

# ВЫСШИЙ АРБИТРАЖНЫЙ СУД РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

---

## ПОСТАНОВЛЕНИЕ Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации

№ \_\_\_\_\_

Москва

января 2013 г.

### **О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации**

В связи с возникающими в судебной практике вопросами и в целях обеспечения единообразных подходов к разрешению споров, связанных с применением положений части первой Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ, Кодекс), Пленум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации на основании статьи 13 Федерального конституционного закона "Об арбитражных судах в Российской Федерации" постановляет дать арбитражным судам (далее - суды) следующие разъяснения.

#### Участники правоотношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах

1. В силу статьи 24 НК РФ налоговый агент обязан перечислить в соответствующий бюджет сумму налога, удержанную в установленном порядке из денежных средств, выплачиваемых налогоплательщику.

В том случае, когда денежных выплат в данном налоговом периоде налогоплательщику не производилось (например, доход, подлежащий обложению налогом у налогового агента, получен налогоплательщиком в натуральной форме или в виде материальной выгоды либо на основании статьи 410 Гражданского кодекса Российской Федерации осуществлен зачет встречных денежных требований), на налоговом агенте лежит лишь обязанность по исчислению суммы налога, однако у него отсутствует обязанность удержания этого налога с плательщика и, соответственно, перечисления его в бюджет. В этом случае необходимая информация представляется агентом в налоговый орган в порядке, предусмотренном подпунктом 2 пункта 3 статьи 24 Кодекса.

2. Принимая во внимание характер обязанностей налогового агента, определенных в статье 24 НК РФ, необходимо иметь в виду, что он *перечисляет* в бюджет сумму налога, обязанность по *уплате* которой лежит на налогоплательщике.

В связи с этим при применении к налоговому агенту положений пунктов 1 и 9 статьи 46 Кодекса судам надлежит учитывать, что, если из норм части второй НК РФ не вытекают на этот счет специальные правила (например, из пункта 2 статьи 231 Кодекса), принудительное исполнение обязанностей налогового агента путем взыскания с него неперечисленных сумм налога, а также взыскание соответствующих пеней возможно только в том случае, когда налоговым агентом сумма налога была удержана у налогоплательщика, но не перечислена в бюджет.

Если же при выплате налогоплательщику денежных средств сумма налога не была удержана налоговым агентом, возможность принудительного исполнения обязанностей налогового агента по перечислению этих средств в бюджет отсутствует.

В то же время в силу пункта 5 статьи 24 Кодекса за неисполнение или ненадлежащее исполнение возложенных на него обязанностей

налоговый агент несет ответственность в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Принимая во внимание, что НК РФ разграничивает понятия "законодательство о налогах и сборах" и "законодательство Российской Федерации", используя каждое из них в соответствующих случаях, судам следует исходить из того, что приведенное положение отсылает к законодательству Российской Федерации в целом, а не только к законодательству о налогах и сборах.

Поэтому, руководствуясь данной нормой во взаимосвязи с абзацем пятым подпункта 14 пункта 1 статьи 31 Кодекса, налоговый орган в указанном в абзаце третьем настоящего пункта случае вправе предъявить к налоговому агенту иск о возмещении убытков, под которыми следует понимать сумму неправомерно неудержанного налоговым агентом налога, взыскать которую с налогоплательщика оказалось невозможным. Указанный иск подлежит рассмотрению по общим правилам искового производства.

С момента, когда решение суда о взыскании убытков вступило в законную силу, на сумму, определенную в таком решении, при просрочке ее уплаты налоговым агентом налоговый орган вправе начислить проценты на основании пункта 1 статьи 395 Гражданского кодекса Российской Федерации (пункт 23 постановления Пленума Верховного Суда Российской Федерации и Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 08.10.1998 № 13/14).

3. По смыслу главы 4 НК РФ, в том числе пункта 1 статьи 26, субъектом налогового правоотношения является сам налогоплательщик, независимо от того, лично ли он участвует в этом правоотношении либо через законного или уполномоченного представителя.

В связи с этим при решении вопроса о привлечении налогоплательщика к ответственности за то или иное нарушение законодательства о налогах и

сборах действия (бездействие) его представителя расцениваются как действия (бездействие) самого налогоплательщика.

Последствия ненадлежащего исполнения законным или уполномоченным представителем возложенных на него обязанностей в сфере налогообложения определяются для последнего правилами соответственно гражданского, семейного или трудового законодательства.

4. В силу пункта 3 статьи 29 Кодекса уполномоченный представитель налогоплательщика осуществляет свои полномочия на основании доверенности, выдаваемой в порядке, установленном гражданским законодательством Российской Федерации, а если налогоплательщиком является физическое лицо – на основании нотариально удостоверенной доверенности или доверенности, приравненной к нотариально удостоверенной в соответствии с гражданским законодательством Российской Федерации.

При этом договор доверительного управления не является достаточным правовым основанием для представления доверительным управляющим интересов учредителя управления в сфере налогообложения. Соответствующие полномочия управляющего должны быть оформлены доверенностью с учетом требований пункта 3 статьи 29 НК РФ.

В то же время судам необходимо иметь в виду, что доверительному управляющему не требуется доверенность на выполнение обязанностей, прямо возложенных на него положениями части второй Кодекса (например, статьи 174.1, 214.1, 214.4, 275 и др.).

5. Согласно пункту 1 статьи 56 НК РФ льготами по налогам и сборам признаются предоставляемые отдельным категориям налогоплательщиков и плательщиков сборов предусмотренные законодательством о налогах и сборах преимущества по сравнению с другими налогоплательщиками или плательщиками сборов, включая возможность не уплачивать налог или сбор либо уплачивать их в меньшем размере.

В силу пункта 2 этой статьи налогоплательщик вправе отказаться от использования налоговой льготы либо приостановить ее использование на один или несколько налоговых периодов, если иное не предусмотрено Кодексом.

При применении статьи 56 Кодекса в случае возникновения спора о том, имел ли место отказ налогоплательщика от использования льготы, следует исходить из того, что факт неучета налогоплательщиком налоговой льготы при составлении декларации за конкретный налоговый период сам по себе не означает его отказ от использования соответствующей налоговой льготы в этом периоде.

Поэтому право на налоговую льготу, не использованную в предыдущих налоговых периодах, налогоплательщик может реализовать путем подачи уточненной налоговой декларации, заявления в рамках проведения выездной налоговой проверки либо заявления в налоговый орган при уплате налога на основании налогового уведомления.

6. В соответствии с требованиями статьи 84 НК РФ в случае изменения места нахождения организации и снятия ее в связи с этим с учета в налоговом органе по месту прежнего нахождения постановка этой организации на учет в налоговом органе по новому месту нахождения осуществляется на основании документов, полученных от налогового органа по прежнему месту нахождения.

Принимая во внимание положения статьи 30 НК РФ, согласно которым налоговые органы составляют единую централизованную систему контроля за соблюдением законодательства о налогах и сборах, судам необходимо исходить из того, что изменение места учета налогоплательщика само по себе не влияет на состояние его правоотношений с налоговыми органами. В связи с этим по поданным ранее и не рассмотренным налоговым декларациям, заявлениям (например, по декларации, в которой заявлен к возмещению налог на добавленную стоимость, по заявлению о возврате излишне уплаченных сумм налога, по

заявлению о предоставлении отсрочки или рассрочки по уплате налога и др.) налоговый орган по новому месту учета соответствующего налогоплательщика обязан вынести решения по существу.

В то же время заявления, связанные с оспариванием решений, действий (бездействия) налоговых органов, предъявляются в суд к тому органу, который вынес соответствующее решение (совершил действие (бездействие)).

7. При рассмотрении дел, связанных с оспариванием банками действий налоговых органов по истребованию документов (информации), касающихся деятельности проверяемого налогоплательщика, судам необходимо учитывать, что возложение Кодексом на банки специальных обязанностей в связи с их особым статусом в системе безналичных расчетов не освобождает названные организации от выполнения иных обязанностей, которые предусмотрены НК РФ для всех организаций, в том числе обязанностей, вытекающих из положений статьи 93.1 НК РФ.

#### Исполнение обязанности по уплате налога

8. В соответствии с подпунктом 7 пункта 1 статьи 31 НК РФ налоговые органы вправе определять суммы налогов, подлежащие уплате налогоплательщиками в бюджетную систему Российской Федерации, расчетным путем на основании имеющейся у них информации о налогоплательщике, а также данных об иных аналогичных налогоплательщиках в случаях отказа налогоплательщика допустить должностных лиц налогового органа к осмотру производственных, складских, торговых и иных помещений и территорий, используемых налогоплательщиком для извлечения дохода либо связанных с содержанием объектов налогообложения, непредставления в течение более двух месяцев налоговому органу необходимых для расчета налогов документов, отсутствия учета доходов и расходов, учета объектов

налогообложения или ведения учета с нарушением установленного порядка, приведшего к невозможности исчислить налоги.

Применяя данную норму, судам необходимо учитывать, что исходя из ее смысла при определении налоговым органом на ее основании сумм налогов, подлежащих уплате налогоплательщиком в бюджетную систему Российской Федерации, расчетным путем должны быть определены не только доходы налогоплательщика, но и его расходы.

При этом бремя доказывания того, что размер расходов, определенный налоговым органом по правилам подпункта 7 пункта 1 статьи 31 Кодекса, не соответствует фактическим условиям экономической деятельности налогоплательщика, возлагается на последнего, поскольку именно он несет риски, связанные с возникновением оснований для применения налоговым органом расчетного метода определения сумм налогов.

Изложенным подходом необходимо руководствоваться, как в случае отсутствия у налогоплательщика соответствующих документов, так и при признании их ненадлежащими.

В то же время судам следует принимать во внимание, что налоговые вычеты по налогу на добавленную стоимость не могут быть предоставлены налогоплательщику на основании подпункта 7 пункта 1 статьи 31 НК РФ, поскольку положениями пункта 1 статьи 169 и пункта 1 статьи 172 Кодекса установлены специальные правила приобретения налогоплательщиком права на указанные вычеты.

Равным образом на основании данного подпункта не может быть предоставлен индивидуальному предпринимателю – плательщику налога на доходы физических лиц профессиональный налоговый вычет, предусмотренный пунктом 1 статьи 221 НК РФ, поскольку названной нормой прямо определен размер такого вычета при отсутствии подтверждающих документов.

9. При рассмотрении споров, связанных с обжалованием налогоплательщиком действий налогового органа, выразившихся в предоставлении налогоплательщику в соответствии с подпунктом 10 пункта 1 статьи 32 НК РФ справки с указанием в ней информации о наличии у налогоплательщика задолженности по уплате налогов, пеней, штрафов, возможность принудительного взыскания которых утрачена, судам необходимо исходить из следующего.

