



Федеральный арбитражный суд Волго-Вятского округа

РЕКОМЕНДАЦИИ

Научно-консультативного совета

Данные рекомендации выработаны Научно-консультативным советом при Федеральном арбитражном суде Волго-Вятского округа по итогам работы заседания Совета 14.10.2010, проведенного на базе Арбитражного суда Ивановской области

О практике применения налогового законодательства

Вопрос 1. Являлся ли месячный срок на направление в банк инкассового поручения налогового органа, установленный в п. 4 ст. 46 НК РФ (в редакции, действовавшей до 02.09.2010), пресекательным?

Рекомендации НКС: Месячный срок на направление в банк инкассового поручения налогового органа, установленный в п. 4 ст. 46 НК РФ до 02.09.2010, сам по себе пресекательным не являлся. Предельный срок на направление в банк инкассовых поручений был ограничен годичным сроком на принятие решения о взыскании налога за счет иного имущества (п. 1 ст. 47 НК РФ).

Вопрос 2. В какой срок должно быть направлено в банк инкассовое поручение налогового органа в соответствии с действующей с 02.09.2010 редакцией ст. 46 НК РФ?

Рекомендации НКС: После 02.09.2010 предельный срок на направление в банк инкассовых поручений ограничен годичным сроком на принятие решения о взыскании налога за счет иного имущества (п. 1 ст. 47 НК РФ).

Вопрос 3. Обязан ли арбитражный суд при рассмотрении заявления налогоплательщика об оспаривании решения налогового органа о взыскании налога за счет денежных средств (иного имущества) проверять законность иных ненормативных актов, во исполнение которых вынесено оспариваемое решение (требования об уплате налога, решения по результатам проверок и т.д.), которые налогоплательщиком не оспариваются и не отменены?

Рекомендации НКС: При использовании такого способа защиты прав, как оспаривание ненормативных правовых актов налоговых органов в общем случае предмет спора должен быть ограничен тем ненормативным актом, который обжалуется, – законность иных ненормативных актов исследоваться не должна. Исходя из постановлений Президиума ВАС РФ от 13.12.2005 № 10559/05, от 08.04.2008 № 10405/07, если налогоплательщик оспаривает один ненормативный акт, основывая свою позицию исключительно доводами о незаконности другого (предшествующего) ненормативного акта (необжаловавшегося и неотмененного), в удовлетворении таких требований должно быть отказано. До признания другого акта незаконным в установленном порядке указанные в нем сведения признаются достоверными.

Вопрос 4. В п.п. 1 п. 2 ст. 64 НК РФ предусмотрены условия предоставления отсрочки в случае причинения заинтересованному лицу ущерба в результате стихийного бедствия, технологической катастрофы или иных обстоятельств непреодолимой силы. В течение какого срока после наступления указанных обстоятельств заинтересованное лицо может подать заявление о предоставлении отсрочки по данному основанию?

Рекомендации НКС: Какого-либо предельного срока на подачу заявления о предоставлении отсрочки по данному основанию НК РФ не устанавливает.

Вопрос 5. В какой именно момент времени для целей статей 78 и 79 НК РФ можно сделать вывод, что налогоплательщик узнал или должен узнать о факте излишней уплаты налога? Можно ли в качестве данного момента времени использовать дату получения налогоплательщиком от налогового органа распечатки или справки о состоянии лицевого счета, акта сверки, решения по результатам налоговой проверки?

Рекомендации НКС: Об излишней уплате налога налогоплательщик в общем случае должен узнать непосредственно в момент уплаты, поскольку те налоги, споры относительно которых рассматриваются в арбитражных судах, практически всегда исчисляются самим налогоплательщиком (п. 1 ст. 52 НК РФ) и уплачиваются им самостоятельно (п. 1 ст. 45 НК РФ).

Для вывода об излишней уплате налога по итогам налогового периода необходимо иметь сведения о двух составляющих – о сумме налога, фактически уплаченной за этот период (доказывается налогоплательщиком), а также о размере обязанности по уплате налога за этот же период (доказывается налоговым органом). Учетные данные налогового органа сами по себе не доказывают ни наличие недоимки, ни наличие переплаты, так как носят производный характер.

