права и законные интересы в сфере предпринимательской и иной экономической деятельности, он вправе их обжаловать в порядке, установленном действующим законодательством¹³.

12 Определение ВАС РФ от 03.03.2010 N ВАС-17413/09 по делу N А63-12552/2008-С4-20 [Электронный ресурс]. — Режим доступа: base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=ARB;n=142294

13 Решение ВАС РФ от 11.06.2010 по делу N ВАС-5180/10 [Электронный ресурс]. —

Кодекс не содержит прямых указаний на объем и порядок ознакомления налогоплательщика с материалами выездной налоговой проверки. Статья 89 Кодекса не исключает, а, напротив, допускает возможность назначения и проведения повторной выездной налоговой проверки вышестоящим налоговым органом в порядке контроля деятельности налогового органа, проводившего налоговую проверку по общим правилам, установленным этой статьей. Исходя из содержания данного положения во взаимосвязи с другими положениями той же статьи и п. 2 ст. 87 Кодекса такие действия направлены, прежде всего, на налогоплательщика, поскольку их осуществление невозможно без обращения к ранее проведенным мероприятиям налогового контроля, а также анализа вышестоящим налоговым органом финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика и представленной им налоговой и бухгалтерской отчетности. Поэтому по результатам повторной выездной налоговой проверки не исключается возможность принятия решения, которое по-иному определяет размер налоговой обязанности налогоплательщика в отношении тех же налогов за тот же налоговый период.

Режим доступа: base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=ARB;n=152212

Из Постановления Конституционного Суда Российской Федерации от 17.03.2009 N 5-П¹⁴ следует, что повторная выездная налоговая проверка недопустима, когда имеются основания полагать, что ее результаты могут вступить в противоречие с ранее установленными судом фактическими обстоятельствами и имеющимися в деле доказательствами, подтвержденными не пересмотренным по установленной процессуальной процедуре судебным актом.

Однако из данной правовой позиции Конституционного Суда Российской Федерации не вытекает необходимость формального подхода к применению положений п. 10 ст. 89 Кодекса, напротив, она нацеливает на необходимость в каждом конкретном подобном случае исследовать вопрос о том, исключает или не исключает повторная выездная налоговая проверка принятия по ее результатам решения, вступающего в противоречие с ранее установленными судом фактическими обстоятельствами и имеющимися в деле доказательствами, подтвержденными действующим судебным актом.

Таким образом, названная правовая позиция Конституционного Суда

14 Постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 17.03.2009 N 5-П // Вестник Конституционного Суда РФ. — 2009. — N 2.

Российской Федерации не охватывает случаев, когда объективно исключена возможность возникновения указанных противоречий, в частности, если при рассмотрении другого дела суд не давал оценки доказательствам и фактическим обстоятельствам, а также сделанным инспекцией на их основе выводам, обоснованность и законность которых являются предметом контроля вышестоящего налогового органа при проведении повторной проверки. Кроме того, предметом контроля могут являться оценка эффективности проведения первоначальной проверки в части выявления нарушений налогового законодательства, а также сделанные в ходе данной проверки выводы об отсутствии таких нарушений. Постановление Президиума ВАС РФ от 16.03.2010 N 14585/09 по делу N A12-681/2009 разъясняет, что к настоящему делу упомянутая правовая позиция Конституционного Суда Российской Федерации не применима.

Статья 89 Кодекса не содержит запрета на назначение и проведение первичной выездной налоговой проверки на общих основаниях с соблюдением требований п. 2 ст. 89 Кодекса. Причем факт признания решения налогового органа недействительным исключительно по процедурным основаниям, в частности по мотиву вынесения его

некомпетентным налоговым органом, не является препятствием для назначения новой налоговой проверки надлежащим налоговым органом. Иной подход противоречил бы принципу обеспечения налогового контроля со стороны государства. Такое толкование нормы права не противоречит и правовой позиции Конституционного Суда Российской Федерации, изложенной в Постановлении от 17.03.2009 N 5-П¹⁵.

Назначение повторной проверки вышестоящим органом предполагает наличие результатов первоначальной проверки, оценка которых вышестоящим налоговым органом позволяла бы определить, насколько эффективны, законны и обоснованны решения, принимаемые инспекцией, с точки зрения существа выявленных нарушений и их оценки.

