

# Материалы Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ

## Постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 30 июля 2013 г. № 57

### 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 и удержание суммы налога оказалось невозможным, налоговый агент на основании подпункта 2 пункта 3 статьи 24 Кодекса обязан лишь исчислить подлежащую уплате налогоплательщиком сумму налога и сообщить в налоговый орган о невозможности удержать налог и сумме задолженности соответствующего налогоплательщика.

2. Согласно пункту 4 статьи 24 НК РФ налоговые агенты перечисляют удержанные у налогоплательщика налоги в порядке, предусмотренном Кодексом для уплаты налога налогоплательщиком.

При этом корреспондирующий названной норме подпункт 5 пункта 3 статьи 45 НК РФ предусматривает, что в случае, если обязанность по исчислению и удержанию налога из денежных средств налогоплательщика возложена в соответствии с Кодексом на налогового агента, обязанность по уплате налога считается исполненной налогоплательщиком со дня удержания сумм налога налоговым агентом.

Принимая во внимание приведенные положения, определяющие характер обязанностей налогового агента, 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 НК РФ судам надлежит учитывать следующее.

Если из норм части второй Кодекса 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 соответствующих сумм пеней возможно в случае, когда налоговым агентом сумма налога была удержана у налогоплательщика, но не перечислена в бюджет.

Вместе с тем, учитывая компенсационный характер пеней как платежа, направленного на компенсацию потерь государственной казны в результате неуплаты налога в срок, с налогового агента, не удержавшего налог из денежных средств налогоплательщика, могут быть взысканы пени за период с момента, когда налог должен был быть им удержан и перечислен в бюджет, до наступления срока, в который обязанность по уплате налога должна быть исполнена налогоплательщиком самостоятельно по итогам соответствующего налогового периода.

Кроме того, указанные рекомендации о невозможности взыскания с налогового агента не удержанной им суммы налога и об ограничении периода взыскания пеней, основанные на том, что обязанным лицом продолжает оставаться налогоплательщик (подпункт 5 пункта 3 статьи 45 Кодекса), к которому и должно быть предъявлено налоговым органом соответствующее требование об уплате налога, не применимы при выплате денежных средств иностранному лицу в связи с неучетом данного лица в российских налоговых органах и невозможностью его налогового администрирования. Следовательно, в случае неудержания налога при выплате денежных средств иностранному лицу с налогового агента могут быть взысканы как налог, так и пени, начисляемые до момента исполнения обязанности по уплате налога.

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.

За ненадлежащее исполнение возложенных на него обязанностей в сфере налогообложения законный или уполномоченный представитель отвечает перед доверителем по правилам соответственно гражданского, семейного или трудового законодательства.

4. В силу абзаца первого пункта 3 статьи 29 НК РФ уполномоченный представитель налогоплательщика — организации осуществляет свои полномочия на основании

доверенности, выдаваемой в порядке, установленном гражданским законодательством Российской Федерации, если иное не предусмотрено Кодексом.

В частности, исключение из приведенного общего правила предусмотрено пунктом 4 статьи 29 НК РФ, согласно которому ответственный участник консолидированной группы налогоплательщиков является уполномоченным представителем всех участников консолидированной группы налогоплательщиков на основании закона.

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

Однако 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.).

Уполномоченный представитель налогоплательщика — физического лица осуществляет свои полномочия на основании нотариально удостоверенной доверенности или доверенности, приравненной к нотариально удостоверенной в соответствии с гражданским законодательством Российской Федерации (абзац второй пункта 3 статьи 29 НК РФ). Данные положения распространяются также и на физических лиц, являющихся индивидуальными предпринимателями.

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 НК РФ 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 (в части льгот, имеющих отношение к предмету проводимой проверки и проверяемому налоговому периоду) 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. Поэтому 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 прежнему месту учета соответствующего налогоплательщика обязан вынести решения по существу, а также совершить необходимые действия, связанные с принятием и исполнением этих решений.

