

По делу о проверке конституционности положений пункта 4 статьи 81 и статьи 123 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобой открытого акционерного общества "ТАИФ"

Постановление · № 6-П · от 06.02.2018 · Конституционный Суд Российской Федерации · Действует без изменений

Именем Российской Федерации

ПОСТАНОВЛЕНИЕ

КОНСТИТУЦИОННОГО СУДА РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

по делу о проверке конституционности положений пункта 4 статьи

81 и статьи 123 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с

жалобой открытого акционерного общества "ТАИФ" город Санкт-Петербург 6 февраля 2018 года

Конституционный Суд Российской Федерации в составе Председателя В.Д.Зорькина, судей

К.В.Арановского, А.И.Бойцова, Н.С.Бондаря, Г.А.Гаджиева, Ю.М.Данилова, Л.М.Жарковой,

С.М.Казанцева, С.Д.Князева, А.Н.Кокотова, Л.О.Красавчиковой, С.П.Маврина, Н.В.Мельникова,

Ю.Д.Рудкина, О.С.Хохряковой, В.Г.Ярославцева,

руководствуясь статьей 125 (часть 4) Конституции Российской Федерации, пунктом 3 части первой, частями третьей и четвертой статьи 3, частью первой статьи 21, статьями 36, 47-1, 74, 86, 96, 97 и 99 Федерального конституционного закона "О Конституционном Суде Российской Федерации", рассмотрел в заседании без проведения слушания дело о проверке конституционности положений пункта 4 статьи 81 и статьи 123 Налогового кодекса Российской Федерации.

Поводом к рассмотрению дела явилась жалоба ОАО "ТАИФ". Основанием к рассмотрению дела явилась обнаружившаяся неопределенность в вопросе о том, соответствуют ли Конституции Российской Федерации оспариваемые заявителем законоположения.

Заслушав сообщение судьи-докладчика К.В.Арановского, исследовав представленные документы и иные материалы, Конституционный Суд Российской Федерации

у с т а н о в и л:

1. Заявитель по настоящему делу ОАО "ТАИФ" оспаривает конституционность следующих положений Налогового кодекса Российской Федерации:

пункта 4 статьи 81, согласно которому если уточненная налоговая декларация представляется в налоговый орган после истечения срока подачи налоговой декларации и срока уплаты налога, то налогоплательщик освобождается от ответственности в случаях: представления уточненной налоговой декларации до момента, когда налогоплательщик узнал об обнаружении налоговым органом неотражения или неполноты отражения сведений в налоговой декларации, а также ошибок, приводящих к занижению подлежащей уплате суммы налога, либо о назначении выездной налоговой проверки по данному налогу за данный период, при условии, что до представления уточненной налоговой декларации он уплатил недостающую сумму налога и соответствующие ей пени; представления уточненной налоговой декларации после проведения выездной налоговой проверки за соответствующий налоговый период, по результатам которой не были обнаружены неотражение или неполнота отражения сведений в налоговой декларации, а также ошибки, приводящие к занижению подлежащей уплате суммы налога;

статьи 123, согласно которой неправомерное неудержание и (или) неперечисление (неполное удержание и (или) перечисление) в установленный данным Кодексом срок сумм налога, подлежащего удержанию и перечислению налоговым агентом, влечет взыскание штрафа в размере 20 процентов от суммы, подлежащей удержанию и (или) перечислению.

1.1. По результатам выездной налоговой проверки за период с 1 января 2011 года по 31 декабря 2012 года ОАО "ТАИФ" было привлечено к налоговой ответственности за несвоевременное

перечисление в бюджет удержанных сумм налога на доходы физических лиц. Решение налогового органа от 26 февраля 2015 года, которым в соответствии со статьей 123 Налогового кодекса Российской Федерации обществу был назначен штраф в размере 299 403 руб., а также начислена пеня в сумме 4896,70 руб., оставлено без изменения решением Федеральной налоговой службы от 8 июня 2015 года.

