



РЕКОМЕНДАЦИИ

Научно-консультативного совета

Данные рекомендации выработаны Научно-консультативным советом при Федеральном арбитражном суде Волго-Вятского округа по итогам заседания Совета от 09 октября 2008 года в г. Владимире

О практике применения налогового законодательства

1. При рассмотрении арбитражным судом требования о признании не подлежащим исполнению постановления налогового органа о взыскании налога за счет имущества налогоплательщика (ст. 47 НК РФ) проверяются ли основание возникновения недоимки, налоговый период и размер налога; период просрочки и расчет пени; соблюдение налоговым органом порядка и срока давности взыскания налога и пени, доказательства соблюдения срока направления требования об уплате налога и пени, порядок и срок вынесения решения о взыскании налога?

Рекомендации НКС: Исходя из постановления Президиума ВАС РФ от 20.11.2007 № 8421/07 суд проверяет: основано ли постановление на принятом в установленный НК РФ срок решении налогового органа о взыскании налога за счет имущества налогоплательщика; подписано ли постановление надлежащим должностным лицом; заверено ли оно гербовой печатью инспекции; не истекли ли сроки предъявления постановления к исполнению; взыскана ли указанная в нем сумма задолженности.

Кроме того, с учетом постановления Президиума ВАС РФ от 13.12.2005 № 10559/05, в рамках рассмотрения требования о признании не подлежащим исполнению постановления о взыскании налога за счет имущества суд не может проверять законность ненормативных актов, во исполнение которых оно вынесено (решения, принятого по результатам проверки; требования об уплате налога; решения о взыскании налога за счет денежных средств на счетах налогоплательщика в банке и т.д.).

2. Какова правовая природа документа о выявлении недоимки (п. 1 ст. 70 НК РФ)? Что считать днем выявления недоимки? Может ли налоговый орган, составив документ о выявлении недоимки, инициировать взыскание недоимки, по которой истекли сроки на ее принудительное взыскание?

Рекомендации НКС: Документ о выявлении недоимки (форма утверждена приказом ФНС России от 01.12.2006 № САЭ-3-19/825@) используется для отражения данного факта и является внутренним документом налогового органа (НК РФ не предусматривает его направления налогоплательщику). Поскольку сроков на составление данного документа в

НК РФ не установлено, он подлежит составлению в день, когда фактически выявлена (должна быть выявлена) недоимка.

Исходя из п. 6 информационного письма Президиума ВАС РФ от 17.03.2003 № 71 пропуск налоговым органом срока направления требования об уплате налога, установленного ст. 70 НК РФ, не влечет изменения порядка исчисления срока на принудительное взыскание налога и пеней. Соответственно, несвоевременное составление налоговым органом документа о выявлении недоимки не может изменять (продлевать) сроков на принудительное взыскание недоимки.

3. Налогоплательщик просит признать недействительным требование об уплате налога только по основанию пропуска срока направления данного требования, не оспаривая размер неуплаченного налога по существу. Возможно ли удовлетворение иска по такому основанию? Подлежит ли прекращению производство по заявлению налогоплательщика об оспаривании требования, если оно отозвано налоговым органом и если взыскание суммы, указанной в требовании, не производилось?

Рекомендации НКС: Исходя из определения КС РФ от 27.12.2005 № 503-О, постановления Президиума ВАС РФ от 29.03.2005 № 13592/04, требование об уплате налога является мерой государственного принуждения. Согласно п. 6 информационного письма Президиума ВАС РФ от 17.03.2003 № 71 пропуск налоговым органом срока направления требования об уплате налога, установленного ст. 70 НК РФ, не влечет изменения порядка исчисления срока на принудительное взыскание налогов и пеней. Соответственно, срок направления требования сам по себе не является пресекательным.

Таким образом, если налогоплательщик просит признать соответствующее требование недействительным только в связи с пропуском срока его направления, такое заявление налогоплательщика подлежит удовлетворению, при условии что данное требование не может быть принудительно реализовано налоговым органом (на момент его направления истекли сроки на взыскание налога в бесспорном и судебном порядке).