В соответствии с абз. 6 п. 10 ст. 89 Кодекса повторная выездная налоговая проверка налогоплательщика может проводиться налоговым органом, ранее проводившим проверку, в случае представления налогоплательщиком уточненной налоговой декларации, в которой указана сумма налога в разме-

15 Постановление Президиума ВАС РФ от 16.03.2010 N 14585/09 по делу N A12-681/2009 [Электронный ресурс]. — Режим доступа: base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=ARB;n=147642

ре, меньшем ранее заявленного. Данная норма не исключает возможность проведения повторной выездной налоговой проверки уточненных налоговых деклараций по налогу на прибыль, в которых увеличена сумма первоначально заявленного убытка¹⁶.

Кодекс не содержит запрета на подачу уточненных налоговых деклараций за соответствующий налоговый период в случае назначения, проведения или окончания выездной налоговой проверки данного периода. Отсутствует запрет на подачу уточненной налоговой декларации после принятия решения по результатам указанной проверки. Соответственно, с данным правом налогоплательщика на представление уточненной налоговой декларации должно корреспондировать и полномочие налогового органа на ее проверку.

Постановление Президиума ВАС РФ от 16.03.2010 N 8163/09 по делу N А44-23/2009 поясняет, что при представлении уточненной налоговой декларации после окончания выездной налоговой проверки (но до принятия решения по ней) налоговый орган, с учетом объема и характера уточняе-

мых сведений, вправе провести дополнительные мероприятия налогового контроля, руководствуясь п. 6 ст. 101 НК РФ, либо, вынося решение без учета данных уточненной налоговой декларации, назначить проведение повторной выездной проверки в части уточненных данных.

В соответствии со ст. 93.1 НК РФ, определяя порядок истребования документов (информации) о налогоплательщике, плательщике сборов и налоговом агенте или информации о конкретных сделках, суд указывает, что положения ст. ст. 89 и 93.1 Кодекса не содержат запрета на истребование в связи с проводившейся проверкой документов о налогоплательщике или информации о конкретных сделках в период с момента вручения справки об окончании проверки и до составления акта по ее результатам, в котором в силу п. 3 ст. 100 Кодекса указываются документально подтвержденные факты нарушений законодательства о налогах и сборах, выявленные в ходе проверки¹⁷. При этом Налоговый кодекс Российской Федерации не содержит норм, обязывающих налоговые органы представлять (направлять иным способом) налогоплательщику материа-

¹⁶ Постановление Президиума ВАС РФ от 16.03.2010 N 8163/09 по делу N А44-23/2009 [Электронный ресурс]. — Режим доступа: base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=ARB;n=147862

¹⁷ Определение ВАС РФ от 11.02.2010 N ВАС-24/10 по делу N А33-6401/2009 [Электронный ресурс]. — Режим доступа: www.nalogplan.ru/doc/893

лы проверки, в том числе в качестве приложения к акту налоговой проверки¹⁸.

Согласно п. 6 ст. 101 Кодекса после окончания налоговой проверки руководитель (заместитель руководителя) налогового органа, рассматривающий материалы данной проверки, вправе принять решение о проведении дополнительных мероприятий налогового контроля для получения дополнительных доказательств, подтверждающих факт совершения налогового правонарушения, признаки которого были установлены в ходе проверки, или отсутствие указанного факта. Осуществление такого права связано, прежде всего, с получением дополнительных доказательств по обстоятельствам, уже установленным в ходе проверки. Данное право не может быть противопоставлено праву налогового органа провести дополнительную налоговую проверку скорректированных сведений по уточненной налоговой декларации по основанию, предусмотренному абз. 6 п. 10 ст. 89 Кодекса¹⁹. Очень важным

является толкование в Определении ВАС РФ от 31.05.2010 N ВАС-13967/09 по делу N 04-1504/2009²⁰. Определение обстоятельств, смягчающих и отягчающих ответственность за совершение налогового правонарушения, согласно ст. 112 Налогового кодекса Российской Федерации, могут быть приняты согласно п. 4 данной статьи в качестве основания для уменьшения взыскиваемых сумм штрафа, но не могут повлечь уменьшение подлежащих взысканию сумм налога и пеней.