По смыслу положений статьи 44 НК РФ утрата налоговым органом возможности принудительного взыскания сумм налогов, пеней, штрафа, то есть непринятие им в установленные сроки надлежащих мер ко взысканию, сама по себе не является основанием для прекращения обязанности налогоплательщика по их уплате и, следовательно, для исключения соответствующих записей из его лицевого счета.

Из взаимосвязанного толкования норм подпункта 5 пункта 3 статьи 44 и подпункта 4 пункта 1 статьи 59 Кодекса следует, что исключение соответствующих записей из лицевого счета налогоплательщика возможно только на основании судебного акта, в соответствии с которым налоговый орган утрачивает возможность взыскания недоимки, пеней, штрафов в связи с истечением установленного срока их взыскания, в том числе в случае отказа в восстановлении пропущенного срока подачи в суд заявления о взыскании этих сумм.

При этом вывод об утрате налоговым органом возможности взыскания налогов, пеней, штрафов в связи с истечением установленного срока их взыскания может содержаться в судебном акте по любому налоговому делу, в том числе и в мотивировочной части такого акта. Соответствующие записи должны быть исключены налоговым органом из лицевого счета налогоплательщика немедленно после вступления такого судебного акта в силу.

При толковании подпункта 4 пункта 1 статьи 59 Кодекса судам необходимо исходить из того, что инициировать соответствующее



судебное разбирательство вправе не только налоговый орган, но и налогоплательщик, в том числе путем подачи в суд заявления о признании сумм, возможность принудительного взыскания которых утрачена, безнадежными ко взысканию и обязанности по их уплате прекращенной.

Такое заявление подлежит рассмотрению по общим правилам искового производства с учетом положений главы 22 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации (далее – АПК РФ).

При отсутствии упомянутого судебного акта, в том числе до момента вступления его в силу в выдаваемой налоговым органом справке должно быть отражено реальное состояние расчетов налогоплательщика по налогам, пеням, штрафам, с учетом и тех задолженностей, возможность принудительного взыскания которых утрачена.

Вместе с тем, исходя из необходимости соблюдения баланса частных и публичных интересов и отражения в указанной справке объективной информации, такая справка должна содержать сведения об утрате налоговым органом возможности принудительного взыскания соответствующих сумм.

10. Поскольку по смыслу положений статьи 44 НК РФ утрата возможности принудительного взыскания суммы налога сама по себе не является основанием для прекращения обязанности налогоплательщика по ее уплате, суммы задолженности по налогу, пеням, штрафу, самостоятельно перечисленные налогоплательщиком в бюджет до момента их списания в порядке, определенном в соответствии с пунктом 5 статьи 59 Кодекса, не являются излишне уплаченными в смысле Кодекса и поэтому не подлежат возврату по правилам статьи 78 НК РФ.

11. Согласно пункту 2 статьи 45 НК РФ в том случае, когда доначисление налога обусловлено изменением налоговым органом юридической квалификации совершенных налогоплательщиком сделок или статуса и характера деятельности налогоплательщика, взыскание с

налогоплательщика – организации или индивидуального предпринимателя доначисленных сумм может быть произведено только в судебном порядке.

При применении данной нормы судам необходимо учитывать, что указанное положение не распространяется на случаи доначисления налога по правилам статьи 40 НК РФ, поскольку корректировка исходных цен, используемых для целей исчисления налоговой базы, не может быть расценена как изменение юридической квалификации соответствующих сделок или статуса и характера деятельности налогоплательщика.

Следует иметь в виду, что с 01.01.2012 пункт 2 статьи 45 Кодекса дополнен подпунктом 4, в силу которого взыскание с организации или индивидуального предпринимателя налога в судебном порядке осуществляется также и в том случае, если их обязанность по уплате налога возникла по результатам проверки налоговым органом полноты исчисления и уплаты налогов в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами.

При толковании указанной нормы судам надлежит исходить из того, что под ее действие подпадают случаи доначисления налога не только по правилам раздела V.1 НК РФ, также вступившего в силу с 01.01.2012, но и на основании подпункта 1 пункта 2 статьи 40 Кодекса, сохраняющей свое действие и после 31.12.2011 в отношении сделок, доходы и (или) расходы по которым признаны в соответствии с главой 25 НК РФ до указанной даты включительно.

12. Пункт 2 статьи 49 Кодекса предусматривает при недостаточности средств ликвидируемой организации возложение на ее учредителей (участников) в пределах и порядке, установленных законодательством Российской Федерации, обязанности погасить оставшуюся задолженность по уплате налогов, сборов, пеней и штрафов.

При применении данной нормы необходимо учитывать, что, поскольку в законодательстве Российской Федерации о налогах и сборах

не предусмотрено иное, вменение названным лицам такой обязанности возможно только в том случае, когда в соответствии с гражданским законодательством учредители (участники) ликвидируемого юридического лица несут субсидиарную ответственность по его долгам.

13. Согласно положениям пункта 6 статьи 64 НК РФ решение о предоставлении отсрочки или рассрочки по уплате налога или об отказе в ее предоставлении принимается уполномоченным органом в течение 30 дней со дня получения заявления заинтересованного лица.

Судам следует учитывать, что в случае признания такого решения недействительным либо бездействия налогового органа, выразившегося в непринятии в указанный выше срок названного решения, незаконным суд на основании статьи 201 АПК РФ указывает в судебном акте срок, в течение которого налоговый орган обязан вынести решение по вопросу о предоставлении отсрочки или рассрочки.

При этом в случае, если решением налогового органа, вынесенным во исполнение судебного акта, соответствующее заявление заинтересованного лица удовлетворено, предусмотренные пунктом 4 статьи 64 Кодекса проценты начисляются на сумму задолженности не с момента принятия указанного решения, а со дня истечения срока, предусмотренного в пункте 6 статьи 64 НК РФ.

14. Согласно абзацу второму пункта 3 статьи 58 НК РФ в случае уплаты авансовых платежей в более поздние по сравнению с установленными законодательством о налогах и сборах сроки на сумму несвоевременно уплаченных авансовых платежей начисляются пени в порядке, предусмотренном статьей 75 Кодекса.

При этом порядок исчисления пеней не ставится в зависимость от того, уплачиваются ли соответствующие авансовые платежи в течение или по итогам отчетного периода, исчисляются ли они на основе налоговой базы, определяемой в соответствии со статьями 53 и 54 Кодекса и

отражающей реальные финансовые результаты деятельности налогоплательщика.

Пени за неуплату в установленные сроки авансовых платежей по налогам подлежат исчислению до даты их фактической уплаты или в случае их неуплаты – до момента наступления срока уплаты соответствующего налога.

Если по итогам налогового периода сумма исчисленного налога оказалась меньше сумм авансовых платежей, подлежавших уплате в течение этого налогового периода, судам необходимо исходить из того, что пени, начисленные за неуплату указанных авансовых платежей, подлежат соразмерному уменьшению.

Данный порядок надлежит применять и в случае, если сумма авансовых платежей по налогу, исчисленных по итогам отчетного периода, меньше суммы авансовых платежей, подлежавших уплате в течение этого отчетного периода.

Ответственность за нарушения  
законодательства о налогах и сборах

15. В силу пункта 1 статьи 113 НК РФ срок давности привлечения к ответственности в отношении налоговых правонарушений, предусмотренных статьей 122 Кодекса, исчисляется со следующего дня после окончания налогового периода, в течение которого было совершено указанное правонарушение.

При толковании данной нормы судам необходимо принимать во внимание, что деяния, ответственность за которые установлена статьей 122 НК РФ, состоят в неуплате или неполной уплате сумм налога в результате занижения налоговой базы, иного неправильного исчисления налога или других неправомерных действий.

Поскольку исчисление налоговой базы и суммы налога осуществляется налогоплательщиком после окончания того налогового периода, по итогам которого уплачивается налог, срок давности, определенный статьей 113 Кодекса, исчисляется в данном случае со следующего дня после окончания налогового периода, в течение которого было совершено правонарушение в виде неуплаты или неполной уплаты налога.

16. Если при рассмотрении дела, связанного с применением санкции за налоговое правонарушение, будет установлено наличие хотя бы одного из смягчающих ответственность обстоятельств (пункт 1 статьи 112 Кодекса), суд при определении размера подлежащего взысканию штрафа обязан в соответствии с пунктом 3 статьи 114 Кодекса уменьшить его размер не менее чем в два раза по сравнению с предусмотренным соответствующей нормой Кодекса.

Учитывая, что пунктом 3 статьи 114 Кодекса установлен лишь минимальный предел снижения налоговой санкции, суд по результатам оценки соответствующих обстоятельств (например, характера совершенного правонарушения, количества смягчающих ответственность обстоятельств, личности налогоплательщика, его материального положения) вправе уменьшить размер взыскания и более, чем в два раза.

17. Положения пункта 4 статьи 81 НК РФ предусматривают возможность освобождения налогоплательщика от ответственности за совершенное ранее налоговое правонарушение при соблюдении им всех перечисленных в данной норме условий. Одним из таких условий является уплата соответствующей суммы пеней до момента представления в налоговый орган уточненной налоговой декларации.

Если налогоплательщиком не выполнено какое либо из этих условий (например, не уплачены пени), однако уточненная налоговая декларация представлена 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, к нему могут быть применены положения статьи 112 и пункта 3 статьи 114 Кодекса, касающиеся обстоятельств, смягчающих ответственность за совершение налогового правонарушения.

Указанная правовая позиция применяется с учетом разъяснений, данных в пункте 21 настоящего постановления.<sup>1</sup>

18. Из положений пункта 3 статьи 58 НК РФ вытекают существенные различия между налогом и авансовым платежом, то есть предварительным платежом по налогу, который в отличие от налога уплачивается не по итогам, а в течение налогового периода.

Соответственно, из взаимосвязанного толкования указанной нормы и пункта 1 статьи 80 Кодекса следует разграничение двух самостоятельных документов – налоговой декларации, представляемой по итогам налогового периода, и расчета авансового платежа, представляемого по итогам отчетного периода.

В связи с этим судам следует исходить из того, что установленной статьей 119 НК РФ ответственностью за несвоевременное представление налоговой декларации не охватываются деяния, выразившиеся в непредставлении либо в несвоевременном представлении по итогам отчетного периода расчета авансовых платежей, вне зависимости от того, как поименован этот документ в той или иной главе части второй Кодекса.

