

Вестник Федерального арбитражного суда Уральского округа № 4/2008

Обзор практики рассмотрения споров, связанных с применением части первой Налогового кодекса Российской Федерации¹

**Одобрен президиумом Федерального арбитражного суда
Уральского округа 14.07.2008**

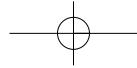
1. Взыскание процентов, подлежащих уплате в связи с проведением реструктуризации задолженности организации перед федеральным бюджетом по налогам и сборам, начисленным пеням и штрафам за нарушение законодательства Российской Федерации по налогам и сборам, а также возврат или зачет излишне уплаченных сумм процентов осуществляются в порядке, предусмотренном Налоговым кодексом для взыскания, возврата, зачета налога.

Решением налогового органа открытому акционерному обществу предоставлено право на реструктуризацию задолженности перед федеральным бюджетом по налогам и сборам, начисленным пеням и штрафам за нарушение законодательства Российской Федерации по налогам и сборам. Указанным решением была установлена обязанность общества в течение периода действия графика погашения задолженности уплачивать проценты с сумм реструктурированной задолженности. Поскольку проценты в добровольном порядке обществом уплачены не были, налоговый орган обратился в суд с заявлением об их взыскании.

Решением суда первой инстанции, оставленным без изменения постановлением суда апелляционной инстанции, требования налогового органа удовлетворены. При этом суды исходили из того, что проценты с сумм реструктурированной задолженности подлежат взысканию в пределах общего трехлетнего срока давности как проценты за пользование денежными средствами.

Суд кассационной инстанции решение суда первой инстанции и постановление суда апелляционной инстанции отменил, в удовлетворении заявленного требования отказал по следующим основаниям.

¹ Далее — Налоговый кодекс.



В Федеральном арбитражном суде Уральского округа

В соответствии с п. 4 Порядка проведения реструктуризации кредиторской задолженности юридических лиц по налогам и сборам, а также задолженности по начисленным пеням и штрафам перед федеральным бюджетом², утвержденного постановлением Правительства Российской Федерации от 03.09.1999 № 1002 «О порядке и сроках проведения реструктуризации кредиторской задолженности юридических лиц по налогам и сборам, а также задолженности по начисленным пеням и штрафам перед федеральным бюджетом», с сумм реструктурированной задолженности по налогам и сборам ежеквартально, не позднее 15-го числа последнего месяца квартала, организацией уплачиваются проценты исходя из расчета одной десятой годовой ставки рефинансирования Центрального банка Российской Федерации.

В силу Порядка проведения реструктуризации проценты, исчисленные с сумм реструктурированной задолженности, являются платой за предоставленную рассрочку внесения в бюджет задолженности по налогам и сборам. Условие их уплаты в установленный срок является необходимым при предоставлении права на реструктуризацию задолженности. Контроль за исполнением организацией обязательств по погашению задолженности по обязательным платежам, а также обязательств по своевременной и полной уплате текущих платежей в течение всего срока реструктуризации этой задолженности осуществляется налоговым органом (п. 19 Порядка проведения реструктуризации).

С учетом изложенного при взыскании указанных процентов подлежат применению ст. 46, 48 Налогового кодекса.

Налоговым органом пропущен срок для обращения в суд с заявлением о взыскании процентов по реструктуризации. В связи с тем, что данный срок восстановлению не подлежит³, налоговый орган утратил право взыскания задолженности в судебном порядке.

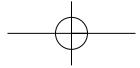
Таким образом, требования налогового органа удовлетворению не подлежат.

По **другому делу** открытое акционерное общество обратилось в арбитражный суд с заявлением о признании недействительным отказа налогового органа в возврате излишне уплаченных процентов с сумм реструктурированной задолженности.

По мнению налогового органа, правовые основания для возврата излишне уплаченных процентов с сумм реструктурированной задолженности отсутствуют, поскольку ст. 78 Налогового кодекса установлен порядок возврата только излишне уплаченных сумм налогов. Факт излишней уплаты процентов и их размер налоговым органом не оспариваются.

² Далее — *Порядок проведения реструктуризации*.

³ В силу ст. 46, 48 Налогового кодекса в ред. Федерального закона от 04.11.2005 № 137-ФЗ.



Вестник Федерального арбитражного суда Уральского округа № 4/2008

Решением суда первой инстанции заявленные требования удовлетворены. При этом суд первой инстанции исходил из того, что отсутствие в Порядке проведения реструктуризации положения о возврате излишне уплаченных сумм процентов по реструктуризированной задолженности не может лишить права налогоплательщика на возврат или зачет таких излишне уплаченных сумм процентов.

Исходя из изложенного, с учетом ч. 6 ст. 13 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации возврат излишне уплаченных процентов с сумм реструктурированной задолженности следует осуществлять в порядке, установленном ст. 78 Налогового кодекса, регулирующей сходные отношения в сфере налоговых правоотношений, — порядок и условия возврата излишне уплаченной суммы налога, сбора, пеней.

Суд кассационной инстанции оставил решение суда первой инстанции в силе.

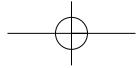
2. Пункт 3 ст. 46 Налогового кодекса в редакции Федерального закона от 27.07.2006 № 137-ФЗ о порядке исчисления срока обращения налогового органа в суд с заявлением о взыскании налога и пеней обратной силы не имеет.

Налоговый орган обратился в арбитражный суд с заявлением о взыскании с открытого акционерного общества пеней.

Решением суда первой инстанции в удовлетворении заявленных требований отказано в связи с тем, что налоговым органом пропущен срок для обращения в арбитражный суд с таким заявлением. При этом суд первой инстанции руководствовался следующим.