Обязанность представления налогоплательщиком налоговой декларации по налогу на прибыль по итогам отчетного периода прямо предусмотрено ст. 289 Кодекса, и в случае ее представления с нарушением установленного п. 3 данной статьи срока наступают последствия, предусмотренные ст. 119 Кодекса. Иное толкование понятия налоговой декларации, представляемой за отчетный период, как расчета авансового платежа не основано на положениях Кодекса, поэтому ссылка на разъяснения, содержащиеся в Письме Министерства

18 Определение ВАС РФ от 14.04.2010 N ВАС-3976/10 по делу N А40-66058/09-140-443 [Электронный ресурс]. — Режим доступа: base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=ARB;n=27573

19 Постановление Президиума ВАС РФ от 16.03.2010 N 8163/09 по делу N А44-23/2009 [Электронный ресурс]. —

Режим доступа: base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=ARB;n=147862

20 Определение ВАС РФ от 31.05.2010 N ВАС-13967/09 по делу N 04-1504/2009 [Электронный ресурс]. — Режим доступа: base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=ARB;n=27573

финансов Российской Федерации от 05.05.2009 N 03-02-07/1-228 и в п. 15 Информационного письма Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 17.03.2003 N 17, некорректна²¹.

Неисполнение требования налогового органа о представлении документов при наличии почтового уведомления о получении его адресатом не является безусловным основанием для применения ответственности по пункту 1 статьи 126 НК РФ.

По делу № А27-6812/2009-2 налогоплательщик оспорил решение налогового органа о привлечении к налоговой ответственности за непредставление в ходе камеральной налоговой проверки документов, подтверждающих право на налоговый вычет по налогу на добавленную стоимость.

Суд удовлетворил требования заявителя исходя из следующего.

В соответствии со статьей 88 Налогового кодекса РФ камеральная налоговая проверка проводится по месту нахождения налогового органа на основе налоговых деклараций и документов, представленных налогоплательщиком, служащих основанием для исчисления

и уплаты налога, а также других документов о деятельности налогоплательщика, имеющихся у налогового органа.

В силу статьи 93 Налогового кодекса РФ должностное лицо налогового органа, проводящее налоговую проверку, вправе истребовать у проверяемого налогоплательщика необходимые для проверки документы посредством вручения этому лицу (его представителю) требования о представлении документов.

Указанному праву налогового органа корреспондирует обязанность налогоплательщика представлять налоговым органам и их должностным лицам документы, необходимые для исчисления и уплаты налогов, предусмотренная статьей 23 Налогового кодекса Российской Федерации.

Отказ от представления запрашиваемых документов или непредставление их в установленные сроки в соответствии с пунктом 4 статьи 93 Налогового кодекса Российской Федерации признается налоговым правонарушением и влечет ответственность, предусмотренную пунктом 1 статьи 126 Налогового кодекса Российской Федерации.

В обоснование своей правовой позиции налоговый орган сослался не только на приведённые выше нормы права, но и на пункт 5 статьи 101 Налогового кодекса Российской

21 Определение ВАС РФ от 27.05.2010 N ВАС-3299/10 по делу N А32-19097/2009-51/248 [Электронный ресурс]. — Режим доступа: <http://www.consultant.ru>

Федерации, предусматривающий, что требование, направленное по почте заказным письмом, считается полученным по истечении шести дней после его отправки, а также сослался на почтовое уведомление с подписью адресата, свидетельствующее о его получении.

Однако судом установлено, что требование налогового органа о предоставлении документов получено должностным лицом иного юридического лица, находящегося по одному адресу с налогоплательщиком.

Суд принял во внимание, что согласно статье 106 Налогового кодекса РФ налоговым правонарушением признается виновно совершенное противоправное (в нарушение законодательства о налогах и сборах) деяние (действие или бездействие) налогоплательщика, налогового агента и иных лиц, за которое настоящим Кодексом установлена ответственность.

Никто не может быть привлечен к ответственности за совершение налогового правонарушения иначе как по основаниям и в порядке, которые предусмотрены настоящим Кодексом (статья 108 НК РФ).

