

## **Рекомендации Научно-консультативного совета при Федеральном арбитражном суде Центрального округа**

2 ноября 2006 г.

город Смоленск

**1. Вопрос:** Статьей 165 Налогового кодекса Российской Федерации установлен перечень документов, необходимых для подтверждения вывоза товаров и права на получение возмещения, при налогообложении по налоговой ставке 0 процентов при вывозе товаров в таможенном режиме экспорта судами через морские порты.

Допускается ли в отдельных случаях представление налогоплательщиком вместо коносамента иных транспортных документов? Какой документ должен быть представлен налогоплательщиком, если товар по контракту им поставлен на условиях FCA (франко перевозчик) ИНКОТЕРМС 2000, т.е. основная перевозка не оплачена?

**Ответ:** Положения ст. 165 НК РФ не связывают право на получение возмещения налога на добавленную стоимость при налогообложении по налоговой ставке 0% с условиями поставки. Такое право возникает при обязательном представлении документов согласно перечню, содержащемуся в ст.165 НК РФ. При вывозе товара в таможенном режиме экспорта судами через морские порты налогоплательщик обязан представить, в том числе, копию коносамента или вместо нее иной транспортный товаросопроводительный документ, содержащий необходимую и достаточную информацию, позволяющую квалифицировать его, именно, как товарно-транспортный.

**2. Вопрос:** В судебном заседании налогоплательщик, обжалующий решение налогового органа, принятое по результатам выездной налоговой проверки, в обоснование своих требований представил документы, которые истребовались у него в ходе проверки налоговым органом, но не были представлены.

Могут ли приниматься судом указанные документы в качестве доказательств по делу? Возможно ли на основании этих документов признать недействительным решение налогового органа? Должен ли суд с учетом представленных документов корректировать суммы доначисленных налогов и пени?

При рассмотрении дела по заявлению налогового органа о взыскании налоговых санкций следует ли учитывать при определении размера штрафа поданную уже в процессе судебного разбирательства уточненную декларацию, в соответствии с которой сумма налога вообще уплате не подлежит, либо подлежит уплате в меньшем размере?

**Ответ:** Суд вправе дать оценку всем представленным в дело документам с целью установления фактической обязанности по уплате налога, соответственно, пени и штрафа.

Однако, в тех случаях, когда нормативные положения Налогового кодекса РФ предусматривают специальный порядок и сроки представления документов в налоговый орган, а также правовые последствия их нарушения (например, п.п. 9, 10 ст. 165, п. 3 ст. 172 НК РФ), то судам необходимо исходить из соответствующих норм, носящих императивный характер.

**3. Вопрос:** Могут ли быть приняты судом в качестве доказательств по делу дополнительные документы, полученные налоговым органом за рамками камеральной проверки (документы, полученные от правоохранительных органов, материалы встречных налоговых проверок, поступившие после принятия решения и т.п.)?

**Ответ:** Часть 2 ст.9, ч. 1 ст.65, ч.1 ст.156 АПК РФ предусматривают, что каждое лицо, участвующее в деле, должно доказать обстоятельства, на которые оно ссылается в обоснование своих требований и возражений и несет риск непредставления доказательств.

Исходя из ч.5 ст.71 АПК РФ, никакие доказательства не имеют для арбитражного суда заранее установленной силы. В соответствии с правилами оценки доказательств, предусмотренными ст.71 АПК РФ, арбитражный суд оценивает относимость, допустимость, достоверность каждого доказательства в отдельности, а также достаточность и взаимную связь доказательств в совокупности.

Поэтому, при представлении в суд первой инстанции дополнительных документов в подтверждение обстоятельств, послуживших основанием для принятия налоговым органом решения, суд должен в соответствии с требованиями ст. 71 АПК РФ оценить их по своему внутреннему убеждению.

**4. Вопрос:** Следует ли арбитражному суду в случае обращения заявителя с ходатайством о приостановлении действия оспариваемого решения налогового органа на основании п.3 ст.199 АПК РФ требовать от заявителя представления соответствующих доказательств, свидетельствующих о том, что при непринятии указанных мер будет причинен значительный ущерб заявителю или это может затруднить или сделать невозможным исполнение судебного акта?