19. В силу статьи 119 НК РФ непредставление налогоплательщиком в установленный законодательством о налогах и сборах срок налоговой декларации в налоговый орган по месту учета влечет взыскание штрафа в размере 5 процентов неуплаченной суммы налога, подлежащей уплате (доплате) на основании этой декларации, за каждый полный или неполный

---

<sup>1</sup> Данный абзац соотносится с результатами обсуждения п. 21 настоящего Постановления.

месяц со дня, установленного для ее представления, но не более 30 процентов указанной суммы и не менее 1 000 рублей.

При применении данной нормы судам следует учитывать, что размер "неуплаченной суммы налога" надлежит определять на момент истечения срока, установленного положениями Кодекса для уплаты соответствующего налога.

При этом отсутствие у налогоплательщика недоимки по задекларированному налогу либо суммы налога к уплате по соответствующей декларации не освобождает его от указанной ответственности. В таком случае установленный статьей 119 Кодекса штраф подлежит взысканию в минимальном размере – 1000 рублей.

В случае выявления обстоятельств, смягчающих либо отягчающих ответственность налогоплательщика, суд, определяя конкретную сумму подлежащего взысканию штрафа, применяет нормы статей 112 и 114 НК РФ, на основании которых возможно снижение штрафа и по сравнению с установленным статьей 119 Кодекса минимальным размером.

20. Статьей 122 НК РФ установлена ответственность за неуплату или неполную уплату сумм налога в результате занижения налоговой базы, иного неправильного исчисления налога или других неправомерных действий (бездействия).

При применении этих положений судам следует исходить из того, что бездействие налогоплательщика, выразившееся исключительно в неперечислении в бюджет указанной в налоговой декларации или налоговом уведомлении суммы налога, не образует состав правонарушения, предусмотренного статьей 122 НК РФ. В этом случае с него подлежит взысканию пеня.

21. В силу статьи 122 НК РФ занижение налоговой базы, иное неправильное исчисление налога или другие неправомерные действия (бездействия) налогоплательщика образуют состав предусмотренного данной нормой правонарушения лишь в том случае, если указанные

действия (бездействия) привели к неуплате или неполной уплате сумм налога, то есть к возникновению задолженности перед соответствующим бюджетом.

В связи с этим при применении приведенной нормы необходимо принимать во внимание соответствующие положения статей 78 и 79 НК РФ, согласно которым задолженность налогоплательщика по уплате налога подлежит погашению посредством ее зачета в счет подлежащих возврату налогоплательщику излишне уплаченных или взысканных сумм налога, пеней, штрафа.

Поэтому судам необходимо исходить из того, что, по смыслу взаимосвязанных положений упомянутых норм, занижение суммы конкретного налога по итогам определенного налогового периода не приводит к возникновению у налогоплательщика задолженности перед соответствующим бюджетом в части уплаты этого налога, в связи с чем не влечет применения ответственности, предусмотренной статьей 122 НК РФ, в случае одновременного соблюдения следующих условий:

- в налоговых периодах, предшествовавших налоговому периоду, в котором налог был занижен, у налогоплательщика имелась переплата сумм того же налога, что и заниженный налог, а также сумм пеней и штрафа, начисленных в связи с неуплатой этого налога, подлежащих уплате в тот же бюджет, в размере, превышающем или равном размеру заниженной суммы налога;
- к моменту неуплаты (неполной уплаты) налога эти суммы не были зачтены в счет иных задолженностей налогоплательщика;
- к моменту неуплаты (неполной уплаты) налога не истек определенный статьями 78 и 79 Кодекса срок, в течение которого указанная выше сумма переплаты может быть возвращена налогоплательщику (зачтена в счет недоимок).

Вариант последнего абзаца п. 21.



*Поэтому судам необходимо исходить из того, что, по смыслу взаимосвязанных положений упомянутых норм, занижение суммы конкретного налога по итогам определенного налогового периода не приводит к возникновению у налогоплательщика задолженности перед соответствующим бюджетом, в связи с чем не влечет применения ответственности, предусмотренной статьей 122 НК РФ, в случае одновременного соблюдения следующих условий:*

- в налоговых периодах, предшествовавших налоговому периоду, в котором налог был занижен, у налогоплательщика имелась переплата сумм налогов, пеней и штрафа в тот же бюджет (вариант: переплата сумм налогов того же вида, что и заниженный налог, сумм пеней, начисленных в связи с неуплатой налогов того же вида, и штрафа) в размере, превышающем или равном размеру заниженной суммы налога;*
- к моменту неуплаты (неполной уплаты) налога эти суммы не были зачтены в счет иных задолженностей налогоплательщика перед этим же бюджетом (вариант: по налогам того же вида, соответствующим пеням, штрафам);*
- к моменту неуплаты (неполной уплаты) налога не истек определенный статьями 78 и 79 Кодекса срок, в течение которого указанная выше сумма переплаты может быть возвращена налогоплательщику (зачтена в счет недоимок).*

22. В силу статьи 123 НК РФ с налогового агента взыскивается штраф за неправомерное удержание и (или) перечисление (неполное удержание и (или) перечисление) в установленный Кодексом срок сумм налога, подлежащего удержанию с налогоплательщика.

При рассмотрении споров судам необходимо учитывать, что указанное правонарушение может быть вменено налоговому агенту только в том случае, когда он имел возможность удержать соответствующую сумму у налогоплательщика, имея в виду, что удержание осуществляется из выплачиваемых налогоплательщику денежных средств.

23. В силу статьи 134 НК РФ невыполнение банком решения налогового органа о приостановлении операций по счетам налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента) влечет взыскание штрафа в размере 20 процентов от суммы, перечисленной в соответствии с неподлежавшим исполнению поручением названных лиц, но не более суммы задолженности, а при отсутствии задолженности – в размере 20 тысяч рублей.

При толковании данной нормы судам следует исходить из того, что в состав упомянутой в ней задолженности, свыше которой не может быть назначен размер штрафа за совершение предусмотренного указанной нормой правонарушения, необходимо включать не только сумму недоимки, но и сумму пеней, штрафа.

### Осуществление мероприятий

#### налогового контроля

24. В силу пункта 11 статьи 76 НК РФ правила приостановления операций по счетам в банках, установленные указанной статьей, применяются также к налоговым агентам.

Одним из оснований принятия данной меры административного воздействия согласно пункту 3 статьи 76 Кодекса является непредставление налогоплательщиком налоговой декларации в налоговый орган в течение 10 дней по истечении установленного срока представления такой декларации.

Судам следует учитывать, что поскольку пункт 3 статьи 76 НК РФ возможность приостановления операций по счетам в банках связывает с несвоевременным представлением налоговых деклараций, а в силу пункта 1 статьи 80 Кодекса налоговая декларация может быть представлена только налогоплательщиком, соответствующая мера не может быть

применена к налоговому агенту в случае нарушения им сроков представления расчетов, предусмотренных частью второй Кодекса.

25. Пунктом 1 статьи 82 НК РФ осмотр помещений и территорий, используемых для извлечения дохода (прибыли), назван в качестве одной из форм налогового контроля.

Однако положения статей 91 и 92 Кодекса, регламентирующие соответствующие полномочия налоговых органов, прямо указывают на то, что осмотр территорий (помещений) налогоплательщика и доступ на территорию (в помещение) налогоплательщика возможен только в связи с проведением в отношении данного налогоплательщика выездной налоговой проверки.

Следовательно, в контексте действующего законодательного регулирования осмотр помещений и территорий, используемых налогоплательщиком для извлечения дохода (прибыли), не может рассматриваться в качестве самостоятельной формы налогового контроля и осуществляться вне рамок выездной налоговой проверки.

26. При толковании положений пункта 2 статьи 86 НК РФ судам надлежит исходить из того, что на основании этой нормы налоговые органы вправе запрашивать у банков справки о наличии счетов и (или) об остатках денежных средств на счетах, выписки по операциям на счетах организаций (индивидуальных предпринимателей), а также справки об остатках электронных денежных средств и переводах электронных денежных средств только в тех случаях, когда в отношении соответствующей организации (индивидуального предпринимателя) либо проводятся мероприятия налогового контроля, либо вынесено решение о взыскании налога (статья 46 НК РФ), либо принято решение о приостановлении операций по счетам, приостановлении переводов электронных денежных средств или об отмене приостановления операций по счетам и приостановления переводов электронных денежных средств.

То есть для возникновения у налогового органа права направить соответствующий запрос достаточно наличия хотя бы одного из перечисленных выше оснований.

27. В силу пункта 8 статьи 88 НК РФ, регламентирующей порядок проведения камеральной налоговой проверки, при подаче налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость, в которой заявлено право на возмещение названного налога, налоговый орган вправе истребовать у налогоплательщика документы, подтверждающие в соответствии со статьей 172 Кодекса правомерность применения налоговых вычетов.

Из положений главы 21 НК РФ, в том числе статьи 176, следует, что заявление в конкретной налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость права на возмещение этого налога означает, что в данной декларации сумма предъявленных налогоплательщиком налоговых вычетов превышает общую сумму налога, исчисленную им по операциям, признаваемым объектом налогообложения, и что разница между этими суммами подлежит выплате налогоплательщику из бюджета.

Принимая во внимание взаимосвязанное толкование приведенных норм, судам необходимо иметь в виду, что под действие пункта 8 статьи 88 Кодекса подпадают не все декларации по налогу на добавленную стоимость, а только те, которые предполагают соответствующие денежные выплаты из бюджета.

28. Согласно пункту 9 статьи 89 НК РФ на период действия срока приостановления проведения выездной налоговой проверки приостанавливаются действия налогового органа по истребованию документов у налогоплательщика, которому в этом случае возвращаются все подлинники, истребованные при проведении проверки, за исключением документов, полученных в ходе проведения выемки, а также приостанавливаются действия налогового органа на территории (в помещении) налогоплательщика, связанные с указанной проверкой.

При рассмотрении дел, связанных с обжалованием действий налоговых органов, судам необходимо иметь в виду следующее.

По смыслу приведенной нормы, в период приостановления выездной налоговой проверки не допускается также получение объяснений налогоплательщика и допрос его сотрудников.

В то же время налоговый орган не лишен права осуществлять действия вне территории (помещения) налогоплательщика, если они не связаны с истребованием у налогоплательщика документов.

Кроме того, налогоплательщик обязан представить налоговому органу те документы, которые были запрошены до момента приостановления проверки.

29. Из взаимосвязанного толкования положений статей 88, 89, 93, 93.1 и 101 НК РФ следует, что истребование у налогоплательщика, его контрагентов или иных лиц (в том числе государственных органов) документов, касающихся деятельности налогоплательщика, допускается лишь в период проведения в отношении этого налогоплательщика налоговой проверки либо дополнительных мероприятий налогового контроля.