Из содержания вышеназванных положений следует, что вывод о совершении налогового правонарушения может быть сделан лишь при наличии всех

элементов состава налогового правонарушения.

Следовательно, при производстве по делу о налоговом правонарушении подлежат доказыванию как сам факт совершения такого правонарушения, так и вина налогоплательщика. Данная правовая позиция закреплена в Постановлениях Конституционного Суда Российской Федерации от 17.12.1996, от 25.01.2001, в Определении Конституционного Суда Российской Федерации от 04.07.2002 N 202-0.

В данном случае налоговый орган не доказал ни факт правонарушения, ни вину налогоплательщика, следовательно, налоговая ответственность применена необоснованно.

Применение ответственности за непредставление документов по требованию налогового органа является обоснованным в случае, если налогоплательщик не доказал отсутствие реальной возможности для представления документов в силу объективных, не зависящих от него причин.

Так, по делу № А27-11726/2009 заявитель, оспаривая решение налогового органа в части привлечения к ответственности за непредставление актов выполненных работ и копий векселей, подтверждающих факт оплаты выполненных работ, в связи с заявленными на-

логовыми вычетами по налогу на добавленную стоимость, мотивировал свою позицию невозможностью их представления в связи с хищением, ссылаясь на постановления органов внутренних дел.

Однако постановления следователя о возбуждении уголовного дела, о приостановлении предварительного следствия по данному уголовному делу содержали лишь сведения о хищении имущества и не свидетельствовали о хищении документов бухгалтерской и налоговой отчетности, в том числе копий векселей, актов приёма передачи векселей, на которые ссылался заявитель в подтверждение своих расходов.

Аналогичные обстоятельства были приведены в обоснование требований заявителями по делам № А27-8447/2009 и А27-1912/2008-2.

Однако налогоплательщики не представили суду убедительных доказательств уважительности причин неисполнения требования налогового органа, в том числе не доказали наличие причинно-следственной связи между фактом хищения имущества (пожара, затопления) в офисе и непредставлением истребованных налоговым органом документов. Соответственно, суды в удовлетворении заявлений отказали.

Если предприниматель производит оплату за работы (товары, услуги) в поль-

зу физических лиц, он является налоговым агентом и на нём лежит обязанность представить в налоговый орган сведения в отношении указанных лиц и о размерах выплат, произведённых в их пользу.

Так, по делу № А27-9504/2008-2 индивидуальный предприниматель обратился в суд с заявлением об оспаривании решения налогового органа о привлечении к ответственности по пункту 1 статьи 126 Налогового кодекса РФ за непредставление сведений по доходам физических лиц, мотивируя тем, что фактически доход получен ими не был, соответственно, непредставление сведений в отношении указанных лиц не является нарушением закона.

Суд не согласился с доводами заявителя по следующим основаниям.

В соответствии с пунктом 1 статьи 39 Налогового кодекса РФ реализацией товаров, работ или услуг организацией или индивидуальным предпринимателем признается соответственно передача на возмездной основе (в том числе обмен товарами, работами или услугами) права собственности на товары, результатов выполненных работ одним лицом для другого лица, возмездное оказание услуг одним лицом другому лицу, а в случаях, предусмотренных Налоговым кодексом РФ, передача права собственности на товары, результа-

тов выполненных работ одним лицом для другого лица, оказание услуг одним лицом другому лицу на безвозмездной основе.

В данном случае предприниматель на возмездной основе арендовал у физических лиц земельные участки (паи) сельскохозяйственного назначения, оплата за аренду производилась сельскохозяйственной продукцией (зерном), то есть налогоплательщик осуществлял обмен права пользования земельными участками на товар (зерно).

Такой обмен товарами (работами, услугами) признается реализацией товаров, работ или услуг, а выручка лица, не являющегося субъектом предпринимательской деятельности от такой реализации, является доходом.

При этом выручкой налогоплательщика от реализации сельскохозяйственной продукцией (зерна) является стоимость зерна, переданного в счет расчетов за аренду земли.