При рассмотрении заявлений об оспаривании решений, действий (бездействия) налоговых органов судам необходимо учитывать, что в силу пункта 3 части 4 и пункта 3 части 5 статьи 201 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации (далее — АПК РФ) при признании указанных решений, действий (бездействия) незаконными в резолютивной части судебного акта должно содержаться указание на обязанность устранить допущенные нарушения прав и законных интересов заявителя, в том числе путем совершения определенных действий, принятия решения.

Однако в случае, когда к моменту рассмотрения такого заявления налогоплательщик изменил место своего нахождения и, соответственно, место учета, полномочия налогового органа, принявшего оспариваемое решение (совершившего действие, бездействие), по исполнению судебного акта окажутся существенно ограничены.

Ввиду этого суд после установления факта изменения места учета налогоплательщика, учитывая, что по итогам судебного разбирательства может возникнуть необходимость возложения обязанности совершить определенные действия на налоговый орган по новому месту учета налогоплательщика, на основании части 6 статьи 46 АПК РФ по собственной инициативе рассматривает вопрос о привлечении такого органа в качестве соответчика.

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 названную норму, судам необходимо учитывать, что 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 доходов и (или) 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 случае отсутствия или признания ненадлежащими документов по отдельным совершенным налогоплательщиком операциям доходы (расходы) по этим операциям определяются налоговым органом по правилам указанного подпункта с учетом данных об аналогичных операциях самого налогоплательщика.

При толковании положений абзаца четвертого пункта 1 статьи 221 НК РФ судам необходимо исходить из того, что предоставление индивидуальному предпринимателю — плательщику налога на доходы физических лиц права при отсутствии подтверждающих документов применить профессиональный налоговый вычет в определенном этой нормой размере не лишает его возможности вместо реализации названного права доказывать фактический размер соответствующих расходов применительно к правилам подпункта 7 пункта 1 статьи 31 Кодекса.

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

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.

Согласно взаимосвязанному толкованию норм подпункта 5 пункта 3 статьи 44 и подпункта 4 пункта 1 статьи 59 Кодекса 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.

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 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 облагается государственной пошлиной применительно к подпункту 4 пункта 1 статьи 333.21 НК РФ как иное заявление неимущественного характера и подлежит рассмотрению по общим правилам искового производства с учетом положений главы 22 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 в связи с истечением установленного срока их взыскания.

10. Поскольку в силу 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 подпункту 4 пункта 2 статьи 45 НК РФ в случае, если обязанность по уплате налога возникла у организации или индивидуального предпринимателя по результатам проверки федеральной налоговой службой полноты исчисления и уплаты налогов в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами, взыскание налога осуществляется в судебном порядке.

Такие проверки проводятся названным федеральным органом по правилам раздела V.1 Кодекса.

Вместе с тем в отношении сделок, доходы и (или) расходы по которым были признаны в соответствии с главой 25 НК РФ до 01.01.2012, то есть до даты вступления в силу подпункта 4 пункта 2 статьи 45 и раздела V.1 Кодекса, сохраняет свое действие статья 40 НК РФ, в том числе подпункт 1 пункта 2 этой статьи. Доначисленные на основании статьи 40 суммы налога в соответствии с прежней редакцией пункта 2 статьи 45 Кодекса с организаций и индивидуальных предпринимателей взыскивались в беспорном порядке.

При толковании подпункта 4 пункта 2 статьи 45 НК РФ судам надлежит исходить из того, что случаи доначисления налога на основании подпункта 1 пункта 2 статьи 40 Кодекса не подпадают под его действие и тогда, когда взыскание этих сумм осуществляется после 31.12.2011.

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.

В случае признания такого решения недействительным либо бездействия налогового органа, выразившегося в неприятии в указанный 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.

Если решением налогового органа, вынесенным во исполнение судебного акта, заявление заинтересованного лица удовлетворено, установленные пунктом 4 статьи 64 Кодекса проценты начисляются на сумму задолженности не с момента принятия такого 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, подлежащих 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, подлежащих 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 таком 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 более чем в два раза.