В связи с этим судам следует исходить из того, что требование о представлении необходимых документов может быть направлено налоговым органом указанным выше лицам только в пределах сроков, предусмотренных, соответственно, пунктом 2 статьи 88, пунктом 6 статьи 89 и пунктом 6 статьи 101 Кодекса.

Поэтому, принимая во внимание положения пункта 4 статьи 101 НК РФ, согласно которым при рассмотрении материалов налоговой проверки не допускается использование доказательств, полученных с нарушением НК РФ, доказательства, истребованные налоговым органом после истечения указанных выше сроков, не могут быть учтены налоговым органом при рассмотрении материалов налоговой проверки.

30. В силу пункта 2 статьи 93.1 НК РФ в случае, если вне рамок проведения налоговых проверок у налоговых органов возникает обоснованная необходимость получения информации относительно конкретной сделки, должностное лицо налогового органа вправе истребовать эту информацию у участников этой сделки или у иных лиц, располагающих информацией об этой сделке.

При применении указанных положений судам необходимо иметь в виду, что в отличие от нормы пункта 1 той же статьи они предоставляют налоговым органам право истребовать у соответствующих лиц лишь информацию о конкретной сделке, но не сами первичные и иные аналогичные документы (например, договор, платежные документы, счета-фактуры), касающиеся такой сделки, или их копии.

31. Поскольку положениями статьи 101.4 НК РФ не предусмотрен срок для вручения лицу, в отношении которого составлен акт об обнаружении фактов, свидетельствующих о нарушениях законодательства о налогах и сборах, названного акта, а также копии решения, вынесенного по результатам рассмотрения материалов иных мероприятий налогового контроля, судам применительно к пункту 5 статьи 100 и пункту 9 статьи 101 НК РФ необходимо исходить из того, что такой акт (решение) должен быть вручен соответствующему лицу в течение пяти дней с даты составления акта (вынесения решения).

32. Поскольку положениями статьи 101.4 и пункта 9 статьи 101 НК РФ не предусмотрен срок для направления соответствующим лицам заказным письмом акта об обнаружении фактов, свидетельствующих о нарушениях законодательства о налогах и сборах, а также решения, вынесенного по результатам рассмотрения материалов налоговой проверки (копии решения, вынесенного по итогам рассмотрения материалов иных мероприятий налогового контроля), указанные действия применительно к пункту 5 статьи 100 НК РФ должны быть совершены налоговым органом в течение 5 дней со дня составления акта (вынесения решений).

33. Пункт 10 статьи 101 НК РФ предусматривает возможность принятия налоговым органом после вынесения решения о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решения об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения мер, направленных на обеспечение исполнения названных решений.

При этом подпункт 2 пункта 10 указанной статьи, называя в качестве одной из таких мер приостановление операций по счетам в банке, отсылает к порядку принятия данной меры, установленному статьей 76 Кодекса. В связи с этим при применении подпункта 2 пункта 10 статьи 101 НК РФ следует учитывать, что специальные правила принятия упомянутой меры, предусмотренные абзацем вторым этого подпункта, применяются только при приостановлении операций по счетам в банке на основании статьи 101 и не распространяются на схожую обеспечительную меру, принимаемую на основании статьи 76 Кодекса.

34. Судам надлежит учитывать, что несоблюдение налоговым органом при совершении определенных действий в рамках осуществления мероприятий налогового контроля сроков, предусмотренных статьями 88 (пункт 2), 89 (пункт 6), 100 (пункты 1, 5), 101 (пункты 1,6,9), 101.4 (пункты 1, 6, 10), 140 (пункт 3) (в случае подачи апелляционной жалобы), 70 НК РФ, не влечет изменения порядка исчисления сроков на принятие мер по взысканию налога, пеней, штрафа в принудительном порядке, в связи с чем при проверке судом соблюдения налоговым органом сроков осуществления принудительных мер сроки совершения упомянутых действий учитываются в той продолжительности, которая установлена нормами НК РФ.

Соответствующие доводы могут быть заявлены налогоплательщиком в рамках любого предъявленного в суд требования, в том числе имущественного характера.

Возврат (зачет) сумм излишне уплаченных  
или излишне взысканных налогов

35. Судам следует принимать во внимание, что статьи 78 и 79 НК РФ не содержат положений, в силу которых зачет излишне уплаченных (взысканных) сумм налога, пеней, штрафа может быть осуществлен налоговым органом только в счет погашения такой недоимки по налогам (задолженности по пеням и штрафам), в отношении которой налоговым органом ранее осуществлялись процедуры принудительного взыскания.

В то же время, имея в виду, что предусмотренный названными статьями зачет является особой формой принудительного взыскания налога, на него надлежит распространять общие положения Кодекса, определяющие сроки реализации налоговыми органами права на принудительное взыскание налогов, пеней, штрафов.

Следовательно, соответствующие положения статей 78 и 79 НК РФ не могут толковаться как допускающие проведение зачета излишне уплаченного (взысканного) налога, пеней, штрафа в счет погашения задолженности, возможность принудительного взыскания которой утрачена.

Кроме того, зачет указанных сумм не может быть осуществлен в счет погашения задолженности, которая в силу положений статьи 45 НК РФ подлежит взысканию в судебном порядке.

36. В силу статей 21 и 78 Кодекса налогоплательщик имеет право на своевременный зачет или возврат сумм излишне уплаченных налогов, пеней, штрафа.

Статья 78 НК РФ регламентирует порядок реализации налогоплательщиком этого права, предоставляя ему возможность подать заявление о возврате указанных сумм либо о их зачете в счет предстоящих платежей или в счет имеющейся задолженности, одновременно обязывая налоговый орган рассмотреть такое заявление в соответствии с



определенными названной статьей правилами и в установленные сроки принять по нему решение.

В силу части 1 статьи 4 АПК РФ в суд налогоплательщик может обратиться только в случае нарушения его права на своевременный зачет или возврат сумм излишне уплаченных налогов, пеней, штрафа, то есть когда надлежащее соблюдение им регламентированной статьей 78 НК РФ процедуры не обеспечило реализации данного права в административном (внесудебном) порядке по причине неисполнения или ненадлежащего исполнения налоговым органом возложенных на него законом обязанностей.

Таким образом, применяя соответствующие положения, судам необходимо исходить из того, что обращение налогоплательщика в суд с иском о возврате или зачете излишне уплаченных сумм налогов, пеней, штрафа возможно только в случае отказа налогового органа в удовлетворении упомянутого выше заявления либо неполучения налогоплательщиком ответа в установленный законом срок.

При этом соответствующее требование может быть предъявлено в суд в течение трех лет считая со дня, когда налогоплательщик узнал или должен был узнать о нарушении своего права на своевременный зачет или возврат указанных сумм.

37. Согласно пункту 14 статьи 78 Кодекса определенные данной статьей правила зачета или возврата излишне уплаченной суммы налога, сбора, пеней распространяются на налоговых агентов.

В связи с этим, если при рассмотрении спора суд установит, что излишне перечисленные налоговым агентом в бюджет суммы не превышают сумм, удержанных с налогоплательщика, решение о зачете или возврате этих сумм в пользу налогового агента может быть принято судом только в двух случаях:

– если возврат налогоплательщику излишне удержанных с него налоговым агентом сумм возлагается законом на последнего;

– если по требованию налогоплательщика или по собственной инициативе налоговый агент уплатил налогоплательщику необоснованно удержанную у него сумму налога.

38. Судам необходимо принимать во внимание, что предусмотренные статьями 78 и 79 НК РФ правила об обязательном зачете излишне уплаченных (взысканных) сумм налога, пени, штрафа в счет погашения недоимки по иным налогам, задолженности по пеням и штрафам распространяются исключительно на случаи возврата излишне уплаченного (взысканного) налога налоговым органом в административном порядке и не подлежат применению при исполнении судебных актов, предусматривающих возврат налогоплательщику из бюджета излишне уплаченных (взысканных) сумм налогов, пеней, штрафов.

**Вариант п. 38.**

*38. Судам необходимо принимать во внимание, что предусмотренные статьями 78 и 79 НК РФ правила об обязательном зачете излишне уплаченных (взысканных) сумм налога, пени, штрафа в счет погашения недоимки по иным налогам, задолженности по пеням и штрафам подлежат применению не только в случае возврата излишне уплаченного (взысканного) налога налоговым органом в административном порядке, но и при исполнении судебных актов, предусматривающих возврат налогоплательщику из бюджета излишне уплаченных (взысканных) сумм налогов, пеней, штрафов.*

39. Согласно статьям 78 и 79 Кодекса налоговый орган при наличии соответствующего заявления налогоплательщика обязан вернуть налогоплательщику излишне уплаченную или излишне взысканную сумму налогов и пеней за вычетом сумм, подлежащих зачету в установленном данными статьями порядке в счет имеющейся у налогоплательщика задолженности по налогам и пеням.

При решении вопроса о моменте исполнения обязанности по возврату налогоплательщику соответствующих сумм путем их перечисления в безналичном порядке на указанный получателем счет судам необходимо руководствоваться общими правилами, согласно которым плательщик признается исполнившим свою обязанность с момента поступления соответствующей суммы в указанный получателем средств банк.

Рассмотрение материалов налоговой проверки  
или иных мероприятий налогового контроля

40. Согласно пункту 1 статьи 100.1 НК РФ дела о выявленных в ходе камеральной или выездной налоговой проверки налоговых правонарушений рассматриваются в порядке, предусмотренном статьей 101 Кодекса.

В силу пункта 2 статьи 100.1 НК РФ дела о выявленных в ходе иных мероприятий налогового контроля налоговых правонарушений (за исключением правонарушений, предусмотренных статьями 120, 122 и 123 Кодекса) рассматриваются в порядке, предусмотренном статьей 101.4 Кодекса.

Из взаимосвязанного толкования указанных положений следует, что дела о правонарушениях, предусмотренных статьями 120, 122 и 123 НК РФ, могут быть рассмотрены исключительно в порядке, предусмотренном статьей 101 Кодекса.

Принимая во внимание, что в силу статей 88 и 89 НК РФ предметом камеральной или выездной налоговой проверки является правильность исчисления и своевременность уплаты налогов, судам надлежит исходить из того, что дела о нарушениях законодательства о налогах и сборах, не связанные с неправильным исчислением и несвоевременной уплатой

налогов, подлежат рассмотрению в порядке, предусмотренном статьей 101.4 Кодекса.

Вместе с тем, если такие правонарушения выявлены налоговым органом в период проведения налоговой проверки, они могут быть отражены в материалах этой проверки и, соответственно, в решении, принимаемом по итогам рассмотрения указанных материалов (статья 101 НК РФ).