Отмена налоговым органом принятого требования не препятствует рассмотрению судом по существу заявления о признании требования недействительным, если таким требованием были нарушены законные права и интересы заявителя (п. 18 информационного письма Президиума ВАС РФ от 22.12.2005 № 99). Соответственно, если взыскание суммы, указанной в требовании, не производилось (и права налогоплательщика иным способом не были нарушены), то производство по делу подлежит прекращению.

4. Может ли налоговый орган предъявить требование об уплате налогов собственнику имущества учреждения в случае их неуплаты учреждением (при том, что ст. 49 и 50 НК РФ регламентировано правопреемство только при ликвидации (реорганизации) юридического лица)?

Рекомендации НКС: Согласно ст. 120 ГК РФ учреждением признается организация, созданная собственником для осуществления управленческих, социально-культурных или иных функций некоммерческого характера и финансируемая им полностью или частично. Собственник имущества учреждения несет субсидиарную ответственность по его обязательствам только при недостаточности у учреждения находящихся в его распоряжении денежных средств.

Самые распространенные учреждения – созданные Российской Федерацией, субъектом РФ, муниципальным образованием (государственные или муниципальные учреждения).

При этом ст. 2 ГК РФ в качестве общей нормы не допускает применение ст. 120 ГК РФ в налоговых правоотношениях. Кроме того, рассматриваемая норма ст. 120 ГК РФ направлена на предоставление дополнительных гарантий участникам гражданского оборота, вступающим во взаимоотношения с юридическими лицами – несобственниками, в том числе учрежденными государством. Что касается налоговых правоотношений, вытекающих из установленных государством норм, аналогичный подход не может быть обоснован. Соответственно, предъявление налоговым органом требований об уплате налогов собственнику имущества учреждения в случае их неуплаты последним невозможно.

5. Может ли налоговый орган в решении, принятом по результатам камеральной проверки, доначислить сумму, самостоятельно декларированную налогоплательщиком в налоговой декларации?

Рекомендации НКС: Как следует из п. 2 ст. 88 НК РФ, целью камеральной и выездной налоговых проверок является контроль за соблюдением налогоплательщиком, плательщиком сборов или налоговым агентом законодательства о налогах и сборах. Исходя из п. 1 ст. 100, п. 1 и 7 ст. 101, п. 2 ст. 70 НК РФ, если в рамках проверки налоговым органом не выявлено нарушений налогового законодательства, то не составляется акт проверки, не выносится решение по результатам проверки и не направляется требование об уплате налога по результатам проверки. Самостоятельно декларированная налогоплательщиком сумма налога не может доначисляться в решении, принятом по результатам налоговой проверки (и, соответственно, взыскиваться), поскольку в отношении этой суммы отсутствуют нарушения налогового законодательства, которые и призвана выявлять налоговая проверка.

6. В заявлении налогоплательщик просит признать незаконными действия налогового органа по вынесению решения по результатам проверки (по выставлению требования, по вынесению решения о взыскании налога). Как суд должен расценивать подобное заявление?

Рекомендации НКС: Если очевидно, что целью налогоплательщика является признание недействительным ненормативного акта, суд должен предложить уточнить заявленные требования. Если же налогоплательщик

настаивает на своих требованиях в том виде, в каком они заявлены, суд должен ограничиться проверкой законности оспариваемых действий налогового органа.

7. Установлен ли ст. 79 НК РФ обязательный досудебный порядок предварительного обращения в налоговый орган с заявлением о возврате излишне взысканных налоговых платежей? Вправе ли налогоплательщик обратиться с таким заявлением непосредственно в арбитражный суд?

Рекомендации НКС: В отношении излишне уплаченного налога необходимость направления заявления о его возврате в налоговый орган в досудебном порядке разъяснена в п. 22 постановления Пленума ВАС РФ от 28.02.2001 № 5. В ст. 79 НК РФ такой порядок не предусмотрен, поэтому заявление по данному спору подлежит рассмотрению в арбитражном суде независимо от обращения налогоплательщика в налоговый орган с соответствующим заявлением.