17. 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 необходимо 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.

18. В силу пункта 1 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 месяц со дня, установленного для ее представления, но не более 30 процентов указанной суммы и не менее 1000 рублей.

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

Вместе с тем отсутствие у налогоплательщика недоимки по задекларированному налогу либо суммы налога к уплате по соответствующей декларации не освобождает его от названной 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.

19. Статьей 122 НК РФ предусмотрена 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, установленного статьей 122 НК РФ. В этом случае с него подлежат взысканию пени.

20. 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 такие действия (бездействия) привели к неуплате или неполной уплате сумм налога, то есть к возникновению задолженности по этому налогу.

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 надлежит 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 по этому налогу, в связи с чем не влечет применения ответственности, предусмотренной статьей 122 НК РФ, в случае одновременного соблюдения следующих условий:

на дату окончания установленного законодательством срока уплаты налога за налоговый период, за который налоговым органом начисляется недоимка, у налогоплательщика имелась переплата сумм того же налога, что и заниженный налог, в размере, превышающем или равном размеру заниженной суммы налога;

на момент вынесения налоговым органом решения по результатам налоговой проверки эти суммы не были зачтены в счет иных задолженностей налогоплательщика.

Если при указанных условиях размер переплаты был менее суммы заниженного налога, налогоплательщик подлежит освобождению от ответственности в соответствующей части.

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

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

22. 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 20 000 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**

23. Пунктом 11 статьи 76 НК РФ предусмотрено, что правила приостановления операций по счетам в банках, установленные указанной статьей, применяются также в отношении налоговых агентов.

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.

24. 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.

25. 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 возврату (зачету) налогоплательщику.

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 возврат (зачет) налогоплательщику соответствующих денежных средств.

26. 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.

27. Из взаимосвязанного толкования положений статей 88, 89, 93, 93.1 (пункты 1 и 1.1) 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 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 сроков, не могут быть учтены налоговым органом при рассмотрении материалов налоговой проверки.

Одновременно необходимо учитывать, что налоговый орган, руководствуясь нормой абзаца второго пункта 4 статьи 101 Кодекса, при рассмотрении материалов налоговой проверки вправе исследовать также документы, полученные в установленном НК РФ порядке до момента начала соответствующей налоговой проверки.

28. 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 соответственно к пункту 5 статьи 100 и пункту 9 статьи 101 НК РФ следует исходить из того, что указанные акт и решение должны быть вручены соответствующему лицу в течение пяти дней с даты составления акта (вынесения решения).
29. Согласно пункту 5 статьи 100, пункту 9 статьи 101, пунктам 4 и 11 статьи 101.4 НК РФ в случае невозможности вручения соответствующим лицам акта налоговой проверки, акта об обнаружении фактов, свидетельствующих о нарушениях законодательства о налогах и сборах, решения, вынесенного по результатам рассмотрения материалов налоговой проверки, решения, вынесенного по итогам рассмотрения материалов иных мероприятий налогового контроля, эти акты (решения) направляются по почте заказным письмом.

Поскольку указанными положениями специальный срок для направления таких актов (решений) не установлен, данные действия должны быть совершены налоговым органом также в пределах пяти дней со дня составления акта (вынесения решений).

30. 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.

Поэтому 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, применяемую на основании статьи 76 Кодекса для обеспечения исполнения решения о взыскании налога, пеней, штрафа.

31. Судам надлежит иметь в виду, что несоблюдение налоговым органом при совершении определенных действий в рамках осуществления мероприятий налогового контроля сроков, предусмотренных пунктом 2 статьи 88, пунктом 6 статьи 89, пунктами 1 и 5 статьи 100, пунктами 1, 6, 9 статьи 101, пунктами 1, 6, 10 статьи 101.4, пунктом 3 статьи 140 (в случае подачи апелляционной жалобы), статьей 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.