Таким образом, лицами, получившими зерно в счёт расчётов с предпри-

нимателем по аренде земельных паёв, получен доход, следовательно, налогоплательщик, как налоговый агент, обязан был представить налоговому органу сведения об указанных доходах (пункт 2 статьи 230 Налогового кодекса РФ).

Заключение

Таким образом, в настоящее время подходы к толкованию налоговых норм-дефиниций однозначно определяют налогоплательщика и объект налогообложения, а сложившаяся судебная практика указывает на отсутствие различий в толковании норм-дефиниций.

Судебное толкование налоговых норм, с помощью которого устраняются названные пробелы законодательства о налогах и сборах, имеет особое практическое значение. Еще большую ценность судебное толкование приобретает тогда, когда оно характеризуется единообразием, способствуя тем самым реализации принципа правовой определенности в налоговом праве.

Библиография

1. Амосов С М. Судебное толкование норм права как процессуальная деятельность // Российский юридический журнал. — 2003. — № 1. — С. 29–32.

2. Арбитражный процессуальный кодекс Российской Федерации от 24.07.2002 N 95-ФЗ (принят ГД ФС РФ 14.06.2002) (ред. от 27.07.2010) // Собрание законодательства РФ. — 2002. — N 30. — Ст. 3012.
3. Бондарь Н. С. Судебное толкование законов // Диалог представителей высших судов и органов прокуратуры Германии и России. — М., 2005. — С. 19–40.
4. Книпер Р. Толкование, аналогия и развитие права: проблемы разграничения судебной и законодательной власти // Государство и право. — 2003. — № 8. — С. 5–9.
5. Михайлова О. Р. Толкование норм налогового законодательства: Учебное пособие. — М.: Статут, 2004. — 142 с.
6. Определение ВАС РФ от 03.03.2010 N ВАС-17413/09 по делу N А63-12552/2008-С4-20 [Электронный ресурс]. — Режим доступа: base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=ARB;n=142294
7. Определение ВАС РФ от 11.02.2010 N ВАС-24/10 по делу N А33-6401/2009 [Электронный ресурс]. — Режим доступа: www.nalogplan.ru/doc/893
8. Определение ВАС РФ от 14.04.2010 N ВАС-3976/10 по делу N А40-66058/09-140-443 [Электронный ресурс]. — Режим доступа: base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=ARB;n=27573
9. Определение ВАС РФ от 18.03.2010 N ВАС-2739/10 по делу N А68-к [Электронный ресурс]. — Режим доступа: 18/17 <http://www.kadis.ru/columns/column.php?id=90510>
10. Определение ВАС РФ от 19.02.2010 N ВАС-16064/09 по делу N А27-6222/2009-6 [Электронный ресурс]. — Режим доступа: <http://www.arbitr.ru>
11. Определение ВАС РФ от 21.05.2010 N ВАС-5866/10 по делу N А05-7543/2009 [Электронный ресурс]. — Режим доступа: base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=ARB;n=151074
12. Определение ВАС РФ от 27.05.2010 N ВАС-3299/10 по делу N А32-19097/2009-51/248 [Электронный ресурс]. — Режим доступа: <http://www.consultant.ru>
13. Определение ВАС РФ от 30.03.2010 N ВАС-563/10 по делу N А79-6037/2009 [Электронный ресурс]. — Режим доступа: base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=ARB;n=144748
14. Определение ВАС РФ от 31.05.2010 N ВАС-13967/09 по делу N 04-1504/2009. [Электронный ресурс]. — Режим доступа: base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=ARB;n=27573

15. Петрушев В. А. Юридическая природа актов судебного толкования права // Академический юридический журнал. — 2000. — № 1. — С. 53–54.
16. Постановление Президиума ВАС РФ от 11.05.2010 N 17832/09 по делу N A23-1650/09А-21-35 2009 [Электронный ресурс]. — Режим доступа: pda.arbitr.ru/vas/presidium/nadzor/28088.html
17. Постановление Президиума ВАС РФ от 16.03.2010 N 14585/09 по делу N A12-681/2009 [Электронный ресурс]. — Режим доступа: base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc; base=ARB; n=147642
18. Постановление Президиума ВАС РФ от 16.03.2010 N 8163/09 по делу N A44-23/2009 [Электронный ресурс]. — Режим доступа: base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc; base=ARB; n=147862.
19. Постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 17.03.2009 N 5-П // Вестник Конституционного Суда РФ. — 2009. — N 2.
20. Решение ВАС РФ от 11.06.2010 по делу N ВАС-5180/10. [Электронный ресурс]. — Режим доступа: base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc; base=ARB; n=152212