41. Как следует из положений статьи 101 НК РФ, материалы, полученные в ходе проведения дополнительных мероприятий налогового контроля, подлежат исследованию руководителем (заместителем руководителя) налогового органа наряду с иными материалами налоговой проверки в целях принятия решения по итогам соответствующей проверки. При этом лицо, в отношении которого проводилась налоговая проверка, вправе до вынесения такого решения знакомиться со всеми материалами дела о налоговом правонарушении, в том числе и с материалами дополнительных мероприятий налогового контроля.

Принимая во внимание, что указанной статьей не предусмотрены порядок и сроки направления лицу, в отношении которого проводилась налоговая проверка, материалов дополнительных мероприятий налогового контроля, а также не установлен срок для направления данным лицом возражений на такие материалы, судам необходимо исходить из того, что применительно к положениям пунктов 5 и 6 статьи 100 НК РФ налоговым органом направляются названному лицу (его представителю) эти материалы, а лицо (его представитель) вправе представить налоговому органу свои возражения.

В случае ненаправления налоговым органом лицу, в отношении которого проводилась налоговая проверка, материалов дополнительных мероприятий налогового контроля суд с учетом положений пункта 14 статьи 101 Кодекса оценивает существенность данного нарушения.

Соответственно, в случае назначения на основании пункта 6 статьи 101 НК РФ дополнительных мероприятий налогового контроля рассмотрение материалов налоговой проверки и принятие по ним решения применительно к пункту 1 статьи 101 НК РФ должно быть осуществлено руководителем (заместителем руководителя) налогового органа в течение 10 дней со дня истечения срока направления лицом, в отношении которого проводилась налоговая проверка, (его представителем) возражений на материалы дополнительных мероприятий налогового контроля.

42. При оценке законности решения о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения либо решения об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения, принятого налоговым органом на основании статьи 101 НК РФ, судам надлежит исходить из того, что назначаемые руководителем (заместителем руководителя) налогового органа дополнительные мероприятия налогового контроля могут быть направлены только на сбор дополнительных доказательств, касающихся выявленных в ходе проверки правонарушений, но не на выявление новых правонарушений.

43. В силу пункта 14 статьи 101 и пункта 12 статьи 101.4 НК РФ неизвещение либо ненадлежащее извещение лица, в отношении которого проводилась налоговая проверка или иные мероприятия налогового контроля, о месте и времени рассмотрения руководителем (заместителем руководителя) налогового органа соответствующих материалов является нарушением существенных условий процедуры рассмотрения и, следовательно, основанием для отмены вышестоящим налоговым органом или судом решения, вынесенного в отсутствие этого лица по результатам рассмотрения материалов налоговой проверки или материалов иных мероприятий налогового контроля, если только налоговым органом не будет доказано, что указанное лицо фактически обладало соответствующей информацией.

44. При проверке соблюдения налоговым органом обязанности по извещению лица, в отношении которого была проведена налоговая проверка или иные мероприятия налогового контроля, о месте и времени рассмотрения материалов налоговой проверки или материалов иных мероприятий налогового контроля судам следует учитывать, что статьи 101 и 101.4 НК РФ не содержат оговорок о необходимости извещения названного лица исключительно какими-либо определенными способами, в частности путем направления по почте заказного письма с уведомлением о вручении или вручения его адресату непосредственно. Следовательно, извещение о месте и времени рассмотрения указанных материалов не может быть признано ненадлежащим лишь на том основании, что оно было осуществлено каким-либо иным способом (например, путем направления телефонограммы, телеграммы, по факсимильной связи или передано в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи).

45. Исходя из системного толкования положений статей 101 и 101.4 Кодекса вынесение решения по результатам рассмотрения материалов налоговой проверки или иных мероприятий налогового контроля не тем руководителем (заместителем руководителя) налогового органа, который рассматривал указанные материалы, в том числе возражения соответствующего лица, и непосредственно исследовал все имеющиеся доказательства, также является нарушением существенных условий процедуры рассмотрения, поскольку в этом случае лицо, в отношении которого проводилась налоговая проверка или иные мероприятия налогового контроля, лишается возможности дать пояснения относительно содержащихся в акте и иных материалах выводов непосредственно тому должностному лицу налогового органа, которое вынесло решение.

46. Судам следует учитывать, что статьи 101 и 101.4 НК РФ не содержат положений о том, что решение о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения либо решение об отказе в

привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения должно быть вынесено в день рассмотрения материалов налоговой проверки или материалов иных мероприятий налогового контроля, либо о том, что в случае вынесения такого решения в иной день лицо, в отношении которого проводилась налоговая проверка или иные мероприятия налогового контроля, должно быть извещено о месте и времени вынесения решения.

В связи с этим соответствующие действия (бездействие) налогового органа не могут быть квалифицированы в качестве нарушения условий процедуры рассмотрения указанных материалов.

47. По смыслу статей 101 и 101.4 НК РФ после вынесения решения о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения либо решения об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения руководитель (заместитель руководителя) налогового органа не вправе вносить в такое решение изменения, ухудшающие положение лица, в отношении которого такое решение было вынесено, за исключением исправления опечаток, опечаток и арифметических ошибок.

48. Судам следует учитывать, что результаты оперативно-розыскной деятельности не могут рассматриваться в качестве доказательств, подлежащих исследованию налоговым органом при рассмотрении материалов налоговой проверки (пункт 4 статьи 101 НК РФ) или при осуществлении производства по делу о предусмотренных НК РФ налоговых правонарушениях (пункт 7 статьи 101.4) либо судом при рассмотрении дела. Соответствующая информация, полученная налоговым органом, может служить лишь основанием для проведения им мероприятий налогового контроля, предусмотренных главой 14 НК РФ.

Вступление решений налогового органа  
в силу и обжалование их в

вышестоящий налоговый орган

49. В силу пункта 5 статьи 101.2 НК РФ решение о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решение об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения может быть обжаловано в судебном порядке только после обжалования этого решения в вышестоящем налоговом органе.

Определяя сферу применения данной нормы, необходимо принимать во внимание отсутствие в ней оговорки о том, что применение соответствующих положений зависит от того, на основании какой статьи Кодекса принято названное решение – статьи 101 или статьи 101.4. При этом в системе правоотношений, складывающихся между налоговым органом и лицами в связи с осуществлением названным органом мероприятий налогового контроля, решения, принимаемые налоговым органом на основании указанных статей, занимают равнозначное место – оформляют итоги рассмотрения материалов мероприятий налогового контроля и при наличии оснований содержат претензии налогового органа к лицу, в отношении которого такие мероприятия проводились.

Принимая во внимание эти обстоятельства, судам надлежит исходить из того, что положения пункта 5 статьи 101.2 НК РФ распространяются на решения налогового органа, вынесенные по результатам рассмотрения материалов любых мероприятий налогового контроля, а не только одного из видов таких мероприятий – налоговой проверки.

**Вариант п. 49.**

*49. В силу пункта 5 статьи 101.2 НК РФ решение о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решение об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения может быть обжаловано в судебном порядке только после обжалования этого решения в вышестоящем налоговом органе.*



*При определении сферы применения данной нормы необходимо принимать во внимание отсутствие в ней прямого указания о том, что ее действие распространяется на решения налогового органа, принимаемые на основании статьи 101.4 Кодекса по итогам рассмотрения материалов иных (кроме налоговых проверок) мероприятий налогового контроля.*

*Принимая во внимание это обстоятельство, судам надлежит исходить из того, что положения пункта 5 статьи 101.2 НК РФ распространяются только на решения налогового органа, вынесенные по результатам рассмотрения материалов налоговых проверок (статья 101 НК РФ).*

50. Поскольку положениями статьи 101.4 НК РФ не предусмотрен специальный срок для вступления в силу решений налогового органа, вынесенных по результатам рассмотрения материалов иных мероприятий налогового контроля, учитывая обстоятельства, изложенные в пункте 49 настоящего постановления, судам применительно к пункту 9 статьи 101 Кодекса необходимо исходить из того, что названные решения вступают в силу по истечении 10 дней со дня их вручения лицу (его представителю), в отношении которого они были вынесены, либо со дня, когда они считаются полученными.

Соответственно, до вступления в силу упомянутые решения так же, как и решения, принятые на основании статьи 101 НК РФ, могут быть обжалованы в апелляционном порядке.<sup>2</sup>

51. В соответствии с положениями статьи 176 НК РФ на налоговую декларацию по налогу на добавленную стоимость, в которой заявлено право на возмещение названного налога, распространяются общие правила проведения камеральных налоговых проверок и рассмотрения материалов этих проверок, предусмотренные статьями 88, 100, 101 Кодекса.

---

<sup>2</sup> Данный пункт исключить в случае принятия варианта п. 49 настоящего Постановления.

При этом в силу пункта 3 статьи 176 НК РФ вывод о возмещении полностью или частично либо об отказе в возмещении суммы НДС излагается в отдельном решении, принимаемом в дополнение к решению о привлечении (об отказе в привлечении) налогоплательщика к ответственности за совершение налогового правонарушения.

Поскольку решение по вопросу о возмещении НДС представляет собой неотъемлемую часть решения о привлечении (об отказе в привлечении) налогоплательщика к ответственности за совершение налогового правонарушения, судам необходимо исходить из того, что решение по вопросу о возмещении НДС вступает в силу одновременно с основным решением и не может быть обжаловано отдельно от него.

52. В соответствии с пунктом 9 статьи 101 и пунктом 2 статьи 101.2 НК РФ в случае подачи апелляционной жалобы на решение налогового органа указанное решение вступает в силу со дня его утверждения вышестоящим налоговым органом полностью или в части.

При этом в случае, если вышестоящий налоговый орган, рассматривающий апелляционную жалобу, изменит решение нижестоящего налогового органа, решение нижестоящего налогового органа вступает в силу с учетом внесенных изменений.

Учитывая приведенные положения, судам надлежит исходить из того, что в случае подачи в вышестоящий налоговый орган апелляционной жалобы только на часть решения нижестоящего налогового органа такое решение не вступает в силу полностью, то есть и в той части, в которой оно не обжаловалось.

#### Взыскание налога в принудительном порядке

53. При применении статьи 70 НК РФ судам необходимо исходить из того, что требование об уплате налога направляется налогоплательщику

либо в случае фактической неуплаты им указанной в налоговой декларации (расчете авансового платежа) или налоговом уведомлении суммы налога (авансового платежа), либо в случае доначисления ему налоговым органом подлежащих уплате сумм налога (авансового платежа).

Из взаимосвязанного толкования положений статей 88, 89, 100.1, 101 Кодекса следует, что доначисление сумм налога может быть осуществлено налоговым органом только по результатам проведения налоговой проверки. Поэтому требование об уплате доначисленных сумм налога должно быть направлено налогоплательщику в срок, установленный пунктом 2 статьи 70 НК РФ.