Однако соответствующие доводы о несоблюдении указанных сроков могут быть заявлены налогоплательщиком в суде только в рамках оспаривания либо требования об уплате налога, пеней и штрафа, направленного ему на основании статьи 70 Кодекса, либо решения о взыскании налога, пеней, штрафа, принятого в соответствии со статьей 46 НК РФ, либо в качестве возражений на иск, предъявленный налоговым органом по правилам статьи 46 Кодекса.

### **Возврат (зачет) сумм излишне уплаченных или излишне взысканных налогов**

32. 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 рас-

пространять 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 по инициативе налогового органа зачета излишне уплаченного (взысканного) налога, пеней, штрафа в счет погашения задолженности, возможность принудительного взыскания которой утрачена.

Кроме того, принудительный (то есть по инициативе налогового органа) зачет указанных сумм не может быть осуществлен в счет погашения задолженности, которая в силу положений статьи 45 НК РФ подлежит взысканию в судебном порядке.

33. Согласно подпункту 5 пункта 1 статьи 21 и статье 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 названных 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 этой статьей правилами и в установленные сроки принять по нему решение.

В силу части 1 статьи 4 АПК РФ налогоплательщик может обратиться в суд 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 заявления либо неполучения налогоплательщиком ответа в установленный законом срок.

34. Согласно пункту 14 статьи 78 Кодекса определенные данной статьей правила зачета или возврата излишне уплаченных сумм 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.

35. Судам необходимо принимать во внимание, что установленные статьями 78 и 79 НК РФ правила об обязательном зачете излишне уплаченных (взысканных) сумм налога, пеней, 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.
36. 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**

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

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

Из взаимосвязанного толкования названных 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).

38. 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 названной 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 такому лицу (его представителю) эти материалы, а лицо (его представитель) вправе представить налоговому органу свои возражения.

При этом рассмотрение материалов налоговой проверки с учетом материалов дополнительных мероприятий налогового контроля и принятие по ним решения применительно к пункту 1 статьи 101 Кодекса должно быть осуществлено руководителем (заместителем руководителя) налогового органа в течение 10 дней со дня истечения срока направления лицом (его представителем), в отношении которого проводилась налоговая проверка, возражений на материалы дополнительных мероприятий налогового контроля.

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 НК РФ оценивает ответственность данного нарушения.

Если по итогам исследования обстоятельств конкретного дела, в том числе характера и объема полученных в ходе проведения дополнительных мероприятий налогового контроля материалов, суд приходит к выводу о том, что ненаправление названных материалов лицу не привело к существенному нарушению его прав, соответствующее решение налогового органа не может быть признано недействительным.

В этом случае суд исходит из того, что 10-дневный срок для принятия налоговым органом указанного решения должен исчисляться с момента истечения установленного пунктом 6 статьи 101 Кодекса срока проведения дополнительных мероприятий налогового контроля.

39. 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.
40. 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 в ходе судебного разбирательства не будет установлено, что указанное лицо фактически приняло участие в рассмотрении соответствующих материалов.
41. 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 оговорки 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).
42. 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.
43. 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.

44. 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 это решение изменения, ухудшающие положение лица, в отношении которого такое решение было вынесено, за исключением исправления опечаток, опечаток и арифметических ошибок.

В то же время следует признать допустимым внесение налоговым органом в названные решения изменений, а также полную их отмену, если это влечет улучшение положения налогоплательщика.

45. При исследовании и оценке представленной налоговым органом доказательственной базы по налоговым делам судам надлежит исходить из того, что материалы, полученные в результате осуществления оперативно-розыскных мероприятий, могут использоваться налоговыми органами в числе других доказательств 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), если соответствующие мероприятия проведены и материалы оформлены согласно требованиям, установленным Федеральным законом от 12.08.1995 № 144-ФЗ «Об оперативно-розыскной деятельности».

### **Вступление решений налогового органа в силу и обжалование их в вышестоящий налоговый орган**

46. 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, то оно 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.

47. 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.

С учетом этого обстоятельства 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).