Соблюдение трехлетнего срока на обращение в суд доказывает налогоплательщик. Тем не менее, вопрос определения момента времени, когда налогоплательщик узнал или должен был узнать об излишней уплате налога, может являться оценочным. На решение этого вопроса могут влиять действия налогового органа, однозначно препятствующие наличию у налогоплательщика достоверной информации, существенной для вывода о праве на возврат (зачет) излишне уплаченного налога.

Вопрос 6. После проведения первичной выездной налоговой проверки и вынесения судебных актов по вопросу оспаривания решения по ее результатам налогоплательщик представил уточненную налоговую декларацию по проверенному периоду, в которой указана сумма налога в размере, меньшем ранее заявленного. Налоговый орган, ранее проводивший выездную налоговую проверку, назначил повторную выездную налоговую проверку в порядке п. 10 ст. 89 НК РФ. Какие именно сведения может проверять налоговый орган в рамках повторной проверки?

Рекомендации НКС: В соответствии с правовой позицией, изложенной в постановлении Президиума ВАС РФ от 16.03.2010 № 8163/09, налоговый орган должен действовать с соблюдением следующих условий:

1. Не переоценивать выводы судов, содержащиеся во вступивших в силу судебных актах, имеющие отношение к расчету налога по данной налоговой декларации (налоговому периоду).

2. Проверять только те сведения уточненной декларации (показатели конкретных строк налоговой декларации), изменение которых повлекло уменьшение суммы ранее исчисленного налога. При этом налоговый орган вправе проверить все документы, влияющие на измененные показатели соответствующих строк уточненной налоговой декларации.

Вопрос 7. Являются ли существенными нарушениями применительно к п. 14 ст. 101 НК РФ рассмотрение материалов налоговой проверки и принятие решения по результатам проверки разными должностными лицами налогового органа (например, руководителем и заместителем руководителя)?

Рекомендации НКС: В этом случае имеет место нарушение существенных условий процедуры рассмотрения материалов налоговой проверки, которые привели к нарушению прав налогоплательщика, в том числе лишили его возможности дать пояснения

относительно выводов проверяющих и материалов налоговой проверки непосредственно лицу, которое вынесло оспариваемое решение. Данный подход подтверждается в постановлении Президиума ВАС РФ от 29.09.2010 № 4903/10. Если должностное лицо, рассматривавшее материалы проверки, объективно не может вынести решение, рассмотрение материалов проверки должно быть начато сначала.

Вопрос 8. Должен ли налоговый орган направлять акт налоговой проверки по почте (п. 5 ст. 100 НК РФ) только в том случае, если налогоплательщик (его представитель) уклоняется от получения акта налоговой проверки?

Рекомендации НКС: Согласно п. 5 ст. 100 НК РФ предусмотрено два самостоятельных и альтернативных способа направления налогоплательщику акта налоговой проверки – вручение или направление по почте. Факт уклонения налогоплательщика (его представителя) от получения акта налоговой проверки является только основанием для отражения этого факта в акте налоговой проверки.

Вопрос 9. В соответствии с п. 1 ст. 101 НК РФ срок рассмотрения материалов налоговой проверки (включая материалы дополнительных мероприятий налогового контроля) составляет 10 дней и может быть продлен, но не более чем на один месяц. В силу п. 6 ст. 101 НК РФ дополнительные мероприятия налогового контроля должны быть проведены в срок, не превышающий один месяц.

Продление срока рассмотрения материалов налоговой проверки является самостоятельным действием налогового органа или производится только в том случае, если назначены дополнительные мероприятия налогового контроля?

Рекомендации НКС: Продление срока рассмотрения материалов налоговой проверки по п. 1 ст. 101 НК РФ является самостоятельным действием налогового органа и может быть произведено как при наличии, так и в отсутствие решения о назначении дополнительных мероприятий налогового контроля.

Вопрос 10. Налоговый орган уведомил налогоплательщика о времени и месте рассмотрения материалов проверки (п. 2 ст. 101 НК РФ) по почте, по адресу, указанному в ЕГРЮЛ (ЕГРИП). На момент рассмотрения материалов проверки почтовое уведомление (конверт) в налоговый орган не поступило, материалы проверки были рассмотрены в отсутствие налогоплательщика. Впоследствии в налоговый орган поступило почтовое уведомление, исходя из которого, налогоплательщик получил письмо заблаговременно до даты рассмотрения материалов проверки (либо поступил конверт с отметкой почты «за истечением срока хранения»). Имеются ли в данном случае безусловные основания для отмены решения налогового органа по результатам проверки?