С учетом изложенного, в срок, предусмотренный пунктом 1 статьи 70 Кодекса, направляется требование об уплате суммы налога, которая была указана в налоговой декларации (расчете авансового платежа) или налоговом уведомлении, но фактически не перечислена налогоплательщиком в бюджет. При этом под днем выявления недоимки следует понимать следующий день после наступления срока уплаты налога (авансового платежа), а в случае представления налоговой декларации (расчета авансового платежа) с нарушением установленных сроков – следующий день после ее представления.

54. В силу пункта 3 статьи 70 НК РФ правила, установленные данной статьей, применяются также в отношении сроков направления требования об уплате пеней.

В связи с этим судам надлежит исходить из следующего.

Пени в размере, указанном в решении о привлечении (отказе в привлечении) к ответственности за совершение налогового правонарушения, в полном объеме включаются в требование, направляемое в соответствии с пунктом 2 статьи 70 Кодекса.

Требование об уплате пеней, начисленных за период с момента вынесения упомянутого решения до даты вступления этого решения в

силу, направляется в соответствии с пунктом 1 статьи 70 НК РФ в течение трех месяцев с момента вступления данного решения в силу.

В требования об уплате пеней, начисляемых за период после вступления в силу решения налогового органа, вынесенного в соответствии со статьей 101 НК РФ, а также пеней, начисляемых в связи с неуплатой указанной в налоговой декларации (расчете авансового платежа) или налоговом уведомлении суммы налога (авансового платежа), с учетом положений пункта 1 статьи 70 НК РФ могут включаться только те суммы пеней, которые были начислены за период, не превышающий три месяца, предшествовавших направлению требования.

Вариант п. 54.

*54. При проверке соблюдения налоговым органом сроков направления требования об уплате пеней судам надлежит учитывать положения пункта 5 статьи 75 НК РФ, согласно которым пени уплачиваются одновременно с уплатой сумм налога и сбора или после уплаты таких сумм в полном объеме.*

*Приведенная норма означает, что требование об уплате пеней, начисленных на конкретную сумму налога, уплаченную с нарушением срока, направляется названным органом на основании пункта 1 статьи 70 НК РФ не позднее трех месяцев с момента фактической уплаты этой суммы налогоплательщиком.*

Вариант второго абзаца.

*Приведенная норма означает, что требование об уплате пеней, начисленных на сумму недоимки, возникшей по итогам конкретного налогового (отчетного) периода, направляется названным органом на основании пункта 1 статьи 70 НК РФ не позднее трех месяцев с момента уплаты налогоплательщиком всей суммы недоимки (в случае погашения недоимки частями – с момента уплаты последней ее части).*

55. Пунктом 4 статьи 69 НК РФ определен перечень сведений, которые должно содержать требование об уплате налога.

При рассмотрении споров о признании названных требований недействительными по мотиву неуказания в них каких-либо из перечисленных сведений судам необходимо учитывать следующее.

В основе требования об уплате налога лежит либо решение, принятое по результатам рассмотрения материалов налоговой проверки, либо представленная налогоплательщиком налоговая декларация, либо налоговое уведомление.

Поэтому требование об уплате налога не может быть признано недействительным в связи с отсутствием в нем сведений, указанных в пункте 4 статьи 69 Кодекса, если такие сведения содержатся в, соответственно, решении, налоговой декларации, налоговом уведомлении и на эти документы имеется ссылка в данном требовании.

56. В соответствии с абзацем первым пункта 6 статьи 69 НК РФ в случае направления требования об уплате налога по почте заказным письмом оно считается полученным по истечении шести дней с даты направления заказного письма.

При рассмотрении споров судам необходимо исходить из того, что в силу прямого указания закона соответствующая налоговая процедура признается соблюденной, независимо от фактического получения налогоплательщиком (его представителем) требования об уплате налога, направленного заказным письмом.

57. Согласно пункту 1 статьи 46 НК РФ в случае неуплаты или неполной уплаты налога в установленный срок обязанность по уплате налога исполняется в принудительном порядке путем обращения взыскания на денежные средства на счетах налогоплательщика (налогового агента) – организации или индивидуального предпринимателя в банках.

В соответствии с пунктом 2 статьи 46 Кодекса обращение взыскания на денежные счета налогоплательщика в банках осуществляется по решению налогового органа, которое в силу пункта 3 статьи 46 НК РФ должно быть вынесено не позднее двух месяцев после истечения срока, установленного в требовании об уплате налога.

Согласно пункту 7 статьи 46 НК РФ при недостаточности или отсутствии денежных средств на счетах или при отсутствии информации о счетах налогоплательщика налоговый орган вправе взыскать налог за счет иного имущества налогоплательщика в соответствии со статьей 47 НК РФ.

Из приведенных норм следует, что налоговый орган вправе перейти к принудительному взысканию налога за счет иного имущества налогоплательщика только после принятия надлежащих мер по взысканию налога за счет денежных средств налогоплательщика.

В связи с этим судам необходимо исходить из того, что невынесение названным органом решения о взыскании налога за счет денежных средств в установленный абзацем 1 пункта 3 статьи 46 НК РФ срок и непринятие мер к его исполнению по общему правилу исключают возможность вынесения налоговым органом решения о взыскании налога за счет иного имущества налогоплательщика, а также обращения его в суд с заявлением, предусмотренным абзацем третьим пункта 1 статьи 47 Кодекса.

В то же время, если в период, установленный абзацем 1 пункта 3 статьи 46 НК РФ для принятия решения о взыскании налога за счет денежных средств, ведется исполнительное производство, возбужденное на основании ранее вынесенных налоговым органом постановлений о взыскании налога за счет иного имущества налогоплательщика, что свидетельствует о недостаточности или отсутствии денежных средств на его счетах, налоговый орган вправе в указанный срок сразу принять решение о взыскании налога за счет иного имущества налогоплательщика, если на дату принятия такого решения исполнительное производство не было окончено (прекращено).

58. По смыслу положений статьи 46 НК РФ вывод о недостаточности или отсутствии денежных средств на счетах налогоплательщика в банках может быть сделан налоговым органом только на основании данных о состоянии всех известных ему счетов налогоплательщика.

При этом поручение на перечисление сумм налога в бюджетную систему Российской Федерации может быть предъявлено одновременно только к одному из этих счетов, в то время как в отношении остальных налоговый орган вправе, руководствуясь положениями статьи 76 Кодекса, вынести решение о приостановлении операций по ним. Получив такое решение, соответствующий банк в силу пункта 5 статьи 76 НК РФ обязан сообщить в налоговый орган в электронной форме сведения об остатках денежных средств на счете, операции по которому приостановлены.

59. Согласно подпункту 5 пункта 5 статьи 47 НК РФ взыскание налога может производиться в том числе за счет имущества, переданного по договору во владение, пользование или распоряжение другим лицам без перехода к ним права собственности на это имущество, если для обеспечения исполнения обязанности по уплате налога такие договоры расторгнуты или признаны недействительными в установленном порядке.

При применении указанной нормы необходимо исходить из того, что в соответствии с положениями глав 9 и 29 Гражданского кодекса Российской Федерации, регламентирующими вопросы расторжения договоров и недействительности сделок, потребность обратить взыскание налога на конкретное имущество, находящееся в собственности налогоплательщика, сама по себе не может рассматриваться в качестве достаточного основания расторжения или недействительности договора, по которому данное имущество было передано третьему лицу.

Одновременно следует учитывать, что в силу положений главы 8 Федерального закона "Об исполнительном производстве" наличие

указанных договоров не является препятствием для обращения взыскания на такое имущество в порядке, определенном названным Законом.

60. Согласно пункту 3 статьи 75 НК РФ пеня начисляется за каждый календарный день просрочки исполнения обязанности по уплате налога или сбора.

В силу положений пункта 6 статьи 75 Кодекса принудительное взыскание пеней с организаций и индивидуальных предпринимателей производится в порядке, предусмотренном статьями 46 и 47 НК РФ.

При применении указанных норм судам необходимо исходить из того, что пени могут взыскиваться только в том случае, если налоговым органом были своевременно приняты меры к принудительному взысканию суммы соответствующего налога. В этом случае начисление пени осуществляется по день фактического погашения недоимки.

При этом предусмотренные статьями 46, 47 НК РФ давностные сроки на принудительное взыскание сумм налога, пени, штрафа применительно к пени исчисляются в отношении каждого дня просрочки погашения недоимки.<sup>3</sup>

### Рассмотрение налоговых споров судами

61. При рассмотрении заявления налогового органа о взыскании с налогоплательщика – организации или индивидуального предпринимателя недоимки, пеней, штрафа, предъявленного на основании пункта 3 статьи 46 НК РФ, суду необходимо исходить из того, что действующее законодательство о налогах и сборах не содержит специального указания на то, что непринятие налогоплательщиком мер к оспариванию решения налогового органа о привлечении (отказе в привлечении) к

---

<sup>3</sup> В случае принятия варианта пункта 54 последний абзац пункта 60 исключить.



ответственности за совершение налогового правонарушения должно расцениваться как его согласие с заявленным требованием.

Поэтому в том случае, когда налоговый орган пропустил срок на беспорное списание сумм недоимки, пеней, штрафа, установленный пунктом 3 статьи 46 Кодекса, и обратился с соответствующим заявлением в суд, данное требование подлежит рассмотрению по существу.

62. В силу пункта 1 статьи 47 НК РФ в случае пропуска налоговым органом срока принятия решения о взыскании налога за счет имущества налогоплательщика названный орган в установленный данным пунктом срок вправе обратиться в суд с заявлением о взыскании с налогоплательщика причитающейся к уплате суммы налога.

При применении этой нормы судам необходимо исходить из того, что указанное требование налогового органа подлежит рассмотрению по существу по правилам главы 26 АПК РФ. В частности, в ходе судебного разбирательства должно быть установлено наличие оснований для взыскания заявленных сумм, проверена правильность расчета взыскиваемой суммы.

63. При рассмотрении заявлений налоговых органов о взыскании налогов, пеней, штрафов, предъявленных на основании пункта 3 статьи 46, пункта 1 статьи 47, пункта 1 статьи 115 НК РФ, судам, независимо от наличия соответствующего заявления ответчика, необходимо проверять, не истекли ли установленные этими нормами сроки для обращения налоговых органов в суд.

Имея в виду, что данные сроки в силу названных норм могут быть при наличии уважительных причин восстановлены судом, однако такое восстановление производится судом на основании ходатайства налогового органа, в случае пропуска срока и отсутствия соответствующего ходатайства либо в случае отказа в удовлетворении ходатайства, суд отказывает в удовлетворении требований налогового органа.