8. В силу п. 10 ст. 89 НК РФ (в редакции, действующей с 01.01.2007), если при проведении повторной выездной налоговой проверки выявлен факт совершения налогоплательщиком налогового правонарушения, не установленного первоначальной выездной налоговой проверкой, к налогоплательщику не применяются налоговые санкции. Не определено ли данным положением смягчение (устранение) налоговой ответственности (введение дополнительной гарантии защиты прав), которое в любом случае должно иметь обратную силу согласно ст. 54 Конституции РФ и п. 3 ст. 5 НК РФ?

Рекомендации НКС: Исходя из п. 12 ст. 7 Федерального закона от 27.07.2006 № 137-ФЗ «О внесении изменений в часть первую и часть вторую НК РФ...» данное положение применяется к правоотношениям, которые возникают в связи с проведением повторной выездной налоговой проверки, в случае если решение о проведении первоначальной выездной налоговой проверки было принято после 01.01.2007.

9. Является ли нарушением существенных условий процедуры рассмотрения материалов налоговой проверки вручение извещения о времени и месте рассмотрения материалов проверки не лицу, в отношении которого проводилась проверка, а его представителю, действующему по доверенности, оформленной в соответствии с гл. 4 НК РФ?

Рекомендации НКС: В силу п. 1 ст. 26 НК РФ налогоплательщик может участвовать в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах, через законного или уполномоченного представителя, если иное не предусмотрено НК РФ. С учетом п. 5 постановления Пленума ВАС РФ от 28.02.2001 № 5 вручение извещения о времени и месте рассмотрения материалов налоговой проверки не лицу, в отношении которого проводилась проверка, а его уполномоченному представителю

является надлежащим извещением о времени и месте рассмотрения материалов налоговой проверки.

10. В случае, если после рассмотрения налоговым органом материалов проверки проводились мероприятия дополнительного налогового контроля (п. 6 ст. 101 НК РФ), должен ли налоговый орган вновь извещать налогоплательщика о времени и месте рассмотрения материалов проверки?

Рекомендации НКС: Как указал Президиум ВАС РФ в постановлении от 12.02.2008 № 12566/07, необеспечение лицу, в отношении которого проводится налоговая проверка, возможности участвовать в процессе рассмотрения ее материалов лично и (или) через своего представителя является основанием для признания решения инспекции незаконным.

Исходя из п. 1, 4 ст. 101 НК РФ, под материалами проверки следует понимать акт налоговой проверки и иные материалы мероприятий налогового контроля (как правило, они оформлены как приложения к акту проверки). Иными словами, материалы проверки – документы, на основании которых руководитель налогового органа принимает решение (с учетом письменных возражений проверяемого лица).

Следовательно, если результаты дополнительных мероприятий налогового контроля стали материалами проверки и явно учтены при принятии решения (по конкретному эпизоду доначисления налога указаны в тексте решения, являются приложением к решению), налоговый орган обязан вновь известить налогоплательщика о времени и месте рассмотрения материалов проверки. Если результаты дополнительных мероприятий налогового контроля отсутствуют, улучшают положение налогоплательщика, либо не учитываются при принятии решения, то повторное извещение налогоплательщика о времени и месте рассмотрения материалов проверки не является обязательным.

11. Может ли руководитель налогового органа вынести решение по результатам проверки позднее дня, на который налогоплательщика вызывали для рассмотрения материалов проверки?

Рекомендации НКС: Исходя из ст. 101 НК РФ, постановления Президиума ВАС РФ от 12.02.2008 № 12566/07, налоговый орган обязан предоставить проверяемому лицу возможность присутствовать при рассмотрении материалов проверки и давать пояснения (представлять возражения). Соответственно, из п. 1 названной статьи не следует, что руководитель налогового органа обязан вынести и объявить решение в тот же день, когда он (возможно, в присутствии налогоплательщика) закончит рассмотрение материалов проверки.