Рекомендации НКС: Совершение налоговым органом всех действий, направленных на заблаговременное извещение лица, в отношении которого проводилась проверка, о времени и месте рассмотрения материалов проверки, является основанием для того, чтобы считать лицо извещенным надлежащим образом. Отсутствие у налогового органа почтового уведомления (либо конверта, возвращенного отделением почтовой связи, содержащего уведомление о времени и месте рассмотрения материалов проверки) на момент рассмотрения материалов проверки не является безусловным основанием для отмены решения по результатам проверки, если впоследствии почтовое уведомление (конверт) поступило в распоряжение налогового органа.

Вопрос 11. Как следует поступить арбитражному суду, если заявление об оспаривании решения налогового органа по результатам проверки принято к производству без соблюдения досудебного порядка, предусмотренного в п. 5 ст. 101.2 НК РФ, но на день судебного заседания вышестоящий налоговый орган уже вынес решение по жалобе налогоплательщика?

Рекомендации НКС: Исходя из принципа процессуальной экономии соблюдение досудебного порядка на день судебного заседания означает, что заявление должно рассматриваться судом по существу, необходимости для возвращения заявления нет.

Вопрос 12. Должен ли суд считать досудебный порядок соблюденным, если налогоплательщик обжалует в административном порядке решение по результатам проверки, срок рассмотрения жалобы вышестоящим налоговым органом на день подачи в суд заявления пропущен, но решение по жалобе не вынесено?

Рекомендации НКС: Исходя из правовой позиции, изложенной в постановлении Президиума ВАС РФ от 20.11.2007 № 8815/07, суд должен считать досудебный порядок соблюденным только в том случае, если налогоплательщик обжалует в административном порядке вступившее в законную силу решение по результатам проверки (п. 3 ст. 101.2 НК РФ), а вышестоящий налоговый орган в установленный срок (п. 3 ст. 140 НК РФ) не вынес решение по жалобе.

Вопрос 13. Вышестоящий налоговый орган, рассматривающий жалобу налогоплательщика на вступившее в законную силу решение по результатам проверки, не вынес решение по жалобе в установленный срок (п. 3 ст. 140 НК РФ). Когда истечет срок на подачу заявления об оспаривании решения по результатам проверки в арбитражный суд (ч. 4 ст. 198 АПК РФ)? Если вышестоящий налоговый орган в итоге рассмотрел жалобу, повлияет ли это на исчисление срока по ч. 4 ст. 198 АПК РФ?

Рекомендации НКС: Исходя из правовой позиции, изложенной в постановлении Президиума ВАС РФ от 20.11.2007 № 8815/07, с момента истечения месячного срока на рассмотрение такой жалобы вышестоящим налоговым органом начинает исчисляться трехмесячный срок на подачу заявления в арбитражный суд. Если срок на обращение в суд пропущен налогоплательщиком, но вышестоящий налоговый орган в итоге рассмотрел жалобу, то данное обстоятельство следует расценивать как уважительную причину пропуска срока на судебное обжалование. В то же время суд не обязан восстанавливать срок по ч. 4 ст. 198 АПК РФ, если с момента получения решения по административной жалобе прошло более трех месяцев, поскольку в момент получения решения по жалобе налогоплательщик может окончательно оценить, насколько решение по результатам проверки нарушает его права.

Вопрос 14. Может ли суд удовлетворить заявление налогоплательщика, в котором он просит признать недействительным решение вышестоящего налогового органа (УФНС) по жалобе на решение налогового органа (ИФНС) по результатам налоговой проверки? Если решение ИФНС оспаривается одновременно с решением УФНС по жалобе и суд признает решение ИФНС незаконным, должен ли суд в этой ситуации признавать также незаконным решение УФНС?

Рекомендации НКС: Суд должен рассматривать решение УФНС как отдельный ненормативный акт и оценивать только те его аспекты, которые могут нарушить права налогоплательщика самостоятельно (в т.ч. при наличии в решении по жалобе дополнительных доначислений). Если же доводы налогоплательщика о незаконности решения УФНС по жалобе сводятся только к незаконности обжалованного решения ИФНС по результатам налоговой проверки, в удовлетворении такого требования налогоплательщика должно быть отказано.