Арбитражный суд города Москвы решением от 2 февраля 2016 года признал решение налогового органа недействительным в части штрафа в размере 59 730,20 руб. Относительно освобождения от налоговой ответственности в другой части штрафа доводы ОАО "ТАИФ", ссылавшегося на то, что допущенное им как налоговым агентом несвоевременное перечисление сумм налога на доходы физических лиц было устранено самостоятельно, причем задолго до окончания налогового периода и до срока подачи соответствующих расчетов в налоговые органы, а также уплачены пени за просрочку, не были приняты во внимание: арбитражный суд посчитал, что положения пункта 4 статьи 81 Налогового кодекса Российской Федерации связывают освобождение от ответственности (штрафа), предусмотренной его статьей 123, с представлением уточненной декларации или расчета, а также с уплатой недостающей суммы налога и начисленных за просрочку пеней, тогда как ОАО "ТАИФ" представило налоговому органу расчет по налогу на доходы физических лиц сразу без ошибок и не уточняло его впоследствии, что не позволяет применить освобождение от налоговой ответственности на основании пункта 4 статьи 81 Налогового кодекса Российской Федерации. Постановлением Девятого арбитражного апелляционного суда от 17 мая 2016 года и постановлением Арбитражного суда Московского округа от 1 сентября 2016 года решение арбитражного суда первой инстанции оставлено без изменения. Судья Верховного Суда Российской Федерации отказал ОАО "ТАИФ" в передаче его кассационной жалобы для рассмотрения в судебном заседании Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации (определение от 19 декабря 2016 года), с чем согласился и заместитель Председателя Верховного Суда Российской Федерации (письмо от 15 марта 2017 года).

1.2. По мнению ОАО "ТАИФ", положения пункта 4 статьи 81 и статьи 123 Налогового кодекса Российской Федерации противоречат статьям 19, 46 и 55 Конституции Российской Федерации, поскольку позволяют освобождать налогового агента от налоговой ответственности (штрафа) за несвоевременное перечисление в бюджет удержанных им сумм налога на доходы физических лиц лишь в том случае, если он представит уточненную налоговую отчетность; поскольку же при изначально правильно составленной отчетности это условие исполнить нельзя, освобождением от налоговой ответственности за такую просрочку могут пользоваться лишь налоговые агенты, представившие недостоверную налоговую отчетность.

Кроме того, в обоснование своей позиции относительно неконституционности статьи 123 Налогового кодекса Российской Федерации ОАО "ТАИФ" дополнительно приводит следующий довод: установленный данной статьей штраф за неперечисление удержанных сумм налога взыскивается с налоговых агентов в одинаковом размере - независимо от того, что допущенная просрочка в уплате налога могла быть незначительной и была самостоятельно устранена задолго до окончания налогового периода с уплатой пеней в возмещение ущерба казне. Между тем, как ранее указывал Конституционный Суд Российской Федерации, применение мер ответственности без надлежащего учета характеризующих виновное в совершении деяния лицо обстоятельств, имеющих объективное и разумное обоснование, противоречит конституционному запрету дискриминации и выраженным в Конституции Российской Федерации идеям справедливости и гуманизма и несовместимо с принципом индивидуализации ответственности за правонарушения; меры юридической ответственности и правила их применения должны не только соответствовать характеру правонарушения, его опасности для защищаемых законом ценностей, но и обеспечивать учет причин и условий его совершения, а также личности правонарушителя и степени его вины, гарантируя тем самым адекватность порождаемых последствий для лица, привлекаемого к ответственности, тому

вреда, который причинен в результате правонарушения, не допуская избыточного государственного принуждения и обеспечивая баланс основных прав индивида (юридического лица) и общего интереса, состоящего в защите личности, общества и государства от правонарушений (постановления от 19 марта 2003 года № 3-П, от 13 марта 2008 года № 5-П, от 27 мая 2008 года № 8-П, от 13 июля 2010 года № 15-П, от 17 января 2013 года № 1-П, от 14 февраля 2013 года № 4-П и от 25 февраля 2014 года № 4-П).

Соответственно, налоговый агент, привлекаемый к налоговой ответственности за невыполнение обязанности по удержанию и (или) перечислению налогов, в любом случае вправе рассчитывать на возможность установления в его деле существенных обстоятельств, обуславливающих индивидуализацию наказания, в частности на учет смягчающих ответственность обстоятельств (статья 112 Налогового кодекса Российской Федерации), например при незначительности периода несвоевременного перечисления налога. Исходя из этого Конституционный Суд Российской Федерации не усматривает неопределенности в вопросе о конституционности регулирования размера штрафа, предусмотренного статьей 123 Налогового кодекса Российской Федерации, в указанном заявителем аспекте.