12. Согласно п. 10 ст. 101 НК РФ до вступления в силу решения налогового органа, принятого по результатам проверки, руководитель (заместитель руководителя) налогового органа вправе принять обеспечительные меры, в том числе приостановление операций по

счетах налогоплательщика в банке в порядке, установленном ст. 76 НК РФ. При этом последней предусмотрено принятие соответствующего решения только для обеспечения исполнения решения о взыскании налога или сбора (ст. 46 НК РФ). Возможно ли применение налоговым органом обеспечительной меры в виде приостановления операций по счетам налогоплательщика в банке при отсутствии решения о взыскании налога или сбора за счет денежных средств?

Рекомендации НКС: Обеспечительная мера в виде приостановления операций по счетам в банке принимается не для принудительного взыскания налога, а для обеспечения возможности последующего исполнения решения по результатам проверки (после его вступления в силу), в том числе взыскания недоимки, пеней и штрафов, указанных в решении. Обеспечительные меры не должны излишне обременять налогоплательщика, и затруднять его финансово-хозяйственную деятельность до вступления в силу решения. Именно этим объясняется последовательность мер: в первую очередь запрет на отчуждение (передачу в залог) имущества; при недостаточности такой меры – приостановление операций по счетам в банке. Кроме того, поскольку решение налогового органа по результатам проверки еще не вступило в силу, а требование об уплате налога (ст. 69 НК РФ) не направлено, решение о взыскании налога или сбора (ст. 46 НК РФ) не может быть принято. Соответственно, обеспечительная мера в виде приостановления операций по счетам в банке принимается при отсутствии решения о взыскании налога или сбора за счет денежных средств.

13. Каким образом вступает в силу решение налогового органа, принятое в соответствии со ст. 101.4 НК РФ (немедленно либо в порядке, предусмотренном в п. 9 ст. 101 НК РФ, – через 10 дней)?

Рекомендации НКС: Решение налогового органа, принятое в порядке ст. 101 НК РФ, вступает в силу по истечении 10 дней со дня вручения и может быть обжаловано в апелляционном порядке (п. 9 ст. 101, ст. 101.2 НК РФ). В период до его вступления в силу налоговым органом могут быть применены обеспечительные меры (п. 10 ст. 101 НК РФ). В отношении момента вступления в силу решения налогового органа, принятого в порядке ст. 101.4 НК РФ, каких-либо норм законодателем не предусмотрено.

Соответственно, решение налогового органа, принятое в порядке ст. 101.4 НК РФ, вступает в силу немедленно – в момент его принятия.

14. Являются ли допустимыми доказательства, полученные налоговым органом за рамками выездной налоговой проверки?

Рекомендации НКС: Как следует из позиции, изложенной в постановлении Президиума ВАС РФ от 24.07.2007 № 1461/07, в общем случае суды обязаны принимать в качестве доказательств сведения, полученные налоговым органом за пределами налоговой проверки, но имеющие отношение к делу. Указанное право налогового органа корреспондирует праву налогоплательщика представлять в суд документы, которые не представлялись им налоговому органу при проверке

(определение КС РФ от 12.07.2006 № 267-О, п. 29 постановления Пленума ВАС РФ от 28.02.2001 № 5).

15. Является ли назначение почерковедческой экспертизы и вызов свидетелей в ходе судебного разбирательства по ходатайству налогового органа превышением пределов активности арбитражного суда (в случае, если данные доказательства не были собраны в рамках проверки)? Следует ли суду перепроверять представленные налоговым органом объяснения свидетелей, почерковедческое исследование?

Рекомендации НКС: Исходя из постановления Президиума ВАС РФ от 24.07.2007 № 1461/07, назначение почерковедческой экспертизы и вызов свидетелей в ходе судебного разбирательства по ходатайству налогового органа не будет являться превышением пределов активности арбитражного суда. При наличии возражений налогоплательщика относительно представленных налоговым органом объяснений свидетелей (почерковедческих исследований), суд может самостоятельно вызвать тех же лиц в качестве свидетелей (назначить экспертизу).