**Ответ:** Рассмотрение ходатайства о приостановлении действия решения налогового органа, заявленного в соответствии с п.3 ст.199 АПК РФ, осуществляется, исходя из смысла ч.1 ст.137 АПК РФ, в порядке, определенном главой 8 АПК РФ, с учетом особенностей производства по делам, возникающим из административных правоотношений. Соответственно, приостановление действия оспариваемого решения допустимо только при наличии оснований, предусмотренных ч.2 ст.90 АПК

РФ. Учитывая, что обеспечительные меры применяются при условии их обоснованности, арбитражный суд должен дать оценку имеющимся в деле или дополнительно представленным доказательствам, подтверждающим наличие хотя бы одного из оснований, предусмотренных ч. 2 ст. 90 АПК РФ.

Исключение из приведенного правила могут составлять дела об обжаловании решений налоговых органов о взыскании налоговых санкций.

**5. Вопрос:** Обязан ли арбитражный суд, руководствуясь ст.106, п.6 ст.108 НК РФ, п.1 ст.65, п.5 ст.66 АПК РФ, истребовать доказательства совершения налогоплательщиком налогового правонарушения в том случае, если в решении налогового органа такие доказательства не отражены?

**Ответ:** Как отмечено в Постановлении Конституционного Суда РФ от 17.12.1996 №20-П «По делу о проверке конституционности пунктов 2 и 3 части первой статьи 11 Закона Российской Федерации от 24 июня 1993 года «О федеральных органах налоговой полиции», налоговые санкции носят карательный характер и являются наказанием за налоговое правонарушение, то есть за предусмотренное законом противоправное виновное деяние, совершенное умышленно либо по неосторожности. При производстве по делу о налоговом правонарушении подлежат доказыванию как сам факт такого правонарушения, так и степень вины налогоплательщика.

Презумпция невиновности, закрепленная в п.6 ст.108 НК РФ, с точки зрения арбитражного процесса заключается в том, что она четко распределяет обязанность по представлению доказательств (бремя доказывания) по таким делам, а именно, налоговый орган с соблюдением правил главы 7 АПК РФ обязан доказать виновность лица, привлекаемого к ответственности.

Если налоговому органу не удастся доказать факт правонарушения и вину налогоплательщика (а равно, если налоговый орган самоустранился от такого доказывания), то спор должен быть разрешен в пользу налогоплательщика, поскольку риск непредставления таких доказательств несет налоговый орган. Поэтому общая норма, касающаяся возможности истребования доказательств по инициативе суда (п.5 ст.66 АПК РФ), в данном случае не применима.

**6. Вопрос:** Согласно ст.252 НК РФ одним из основных критериев учета расходов организации в целях налогообложения является документальное подтверждение произведенных затрат. При этом затраты должны подтверждаться документами, оформленными в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Статьей 9 ФЗ «О бухгалтерском учете» установлено, что все хозяйственные операции, производимые организацией, оформляются оправдательными документами, которые служат первичными учетными документами, на основании которых ведется бухгалтерский учет.

Подлежат ли учету в целях налогообложения расходы, подтвержденные документами, оформленными от имени организаций, не зарегистрированных в установленном порядке, либо счетами-фактурами, не соответствующими по формальным признакам требованиям п. 2, 5, 6 ст. 169 НК РФ?

**Ответ:** Незарегистрированная в установленном законом порядке организация не признается участником гражданских правоотношений, в связи с чем первичные бухгалтерские документы, составленные от ее имени, не могут быть приняты в подтверждение расходов налогоплательщика. Кроме того, документы, предусмотренные п.2 ст.9 ФЗ «О бухгалтерском учете», но выполненные незарегистрированной в установленном законом порядке организацией, не отвечают критерию допустимости при подтверждении расходов еще и потому, что будут содержать недостоверную информацию об организации, то есть по своей сути не должны признаваться достоверными документами.

Таким образом, при представлении в качестве документального подтверждения затрат документов, которые ставят под сомнение достоверность хозяйственной операции, такие затраты не могут быть учтены для исчисления налога на прибыль.