Таким образом, с учетом требований статей 36, 96 и 97 Федерального конституционного закона "О Конституционном Суде Российской Федерации" положения пункта 4 статьи 81 и статьи 123 Налогового кодекса Российской Федерации являются предметом рассмотрения Конституционного Суда Российской Федерации по настоящему делу постольку, поскольку на основании этих положений в их взаимосвязи разрешается вопрос о возможности освобождения от налоговой ответственности, предусмотренной статьей 123 данного Кодекса, налоговых агентов, которые, своевременно представив в налоговый орган отчетные документы (расчеты) по налогу на доходы физических лиц без ошибок и искажений, просрочили перечисление удержанной суммы налога, но самостоятельно уплатили недостающую сумму налога и соответствующие ей пени до момента, когда им стало известно об обнаружении налоговым органом факта несвоевременного перечисления удержанной суммы налога или о назначении выездной налоговой проверки.

2. Согласно статье 57 Конституции Российской Федерации каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы.

Обеспечивая исполнение названной публичной обязанности и возмещение ущерба, понесенного казной от ее неисполнения, государство вправе устанавливать меры принуждения, в выборе которых оно ограничено требованиями необходимости, справедливости, соразмерности, иными конституционными установлениями и общими принципами права; предусматривающий такие меры налоговый закон должен быть конкретным и понятным, исключаящим какую-либо неопределенность, которая может приводить к произволу властей в отношении налогоплательщиков вопреки принципам правового государства и равенства всех перед законом (статья 1, часть 1; статья 19, часть 1, Конституции Российской Федерации), а вводимые им меры публично-правовой ответственности должны быть адекватны тяжести содеянного, величине и характеру причиненного ущерба, степени вины, другим определяющим их индивидуализацию существенным обстоятельствам и не допускать ограничения прав и свобод граждан, в частности гарантированного каждому статьей 34 (часть 1) Конституции Российской Федерации права на свободное использование своих способностей и имущества для предпринимательской и иной не запрещенной законом экономической деятельности, вопреки закрепленным в ее статье 55 (часть 3) конституционно значимым целям.

Соответственно, меры налогового принуждения могут быть как правовосстановительными, обеспечивающими исполнение налогоплательщиком его конституционной обязанности (восполнение недоимки и возмещение ущерба от несвоевременной и неполной уплаты налога), так и штрафными, возлагающими на нарушителей дополнительные выплаты в качестве меры ответственности (наказания). Неуплата налога в срок должна быть компенсирована погашением задолженности по

налоговому обязательству и полным возмещением ущерба, понесенного казной вследствие несвоевременного внесения налога, что дает государству право добавить к сумме недоимки дополнительный платеж - пеню при задержке в уплате сумм налога; штрафы же, взимаемые за нарушение налогового законодательства, носят карательный характер и являются наказанием за предусмотренное законом противоправное виновное деяние, совершенное умышленно или по неосторожности, т.е. - в отличие от налоговой недоимки и пени - выходят за рамки налогового обязательства (долга) как такового.

Приведенные правовые позиции Конституционного Суда Российской Федерации, изложенные в ряде его решений (постановления от 17 декабря 1996 года № 20-П, от 15 июля 1999 года № 11-П, от 14 июля 2005 года № 9-П и от 19 января 2016 года № 2-П; Определение от 10 марта 2016 года № 571-О и др.), относятся не только к основаниям и условиям налоговой ответственности как таковой, но и к освобождению от нее либо к ее смягчению, поскольку принципы справедливости и соразмерности предполагают пропорциональность не только в санкциях, но и в условиях освобождения от ответственности в зависимости от тяжести содеянного, причиненного ущерба, степени вины и других существенных обстоятельств, не исключая поощрения налогоплательщиков к правомерному поведению в фискальных правоотношениях.

3. Налоговый кодекс Российской Федерации относит к участникам отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах, налоговыми агентами - организации и физические лица, на которых в силу требований данного Кодекса возлагаются обязанности по исчислению, удержанию у налогоплательщика и перечислению налогов в бюджетную систему Российской Федерации и которые, соответственно, обязаны вести учет начисленных и выплаченных налогоплательщикам доходов, исчисленных, удержанных и перечисленных в бюджетную систему Российской Федерации налогов, в том числе по каждому налогоплательщику, а также представлять в налоговый орган по месту своего учета документы, необходимые для осуществления контроля за правильностью исчисления, удержания и перечисления налогов (статьи 9 и 24).