16. С учетом позиции, изложенной в постановлении Пленума ВАС РФ от 18.12.2007 № 65, если документы, подтверждающее право налогоплательщика на возмещение НДС, представлены только в суд, а в налоговый орган не представлялись, должен ли суд оставить заявление без рассмотрения (так как не соблюдена досудебная процедура урегулирования спора); прекратить производство по делу; отказать в удовлетворении заявления, не приняв документы, которые не были представлены в налоговый орган? Возможно ли распространение подхода, указанного в данном постановлении, на споры по НДС по внутреннему рынку? Должен ли суд принимать документы, подтверждающие расходы (по налогу на прибыль, НДС/Л, ЕСН), если эти документы не представлялись во время проверки?

Рекомендации НКС: Исходя из п. 2 постановления Пленума ВАС РФ от 18.12.2007 № 65 внесудебный порядок реализации права на возмещение НДС разъяснен только в отношении операций по реализации товаров (работ, услуг), облагаемых названным налогом по ставке 0 процентов. По вопросу представления налогоплательщиком документов, обосновывающих право на вычеты (льготы, расходы) непосредственно в судебное заседание, в настоящее время не существует иных правовых позиций высших судебных органов, кроме изложенных в определении КС РФ от 12.07.2006 № 267-О и п. 29 постановления Пленума ВАС РФ от 28.02.2001 № 5. Соответственно, суду надлежит применять подход, представленный в постановлении Пленума ВАС РФ от 18.12.2007 № 65, исключительно в спорах, связанных с возмещением НДС по операциям по реализации товаров (работ, услуг), облагаемых данным налогом по ставке 0 процентов.

Соответственно, если налогоплательщик представил в суд документы, подтверждающие его право на возмещение НДС по операциям по реализации товаров (работ, услуг), облагаемых НДС по ставке 0 процентов, данные

документы суд должен принять, поскольку отказ в их принятии не может быть нормативно обоснован. Однако, при вынесении решения суд оценивает эти документы, как не обосновывающие право на возмещение НДС, вследствие несоблюдения внесудебного порядка реализации данного права.

17. Если исходить из п. 1 ст. 176 НК РФ, следует ли считать, что право на возмещение НДС возникает у налогоплательщика только после проведения камеральной налоговой проверки, то есть через 3 месяца после представления налоговой декларации? Появляется ли у налогоплательщика переплата по НДС в момент представления налоговой декларации по НДС к возмещению из бюджета?

Рекомендации НКС: Само по себе право на возмещение НДС, согласно абз. 1 п. 1 ст. 176 НК РФ, возникает у налогоплательщика объективно, в силу окончания налогового периода, в котором сумма налоговых вычетов превышает общую сумму налога, исчисленную по операциям, признаваемым объектом налогообложения. Нормы п. 1 – 3 названной статьи о порядке проведения камеральной налоговой проверки и о вынесении по ее итогам решения о возмещении (полностью или частично) суммы НДС, заявленной к возмещению, направлены только на проверку обоснованности данной суммы. Однако нормы п. 4 – 6 ст. 176 НК РФ свидетельствуют о том, что реализация права на возмещение НДС возможна только при наличии решения о возмещении данного налога.

18. Допускается ли привлечение учреждений, у которых не возникает обязанности по уплате налога на прибыль, к ответственности по п. 1 ст. 119 НК РФ за непредставление налоговой декларации по истечении отчетного периода?

Рекомендации НКС: Второе предложение п. 2 ст. 289 НК РФ является специальной нормой по отношению к п. 1 ст. 289 НК РФ, вследствие этого учреждения, у которых не возникает обязанности по уплате налога на прибыль, должны представлять только налоговую декларацию по упрощенной форме по истечении налогового периода. Обязанность по представлению налоговых деклараций упрощенной формы по итогам отчетного периода у таких налогоплательщиков отсутствует. Указанный довод подтверждается п. 1.2 приложения № 2 к приказу Министерства финансов от 05.05.2008 № 54н «Об утверждении формы налоговой декларации по налогу на прибыль организаций и порядка ее заполнения»: некоммерческие организации, у которых не возникает обязанности по уплате налога на прибыль организаций, представляют декларацию по истечении налогового периода по форме в составе титульного листа (Листа 01), Листа 02 и Листа 07 при получении средств целевого финансирования, целевых поступлений и других средств, указанных в п. 1 и 2 ст. 251 НК РФ. Соответственно, учреждения не могут быть привлечены к ответственности по ст. 119 НК РФ за непредставление налоговых деклараций по итогам отчетного периода.