Тот же подход должен иметь место и в случае, если решение ИФНС оспаривается одновременно с решением УФНС по жалобе и суд признает решение ИФНС незаконным. Решение УФНС по жалобе в общем случае не может самостоятельно нарушать прав налогоплательщика: права потенциально может нарушать только решение ИФНС.

Вопрос 15. Должен ли суд рассматривать по существу заявление налогоплательщика о признании недействительным решения по результатам проверки, если налогоплательщик приводил в административной жалобе одни основания своих требований, а в поданном в суд заявлении – иные?

Рекомендации НКС: Обязательный досудебный порядок обжалования, установленный с 01.01.2009 в НК РФ, таких ограничений не предусматривает. Исходя из того, что обязательный досудебный порядок обжалования является дополнительным обременением налогоплательщика, в отсутствие прямо указанных в НК РФ условий этого обременения следует руководствоваться ст. 2 Конституции РФ и п. 7 ст. 3 НК РФ: толковать все неустраимые сомнения, противоречия и неясности в пользу налогоплательщика. Соответственно, налогоплательщик вправе подавать административную жалобу с одними основаниями, а заявление в арбитражный суд – с другими.

Вопрос 16. Должен ли суд рассматривать по существу заявление налогоплательщика о признании недействительным определенной части решения по результатам проверки, если налогоплательщик обжаловал в административном порядке другую часть этого решения?

Рекомендации НКС: Поскольку определенная часть решения (предмет обжалования) может быть обжалована как в административном, так и в судебном порядке, а также, как правило, выражается в конкретной величине доначислений, обжалование только части решения в вышестоящем налоговом органе влечет возникновение права на судебное обжалование именно этой части решения. Соответственно, суд должен исходить из отсутствия досудебного порядка по не обжаловавшейся в вышестоящем налоговом органе части решения.

Вопрос 17. Является ли соблюденным досудебный порядок, урегулированный в п. 5 ст. 101.2 НК РФ, в случае отзыва заинтересованным лицом административной жалобы (п. 4 ст. 139 НК РФ) на решение по результатам проверки?

Рекомендации НКС: Отзыв жалобы до принятия решения по этой жалобе означает отсутствие решения по жалобе. Формулировка п. 5 ст. 101.2 НК РФ предполагает в качестве досудебного порядка не просто инициирование заинтересованным лицом процедуры административного обжалования, а наличие результата данной процедуры – решения вышестоящего налогового органа по жалобе.

Вопрос 18. Налогоплательщик несвоевременно представил поквартальную (помесячную) налоговую декларацию по налогу на прибыль организаций (п. 1 ст. 289 НК РФ). Следует ли для целей расчета штрафа по ст. 119 НК РФ использовать всю сумму налога, которая продекларирована в данной декларации, либо из нее следует исключить суммы налога, подлежащие декларированию за ранее окончившиеся кварталы (месяцы)?

Рекомендации НКС: Для целей расчета штрафа по ст. 119 НК РФ следует из продекларированной в данной декларации суммы налога (авансового платежа) исключить суммы налога (авансовых платежей), подлежащих декларированию за ранее окончившиеся кварталы (месяцы), поскольку по налогу на прибыль организаций каждый последующий отчетный период включает в себя нарастающим итогом предыдущий отчетный период (ст. 285 НК РФ).

Вопрос 19. Налоговый орган, установивший умышленную неуплату налога, привлек налогоплательщика по п. 1 ст. 122 НК РФ. Должен ли суд признать недействительным в данной части решение о привлечении к налоговой ответственности?

Рекомендации НКС: Суду следует признать применение штрафа законным в связи с тем, что его размер находится в пределах, установленных в действующем

законодательстве, а неверное применение налоговым органом пункта в пределах одной статьи главы 16 НК РФ в данном случае не нарушает прав налогоплательщика.

Вопрос 20. Распространяется ли досудебный порядок обжалования (п. 5 ст. 101.2 НК РФ) решения по результатам камеральной налоговой проверки декларации по НДС на одновременно принимаемое с ним решение о возмещении (об отказе в возмещении) НДС (п. 3 ст. 176 НК РФ)?

Рекомендации НКС: С учетом правовой позиции, изложенной в постановлении Президиума ВАС РФ от 20.04.2010 № 162/10, досудебный порядок обжалования распространяется и на решение о возмещении (об отказе в возмещении) НДС.