Из смысла ст.9 названного закона следует, что к первичным документам относятся оправдательные документы, которые подтверждают совершение хозяйственных операций. Унифицированные формы первичных документов утверждены постановлениями Госкомстата России. Если же применяются формы документов, не разработанные Госкомстатом России, то они должны быть утверждены руководителем организации.

В этой связи, при решении судом вопроса о правомерности признания вышеуказанных расходов для целей налогообложения прибыли необходимо исследовать и оценить все первичные бухгалтерские и иные документы (договоры, акты взаимозачетов), подтверждающие реальность произведенных расходов, а не ограничиваться лишь некоторыми из них, например, только счетами-фактурами.

Поэтому сам по себе факт оформления счетов-фактур с нарушениями требований ст. 169 НК РФ (которые могут быть исправлены или устранены) не является безусловным основанием для отказа в признании расходов для целей налогообложения прибыли подтвержденными. Суду надлежит исследовать все первичные бухгалтерские документы, подтверждающие произведенные расходы, и, оценив их в совокупности, решить вопрос о доказанности позиции налогоплательщика о наличии у него права учитывать эти расходы для целей налогообложения прибыли.

**7. Вопрос:** Подлежат ли рассмотрению арбитражным судом по существу требования о взыскании с организации задолженности по налогам, если ранее налоговым органом принималось решение о взыскании этих же налогов в порядке ст.46 НК РФ и данное решение не признано

недействительным по мотиву пропуска установленного Налоговым кодексом 60-дневного срока?

**Ответ:** В данной ситуации необходимо руководствоваться пунктом 25 Постановления Пленума ВАС РФ от 22.06.2006 г. № 25 «О некоторых вопросах, связанных с квалификацией и установлением требований по обязательным платежам, а также санкциям за публичные правонарушения в деле о банкротстве» с учетом разъяснений, содержащихся в Информационном письме Президиума ВАС РФ от 20.02.2006 г. № 105 «О некоторых вопросах, связанных с вступлением в силу Федерального закона от 04.11.2005 № 137-ФЗ «О внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации и признании утратившими силу некоторых положений законодательных актов Российской Федерации в связи с осуществлением мер по совершенствованию административных процедур урегулирования споров». Из содержания указанных документов следует, что заявление налоговой инспекции может быть рассмотрено, в данном случае, лишь при условии, что налоговый орган представил доказательства наличия неразрешенных разногласий с налогоплательщиком\*.

**8. Вопрос:** Подлежат ли рассмотрению по существу требования о взыскании с предпринимателей налогов и пени (как до 5 000 руб., так и более), если не истек установленный ст. 46 НК РФ 60-дневный срок на их беспорное взыскание, либо у налогового органа имеется принятое в указанный 60-дневный срок решение о взыскании этих платежей в беспорном порядке?

**Ответ:** В данной ситуации необходимо руководствоваться пунктом 11 Постановления Пленума ВАС РФ от 28.02.2001 г. № 5 «О некоторых вопросах применения части первой Налогового кодекса Российской Федерации» и пунктом 25 Постановления Пленума ВАС РФ от 22.06.2006 № 25 «О некоторых вопросах, связанных с квалификацией и установлением требований по обязательным платежам, а также санкциям за публичные правонарушения в деле о банкротстве» с учетом разъяснений, содержащихся в Информационном письме Президиума ВАС РФ от 20.02.2006 г. № 105 «О некоторых вопросах, связанных с вступлением в силу Федерального закона от 04.11.2005 № 137-ФЗ «О внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации и признании утратившими силу некоторых положений законодательных актов Российской Федерации в связи с осуществлением мер по совершенствованию административных процедур урегулирования споров».

---

\* По аналогичному вопросу Президиумом ФАС ЦО даны рекомендации в постановлении от 15.05.2006 года № 8.

По общему правилу, закрепленному в ст.ст. 46, 47 НК РФ, принудительное взыскание налога и пеней с налогоплательщика-организации осуществляется во внесудебном порядке.

Учитывая данное положение, заявление налогового органа о взыскании недоимки и пеней, поданное до истечения срока на их бесспорное списание, может быть принято судом к рассмотрению, только если истцом представлены доказательства наличия неразрешенных разногласий между налоговым органом и налогоплательщиком по вопросу обоснованности соответствующих требований истца.