Peculiarities of judicial interpretation of rules-definitions in tax legislation

Artem'eva Yuliya Aleksandrovna

PhD (Law),

Associate professor of the department of civil and labour law,

Russian University of People's Friendship,

P.O. box 117198, 6 Miklukho-Maklai st., Moscow, Russia;

e-mail: 89163421436@mail.ru

Abstract

The article examines the peculiarities of judicial interpretation of rules-definitions which are contained in the first part of the Tax Code of the Russian Federation. It also analyses the judicial practice regarding interpretation of the taxation and revenue legislation, proves the necessity for equability in judicial interpretation of the tax legislation.

At the present time certain difficulties in understanding and application of particular provisions of the Tax Code and other regulatory documents in the sphere of taxation are gradually being revealed. For the purpose of overcoming such difficulties further improvement of judicial interpretation means is required and, first of all, improvement of methods and techniques of its interpretation. The adoption of the new Arbitration Procedure Code of the Russian Federation should be noted as well as it has stressed the need for attainment of uniformity in interpretation and application of taxation law rules by the courts, the unity of judicial law in the sphere of tax legislation.

This article is written with the aim of analyzing the peculiarities of judicial interpretation of rules-definitions which are contained in first part of the Tax Code of the Russian Federation.

With a view to investigate the specificity of judicial interpretation of rules-definitions the materials of law-enforcement practice in the field of tax legislation from 2006 till 2010 were used. This practice was generalized in the conduct of plenary sessions of the Supreme Arbitration Court of the Russian Federation, decrees of the Constitutional Court of the Russian Federation, and judicial acts of arbitration courts of all echelons of various constituent entities of the Russian Federation.

The judicial interpretation of tax rules by dint of which the designated taxation and revenue legislation gaps are eliminated is of a particular practical importance. The judicial interpretation becomes even more important when it is specified by uniformity, hence contributing to realization of the principle of legal certainty in the taxation law.

The author concludes: at the present time all approaches to interpretations of tax rules-definitions uniquely determine a tax payer and a taxation object and the existing judicial practice denotes indistinction in interpretation of rules-definitions.

Keywords

Rules definitions, taxes, judicial practice, tax legislation, interpretation.

References

1. Amosov, S. M. (2003), "Judicial interpretation of norms of law as judicial activity" ["Sudebnoe tolkovanie norm prava kak protsessual'naya deyatel'nost'"], *Rossiiskii yuridicheskii zhurnal*, No. 1, pp. 29–32.