19. Организация – работодатель оплатила главному бухгалтеру переговоры по мобильному телефону и учла данные расходы при налогообложении прибыли. Налоговая инспекция при проверке исключила указанную оплату из состава расходов по налогу на прибыль, но посчитала необходимым обложить ее ЕСН. Организация не настаивает на производственном характере переговоров по телефону. Является ли доначисление ЕСН обоснованным?

Рекомендации НКС: В пункте 3 ст. 236 НК РФ не содержится исключений – невозможность учета некоторых выплат в пользу физических лиц в качестве расходов, уменьшающих налоговую базу по налогу на прибыль организаций, одновременно означает то, что данные выплаты не являются объектом налогообложения ЕСН. Соответственно, очевидный непроизводственный характер выплат, произведенных в пользу физических лиц (как в приведенном вопросе), означает, что данные выплаты не являются объектом налогообложения ЕСН.

20. Имеет ли значение для налогообложения ЕНВД розничной торговли тот факт, что продавец реализует товар, находящийся у него на основании договора комиссии?

Рекомендации НКС: В силу ст. 346.27 для целей гл. 26.3 НК РФ используется понятие «розничная торговля» – предпринимательская деятельность, связанная с торговлей товарами (в том числе за наличный расчет, а также с использованием платежных карт) на основе договоров розничной купли-продажи. Исключения из данного правила прямо указаны в упомянутой статье.

Вместе с тем, в настоящее время в общедоступных правовых базах размещен ряд писем Минфина России, в которых при решении данного вопроса придается значение тому, осуществляет продавец торговлю в розницу собственным товаром либо он реализует его на основе договоров комиссии (от 25.04.2007 № 03-11-04/3/130, от 20.11.2007 № 03-11-04/3/450, № 03-11-04/3/451; от 24.12.2007 № 03-11-04/3/512; от 17.03.2008 № 03-11-04/3/119 и др.).

Однако НК РФ не предусматривает особенностей налогообложения ЕНВД розничной торговли собственным либо комиссионным товаром. Кроме того, само по себе налогообложение ЕНВД розничной торговли предполагает при расчете налога учет внешних признаков данной деятельности, а не исследование того, на каком основании у продавца находится товар. Соответственно, для налогообложения ЕНВД розничной торговли не имеет правового значения реализация продавцом собственного товара либо товара, находящегося у него на основании договора комиссии.

21. При рассмотрении судом заявлений плательщиков страховых взносов на обязательное пенсионное страхование к налоговым органам о возврате (зачете) взносов привлекается ли территориальный орган ПФР в качестве третьего лица, не заявляющего самостоятельных требований на предмет спора?

Рекомендации НКС: Положения Федерального закона от 15.12.2001 № 167-ФЗ «Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации» распределяют функции администрирования страховых взносов на обязательное пенсионное страхование между ФНС и ПФР. При решении вопроса о зачете, возврате излишне уплаченных страховых взносов затрагиваются интересы ПФР как органа, администрирующего указанные платежи и ведущего персонифицирующий учет страховых взносов в разрезе каждого застрахованного лица. Соответственно, территориальный орган ПФР может быть привлечен к участию в деле в качестве третьего лица для выяснения его позиции относительно заявленных требований. Если в деле есть документы, отражающие мнение органа ПФР о требованиях плательщика страховых взносов, привлечение органа ПФР к участию в деле в качестве третьего лица необязательно.

*Данные Рекомендации одобрены
Президиумом Федерального арбитражного суда
Волго-Вятского округа
(протокол заседания Президиума № 6 от 21.10.2008)*