Вопрос 21. Налогоплательщик НДС приобрел производственное здание, ввел его в эксплуатацию и применил вычет по данному налогу. Впоследствии налогоплательщик начал использовать данное здание в различных видах деятельности, облагаемых НДС по ставкам 18 и 0 процентов. Должен ли налогоплательщик восстанавливать НДС, принятый к вычету, в порядке ст. 170 НК РФ?

Рекомендации НКС: Положения ст. 170 НК РФ не предусматривают необходимости восстановления НДС, принятого к вычету, по объекту основных средств, используемому в деятельности, облагаемой данным налогом по ставке ноль процентов.

Вопрос 22. Налогоплательщик осуществляет операции по реализации товаров, как облагаемых, так и не облагаемых НДС. В соответствии с условиями договоров право собственности на товары переходит по прошествии определенного периода после момента отгрузки; цена на товар окончательно согласовывается сторонами на момент перехода права собственности. Какую именно цену товара следует учитывать для целей расчета пропорции, предусмотренной в п. 4 ст. 170 НК РФ: указанную поставщиком на момент отгрузки либо окончательно согласованную сторонами на момент перехода права собственности?

Рекомендации НКС: Для целей расчета указанной пропорции следует использовать цену, которая окончательно согласована сторонами и которая реально подлежит уплате, даже если она изменилась после отгрузки товаров.

Вопрос 23. Налогоплательщик НДС приобрел товары (работы, услуги) и использовал в связи с этим вычет по НДС. Поскольку данные товары (работы, услуги) не были оплачены налогоплательщиком, в связи с истечением срока исковой давности налогоплательщик списал кредиторскую задолженность и учел ее в составе внереализационных доходов по налогу на прибыль организаций (п. 18 ст. 250 НК РФ). Должен ли налогоплательщик учесть задолженность по оплате НДС поставщику также в качестве внереализационного дохода, либо налогоплательщик обязан восстановить НДС, ранее использованный им в качестве вычета?

Рекомендации НКС: Случаи, когда НДС должен быть восстановлен, урегулированы в ст. 170 НК РФ в виде закрытого перечня. Каких-либо норм, регламентирующих восстановление ранее примененных вычетов в связи с истечением срока исковой давности по требованиям об оплате товаров (работ, услуг), ни в данной статье, ни в гл. 21 НК РФ в целом не предусмотрено. Соответственно, задолженность по оплате НДС поставщику подлежит учету в качестве внереализационного дохода.

Вопрос 24. Налогоплательщик приобрел товары (работы, услуги) и в обоснование права на вычеты по НДС (на расходы по налогу на прибыль организаций или НДС/Л) представляет налоговому органу документы на приобретение товара (работы, услуги) у организации (предпринимателя), не зарегистрированной в ЕГРЮЛ (ЕГРИП) ни в данный момент, ни ранее. Сомнений относительно факта приобретения товара (работы, услуги),

реальности расходов и разумности цены у налогового органа не имеется. Вправе ли налогоплательщик использовать вычеты по НДС и учесть расходы при исчислении налога на прибыль организаций (НДФЛ)?

Рекомендации НКС: Для целей исчисления НДС, кроме реальности самой поставки товара (работы, услуги), в соответствии со ст. 171 НК РФ документы должны обеспечивать возможность однозначной идентификации поставщика. Применительно к налогу на прибыль организаций (НДФЛ) такого же жесткого требования законодательство (с учетом судебной практики его применения) не предусматривает. Соответственно, право на вычет по НДС у налогоплательщика отсутствует, право на учет расходов при исчислении налога на прибыль (НДФЛ) должно быть предоставлено.

Вопрос 25. Налогоплательщик налога на прибыль организаций осуществил капитальные вложения в основные средства и намерен воспользоваться «амортизационной премией», урегулированной в п. 9 ст. 258 НК РФ. Если увеличение первоначальной стоимости основных средств оформлено в конце календарного года, а амортизация с учетом изменившейся стоимости в силу п. 4 ст. 259 НК РФ подлежит начислению в следующем налоговом периоде, то в каком именно периоде налогоплательщик может реализовать право на «амортизационную премию»?