Организации, от которых или в результате отношений с которыми налогоплательщики - физические лица получили доходы, признаются налоговыми агентами по налогу на доходы физических лиц, что возлагает на них обязанность по удержанию и перечислению в бюджет сумм этого налога с выплачиваемого налогоплательщикам (как правило, работникам организации) дохода не позднее дня, следующего за днем его выплаты (пункты 1 и 6 статьи 226 Налогового кодекса Российской Федерации). По общему правилу, предусмотренному пунктом 2 статьи 230 Налогового кодекса Российской Федерации, налоговый агент по налогу на доходы физических лиц, налоговым периодом по которому, согласно статье 216 данного Кодекса, признается календарный год, представляет в налоговый орган по месту своего учета два отчетных документа: документ, содержащий сведения о доходах физических лиц за истекший налоговый период и о суммах налога, исчисленного, удержанного и перечисленного в бюджетную систему Российской Федерации за этот налоговый период по каждому физическому лицу, ежегодно не позднее 1 апреля года, следующего за истекшим налоговым периодом (форма 2-НДФЛ); расчет исчисленных и удержанных им сумм налога за первый квартал, полугодие, девять месяцев - не позднее последнего дня месяца, следующего за соответствующим периодом, за год - не позднее 1 апреля года, следующего за истекшим налоговым периодом (форма 6-НДФЛ).

Ответственность за невыполнение налоговым агентом обязанностей по удержанию и перечислению налогов в бюджет установлена статьей 123 Налогового кодекса Российской Федерации, которая действует в редакции Федерального закона от 27 июля 2010 года № 229-ФЗ, расширившего сферу ее применения: в настоящее время не только неправомерное неперечисление (неполное перечисление) сумм налога, подлежащих удержанию и перечислению налоговым агентом, но и их неправомерное удержание (неполное удержание) влечет взыскание штрафа в размере 20 процентов от суммы, подлежащей удержанию и (или) перечислению; соответственно, любая просрочка в уплате в бюджет

налоговым агентом сумм налога - независимо от ее длительности и причин (не удержал либо удержал, но не перечислил, т.е. не уплатил в срок) - влечет взимание штрафа в размере 20 процентов от суммы задолженности к установленному законом сроку для перечисления налога. Характеризуя данное налоговое правонарушение как виновное бездействие лица, на которое налоговым законом возложены обязанности по своевременному исчислению, удержанию у налогоплательщика и перечислению налогов в бюджетную систему Российской Федерации, федеральный законодатель исходил из степени его опасности для государства, уполномочившего (и обязавшего) налогового агента "сбирать налоги" иных лиц (налогоплательщиков), вступивших с ним в правовые отношения, предполагающие выплату им налогооблагаемого дохода. Следовательно, нарушения, допущенные налоговым агентом при уплате налога за налогоплательщика, требуют мер государственного принуждения, пропорциональных опасности таких нарушений, что согласуется с конституционными установлениями в налоговой сфере (статья 57 Конституции Российской Федерации) и вместе с тем не исключает наличие в налоговом законе предписаний, направленных на создание как у налогоплательщиков, так и у налоговых агентов заинтересованности в самостоятельном исправлении ошибок, допущенных ими при исполнении возложенных на них налоговых обязанностей, притом что за налоговыми органами остается право выявлять с помощью имеющихся в их распоряжении организационно-административных средств такого рода налоговые правонарушения в рамках контрольных процедур.