48. Поскольку положениями статьи 101.4 НК РФ не определен специальный срок для вступления в силу решений налогового органа, вынесенных по результатам рассмотрения материалов иных мероприятий налогового контроля, а пункт 9 статьи 101 Кодекса не содержит оговорки о распространении на указанные решения предусмотренной в нем соответствующей нормы, судам необходимо исходить из того, что названные решения вступают в силу со дня их вручения лицу (его представителю), в отношении которого они были вынесены, либо со дня, когда они считаются полученными.

Следовательно, на такие решения не распространяются правила об апелляционном обжаловании.

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

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 неразрывно связано с решением о привлечении (об отказе в привлечении) налогоплательщика к ответственности за совершение налогового правонарушения, судам необходимо исходить из

того, что названные решения не могут исследоваться и трактоваться в отрыве друг от друга, в том числе при их обжаловании.

В связи с этим они вступают в силу одновременно, обжалуются совместно и оплачиваются государственной пошлиной как единое требование.

### **Взыскание налога в принудительном порядке**

50. 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.

51. 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.

Из приведенной нормы следует, 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).

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

При рассмотрении споров о признании такого требования недействительным по мотиву неуказания в нем 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 соответственно в решении, налоговой декларации, налоговом уведомлении и на эти документы имеется ссылка в данном требовании.

С учетом положений пункта 3 статьи 58 НК РФ аналогичный подход применяется и к требованию об уплате авансовых платежей по налогу.

53. Согласно абзацу первому 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.

54. 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.

В целях получения указанных сведений и обеспечения в последующем возможности взыскания средств с соответствующих счетов налоговый орган вправе, руководствуясь положениями статьи 76 Кодекса, вынести решения о приостановлении операций по известным ему счетам. Получив такое решение, 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.

При этом необходимо иметь в виду, что если поручения на перечисление суммы налога в бюджетную систему Российской Федерации предъявляются одновременно к нескольким счетам, то совокупная сумма налога, указанная в этих поручениях, не должна превышать сумму подлежащего взысканию налога.

55. 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.

Пунктом 2 статьи 46 Кодекса предусмотрено, что 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 первым 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 первым 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). В случае отсутствия у налогового органа информации о счетах налогоплательщика названный орган также вправе сразу принять решение о взыскании налога за счет иного имущества такого налогоплательщика.

56. 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 данной нормы необходимо исходить из того, что в соответствии с положениями глав 9 и 29 Гражданского кодекса Российской Федерации, регламентирующими вопросы недействительности сделок и расторжения договоров, 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 от 02.10.2007 № 229-ФЗ «Об исполнительном производстве» наличие указанных договоров не является препятствием для обращения взыскания на такое имущество в порядке, определенном названным Законом.

57. 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 пеней осуществляется по день фактического погашения недоимки.

### **Рассмотрение налоговых споров судами**

58. 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 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.

59. 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 устанавливается наличие оснований для взыскания заявленных сумм, проверяется правильность расчета взыскиваемой суммы.

60. 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.



Учитывая, 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 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.

61. 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 следующие сведения: размер недоимки, на которую начислены пени; дата, 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.

62. 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 статьи 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 и что обстоятельства, послужившие основанием подачи налогоплательщиком жалобы, устранены, суд применительно к пункту 1 части 1 статьи 150 АПК РФ прекращает производство по делу полностью или в соответствующей части.

63. При рассмотрении заявлений налогоплательщиков об оспаривании ненормативных правовых актов налоговых органов судам необходимо исходить из следующего.

Установление пунктом 5 статьи 101.2 НК РФ обязательной досудебной процедуры только в отношении обжалования решений о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения и решений об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения обусловлено тем обстоятельством, что все последующие ненормативные правовые акты (равно как и действия, направленные на взыскание налогов, пеней, штрафа) принимаются (совершаются) налоговыми органами исключительно во исполнение названных решений, то есть являются собой механизм их реализации.

В связи с этим 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 решений о привлечении (отказе в привлечении) к ответственности.