При этом не могут, как правило, рассматриваться в качестве уважительных причин пропуска указанных сроков необходимость согласования с вышестоящим органом (иным лицом) вопроса о подаче налоговым органом в суд соответствующего заявления, нахождение представителя налогового органа в командировке (отпуске), кадровые перестановки, смена руководителя налогового органа (его нахождение в длительной командировке, отпуске), а также иные внутренние организационные причины, повлекшие несвоевременную подачу заявления.

64. В тех случаях, когда в состав требований налогового органа включено требование о взыскании пеней и к моменту обращения налогового органа в суд недоимка не погашена налогоплательщиком, названный орган в ходе судебного разбирательства вправе на основании статьи 49 АПК РФ увеличить размер требований в части взыскания пеней.

При погашении налогоплательщиком недоимки до принятия судом решения по заявлению налогового органа размер подлежащих взысканию пеней указывается в решении суда в твердой сумме.

Если на момент принятия решения сумма недоимки не уплачена налогоплательщиком, в решении суда о взыскании с налогоплательщика пеней должны содержаться сведения о размере недоимки, на которую начислены пени; дате, начиная с которой производится начисление пеней; процентная ставка пеней с учетом положений статьи 75 НК РФ; указание на то, что пени подлежат начислению по день фактической уплаты недоимки.

В данном случае следует учитывать, что соблюдение досудебных административных процедур состоит в указании налоговым органом в ранее направленном налогоплательщику требовании размера недоимки, даты, с которой начинают начисляться пени, и ставки пеней.

**Вариант п. 64.**

*Пункт исключить.*

65. Если судом при рассмотрении заявления налогового органа о взыскании сумм налога, пеней, штрафа, предъявленного во исполнение решения этого органа о привлечении (об отказе в привлечении) к ответственности за совершение налогового правонарушения, будет установлено, что в производстве вышестоящего налогового органа имеется жалоба на указанное решение заявителя, суд применительно к пункту 1 части 1 статьи 143 АПК РФ обязан приостановить рассмотрение дела до рассмотрения вышестоящим налоговым органом жалобы налогоплательщика.

При этом срок приостановления не должен превышать сроков рассмотрения жалобы, установленных пунктом 3 статьей 140 НК РФ. В случае, если после возобновления производства по делу будет установлено, что указанное решение налогового органа было отменено вышестоящим налоговым органом полностью или в части, суд применительно к пункту 1 части 1 статьи 150 АПК РФ прекращает производство по делу полностью или в соответствующей части.

Аналогичным подходом судам необходимо руководствоваться при рассмотрении заявления налогоплательщика о признании недействительным решения или незаконным действия (бездействия) налогового органа. При этом для прекращения производства по делу необходимо установить также и устранение тех обстоятельств, которые послужили основанием подачи налогоплательщиком жалобы.

66. Как следует из положений НК РФ, в том числе его статей 101 и 101.4, осуществление в отношении налогоплательщика мероприятий налогового контроля завершается принятием налоговым органом решения о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решения об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения. Все последующие ненормативные правовые акты, равно как и действия, направленные на взыскание налогов, пеней, штрафа, принимаются (совершаются)

исключительно во исполнение названных решений и являются собой механизм их реализации.

Согласно пункту 5 статьи 101.2 Кодекса решение налогового органа о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решение об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения может быть обжаловано в судебном порядке только после обжалования этого решения в вышестоящем налоговом органе.

Учитывая изложенное, судам при рассмотрении заявлений налогоплательщиков об оспаривании ненормативных правовых актов налоговых органов, вынесенных на основании и во исполнение решения о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решения об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения, необходимо исходить из того, что оспаривание таких актов возможно только по мотивам нарушения сроков и порядка их принятия, но не по мотиву необоснованности начисления сумм налога, пеней, штрафа либо грубого нарушения процедуры при принятии названных решений.

При рассмотрении исков налогоплательщиков о возврате сумм налогов, пеней, штрафа, взысканных во исполнение названных решений, по мотиву незаконности этих решений суду надлежит установить, обжаловалось ли соответствующее решение в вышестоящий налоговый орган. Если указанное решение не обжаловалось в вышестоящий налоговый орган, суд применительно к статье 148 АПК РФ оставляет поданное налогоплательщиком заявление без рассмотрения и на основании части 1 статьи 111 АПК РФ относит на заявителя судебные расходы. В то же время в случае соблюдения налогоплательщиком обязательной

досудебной процедуры, предусмотренной пунктом 5 статьи 101.2 НК РФ, суд рассматривает заявленное имущественное требование по существу.<sup>4</sup>

**Вариант п. 66.**

*66. При принятии заявлений налогоплательщиков об оспаривании ненормативных правовых актов, не упомянутых в пункте 5 статьи 101.2 НК РФ, либо исков о возврате (возмещении) сумм налогов, пеней, штрафа судам необходимо исходить из того, что положения Кодекса не устанавливают каких-либо ограничений на предъявление таких заявлений (исков), в том числе не предусматривают в отношении этих требований обязательной досудебной процедуры.*

*Соответственно, основанием указанных заявлений (исков) может являться в том числе и необоснованность начисления сумм налога, пеней, штрафа либо грубое нарушение процедуры при принятии решения о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решения об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения.*

67. Судам следует учитывать, что по смыслу статьи 47 НК РФ и пункта 5 части 1 статьи 12 Федерального закона "Об исполнительном производстве" постановление налогового органа о взыскании налога за счет имущества налогоплательщика является исполнительным документом.

Из взаимосвязанного толкования указанных норм следует, что оспаривание налогоплательщиком данного постановления в суде может осуществляться исключительно путем подачи заявления о признании его не подлежащим исполнению. При этом вопрос об обоснованности начисления суммы налога, пеней, штрафов в данном деле исследованию не подлежит.

---

<sup>4</sup> В случае принятия подхода о неприменении п. 5 ст. 101.2 НК РФ к решениям, принимаемым налоговым органом на основании ст. 101.4 Кодекса, в данном пункте упоминать только о ст. 101.

**Вариант второго абзаца п. 67.**

*Последнее предложение исключить.*

68. По смыслу пункта 5 статьи 101.2 НК РФ пропуск налогоплательщиком установленных Кодексом сроков на подачу жалобы в вышестоящий налоговый орган свидетельствует о несоблюдении налогоплательщиком обязательного досудебного порядка обжалования решений налоговых органов и означает невозможность оспаривания соответствующего решения в суде.

В то же время судам необходимо исходить из того, что, если поданная с нарушением сроков жалоба была принята вышестоящим налоговым органом и рассмотрена по существу, соответствующее заявление налогоплательщика принимается судом к производству.

69. При толковании пункта 5 статьи 101.2 НК РФ судам необходимо исходить из того, что по смыслу данной нормы прежде, чем передать возникшие разногласия на рассмотрение суда налогоплательщик и налоговый орган должны принять меры к урегулированию спора во внесудебном порядке.

Поэтому решение о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения и решение об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения могут быть оспорены в суде только в той части, в которой они были обжалованы в вышестоящий налоговый орган.

При этом названные решения считаются обжалованными в вышестоящий налоговый орган в полном объеме, если только из поданной жалобы прямо не следует, что решение обжалуется в части.

Необходимо также иметь в виду, что предусмотренный пунктом 5 статьи 101.2 НК РФ обязательный досудебный порядок обжалования такого решения считается соблюденным вне зависимости от того, приводились ли в жалобе налогоплательщика доводы, опровергающие выводы налогового органа.

**Вариант**                      **абзаца 4 п. 69.**

*Необходимо, однако, иметь в виду, что предусмотренный пунктом 5 статьи 101.2 НК РФ обязательный досудебный порядок обжалования такого решения считается соблюденным лишь в отношении той его части, в отношении которой в жалобе налогоплательщика были приведены доводы, опровергающие выводы налогового органа.*

70. Если в поданном в суд заявлении о признании недействительным решения о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решения об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения налогоплательщик ссылается на нарушение налоговым органом существенных условий процедуры рассмотрения материалов налоговой проверки или материалов иных мероприятий налогового контроля (пункт 14 статьи 101 и пункт 12 статьи 101.4 НК РФ), судам надлежит исходить из того, что такого рода доводы могут быть приняты ими во внимание только при условии заявления их в жалобе, направлявшейся в вышестоящий налоговый орган.<sup>5</sup>

**Вариант п. 70.**

Дополнить пункт абзацем следующего содержания:

*"В то же время суд по своей инициативе проверяет, было ли налогоплательщику вручено (направлено) извещение о времени и месте рассмотрения указанных материалов, имея в виду, что вышестоящий налоговый орган также должен проверить это по своей инициативе."*

71. Исходя из положений пункта 2 части 1 статьи 150 АПК РФ производство по делу о признании недействительным решения о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решения об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения подлежит прекращению, если имеется вступивший в законную силу судебный акт по ранее

---

<sup>5</sup> В случае принятия подхода о неприменении п. 5 ст. 101.2 НК РФ к решениям, принимаемым налоговым органом на основании ст. 101.4 Кодекса, в данном пункте упоминать только о ст. 101.

рассмотренному делу, по которому оспаривалось то же самое решение налогового органа, независимо от того, касается ли второе заявление уже оспаривавшихся или иных эпизодов, отраженных в таком решении.

**Вариант п. 71.**

*71. Исходя из положений пункта 2 части 1 статьи 150 АПК РФ производство по делу о признании недействительным решения о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решения об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения подлежит прекращению, если предметом оспаривания по этому делу являются те же самые эпизоды, отраженные в соответствующем решении налогового органа, в отношении которых имеется вступивший в законную силу судебный акт по ранее рассмотренному делу.*

72. В соответствии с пунктом 9 статьи 101 и пунктом 2 статьи 101.2 НК РФ в случае подачи апелляционной жалобы на решение налогового органа указанное решение вступает в силу со дня его утверждения вышестоящим налоговым органом полностью или в части.

Согласно пункту 3 статьи 140 Кодекса решение по жалобе должно быть принято в течение одного месяца со дня ее получения (указанный срок может быть продлен в установленном порядке, но не более чем на 15 дней).

При применении этих норм судам необходимо учитывать, что в случае, если вышестоящим налоговым органом в упомянутый выше срок решение по апелляционной жалобе не принято, лицо, подавшее такую жалобу, вправе оспорить в суде не только соответствующее бездействие данного органа, но и, в целях защиты своего права на определенность в вопросе об объеме налоговых обязанностей и (или) ответственности, также и не вступившее в силу решение нижестоящего налогового органа.