3.1. В соответствии со статьей 81 Налогового кодекса Российской Федерации налогоплательщик, обнаружив в поданной им налоговой декларации факт неотражения или неполноты отражения сведений либо ошибки, приводящие к занижению подлежащей уплате суммы налога, обязан внести в нее необходимые изменения и представить в налоговый орган уточненную налоговую декларацию; при обнаружении налогоплательщиком недостоверных сведений или ошибок, не приводящих к занижению суммы налога, он вправе представить уточненную декларацию (пункт 1); налогоплательщик, представивший в налоговый орган уточненную налоговую декларацию после истечения установленного срока ее подачи, но до истечения срока уплаты налога, освобождается от налоговой ответственности, если необходимые исправления были произведены им самостоятельно и прежде, чем он узнал об обнаружении налоговым органом факта неотражения или неполноты отражения сведений в налоговой декларации, а также ошибок, приводящих к занижению подлежащей уплате суммы налога, либо о назначении выездной налоговой проверки (пункт 3). Одновременно пункт 4 той же статьи предусматривает освобождение налогоплательщика от налоговой ответственности в случае, когда он представил уточненную налоговую декларацию по истечении законодательно определенных срока ее подачи и срока уплаты налога: не подлежит налоговой ответственности налогоплательщик, который, во-первых, представил уточненную налоговую декларацию прежде, чем узнал о том, что налоговый орган сам обнаружил в ней недостоверные сведения, приводящие к занижению суммы налога, либо назначил по этому налогу выездную налоговую проверку за соответствующий период, и, во-вторых, уплатил недостающую сумму налога и пени за просрочку в его уплате до представления уточненной налоговой декларации (подпункт 1); если же налогоплательщик обнаружил недостоверность налоговой декларации после проведения выездной налоговой проверки, то его освобождение от ответственности не обусловлено уплатой недоимки и пеней и наступает в связи с подачей уточненной налоговой декларации (подпункт 2).

Правила исправления налоговой отчетности для целей освобождения от налоговой ответственности, предусмотренные статьей 81 Налогового кодекса Российской Федерации, действуют, как следует из ее пункта 6, и в отношении налоговых агентов - с учетом того, что они представляют в налоговый орган не налоговую декларацию, а расчет подлежащих удержанию и перечислению сумм налога, причем уточненный расчет они должны представлять не только при занижении сумм налога, но и при их завышении, обусловленном недостоверностью расчета; равным образом распространяются на

налоговых агентов и условия освобождения от налоговой ответственности в случае представления уточненных расчетов по подлежащему удержанию и перечислению налога, включая налог на доходы физических лиц.

Так, положения пункта 4 статьи 81 Налогового кодекса Российской Федерации связывают освобождение от налоговой ответственности (штрафа) с двумя условиями, которые, кроме прочего, поощряют ответственное и деятельное участие налогоплательщиков в поддержании фискального правопорядка, а именно с добровольными (не вынужденными) действиями по исправлению недостоверных сведений в ранее представленной налоговой отчетности (декларации или расчете) и уплатой недоимки с начисленными на нее пенями. По своему буквальному смыслу и в истолковании правоприменительной практикой эти положения допускают применение предусмотренной ими поощрительной меры лишь при соблюдении обоих условий и, следовательно, не предполагают освобождения от налоговой ответственности лица, которое не исправило налоговую отчетность и не представило налоговым органам уточненную налоговую отчетность, тогда как налоговый агент, аналогичным образом возместивший просрочку (недоимку), но сначала представивший недостоверный расчет налога и лишь затем его уточнивший (исправивший) в установленном законом порядке, подлежит освобождению от налоговой ответственности.

Между тем просрочка в перечислении налоговых платежей возможна не только вследствие недостоверного декларирования налога (неотражения или неполноты отражения сведений в налоговой отчетности), но и безотносительно к этому, например - имея в виду, что налоговые агенты обязаны перечислять в бюджет налоговые платежи по налогу на доходы физических лиц, по общему правилу, не позднее дня, следующего за днем выплаты налогоплательщику дохода (пункт 6 статьи 226 Налогового кодекса Российской Федерации), - в результате упущений организационно-технического характера, связанных с удержанием данного налога, которые даже при правильном расчете подлежащего удержанию и перечислению налога за отчетный (налоговый) период не исключают ошибок и недоимок в ранее состоявшихся платежах. Такие промежуточные (внутригодовые) неточности могут быть обнаружены и исправлены налоговым агентом, а вызванная ими задолженность устранена как до представления расчета налоговым органам, так и впоследствии, однако в обоих случаях они приводят к просрочке в перечислении удержанного налога, которая может быть непреднамеренной.

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

3.2. Как отмечал Конституционный Суд Российской Федерации в Постановлении от 14 июля 2005 года № 9-П, система налогообложения основывается на информации о доходах, представляемой прежде всего самим налогоплательщиком (налоговым агентом). Из такого понимания, подразумевающего достоверность декларирования налогов, исходит, в частности, подпункт 2 пункта 4 статьи 81 Налогового кодекса Российской Федерации, по смыслу которого освобождение от налоговой ответственности налогоплательщика, представившего уточненную налоговую декларацию после проведения выездной налоговой проверки, которая не выявила в его отчетности ошибок и нарушений, обусловлено даже не уплатой им недостающих сумм налога и пеней, а одним лишь исправлением соответствующих сведений.