Рекомендации НКС: Исходя из общего правила начисления амортизации (п. 4 ст. 259 НК РФ – начинается с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором объект был введен в эксплуатацию) для целей толкования п. 3 ст. 272 НК РФ «амортизационная премия» должна использоваться в том периоде, в котором началась амортизация основного средства с измененной первоначальной стоимостью.

Вопрос 26. Налогоплательщик налога на прибыль организаций приобрел объект основных средств, на ввод которого в эксплуатацию требуется специальное разрешение контролирующего органа. Фактически в эксплуатацию данный объект был введен без получения данного разрешения. Вправе ли налогоплательщик начислять амортизацию по данному объекту?

Рекомендации НКС: В соответствии с правовой позицией, изложенной в постановлении Президиума ВАС РФ от 18.09.2007 № 5600/07, отсутствие специальных разрешений на ввод некоторых объектов основных средств в эксплуатацию при их фактической эксплуатации не влечет налоговых последствий в виде невозможности начисления амортизации, если только иное прямо не указано в законодательстве о налогах.

Вопрос 27. Проведя налоговую проверку, налоговый орган установил наличие у проверяемого субъекта задолженности по НДФЛ. Поскольку данная задолженность не была погашена, на нее начислены пени. Может ли налоговый орган взыскать данные пени, включив их в решение по результатам налоговой проверки следующего периода?

Рекомендации НКС: Начисление налоговым органом пеней на ранее выявленную, но не погашенную частным субъектом задолженность не может быть охарактеризовано как контроль за соблюдением налогоплательщиком, плательщиком сборов или налоговым агентом законодательства о налогах и сборах (п. 2 ст. 87 НК РФ). Соответственно, данное действие налогового органа не может являться результатом какой-либо налоговой проверки. Сам по себе факт наличия у налогового органа сведений о непогашенной задолженности по НДФЛ (в т.ч. выявленной в порядке налогового контроля) уже дает основание для исчисления пеней и периодического направления требований об их уплате.

Вопрос 28. Может ли индивидуальный предприниматель на основании ст. 221 НК РФ уменьшить облагаемый НДФЛ доход на суммы начисленных публичных платежей

в соответствии с п.п. 1 п. 1 ст. 264 НК РФ, либо необходима фактическая уплата данных публичных платежей для их учета в качестве вычета?

Рекомендации НКС: С учетом ст. 221, п.п. 1 п. 1 ст. 264 НК РФ, а также правовой позиции КС РФ, изложенной в определении КС РФ от 01.12.2009 № 1553-О-П, индивидуальный предприниматель в общем случае вправе уменьшить облагаемый доход на суммы начисленных публичных платежей, их уплата не является обязательным условием применения вычета.

Вопрос 29. Индивидуальный предприниматель, осуществляющий деятельность, подлежащую обложению ЕНВД в сфере розничной торговли, производил реализацию товаров юридическим лицам и индивидуальным предпринимателям через розничную торговую точку по товарным накладным путем оплаты через расчетный счет. Является ли такая реализация товаров в любом случае розничной торговлей, облагаемой ЕНВД?

Рекомендации НКС: Исходя из п. 5 постановления Пленума ВАС РФ от 22.10.1997 № 18, если вид и (или) объем приобретаемого товара исключают возможность его использования покупателем для обеспечения его деятельности в качестве организации или гражданина-предпринимателя и данное обстоятельство является очевидным для продавца, такая деятельность не может облагаться ЕНВД.

Вопрос 30. Налогоплательщик подал в арбитражный суд заявление, содержащее требование о признании недействительными нескольких никак не связанных между собой ненормативных актов налогового органа (например, требований об уплате налога, решений о взыскании налога за счет денежных средств). С учетом того, что п. 2 ч. 1 ст. 129 АПК РФ отменен с 21.10.2009, как следует поступить в таком случае арбитражному суду?

Рекомендации НКС: Современная редакция АПК РФ предполагает, что в таких случаях арбитражный суд должен принимать к производству заявления налогоплательщика, содержащие не связанные между собой требования, и может выделить одно или несколько соединенных требований в отдельное производство в порядке ч. 3 ст. 130 АПК РФ. Данная позиция подтверждается в постановлении Президиума ВАС РФ от 05.10.2010 № 6563/10.

*данные Рекомендации одобрены
президиумом Федерального арбитражного суда Волго-Вятского округа
(протокол заседания Президиума № 7 от 19.10.2010)*