В последнем случае при удовлетворении требования применительно к части 4 статьи 201 АПК РФ в резолютивной части судебного акта указывается на несоответствие оспоренного решения налогового органа закону или иному нормативному правовому акту.

73. При проверке соблюдения налогоплательщиком сроков обращения в суд с заявлением об оспаривании решения о привлечении (об отказе в привлечении) к ответственности за совершение налогового правонарушения, как вступившего, так и не вступившего в силу, судам следует исходить из того, что с таким заявлением налогоплательщик вправе обратиться с момента истечения срока, установленного пунктом 3 статьи 140 НК РФ для рассмотрения жалобы, и до истечения трех месяцев с момента, когда налогоплательщику стало известно о вынесении вышестоящим налоговым органом решения по жалобе.

74. Если в ходе судебного разбирательства по делу об оспаривании решения налогового органа, принятого на основании статей 101 или 101.4 НК РФ, будет установлено нарушение существенных условий процедуры рассмотрения материалов налоговой проверки или материалов иных мероприятий налогового контроля, исследование и оценка иных оснований незаконности такого решения не осуществляется.

75. При рассмотрении дела об оспаривании решения налогового органа, жалоба на которое в установленный срок не была рассмотрена вышестоящим налоговым органом, судебные расходы по такому делу применительно к части 1 статьи 111 АПК РФ полностью или в части могут быть отнесены на налоговый орган независимо от результатов рассмотрения дела.

76. Если решением вышестоящего налогового органа по жалобе решение нижестоящего налогового органа в обжалованной части было оставлено без изменения полностью или частично, судам необходимо исходить из следующего.

В указанном случае при рассмотрении в суде дела по заявлению налогоплательщика, поданному на основании главы 24 АПК РФ, оценке подлежит решение нижестоящего налогового органа с учетом внесенных вышестоящим налоговым органом изменений (если таковые имели место), в связи с чем подсудность данного дела определяется по месту нахождения нижестоящего налогового органа.

При этом государственная пошлина уплачивается заявителем в размере, подлежащем уплате при оспаривании одного ненормативного правового акта.

Решение вышестоящего налогового органа, принятое по жалобе налогоплательщика, может являться самостоятельным предметом оспаривания в суде либо в той части, которая представляет собой новое решение, либо по мотиву нарушения процедуры его принятия, либо по мотиву выхода вышестоящего налогового органа за пределы своих полномочий.

77. В том случае, когда суд, принявший к рассмотрению заявление налогоплательщика о признании недействительным ненормативного правового акта налогового органа, на основании которого предполагается взыскание недоимки, пеней, штрафов, руководствуясь статьей 91 и частью 3 статьи 199 АПК РФ, запретил ответчику принимать меры, направленные на принудительное взыскание оспариваемых сумм, срок, в течение которого действовало соответствующее определение суда, не включается в установленные статьями 46, 47, 70 НК РФ сроки на принятие указанных мер, поскольку в этот период существуют юридические препятствия для осуществления налоговым органом необходимых для взыскания действий.

В случае отказа в удовлетворении заявления налогоплательщика, оставления такого заявления без рассмотрения, прекращения производства по делу, резолютивная часть соответствующего решения должна содержать указание на отмену принятых обеспечительных мер с момента вступления в силу судебного акта.

78. В случае принятия судом в рамках рассмотрения дела об оспаривании решения налогового органа о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решения об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения обеспечительных мер в виде запрета на исполнение названных решений налоговый орган в соответствии со статьей 94 АПК РФ вправе заявить ходатайство об истребовании судом у истца встречного обеспечения.

В то же время обеспечительные меры, предусмотренные пунктом 10 статьи 101 НК РФ, налоговый орган в период рассмотрения дела в суде применять не вправе.

79. Из положений статей 88, 89, 100, 101, 101.4, 139 НК РФ следует, что право налогового органа осуществлять сбор доказательств, равно как и право налогоплательщика знакомиться с этими доказательствами, представлять возражения против выводов налогового органа и подтверждающие такие возражения доказательства, предоставляется им на всех стадиях осуществления налогового контроля вплоть до вынесения вышестоящим налоговым органом решения по жалобе налогоплательщика на решения, предусмотренные пунктом 7 статьи 101 и пунктом 8 статьи 101.4 НК РФ.

При этом в силу пункта 8 статьи 101 и пункта 9 статьи 101.4 НК РФ в указанных решениях среди прочего должны быть изложены обстоятельства совершенного привлекаемым к ответственности лицом налогового правонарушения и (или) обстоятельства, послужившие основанием для доначисления налога и пени, со ссылкой на документы и иные сведения, подтверждающие указанные обстоятельства, доводы, приводимые лицом, в отношении которого проводилась проверка, в свою защиту, и результаты проверки этих доводов.

В связи с этим судам необходимо исходить из того, что по общему правилу сбор и раскрытие доказательств осуществляется, как налоговым

органом, так и налогоплательщиком на стадии осуществления административных процедур, в том числе досудебного разрешения налогового спора.

В случае представления дополнительных доказательств суд по ходатайству лица, участвующего в деле, вправе в целях предоставления другой стороне возможности ознакомления с ними и представления опровергающих их доказательств объявить перерыв в судебном заседании или отложить судебное разбирательство. При этом в целях получения доказательств, опровергающих дополнительные доказательства, лицо, участвующее в деле, вправе заявлять ходатайство об истребовании судом необходимых доказательств с обоснованием причин невозможности самостоятельного получения этих доказательств.

При этом независимо от результатов рассмотрения дела судебные расходы по нему применительно к части 1 статьи 111 АПК РФ полностью или в части могут быть отнесены на сторону, представившую в суд доказательства, не раскрытые в ходе административных процедур при отсутствии объективных препятствий к их своевременному представлению.

80. При проверке соблюдения налогоплательщиком срока на обращение в суд с иском о возврате излишне уплаченных сумм налога, пеней, штрафа судам необходимо учитывать, что пунктом 7 статьи 78 НК РФ определены продолжительность и порядок исчисления срока для подачи соответствующего заявления в налоговый орган.

В то же время применительно к пункту 3 статьи 79 Кодекса с иском в суд налогоплательщик вправе обратиться в течение трех лет считая со дня, когда он узнал или должен был узнать о нарушении своего права на возврат указанных сумм.

81. В случае возникновения спора между налогоплательщиком и налоговым органом по вопросу осуществления зачета сумм излишне уплаченных либо излишне взысканных налогов и пеней, в том числе по

причине разногласий о размере переплаты, такой спор может быть передан налогоплательщиком на рассмотрение суда.

Если налогоплательщик полагает, что решением налогового органа об отказе в зачете излишне уплаченных или излишне взысканных сумм в счет погашения имеющейся у него недоимки его права нарушены, он вправе оспорить такое решение в суде путем подачи заявления о признании его недействительным.

Если же налоговый орган не принимает никакого решения по заявлению налогоплательщика, поданному в соответствии со статьями 78 или 79 НК РФ, либо в случае, когда между налогоплательщиком и налоговым органом возник спор о том, можно ли считать конкретную сумму налога уплаченной в соответствии с пунктом 3 статьи 45 НК РФ, налогоплательщик вправе обжаловать действия (бездействие) налогового органа (должностного лица), выражающиеся в неосуществлении зачета (учета) уплаченных сумм, поскольку неверное отражение налоговым органом на лицевых счетах налогоплательщика состояния его расчетов с бюджетом существенно ограничивает возможности данного лица в сфере экономического оборота.

82. Положения статьи 140 НК РФ не предусматривают право вышестоящего налогового органа, рассматривающего жалобу налогоплательщика, отменив оспариваемый акт, направить на новое рассмотрение в принявший его налоговый орган вопросы, разрешенные таким актом.

Судам надлежит исходить из того, что вышестоящий налоговый орган, установив по результатам рассмотрения жалобы налогоплательщика на решение о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения либо об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения нарушение существенных условий процедуры рассмотрения материалов налоговой проверки или материалов иных мероприятий налогового контроля, вправе отменить

такое решение, рассмотреть названные материалы в порядке, предусмотренном статьями 101 и 101.4 Кодекса, и вынести новое решение.

83. При рассмотрении жалобы налогоплательщика вышестоящим налоговым органом не может быть принято решение о взыскании с налогоплательщика дополнительных налоговых платежей, пеней, штрафов, не взысканных оспариваемым решением, поскольку иной подход создавал бы налогоплательщику препятствия для свободного волеизъявления в процессе реализации им права на обжалование вынесенного в отношении него решения.

Кроме того, принятие вышестоящим налоговым органом по итогам рассмотрения жалобы налогоплательщика решения о дополнительном взыскании с него указанных сумм фактически означало бы осуществление контроля за деятельностью нижестоящего налогового органа вне процедуры, определенной пунктом 10 статьи 89 НК РФ.

В то же время вышестоящий налоговый орган вправе дополнить и (или) изменить приведенное в обжалуемом решении правовое обоснование взыскания сумм налогов, пеней, штрафов.

84. В силу пункта 3 части 4 статьи 201 АПК РФ суд, установив, что оспариваемый ненормативный правовой акт не соответствует закону или иному нормативному правовому акту и нарушает права и законные интересы заявителя, в резолютивной части решения по делу об оспаривании ненормативного правового акта указывает в том числе на обязанность соответствующего органа устранить допущенные нарушения прав и законных интересов заявителя.

Учитывая эти положения, суд, установив, что во исполнение оспариваемого решения налогового органа с налогоплательщика взысканы суммы налога, пеней, штрафа, в резолютивной части судебного акта указывает не только на признание данного решения незаконным, но и на обязанность налогового органа вернуть из бюджета соответствующие суммы налогов, пеней, штрафов.

Такой судебный акт в части *обязания налогового органа вернуть* из бюджета соответствующие суммы подлежит исполнению в том же порядке, что и судебный акт по имущественному требованию, предусматривающий *взыскание* названных сумм из бюджета.

85. Признать утратившими силу:

- постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 28.02.2001 № 5 "О некоторых вопросах применения части первой Налогового кодекса Российской Федерации";
- постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 22.06.2006 № 30 "О некоторых вопросах применения статьи 103.1 Налогового кодекса Российской Федерации в части регулирования внесудебного порядка взыскания сумм налоговых санкций";
- постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 26.07.2007 № 47 "О порядке исчисления сумм пеней за просрочку уплаты авансовых платежей по налогам и страховым взносам на обязательное пенсионное страхование".

Председатель  
Высшего Арбитражного Суда  
Российской Федерации

А.А. Иванов

Секретарь Пленума  
Высшего Арбитражного Суда  
Российской Федерации

Т.В. Завьялова