В силу п. 3 ст. 46 Налогового кодекса в редакции, действовавшей до изменений, внесенных Федеральным законом от 27.07.2006 № 137-ФЗ «О внесении изменений в часть первую и часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с осуществлением мер по совершенствованию налогового администрирования»⁴, с учетом правовой позиции Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации, изложенной в п. 12 постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 28.02.2001 № 5 «О некоторых вопросах применения части первой Налогового кодекса Российской Федерации», 6-месячный срок для обращения налогового органа в суд в отношении исков к юридическим лицам о взыскании налога исчислялся с момента истечения 60-дневного срока, предусмотренного для бесспорного взыскания соответствующих сумм. При этом п. 3 ст. 46 Налогового кодекса было установлено, что решение о взыскании принимается после истечения срока, установленного для исполнения обязанности по уплате налога, но не позднее 60 дней после истечения срока исполнения требования об уплате налога.

⁴ Далее — Федеральный закон от 27.07.2006 № 137-ФЗ.



В Федеральном арбитражном суде Уральского округа

Пунктом 26 ст. 1 Федерального закона от 27.07.2006 № 137-ФЗ установлена новая редакция п. 3 ст. 46 Налогового кодекса, в силу которой 6-месячный срок для обращения налогового органа в суд с иском о взыскании с налогоплательщика — организации или индивидуального предпринимателя причитающейся к уплате суммы налога исчисляется с момента истечения срока исполнения требования об уплате налога.

Таким образом, Федеральным законом от 27.07.2006 № 137-ФЗ изменен момент, с которого начинает исчисляться срок на обращение налогового органа в суд с иском о взыскании налога, и в связи с этим уменьшен общий срок, в течение которого налоговый орган может применить меры принудительного взыскания налога. Следовательно, Федеральный закон от 27.07.2006 № 137-ФЗ в этой части устанавливает дополнительные гарантии защиты прав налогоплательщика и соответственно в силу п. 3 ст. 5 Налогового кодекса имеет обратную силу и распространяется на спорные правоотношения.

Суд апелляционной инстанции решение суда первой инстанции отменил, заявленные требования налогового органа удовлетворил по следующим основаниям.

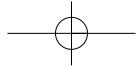
В соответствии с п. 3 ст. 5 Налогового кодекса акты законодательства о налогах и сборах, устраниющие или смягчающие ответственность за нарушение законодательства о налогах и сборах либо устанавливающие дополнительные гарантии защиты прав налогоплательщиков, плательщиков сборов, налоговых агентов, их представителей, имеют обратную силу.

Положения Федерального закона от 27.07.2006 № 137-ФЗ о внесении изменений в п. 3 ст. 46 Налогового кодекса не устанавливают дополнительных гарантий защиты прав налогоплательщиков и, следовательно, не имеют обратной силы.

Статьей 7 Федерального закона от 27.07.2006 № 137-ФЗ установлено, что указанный Федеральный закон вступает в силу с 1 января 2007 года, за исключением положений, для которых данной статьей установлены иные сроки вступления в силу. Положения Налогового кодекса в редакции указанного Федерального закона применяются к правоотношениям, регулируемым законодательством о налогах и сборах, возникшим после 31 декабря 2006 года.

Таким образом, применение п. 3 ст. 46 Налогового кодекса в редакции Федерального закона от 27.07.2006 № 137-ФЗ к правоотношениям, возникшим до 31.12.2006, является неправомерным.

Суд кассационной инстанции оставил постановление суда апелляционной инстанции в силе.



Вестник Федерального арбитражного суда Уральского округа № 4/2008

3. **Налоговый орган утрачивает право применения мер принудительного исполнения обязанности налогоплательщика по уплате пеней в случае, если им в установленные сроки не приняты меры по бесспорному взысканию недоимки и пропущен срок обращения в суд с заявлением о ее взыскании.**

Федеральное государственное унитарное предприятие обратилось в арбитражный суд с заявлением о признании недействительным постановления налогового органа о взыскании пеней за счет имущества налогоплательщика.

Возражая против заявленного требования, налоговый орган указал, что ст. 47 Налогового кодекса не содержит ограничений по сроку принятия решения о взыскании налога и пеней за счет имущества.

Решением суда первой инстанции, оставленным без изменения постановлением суда апелляционной инстанции, заявленные требования удовлетворены исходя из следующего.

В силу п. 1 ст. 72 Налогового кодекса пеня является способом обеспечения исполнения обязанности по уплате налогов и сборов.

В соответствии с п. 5 ст. 75 Налогового кодекса пеня уплачивается одновременно с уплатой сумм налога и сбора или после уплаты таких сумм в полном объеме.

Следовательно, начисление и взыскание пеней на суммы недоимки, по которой истек срок давности взыскания, противоречит действующему законодательству.

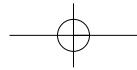
Поскольку в отношении задолженности, на которую начислены пени, в установленные сроки меры по ее бесспорному (в порядке, установленном ст. 46, 47 Налогового кодекса) и судебному взысканию налоговым органом не применялись, постановление налогового органа о взыскании пеней за счет имущества налогоплательщика является неправомерным.

Суд кассационной инстанции оставил в силе принятые по делу судебные акты.

По **другому делу** открытое акционерное общество обратилось в арбитражный суд с заявлением о признании недействительным решения налогового органа о взыскании пеней за счет денежных средств налогоплательщика на счетах в банках.

Решением суда первой инстанции, оставленным без изменения постановлением суда апелляционной инстанции, заявленные требования удовлетворены на основании того, что пени начислены на недоимку, образовавшуюся в годы, предшествовавшие трехлетнему сроку для обращения в суд, и налоговым органом утрачена возможность взыскания задолженности в связи с истечением трехлетнего срока давности взыскания данной задолженности.

Суд кассационной инстанции судебные акты отменил исходя из следующего.