Данное законоположение, не отменяя налоговую обязанность, прямо поощряет налогоплательщиков и налоговых агентов к поддержанию достоверности в налоговой отчетности. Более того, статьи 119 и 126 Налогового кодекса Российской Федерации предусматривают ответственность именно за непредставление налоговому органу налоговой отчетности (сведений, необходимых для

осуществления налогового контроля), а его статья 126-1 - за представление налоговым агентом документов, содержащих недостоверные сведения. Из этого следует, что налоговый закон признает значимость требования достоверности налоговой отчетности в поддержании фискального правопорядка; соответственно, его соблюдение не может препятствовать применению фискально-поощрительных мер, тем более что ни сам налоговый закон, ни практика его применения не могут поощрять сохранение недостоверности в налоговой отчетности, обуславливая освобождение от налоговой ответственности исключительно наличием ошибок (недостоверных сведений) в налоговых декларациях или расчетах, как учтенных в объективной и субъективной стороне правонарушения, так и сопутствующих налоговому деликту в условно нейтральном значении.

Равным образом статья 123 Налогового кодекса Российской Федерации предусматривает налоговую ответственность в виде штрафа не за нарушения, допущенные налоговым агентом в части достоверности представленных расчетов, а за противоправное неудержание сумм налога и (или) их неперечисление в срок, т.е. за недоимку независимо от причин ее возникновения. При таком определении состава налогового правонарушения налоговый агент, как ответственное лицо, обязанное в силу налогового закона к достоверному декларированию (расчету) налогов, - прежде всего, ввиду недопустимости уклонения от их уплаты или занижения их суммы, т.е. нарушения фискальных прав казны, - имеет основания полагать, что именно неуплата налога и пеней безотносительно к тому, ошибочна или безупречна представленная им налоговая отчетность, влечет отказ в освобождении от налоговой ответственности, тем более если недоимка добровольно им уплачена и компенсирована пенями прежде, чем ему стало известно об обнаружении налоговым органом факта несвоевременной уплаты налога или о назначении выездной налоговой проверки, допущена без искажения (неотражения или неполноты отражения сведений) налоговой отчетности и непреднамеренно.

4. Конституционный Суд Российской Федерации неоднократно отмечал, что расплывчатость налоговой нормы может привести к не согласующемуся с конституционным принципом правового государства произвольному и дискриминационному ее применению государственными органами и должностными лицами в их отношениях с налогоплательщиками и тем самым - к нарушению конституционного принципа юридического равенства и вытекающего из него требования равенства налогообложения, закрепленного пунктом 1 статьи 3 Налогового кодекса Российской Федерации. Как следует из являющихся предметом рассмотрения Конституционного Суда Российской Федерации по настоящему делу положений Налогового кодекса Российской Федерации, прежде всего пункта 4 его статьи 81, за деяния, совершаемые субъектами одной категории (налоговыми агентами) и влекущие одинаковые последствия, освобождение от налоговой ответственности зависит от того, имело ли место недостоверное либо неполное отражение сведений в налоговой документации. При этом право на освобождение от налоговой ответственности с определенностью получают лишь те налоговые агенты, которые недостоверно и (или) ошибочно составили и представили расчет по налогу. Правовое и фактическое положение этих лиц как субъектов налоговой ответственности равнозначно положению налоговых агентов, допустивших, как и они, просрочку в перечислении сумм налога, не обусловленную дефектами (искажением) налоговой отчетности (расчетов по налогу на доходы физических лиц), однако в отличие от них налоговыми агентам, исполнившим обязанности по представлению достоверного расчета налогов и уплатившим просроченные суммы налога вместе с пеней, в освобождении от налоговой ответственности может быть отказано, несмотря на то обстоятельство, что в основе допущенного ими нарушения лежало упущение, которое - и по своей сути, и по смыслу рассматриваемого правового регулирования - представляет собой техническую или иную ошибку, не влекущую искажения налоговой отчетности.