Если такого рода разногласия существуют, то требование налогового органа подлежит принятию к рассмотрению арбитражным судом до момента истечения срока, установленного п.3 ст.46 НК РФ.

**9. Вопрос:** Если заявлено требование о взыскании с предпринимателя налогов на сумму более 5 000 руб. и санкций на сумму более 5 000 руб., но имеется принятое в срок либо не оспариваемое решение налогового органа о взыскании в бесспорном порядке налогов и санкций по ст. 46 НК РФ, должен ли суд рассматривать по существу требования о взыскании указанных налогов и штрафов?

**Ответ:** В части взыскания налогов см. ответы на вопросы 7 и 8. Сумму санкций необходимо взыскивать в судебном порядке, руководствуясь при этом ст. 103.1 НК РФ.

**10. Вопрос:** Налоговым органом на основании его же решения о взыскании налога, сбора, а также пеней и штрафов по ст.46 НК РФ без заявления налогоплательщика был произведен зачет излишне уплаченного налога в счет погашения задолженности по налогам и пени. Позднее вышеуказанное решение о взыскании было признано судом недействительным по формальным основаниям, либо в связи с пропуском установленного ст. 46 НК РФ 60-дневного срока. Должен ли суд удовлетворить требования налогоплательщика о признании зачета незаконным и о возврате излишне уплаченного налога, если у последнего имеется задолженность по налогам или по пени, а п.7 ст. 78 НК РФ запрещает такой возврат?

**Ответ:** Как отмечено в Постановлении Президиума ВАС РФ от 29.03.2005 г. №13592/04, процедура принудительного исполнения обязанности по уплате налога – длящийся процесс. На первом этапе налоговым органом направляется требование об уплате налога в установленный срок. На втором этапе применяются принудительные меры взыскания, предусмотренные ст.ст. 46, 47 НК РФ.

Таким образом, принятое в порядке ст.46 НК РФ решение налогового органа является мерой принудительного характера, поэтому при оценке спорных правоотношений подлежит применению не ст. 78, а ст. 79 НК РФ.

Учитывая, что взыскание налога в счет погашения задолженности было произведено путем зачета по решению налогового органа, которое признано судом недействительным, требование налогоплательщика о признании зачета незаконным подлежит удовлетворению

Между тем, в соответствии с п.1 ст.79 НК РФ возврат излишне взысканного налога возможен при отсутствии задолженности по налогам, причитающимся тому же бюджету. Поэтому, в случае наличия у налогоплательщика недоимки по уплате налогов или задолженности по пеням в тот же бюджет, возврат излишне взысканной суммы будет произведен лишь после зачета соответствующих платежей в счет погашения вышеуказанной недоимки (задолженности).

Кроме того, поскольку налогоплательщик избрал судебный порядок защиты своих прав, то при рассмотрении настоящего спора должны учитываться положения ст.79 НК РФ, в том числе п.1 ст.79 НК РФ.

**11. Вопрос:** Как следует из содержания Информационного письма Президиума ВАС РФ от 20 февраля 2006 г. № 105 «О некоторых вопросах, связанных с вступлением в силу Федерального закона от 04.11.2005 № 137-ФЗ «О внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации и признании утратившими силу некоторых положений законодательных актов Российской Федерации в связи с осуществлением мер по совершенствованию административных процедур урегулирования споров», поступающие после 31.12.2005 г. заявления налоговых органов о взыскании налогов и санкций, которые в соответствии с Законом взыскиваются названными органами самостоятельно, возвращаются арбитражным судом применительно к пункту 1 части 1 статьи 129 Арбитражного процессуального кодекса. В случае принятия к производству заявления о взыскании обязательных платежей и санкций, которые должны быть взысканы во внесудебном порядке, производство по делу подлежит прекращению на основании пункта 1 части 1 статьи 150 АПК РФ. В связи с этим возник следующий вопрос: можно ли суду возвращать такого рода заявления в части, а также прекращать производство по делу в части, если будет установлено, что в том или ином налоговом периоде по отдельным налогам заявленные налоговым органом суммы санкций менее размеров, установленных статьей 103.1 НК РФ?