В Федеральном арбитражном суде Уральского округа

В силу ст. 46 Налогового кодекса⁵ налоговый орган, не реализовавший полномочия по бесспорному взысканию недоимки, вправе обратиться в суд с иском о ее взыскании в срок, установленный п. 3 ст. 48 Налогового кодекса. Пропуск налоговым органом, не реализовавшим полномочия по взысканию недоимки в бесспорном порядке, срока обращения в суд свидетельствует об утрате им возможности принудительного исполнения обязанности налогоплательщика по уплате налога. В этом случае налоговый орган утрачивает не только право требовать от налогоплательщика исполнения обязанности по уплате налога, но и лишается возможности обеспечивать исполнение такой обязанности путем начисления пеней в отношении указанной недоимки.

Налоговое законодательство не содержит норм, предусматривающих обязанность налогового органа по обращению в суд с иском о взыскании недоимки, в отношении которой приняты меры по ее бесспорному взысканию в порядке, установленном ст. 46, 47 Налогового кодекса, равно как и обязывающих налоговый орган прекратить исполнение мер по бесспорному взысканию недоимки по истечении трехлетнего срока с момента ее образования.

Сделав вывод об утрате налоговым органом возможности взыскания указанной задолженности, суды не установили, принимались ли налоговым органом меры по бесспорному взысканию данной задолженности в порядке, предусмотренном ст. 46, 47 Налогового кодекса. Сам по себе факт того, что недоимка, за несвоевременную уплату которой начислены и предъявлены к уплате пени, образовалась в годы, предшествовавшие трехлетнему сроку для обращения в суд, не может свидетельствовать о том, что налоговым органом утрачена возможность ее взыскания в бесспорном порядке.

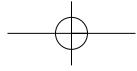
Поскольку вывод об отсутствии у налогового органа права взыскания пеней за несвоевременную уплату налогов сделан судами без достаточных оснований, дело направлено на новое рассмотрение.

- 4. При предоставлении налоговым органом в суд расчета пеней, позволяющего определить обоснованность их начисления в соответствующем размере, отсутствие в требовании об уплате пеней сведений, указанных в п. 4 ст. 69 Налогового кодекса, не может являться единственным основанием для признания такого требования недействительным.**

Общество с ограниченной ответственностью обратилось в арбитражный суд с заявлением о признании требования налогового органа об уплате пеней недействительным.

В обоснование заявления общество указало на нарушение налоговым органом п. 4 ст. 69 Налогового кодекса, а именно в требовании об уплате

⁵ В ред. Федерального закона от 04.11.2005 № 137-ФЗ.



Вестник Федерального арбитражного суда Уральского округа № 4/2008

пеней не указаны размер задолженности по налогам, на суммы которой начислены пени, даты, с которых производилось начисление пеней, ставка пеней.

Суд первой инстанции согласился с доводами общества и удовлетворил его заявление.

Суд кассационной инстанции отменил решение суда первой инстанции по следующим основаниям.

В силу п. 1 ст. 45 Налогового кодекса налогоплательщик обязан самостоятельно исполнить обязанность по уплате налога, если иное не предусмотрено законодательством о налогах и сборах. Неисполнение или ненадлежащее исполнение обязанности по уплате налога является основанием для направления налоговыми органами налогоплательщику требования об уплате налога.

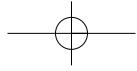
Суд признал оспариваемое требование налогового органа недействительным по формальным основаниям, исходя из того, что оно не соответствует положениям ст. 69 Налогового кодекса.

Вместе с тем в материалах дела имеются представленные налоговыми органами расчеты пеней и недоимок по всем налогам, указанным в оспариваемом требовании. Расчеты содержат ссылки на периоды начисления пеней, суммы налогов, за несвоевременную уплату которых начислены пени. Кроме того, материалы дела содержат акт сверки и пояснения налогового органа и общества о причинах расхождения в данных по расчетам.

В силу изложенного нарушение налоговыми органами положений ст. 69 Налогового кодекса не может служить единственным основанием для признания требования налогового органа недействительным. Поскольку налогоплательщик должен исполнить обязанность по уплате налога самостоятельно, требование может быть признано недействительным, если оно не соответствует действительной обязанности налогоплательщика по уплате налога, сбора пеней и документы, представленные сторонами, не позволяют суду определить обоснованность расчета сумм, включенных налоговыми органами в требование об уплате налога, сбора пеней, направленное налогоплательщику.

Поскольку обстоятельства, связанные с возникновением у общества обязанности по уплате пеней, судом не устанавливались, дело направлено на новое рассмотрение.

По **другому делу** решением суда первой инстанции, оставленным без изменения постановлением суда апелляционной инстанции, удовлетворено заявление общества с ограниченной ответственностью о признании недействительным требования налогового органа об уплате пеней. Суды исходили из нарушения налоговыми органами п. 4 ст. 69 Налогового кодек-



В Федеральном арбитражном суде Уральского округа

са: в требовании об уплате пеней не указаны сведения о размере и периоде образования недоимки, на которую они начислены, а также периоды начисления пеней. При этом представленные налоговым органом в подтверждение обоснованности начисления пеней расчеты не приняты судами во внимание, поскольку в указанных расчетах содержатся различные суммы, однако спорная сумма пеней в них не значится. Кроме того, доказательств возникновения недоимки, на которую начислены пени, налоговым органом не представлено.

На основании изложенного судами сделан вывод о невозможности принятия таких расчетов в качестве подтверждающих начисление пеней в указанном в требовании размере.

Суд кассационной инстанции оставил принятые по делу судебные акты в силе.

5. **Налоговый орган не вправе осуществлять действия по бесспорному взысканию налогов и сборов, пеней и штрафов в период нахождения налогоплательщика в стадии ликвидации, в том числе до утверждения промежуточного ликвидационного баланса.**

Общество с ограниченной ответственностью обратилось в арбитражный суд с заявлением о признании недействительным решения налогового органа о взыскании сумм акцизов на алкогольную продукцию за счет денежных средств на счетах общества в банке.