Вместе с тем в судебной практике допускается освобождение налогового агента, своевременно представившего достоверную налоговую отчетность, от налоговой ответственности за неправомерное неудержание и неперечисление налогов, что согласуется с правовой позицией,

изложенной в постановлении Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 18 марта 2014 года № 18290/13 применительно к целевому назначению освобождения от налоговой ответственности, предусмотренного статьей 81 Налогового кодекса Российской Федерации. На наличие такой возможности указывается и в письме, направленном в Конституционный Суд Российской Федерации в рамках настоящего дела заместителем Председателя Верховного Суда Российской Федерации, который полагает, что налоговые агенты, пропустившие срок уплаты налога, но компенсировавшие просрочку за счет добровольной уплаты пеней, поставлены в худшее положение по сравнению с теми, кто совершил более грубое нарушение за счет искажения налоговой отчетности, повлекшего неполную уплату налога. Тем не менее в письме также отмечается, что при обстоятельствах, подобных установленным в отношении ОАО "ТАИФ", для освобождения налогового агента от налоговой ответственности за несвоевременное перечисление удержанного налога, совершенное без искажения налоговой отчетности, формально отсутствует совокупность всех условий, предусмотренных пунктами 3 и 4 статьи 81 Налогового кодекса Российской Федерации.

Принимая во внимание расхождения в понимании положений пункта 4 статьи 81 и статьи 123 Налогового кодекса Российской Федерации, имеющие место в судебной практике, Конституционный Суд Российской Федерации, исходя из требований Конституции Российской Федерации и основанных на них правовых позиций, выраженных в том числе в настоящем Постановлении, приходит к выводу, что эти положения в их взаимосвязи и с учетом их места в системе правового регулирования не должны толковаться как лишающие налогового агента, допустившего просрочку в уплате налога на доходы физических лиц, который был правильно исчислен им в представленном налоговому органу расчете, права на освобождение от налоговой ответственности, если он уплатил недостающую сумму налога и соответствующие ей пени до момента, когда ему стало известно об обнаружении налоговым органом факта несвоевременного перечисления удержанного налога или о назначении выездной налоговой проверки, притом что отсутствуют доказательства, указывающие на то, что несвоевременное перечисление налоговым агентом в бюджет сумм налога носило преднамеренный характер, не было результатом его упущения (технической или иной ошибки).

Исходя из изложенного и руководствуясь статьями 6, 47-1, 71, 72, 74, 75, 78, 79, 87 и 100 Федерального конституционного закона "О Конституционном Суде Российской Федерации", Конституционный Суд Российской Федерации

п о с т а н о в и л:

1. Признать взаимосвязанные положения пункта 4 статьи 81 и статьи 123 Налогового кодекса Российской Федерации не противоречащими Конституции Российской Федерации в той мере, в какой они не препятствуют освобождению от налоговой ответственности за несвоевременное перечисление в бюджет сумм налога на доходы физических лиц налоговых агентов, не допустивших искажения налоговой отчетности, если они самостоятельно (до момента, когда им стало известно об обнаружении налоговым органом факта несвоевременной уплаты налога или о назначении выездной налоговой проверки) уплатили необходимые суммы налога и пени, а несвоевременное перечисление ими в бюджет соответствующих сумм явилось результатом упущения (технической или иной ошибки) и носило непреднамеренный характер.
2. Конституционно-правовой смысл взаимосвязанных положений пункта 4 статьи 81 и статьи 123 Налогового кодекса Российской Федерации, выявленный Конституционным Судом Российской Федерации в настоящем Постановлении, является общеобязательным, что исключает любое иное их истолкование в правоприменительной практике.
3. Правоприменительные решения по делу открытого акционерного общества "ТАИФ", принятые на основании положений пункта 4 статьи 81 и статьи 123 Налогового кодекса Российской Федерации в истолковании, расходящемся с их конституционно-правовым смыслом, выявленным в настоящем Постановлении, подлежат пересмотру в установленном порядке.

4. Настоящее Постановление окончательно, не подлежит обжалованию, вступает в силу со дня официального опубликования, действует непосредственно и не требует подтверждения другими органами и должностными лицами.

5. Настоящее Постановление подлежит незамедлительному опубликованию в "Российской газете", "Собрании законодательства Российской Федерации" и на "Официальном интернет-портале правовой информации" (www.pravo.gov.ru). Постановление должно быть опубликовано также в "Вестнике Конституционного Суда Российской Федерации".

Конституционный Суд
Российской Федерации
№ 6-П