64. Судам необходимо учитывать, что по смыслу статьи 47 НК РФ и пункта 5 части 1 статьи 12 Федерального закона от 02.10.2007 № 229-ФЗ «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.

В рамках такого же требования возможно оспаривание в суде инкассового поручения налогового органа, вынесенного на основании статьи 46 Кодекса.

65. При рассмотрении исков налогоплательщиков о возврате (возмещении) сумм налогов, пеней, штрафа, а также о признании не подлежащими исполнению инкассовых поручений или постановлений о взыскании налога за счет имущества налогоплательщика, вынесенных налоговыми органами в соответствии со статьями 46 или 47 НК РФ, судам необходимо исходить из того, что положения Кодекса не содержат специальных требований об обязательной досудебной процедуре урегулирования таких споров.

Поэтому указанные имущественные требования налогоплательщик может предъявить в суд независимо от оспаривания ненормативных правовых актов налоговых органов и по основаниям в том числе необоснованности начисления сумм налога, пеней, штрафа, уплатив государственную пошлину в соответствующем размере (подпункт 1 пункта 1 статьи 333.21 НК РФ).

66. 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 соответствующих решений налоговых органов и означает невозможность их оспаривания 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.

67. При толковании пункта 5 статьи 101.2 НК РФ судам надлежит принимать во внимание, 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. При этом в случае, когда соответствующие доводы приведены только в заявлении, поданном в суд, на налогоплательщика применительно к части 1 статьи 111 АПК РФ могут быть полностью или в части отнесены судебные расходы по делу независимо от результатов его рассмотрения.

68. 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 (пункт 14 статьи 101 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.
69. 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 необходимо учитывать, 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, установленном статьями 101 и 101.4 Кодекса, и вынести новое решение.

70. 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.

71. В соответствии с пунктом 9 статьи 101 и пунктом 2 статьи 101.2 НК РФ в случае подачи апелляционной жалобы на решение налогового органа названное 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 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.

Аналогичным подходом судам необходимо руководствоваться при рассмотрении заявления налогоплательщика о признании недействительным решения или незаконными действий (бездействия) налогового органа.

72. 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.
73. Нарушение существенных условий процедуры рассмотрения материалов налоговой проверки или материалов иных мероприятий налогового контроля является самостоятельным, безусловным основанием признания решения налогового органа, принятого на основании статей 101 или 101.4 НК РФ, недействительным.

Поэтому исследование и оценка иных доводов налогоплательщика относительно незаконности такого решения в данном случае судом не осуществляются.

74. 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.

75. 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, если оно представляет собой новое решение, а также по мотиву нарушения процедуры его принятия либо по мотиву выхода вышестоящего налогового органа за пределы своих полномочий.

76. 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.

77. Если налогоплательщик, предъявивший в суд требование 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, подал заявление о принятии 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 заявителя встречного обеспечения.

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

78. Из положений статей 88, 89, 100, 101, 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, предоставляются им на всех стадиях осуществления налогового контроля вплоть до вынесения вышестоящим налоговым органом решения по жалобе налогоплательщика на решение о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решение об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения.

При этом в силу пункта 8 статьи 101 Кодекса в названных решениях среди прочего должны быть изложены обстоятельства совершенного привлекаемым к ответственности лицом налогового правонарушения и (или) обстоятельства, послужившие основанием для доначисления налога и пеней, 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 осуществляются как налоговым органом, так и налогоплательщиком на стадии осуществления мероприятий налогового контроля и в ходе 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 осуществления мероприятий налогового контроля и досудебного разрешения налогового спора при отсутствии объективных препятствий к их своевременному представлению.

79. 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 своевременный зачет или возврат указанных сумм.

80. 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 обязанность по уплате конкретной суммы налога исполненной в соответствии с пунктом 3 статьи 45 НК РФ, налогоплательщик вправе обжаловать действия (бездействия) 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.

81. 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, исправить арифметические ошибки, опечатки.

82. 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 обязанности 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.

83. 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*