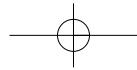
В обоснование заявленного требования общество указало, что, поскольку оно находится в стадии ликвидации, применение налоговым органом мер принудительного исполнения обязанности по уплате налогов, сборов, пеней является нарушением положений ст. 49 Налогового кодекса, ст. 63, 64 Гражданского кодекса Российской Федерации⁶.

Возражая против заявленного требования, налоговый орган указал, что оспариваемое решение принято им до утверждения обществом промежуточного ликвидационного баланса.

Решением суда первой инстанции в удовлетворении заявленного требования отказано. При этом суд первой инстанции исходил из следующего.

В силу п. 4 ст. 63 Гражданского кодекса выплата денежных сумм кредиторам ликвидируемого юридического лица производится ликвидационной комиссией в порядке очередности, определенной ст. 64 Гражданского кодекса, в соответствии с промежуточным ликвидационным балансом, начиная со дня его утверждения. Таким образом, установленный ст. 49 Налогового кодекса порядок исполнения обязанности по уплате налогов и сборов при ликвидации организации действует с момента утверждения промежуточного ликвидационного баланса. Следовательно, до утвержде-

⁶ Далее — Гражданский кодекс.



Вестник Федерального арбитражного суда Уральского округа № 4/2008

ния промежуточного ликвидационного баланса налоговый орган вправе осуществлять бесспорное взыскание обязательных платежей.

Суд кассационной инстанции решение суда отменил, требование общества удовлетворил по следующим основаниям.

Статьей 49 Налогового кодекса установлено, что обязанность по уплате налогов (пеней, штрафов) ликвидируемой организации исполняется ликвидационной комиссией за счет денежных средств указанной организации. Очередность исполнения обязанностей по уплате налогов среди расчетов с другими кредиторами определяется гражданским законодательством Российской Федерации.

Согласно п. 2 ст. 62 Гражданского кодекса учредители (участники) юридического лица или орган, принявшие решение о ликвидации юридического лица, назначают ликвидационную комиссию (ликвидатора) и устанавливают порядок и сроки ликвидации в соответствии с названным Кодексом, другими законами.

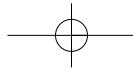
Статьей 20 Федерального закона от 08.08.2001 № 129-ФЗ «О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей» определено, что учредители (участники) юридического лица или орган, принявшие решение о ликвидации юридического лица, уведомляют об этом регистрирующий орган с приложением решения о ликвидации юридического лица. Регистрирующий орган вносит в Единый государственный реестр юридических лиц запись о том, что юридическое лицо находится в процессе ликвидации.

В силу ст. 63 Гражданского кодекса ликвидационная комиссия публикует информацию о ликвидации юридического лица и о порядке и сроке заявления требований его кредиторами. После окончания срока для предъявления требований кредиторов ликвидационная комиссия составляет промежуточный ликвидационный баланс, который содержит сведения о составе имущества ликвидируемого юридического лица, перечне предъявленных кредиторами требований, а также о результатах их рассмотрения.

Учредители (участники) юридического лица утверждают промежуточный ликвидационный баланс (п. 2 ст. 63 Гражданского кодекса) и уведомляют регистрирующий орган о его составлении (п. 3 ст. 20 Федерального закона «О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей»).

В силу п. 4 ст. 63 Гражданского кодекса⁷ выплата денежных сумм кредиторам ликвидируемого юридического лица производится ликвидационной комиссией в порядке очередности, установленной ст. 64 названного Кодекса, в соответствии с промежуточным ликвидационным балансом,

⁷ В ред. Федерального закона от 03.01.2006 № 6-ФЗ.



В Федеральном арбитражном суде Уральского округа

начиная со дня его утверждения, за исключением кредиторов третьей и четвертой очереди, выплаты которым производятся по истечении месяца со дня утверждения промежуточного ликвидационного баланса.

Задолженность по обязательным платежам в бюджет и во внебюджетные фонды в силу п. 1 ст. 64 Гражданского кодекса погашается в третью очередь.

Согласно п. 2, 5 названной статьи требования кредиторов каждой очереди удовлетворяются после полного удовлетворения требований кредиторов предыдущей очереди, за исключением требований кредиторов по обязательствам, обеспеченным залогом имущества ликвидируемого юридического лица.

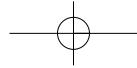
Приведенные положения ст. 49 Налогового кодекса и ст. 64 Гражданского кодекса не предусматривают возможности применения кредиторами ликвидируемой организации иного порядка и очередности удовлетворения требований последних.

С учетом изложенного в период нахождения налогоплательщика в стадии ликвидации, то есть после принятия учредителями общества решения о ликвидации и создании ликвидационной комиссии, внесении налоговым органом в Единый государственный реестр юридических лиц записи о принятии решения о ликвидации организации и о формировании ликвидационной комиссии, налоговый орган не вправе осуществлять действия по бесспорному взысканию налогов и сборов (пеней, штрафов), поскольку это противоречит положениям гражданского и налогового законодательства и влечет за собой нарушение порядка и очередности удовлетворения требований остальных кредиторов налогоплательщика.

Оспариваемое решение налогового органа о принудительном взыскании задолженности по акцизам в бесспорном порядке принято после принятия решения о добровольной ликвидации общества, создания ликвидационной комиссии и регистрации указанных сведений в Едином государственном реестре юридических лиц. Следовательно, оно является неправомерным, в связи с чем требования общества подлежат удовлетворению.

6. Осмотр территорий и помещений налогоплательщика должен проводиться в рамках выездной налоговой проверки с участием понятых.

Решением налогового органа индивидуальный предприниматель привлечен к налоговой ответственности за неполную уплату налога на игорный бизнес. Основанием для вынесения решения послужил вывод налогового органа о несоответствии количества объектов налогообложения (игровых автоматов), зарегистрированных в налоговом органе, количеству фактически установленных, определенному согласно протоколам осмотра. Поскольку штраф предпринимателем в добровольном порядке не уплачен, налоговый орган обратился в арбитражный суд с заявлением о его взыскании.