**Ответ:** Арбитражный суд принимает и рассматривает требования налогового органа в целом, т.е. не разделяя и не выделяя из них отдельные суммы, при условии, что санкции наложены одним актом налогового органа по результатам одной налоговой проверки.

**12. Вопрос:** Подлежат ли рассмотрению арбитражным судом иски требования налоговых органов о взыскании с организации налоговых санкций на сумму свыше 50 000 руб., начисленных по материалам выездной налоговой проверки за несколько налоговых периодов, при том, что суммы

штрафов за отдельные налоговые периоды составляют менее указанной суммы?

**Ответ:** Подлежат, поскольку в ходе документальной проверки проверяются вопросы уплаты налогов за два-три года; налоги исчисляются по результатам налогового периода, а не по отчетным периодам, и санкции применяются, как правило, к суммам доначисления за налоговый период (год).

**13. Вопрос:** В силу ч. 3 ст. 25 Федерального закона «Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации» взыскание недоимки по страховым взносам, пеней и штрафов в случае, если размер причитающейся к уплате суммы не превышает в отношении предпринимателей 5000 руб., организаций - 50 000 руб., осуществляется во внесудебном порядке.

Следует ли из содержания данной нормы, что предельная сумма исковых требований определяется путем сложения всех сумм (недоимки по взносам, пеней и штрафов) независимо от периода, за который они начислены?

**Ответ:** Арбитражный процессуальный кодекс предоставляет истцу (заявителю) право самостоятельно указывать объем заявляемых требований. Если в заявлении сумма недоимки по страховым взносам, пени и штрафам (независимо от периода, за который они начислены) превышает 5 000 руб. - в отношении предпринимателей, 50 000 руб. – в отношении организаций, то спор подлежит рассмотрению в арбитражном суде.

**14. Вопрос:** Что следует считать налоговым периодом для налогового агента при взыскании санкций по ст. 123 НК РФ за неуплату и неперечисление в бюджет налога на доходы физических лиц?

**Ответ:** В соответствии со ст. 216 НК РФ налоговым периодом по налогу на доходы физических лиц признается календарный год.

Согласно ст. 226 НК РФ, исчисление сумм налога производится налоговыми агентами *нарастающим итогом с начала налогового периода* по итогам каждого месяца применительно ко всем доходам, в отношении которых применяется налоговая ставка, установленная пунктом 1 статьи 224 настоящего Кодекса, начисленным налогоплательщику за данный период, с зачетом удержанной в предыдущие месяцы текущего налогового периода суммы налога.

При данном подходе налоговым периодом следует считать год и налоговый орган при соблюдении правил, установленных статьей 103.1 НК РФ, имеет право на обращение в арбитражный суд, исчислив санкцию в соответствии со ст. 123 НК РФ от суммы налога на доходы физических лиц в целом за год, а не по каждому месяцу в отдельности. Следовательно, налоговым периодом в смысле ст. 103.1 НК РФ в данном случае будет один год.



**15. Вопрос:** Должен ли арбитражный суд при рассмотрении споров, связанных с применением коэффициентов дифференциации средних ставок земельного налога, установленных нормативными правовыми актами органов местного самоуправления, оценивать правильность определения размера соответствующего коэффициента дифференциации для конкретной зоны, правильность произведенного зонирования и т.п.?

Следует ли привлекать к участию в таких делах органы местного самоуправления и исследовать вопрос о законности и обоснованности нормативного правового акта органа местного самоуправления о дифференциации ставки земельного налога?

**Ответ:** При разрешении этой категории спора суду необходимо руководствоваться Постановлением Конституционного Суда РФ от 08.10.1997 г. № 13-П по делу о проверке конституционности закона Санкт-Петербурга от 14 июля 1995 года «О ставках земельного налога в Санкт-Петербурге», в котором указано, что нельзя считать допустимым такое положение вещей, когда дифференцированные ставки могут устанавливаться органами местного самоуправления и государственной власти фактически производно, т.к. в силу различных методик расчетов ставок земельного налога средняя ставка лишается какого-либо смысла.