2. Bondar', N. S. (2005), "Judicial interpretation of law", *Dialog of representatives of higher courts and bodies of office of public prosecutor of Germany and Russia* ["Sudebnoe tolkovanie zakonov", *Dialog predstavitelei vysshikh sudov i organov prokuratury Germanii i Rossii*], Moscow, pp. 19–40.
3. "Code of Arbitration of Russian Federation from 24.07.2002 No. 95FL" ["Arbitrazhnyi protsessual'nyi kodeks Rossiiskoi Federatsii ot 24.07.2002 N95 FZ"], *Sobranie zakonodatel'stva RF*, 2002, No. 30, Art. 3012.
4. "Constitutional Court of Russian Federation ruling from 17.03.2009 N5P" ["Postanovlenie Konstitutsionnogo Suda Rossiiskoi Federatsii ot 17.03.2009 N5 P"], *Vestnik Konstitutsionnogo Suda RF*, 2009, No. 2.
5. "Decision of SAC Russian Federation from 11.02.2010 NSAC24/10 in case No. A336401/2009" ["Opredelenie VAS RF ot 11.02.2010 NVA 24/10 po delu NA336401/2009"], available at: www.nalogplan.ru/doc/893
6. "Decision of Presidium of SAC of Russian Federation from 19.02.2010 No. SAC16064/09 in case NA276222/20096" ["Opredelenie VAS RF ot 19.02.2010 NVA 16064/09 po delu NA27 6222/2009 6"], available at: <http://arbitr.ru>
7. "Decision of SAC of Russian Federation from 03.03.2010 NSAC17413/09 in case NA6312552/2008s420" ["Opredelenie VAS RF ot 03.03.2010 NVA 17413/09 po delu NA63 12552/2008 S4 20"], available at: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=ARB;n=142294>
8. "Decision of Presidium SAC Russian Federation from 16.03.2010 N14585/09 in case NA12681/2009" ["Postanovlenie Prezidiuma VAS RF ot 11.05.2010 N17832/09 po delu NA23 1650/09A 21 35 2009"], available at: <http://pda.arbitr.ru/vas/presidium/nadzor/28088.html>
9. "Decision of Presidium SAC Russian Federation from 16.03.2010 N8163/09 in case NA4423/2009" ["Postanovlenie Prezidiuma VAS RF ot 16.03.2010 N8163/09 po delu NA44 23/2009"], available at: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=ARB;n=147862>
10. "Decision of SAC of Russian Federation from 18.03.2010 NSAC2739/10 in case No. A6880/09" ["Opredelenie VAS RF ot 18.03.2010 NVA 2739/10 po delu NA68"], available at: [18/17 http://kadis.ru/columns/column.php?id=90510](http://kadis.ru/columns/column.php?id=90510)
11. "Decision of SAC of Russian Federation from 30.03.2010 NSAC563/10 in case No. A796037/2009" ["Opredelenie VAS RF ot 30.03.2010 NVA 563/10 po delu

- NA79 6037/2009"], available at: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=ARB;n=144748>
12. "Decision of SAC of Russian Federation from 14.04.2010 SAC3976/10 in case 3 A4066058/09140443" ["Opredelenie VAS RF ot 14.04.2010 NVAS 3976/10 po delu NA40 66058/09 140 443"], available at: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=ARB;n=27573>
 13. "Decision of Presidium of SAC of Russian Federation from 11.05.2010 N17832/09 in case NA231650/09a2135 2009" ["Postanovlenie Prezidiuma VAS RF ot 16.03.2010 N14585/09 po delu NA12 681/2009"], available at: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=ARB;n=147642>
 14. "Decision of Presidium of SAC of Russian Federation from 21.05.2010 NSAC5866/10 in case No. A057543/2009" ["Opredelenie VAS RF ot 21.05.2010 NVAS 5866/10 po delu NA05 7543/2009"], available at: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=ARB;n=151074>
 15. "Decision of SAC of Russian Federation from 27.05.2010 NSAC3299/10 in case No. A3219097/200951/248" ["Opredelenie VAS RF ot 27.05.2010 NVAS 3299/10 po delu NA32 19097/2009 51/248"], available at: <http://consultant.ru>
 16. "Decision of SAC of Russian Federation from 31.05.2010 NSAC13967/09 in case No. 041504/2009" ["Opredelenie VAS RF ot 31.05.2010 NVAS 13967/09 po delu N04 1504/2009"], available at: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=ARB;n=27573>
 17. "Decision of SAC of Russian Federation from 11.06.2010 in case NSAC5180/10" ["Reshenie VAS RF ot 11.06.2010 po delu NVAS 5180/10"], available at: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=ARB;n=152212>
 18. Kniper, R. (2003), "Interpretation, an analogy and development in law: problems of differentiation of judicial and legislative power" ["Tolkovanie, analogiya i razvitie prava: problemy razgranicheniya sudebnoi i zakonodatel'noi vlasti"], *Gosudarstvo i pravo*, No. 8, pp. 5-9.
 19. Mikhailova, O. R. (2004), *Interpretation of norms of tax legislation. Study guide* [Tolkovanie norm nalogovogo zakonodatel'stva: Uchebnoe posobie], Statut, Moscow, 142 p.
 20. Petrushev, V. A. (2000), "Legal nature of acts of judicial interpretation" ["Yuridicheskaya priroda aktov sudebnogo tolkovaniya prava"], *Akademicheskii yuridicheskii zhurnal*, No. 1, pp. 53–54.