Вестник Федерального арбитражного суда Уральского округа № 4/2008

Решением суда первой инстанции, оставленным без изменения постановлением суда апелляционной инстанции, в удовлетворении заявленных требований отказано исходя из следующего.

В силу ст. 82 Налогового кодекса налоговый контроль проводится должностными лицами налоговых органов в пределах своей компетенции посредством налоговых проверок, получения объяснений налогоплательщиков, налоговых агентов и плательщиков сбора, проверки данных учета и отчетности, осмотра помещений и территорий, используемых для извлечения дохода (прибыли), а также в других формах, предусмотренных названным Кодексом.

Согласно ст. 91 Налогового кодекса доступ на территорию или в помещение налогоплательщика, плательщика сбора, налогового агента должностных лиц налоговых органов, непосредственно проводящих налоговую проверку, осуществляется при предъявлении этими лицами служебных удостоверений и решения руководителя (его заместителя) налогового органа о проведении выездной налоговой проверки этого налогоплательщика, плательщика сбора, налогового агента.

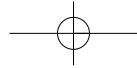
В соответствии с п. 1 ст. 92 Налогового кодекса должностное лицо налогового органа, производящее выездную налоговую проверку, в целях выяснения обстоятельств, имеющих значение для полноты проверки, вправе производить осмотр территорий, помещений налогоплательщика, в отношении которого проводится налоговая проверка, документов и предметов.

Пунктом 2 ст. 92 Налогового кодекса предусмотрено, что осмотр документов и предметов вне рамок выездной налоговой проверки допускается, если документы и предметы были получены должностным лицом налогового органа в результате ранее произведенных действий по осуществлению налогового контроля или при согласии владельца этих предметов на проведение их осмотра.

Из указанных норм Налогового кодекса следует, что осмотр территорий, помещений налогоплательщика может быть произведен только в рамках выездной налоговой проверки.

Пунктом 3 ст. 92 Налогового кодекса установлено, что осмотр производится в присутствии понятых. При проведении осмотра вправе участвовать лицо, в отношении которого осуществляется налоговая проверка, или его представитель, а также специалисты.

Осмотры помещений, на результатах которых основаны выводы налогового органа, изложенные в решении о привлечении к налоговой ответственности, проведены налоговым органом с нарушением указанных норм Налогового кодекса: вне рамок выездной налоговой проверки и без участия понятых. Иных надлежащих доказательств, свидетельствующих о совершении обществом вменяемого правонарушения, налоговым органом не представлено.



В Федеральном арбитражном суде Уральского округа

Таким образом, ввиду отсутствия надлежащих и достоверных доказательств совершения обществом вменяемого правонарушения оснований для удовлетворения заявления налогового органа не имеется.

Суд кассационной инстанции оставил принятые по делу судебные акты в силе.

- 7. В целях применения абз. 2 п. 3 ст. 75 Налогового кодекса следует иметь в виду, что сам по себе факт приостановления операций по счетам налогоплательщика в банках или наложения ареста на его имущество не свидетельствует о невозможности погашения налогоплательщиком недоимки.**

Открытое акционерное общество обратилось в арбитражный суд с заявлением о признании недействительным требования налогового органа в части начисления пеней.

В обоснование заявленного требования общество, руководствуясь п. 3 ст. 75 Налогового кодекса, указало на неправомерность начисления пеней на недоимку, которая образовалась после приостановления операций по счетам в банке на основании решения налогового органа.

Суд первой инстанции отказал в удовлетворении заявленного требования на основании следующего.

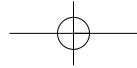
Согласно абз. 2 п. 3 ст. 75 Налогового кодекса не начисляются пени на сумму недоимки, которую налогоплательщик не смог погасить в силу того, что по решению налогового органа или суда были приостановлены операции налогоплательщика в банке или наложен арест на имущество налогоплательщика.

Следовательно, для применения указанной нормы необходима прямая причинно-следственная связь между приостановлением операций по счетам налогоплательщика (наложением ареста на имущество налогоплательщика) на основании решения налогового органа и невозможностью погашения налогоплательщиком недоимки.

Из решения налогового органа о приостановлении операций по счетам в банке следует, что приостановлены только расходные операции по счетам общества, за исключением исполнения обязанностей по уплате налоговых платежей в бюджет⁸. Поскольку приостановление операций по счетам не свидетельствует о невозможности общества погасить недоимку, оснований для удовлетворения его требования не имеется.

Суд кассационной инстанции оставил решение суда первой инстанции в силе.

⁸ В силу абз. 3 п.1 ст. 76 Налогового кодекса в ред. Федерального закона от 27.06.2006 № 137-ФЗ приостановление операций по счету не распространяется на операции по списанию денежных средств в счет уплаты налогов (авансовых платежей), сборов, соответствующих пеней и штрафов и по их перечислению в бюджетную систему Российской Федерации.



Вестник Федерального арбитражного суда Уральского округа № 4/2008

8. Применительно к редакции Налогового кодекса, действовавшей до 01.01.2007, следует иметь в виду, что в случае, когда Налоговым кодексом срок представления налоговой декларации определяется периодом времени, исчисляемым днями, и при этом отсутствует указание на то, рабочие это дни или календарные, данный срок исчисляется в календарных днях. Нерабочие дни в таком случае включаются в срок представления налоговой декларации и не продлевают его, за исключением нерабочего дня, на который приходится окончание указанного срока.

Индивидуальный предприниматель обратился в арбитражный суд с заявлением о признании недействительным решения налогового органа о привлечении к налоговой ответственности за несвоевременное представление налоговой декларации по единому налогу, уплачиваемому в связи с применением упрощенной системы налогообложения, по итогам отчетного периода.

Суд первой инстанции заявленные требования удовлетворил, указав на то, что налогоплательщик представил декларацию в срок, установленный ст. 346.23 Налогового кодекса, поскольку срок представления указанной налоговой декларации следует исчислять в рабочих днях.

Суд кассационной инстанции решение суда первой инстанции отменил, в удовлетворении заявленного требования отказал исходя из следующего.

В соответствии с абз. 3 п. 1 ст. 346.23 Налогового кодекса⁹ налоговые декларации по итогам отчетного периода представляются не позднее 25 дней со дня окончания соответствующего отчетного периода.

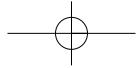
Согласно ст. 6.1 Налогового кодекса¹⁰ установленный законодательством о налогах и сборах срок определяется календарной датой или истечением периода времени, который исчисляется годами, кварталами, месяцами, неделями или днями. Течение срока, исчисляемого годами, месяцами, неделями или днями, начинается на следующий день после календарной даты или наступления события, которым определено его начало. В случае когда последний день срока падает на нерабочий день, днем окончания срока считается ближайший следующий за ним рабочий день.

С учетом изложенного срок для представления налоговой декларации по единому налогу, уплачиваемому в связи с применением упрощенной системы налогообложения, определяется календарными днями, выходные и праздничные дни при исчислении сроков не исключаются из расчета срока и не удлиняют его, за исключением случая, когда последний день срока совпадает с нерабочим днем.

Таким образом, налоговым органом срок представления декларации правильно исчислен в календарных днях, в связи с чем привлечение к ответ-

⁹ В ред. Федерального закона от 24.07.2002 № 104-ФЗ.

¹⁰ В ред. Федерального закона от 09.07.1999 № 154-ФЗ.



В Федеральном арбитражном суде Уральского округа

ственности за несвоевременное представление названной декларации является правомерным.

- 9. При привлечении налогоплательщика к ответственности за несвоевременное представление налоговой декларации уплата суммы налога, исчисленной на основании такой декларации, может быть признана судом обстоятельством, смягчающим ответственность за совершение налогового правонарушения.**

Налоговый орган обратился в арбитражный суд с заявлением о взыскании с индивидуального предпринимателя налоговой санкции, предусмотренной п. 1 ст. 119 Налогового кодекса, за несвоевременное представление декларации по налогу, уплачиваемому в связи с применением упрощенной системы налогообложения.

Оспаривая заявленное требование, налогоплательщик указал на отсутствие оснований для взыскания штрафа, поскольку сумма налога, исчисленная на основе декларации, на момент ее представления была полностью внесена. Таким образом, суммы налога, подлежащей уплате (доплате) на основании декларации, не имелось, и следовательно, сумма штрафа за несвоевременное представление декларации составила ноль.

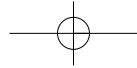
Решением суда первой инстанции, оставленным без изменения постановлением суда апелляционной инстанции, заявленные требования удовлетворены в части. При этом суды исходили из следующего.

Пунктом 1 ст. 119 Налогового кодекса определена ответственность за непредставление налогоплательщиком в установленный законодательством о налогах и сборах срок налоговой декларации в налоговый орган по месту учета, при отсутствии признаков налогового правонарушения, ответственность за которое предусмотрена в п. 2 данной статьи.

Таким образом, ответственность, установленная п. 1 ст. 119 Налогового кодекса, применяется за сам факт несвоевременного представления декларации. Факт уплаты налога по декларации сам по себе не имеет правового значения для решения вопроса об обоснованности заявленного требования.

Поскольку материалами дела подтвержден и предпринимателем факт несвоевременного представления указанной декларации не оспаривается, предприниматель правомерно привлечен к ответственности, предусмотренной п. 1 ст. 119 Налогового кодекса.

Вместе с тем пунктом 4 ст. 112 Налогового кодекса определено, что обстоятельства, смягчающие или отягчающие ответственность за совершение налогового правонарушения, устанавливаются судом или налоговым органом, рассматривающим дело, и учитываются им при наложении санкций за налоговые правонарушения в порядке, предусмотренном ст. 114 Налогового кодекса. При этом в силу подп. 3 п. 1 ст. 112 Налогово-



Вестник Федерального арбитражного суда Уральского округа № 4/2008

го кодекса перечень обстоятельств, смягчающих ответственность за совершение налогового правонарушения, не является исчерпывающим, к ним могут быть отнесены обстоятельства, признанные судом таковыми.

Согласно п. 3 ст. 114 Налогового кодекса при наличии хотя бы одного смягчающего ответственность обстоятельства размер штрафа подлежит уменьшению не менее чем в два раза по сравнению с размером, установленным соответствующей статьей Налогового кодекса за совершение налогового правонарушения.

На основании изложенного уплата к моменту представления налоговой декларации суммы исчисленного по декларации налога признана судом обстоятельством, смягчающим ответственность, вследствие чего размер взыскиваемого штрафа им уменьшен.

Суд кассационной инстанции оставил судебные акты в силе.

- 10. Для признания лица повторно совершившим правонарушение, ответственность за которое предусмотрена п. 1 ст. 119 Налогового кодекса, не имеет значение факт привлечения к ответственности за непредставление декларации по одному и тому же или разным налогам.**

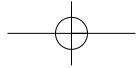
Налоговый орган обратился в арбитражный суд с заявлением о взыскании с общества с ограниченной ответственностью налоговых санкций, предусмотренных п. 1 ст. 119 Налогового кодекса, за несвоевременное представление деклараций по единому социальному налогу, налогу на имущество.

Решением суда первой инстанции, оставленным без изменения постановлением суда апелляционной инстанции, заявленные требования удовлетворены частично. Налоговому органу отказано во взыскании размера штрафа, исчисленного в соответствии с п. 4 ст. 114 Налогового кодекса, на основании того, что повторность в совершении указанных правонарушений отсутствует, так как ранее общество привлекалось за нарушение срока представления декларации по другому налогу (налогу на прибыль).

Суд кассационной инстанции решение суда первой инстанции отменил, заявление налогового органа удовлетворил исходя из следующего.

В соответствии с п. 2 ст. 112 Налогового кодекса обстоятельством, отягчающим ответственность, признается совершение налогового правонарушения лицом, ранее привлекаемым к ответственности за аналогичное правонарушение.

Согласно п. 4 ст. 114 Налогового кодекса при наличии обстоятельства, предусмотренного п. 2 ст. 112 Налогового кодекса, размер штрафа увеличивается на 100 процентов.



В Федеральном арбитражном суде Уральского округа

Пунктом 1 ст. 119 Налогового кодекса установлена ответственность за непредставление налогоплательщиком в установленный законодательством о налогах и сборах срок налоговой декларации в налоговый орган по месту учета, при отсутствии признаков налогового правонарушения, предусмотренного в п. 2 данной статьи.

Из п. 1 ст. 119 Налогового кодекса следует, что для наличия объективной стороны указанного правонарушения следует установить факт нарушения сроков представления налоговых деклараций.

При таких обстоятельствах для признания лица совершившим правонарушение повторно не имеет значения факт привлечения к ответственности за непредставление декларации по одному и тому же или разным налогам.

Таким образом, увеличение размера штрафов на основании п. 4 ст. 114 Налогового кодекса произведено налоговым органом обоснованно.

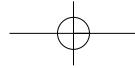
11. **В случае если законодательством Российской Федерации о налогах и сборах прямо не установлена ответственность за нарушение срока представления налоговой декларации, обязанность по представлению которой предусмотрена международными договорами Российской Федерации, либо если последние не содержат указания на возможность применения соответствующих мер налоговой ответственности, предусмотренных законодательством Российской Федерации о налогах и сборах, то привлечение налогоплательщика, не исполнившего указанную обязанность, к ответственности на основании ст. 119 Налогового кодекса является неправомерным.**

Федеральное государственное унитарное предприятие обратилось в арбитражный суд с заявлением о признании недействительным решения налогового органа о привлечении к ответственности, предусмотренной п. 1 ст. 119 Налогового кодекса, за несвоевременное представление налоговой декларации по косвенным налогам (налогу на добавленную стоимость и акцизам) при ввозе товаров на территорию Российской Федерации с территории Республики Беларусь.

Решением суда первой инстанции, оставленным без изменения постановлением суда апелляционной инстанции, заявление удовлетворено по следующим основаниям.

В соответствии с п. 1 ст. 108 Налогового кодекса никто не может быть привлечен к ответственности за совершение налогового правонарушения иначе, как по основаниям и в порядке, которые предусмотрены Налоговым кодексом.

Пунктом 1 ст. 119 Налогового кодекса установлена ответственность за непредставление налогоплательщиком в установленный законодательством о налогах и сборах срок налоговой декларации в налоговый орган по



Вестник Федерального арбитражного суда Уральского округа № 4/2008

месту учета при отсутствии признаков налогового правонарушения, предусмотренного п. 2 указанной статьи.

Законодательство Российской Федерации о налогах и сборах состоит согласно п. 1 ст. 1 Налогового кодекса из названного Кодекса и принятых в соответствии с ним федеральных законов о налогах и сборах.

Налогоплательщик привлекается к налоговой ответственности за нарушение срока представления налоговой декларации, установленного п. 6 разд. I Положения о порядке взимания косвенных налогов и механизме контроля за их уплатой при перемещении товаров между Российской Федерацией и Республикой Беларусь. Названное Положение является приложением к Соглашению о принципах взимания косвенных налогов при экспорте и импорте товаров, выполнении работ, оказании услуг, заключенному 15.09.2004 между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Беларусь.

Данное Положение не содержит указания на применение мер налоговой ответственности, предусмотренных как международным соглашением, так и конкретными нормами национального законодательства договорившихся стран, за нарушение установленного в нем срока представления налоговой декларации.

Кроме того, в настоящее время в Налоговом кодексе отсутствуют статьи, предусматривающие ответственность налогоплательщиков за невыполнение ими каких-либо положений международных договоров Российской Федерации по вопросам налогообложения.

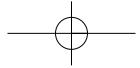
Таким образом, у налогового органа отсутствовали правовые основания для привлечения предприятия к налоговой ответственности, предусмотренной п. 1 ст. 119 Налогового кодекса.

Суд кассационной инстанции оставил в силе принятые по делу судебные акты.

12. Непредставление уточненной налоговой декларации само по себе не является основанием для отказа налогоплательщику в возврате (зачете) излишне уплаченных сумм налога.

Общество с ограниченной ответственностью обратилось в арбитражный суд с заявлением о признании незаконным бездействия налогового органа, выраженного в непринятии решения о возврате излишне уплаченного налога на игорный бизнес, и обязании налогового органа произвести возврат данной суммы налога.

Возражая против заявленного требования, налоговый орган указал, что общество, не представив уточненную налоговую декларацию, не может ссылаться на излишнюю уплату налога, поскольку уплаченный налог не



В Федеральном арбитражном суде Уральского округа

превышает размер, указанный им самим в ранее поданных налоговых декларациях. По мнению налогового органа, представление уточненной налоговой декларации, предусмотренное ст. 81 Налогового кодекса, является единственным возможным способом для возврата переплаченного налога, поскольку после этого у налогового органа появляются основания для проведения в лицевом счете записи об уменьшении суммы налога. При непредставлении налогоплательщиком уточненной налоговой декларации у налогового органа отсутствуют основания для возврата налога.

Суд первой инстанции согласился с доводами налогового органа и отказал в удовлетворении заявленных требований.

Суд кассационной инстанции отменил решение суда по следующим основаниям.

В соответствии с п. 6 ст. 78 Налогового кодекса сумма излишне уплаченного налога подлежит возврату по письменному заявлению налогоплательщика после зачета суммы излишне уплаченного налога в счет погашения недоимки (задолженности) в течение одного месяца со дня получения налоговым органом такого заявления.

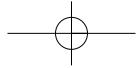
Налоговым кодексом не установлено каких-либо требований к форме такого заявления. Следовательно, оно может быть подано в произвольной форме. В связи с этим представление уточненной налоговой декларации не может являться единственным возможным основанием для получения возврата (зачета) излишне уплаченных сумм налога.

Поскольку обстоятельства возникновения переплаты по налогу судом не исследовались, дело направлено судом кассационной инстанции на новое рассмотрение.

13. **При увеличении размера налоговой санкции на 100 процентов следует иметь в виду, что в случае, когда согласно законодательству о налогах и сборах налоговая санкция взыскивается только в судебном порядке, срок, установленный п. 3 ст. 112 Налогового кодекса, исчисляется со дня вступления в законную силу решения суда. При этом, если налоговая санкция уплачена налогоплательщиком добровольно, указанный срок исчисляется с момента вступления в силу решения налогового органа о применении налоговой санкции.**

Налоговый орган обратился в арбитражный суд с заявлением о взыскании с открытого акционерного общества налоговой санкции, размер которой увеличен на 100 процентов на основании п. 2 ст. 112, п. 4 ст. 114 Налогового кодекса.

Решением суда первой инстанции, оставленным без изменения постановлением суда апелляционной инстанции, в удовлетворении заявленных требований в части увеличения размера штрафа отказано. При этом суд указал, что исчисление 12-месячного срока, установленного п. 3 ст. 112



Вестник Федерального арбитражного суда Уральского округа № 4/2008

Налогового кодекса, следует считать со дня вынесения решения налогового органа, а не со дня вступления в силу решения суда.

Суд кассационной инстанции судебные акты изменил в части отказа во взыскании суммы штрафа, исчисленной в повышенном размере, и удовлетворил заявленные требования в полном объеме на основании следующего.

Пунктом 4 ст. 114 Налогового кодекса определено, что при наличии обстоятельства, предусмотренного п. 2 ст. 112 Налогового кодекса, размер штрафа увеличивается на 100 процентов.

Согласно п. 2 ст. 112 Налогового кодекса обстоятельством, отягчающим ответственность, признается совершение налогового правонарушения лицом, ранее привлекаемым к ответственности за аналогичное правонарушение.

На основании п. 3 ст. 112 Налогового кодекса лицо, с которого взыскана налоговая санкция, считается подвергнутым этой санкции в течение 12 месяцев с момента вступления в силу решения суда или налогового органа о применении налоговой санкции.

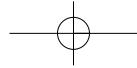
Таким образом, лицо считается привлеченным к налоговой ответственности за ранее совершенное налоговое правонарушение, если оно подвергнуто налоговой санкции по решению суда или налогового органа и с данного момента прошло не более 12 месяцев.

Пунктом 7 ст. 114 Налогового кодекса (в редакции, действовавшей на момент вынесения налоговым органом решения о привлечении к налоговой ответственности за ранее совершенное правонарушение) предусмотрено взыскание налоговых санкций только в судебном порядке.

Таким образом, в случае добровольной уплаты налогоплательщиком налоговых санкций за совершенное правонарушение исчисление 12-месячного срока начинается с момента вступления в силу решения налогового органа. В случае взыскания санкций, не уплаченных добровольно, в судебном порядке 12-месячный срок исчисляется со дня вступления в законную силу решения суда.

Поскольку санкции налогоплательщиком добровольно не уплачены и 12 месяцев с момента вступления в силу решения суда по ранее совершенному правонарушению не истекли, увеличение размера взыскиваемого штрафа произведено налоговым органом правомерно.

- 14. Размер штрафа увеличивается на 100 процентов в случае, если срок, установленный п. 3 ст. 112 Налогового кодекса, не истек на момент совершения налогоплательщиком аналогичного правонарушения.**



В Федеральном арбитражном суде Уральского округа

Налоговый орган обратился в арбитражный суд с заявлением о взыскании с общества с ограниченной ответственностью налоговых санкций.

Решением суда первой инстанции, оставленным без изменения постановлением суда апелляционной инстанции, заявленные требования удовлетворены частично. Суды пришли к выводу о неправомерном увеличении размера санкций на 100 процентов, поскольку годичный срок после наложения взыскания за предыдущее аналогичное нарушение (п. 3 ст. 112 Налогового кодекса) истек на день принятия решения о применении налоговых санкций.

Суд кассационной инстанции в части отказа в удовлетворении заявленных требований судебные акты отменил, требования удовлетворил в полном объеме на основании следующего.

В соответствии с п. 2 ст. 112 Налогового кодекса обстоятельством, отягчающим ответственность, признается совершение налогового правонарушения лицом, ранее привлекаемым к ответственности за аналогичное правонарушение. При наличии данного обстоятельства размер штрафа увеличивается на 100 процентов (п. 4 ст. 114 Налогового кодекса).

Согласно п. 3 ст. 112 Налогового кодекса¹¹ лицо, с которого взыскана налоговая санкция, считается подвергнутым этой санкции в течение 12 месяцев с момента вступления в силу решения суда или налогового органа.

С учетом изложенного ответственность, предусмотренная за повторное нарушение, связана с самим фактом совершения такого нарушения в пределах указанного срока, а не со сроком принятия последующего решения налоговым органом.

Следовательно, размер штрафа увеличивается на 100 процентов в случае, если срок, установленный п. 3 ст. 112 Налогового кодекса, не истёк на момент совершения налогоплательщиком аналогичного правонарушения.

Поскольку аналогичное нарушение налогового законодательства совершено налогоплательщиком до истечения года после применения налоговых санкций, размер штрафа увеличен налоговым органом правомерно.

¹¹ В ред. Федерального закона от 27.07.2006 № 137-ФЗ.