Определением Конституционного Суда РФ от 11.05.2004 № 209-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы общества с ограниченной ответственностью «Вита холдинг» на нарушение конституционных прав и свобод частями первой и второй статьи 8 Закона Российской Федерации «О плате за землю» предусмотрено, что в отсутствие указанных единых правил дифференциацию ставок земельного налога в городе в зависимости от местоположения земельных участков и зон различной градостроительной ценности, как и определение границ этих зон, орган местного самоуправления обязан осуществлять не произвольно, а в соответствии с экономической оценкой территории и генеральным планом города, т.е. основываясь на анализе и оценке экономических, природных и иных факторов, влияющих, в том числе, на уровень доходности земельного участка в конкретной зоне.

Судебные органы при рассмотрении споров по поводу сумм земельного налога, подлежащих уплате пользователями земельных участков в городе, не ограничиваясь установлением лишь факта принятия органом местного самоуправления нормативного акта, которым установлены коэффициенты дифференциации ставки налога по местоположению и зонам различной градостроительной ценности территории, и проверкой правильности расчета сумм налога в соответствии с этим актом, должны, не вмешиваясь в сферу нормотворческих полномочий муниципальных образований, выявлять, проводились ли при его принятии помимо оценки местоположения и градостроительной ценности тех или иных участков земли анализ и оценка экономических факторов, влияющих на уровень их доходности, т.е.

осуществлялось ли экономическое обоснование дифференциации ставки земельного налога на основе многофакторного анализа оценочных характеристик земельных участков.

Следовательно, при рассмотрении споров по поводу сумм земельного налога судебная проверка должна быть ограничена вопросом о том, проводилось ли экономическое обоснование размеров платежа. Если же экономическое обоснование дифференциации ставки земельного налога не осуществлялось, суду следует применять средние ставки, установленные Федеральным законом.

**16. Вопрос:** Вправе ли арбитражный суд уменьшить сумму налоговых санкций в рамках дела об оспаривании действий (решений) налоговых органов о взыскании во внесудебном порядке недоимки, пеней и штрафов?

Вправе ли арбитражный суд при рассмотрении заявлений предпринимателей к Пенсионному фонду об обжаловании решений о привлечении к ответственности за нарушение Федерального Закона «Об обязательном пенсионном страховании» применять ст.ст. 112, 114 НК РФ, признавая обжалуемые решения недействительными в части, с учетом смягчающих ответственность обстоятельств, не принятых во внимание пенсионным органом?

**Ответ:** Положения гл. 15 НК РФ применяются как к сфере налоговых отношений, так и к сфере обязательного пенсионного страхования при взыскании сумм штрафов.

Учет смягчающих ответственность обстоятельств в силу п.4 ст. 112 НК РФ необходим в случае, если штраф взыскивается как в судебном, так и во внесудебном порядке.

Поэтому, если тот или иной орган не учел смягчающих вину обстоятельств, арбитражный суд вправе их учесть и признать решение этого органа недействительным в соответствующей части.

**17. Вопрос:** Вправе ли предприятие рассчитывать единый налог на вмененный доход от доли дохода, полученного от предпринимательской деятельности на части занимаемой этим предприятием площади, если деятельность, осуществляемая на другой части занимаемой площади, облагается налогами в общем порядке?

В случае, если единый налог на вмененный доход рассчитывать со всей площади, будет ли иметь место двойное налогообложение (в частности, по налогу на имущество), поскольку уплата единого налога на вмененный доход предусматривает замену налога на имущество?

**Ответ:** Не вправе, поскольку подобный порядок исчисления единого налога на вмененный доход не соответствует требованиям закона.

Во втором случае двойного налогообложения при расчете ЕНВД не будет, т.к. плательщик обязан вести отдельный учет имущества,

используемого при осуществлении деятельности, облагаемой и необлагаемой ЕНВД, а в случае невозможности ведения раздельного учета, плательщик вправе не включать в базу по налогу на имущество стоимость имущества, используемого при ведении деятельности, облагаемой ЕНВД.

**18. Вопрос:** В определении от 10.12.2002 г. № 284-О «По запросу Правительства Российской Федерации о проверке конституционности постановления Правительства Российской Федерации «Об утверждении порядка определения платы и ее предельных размеров за загрязнение окружающей природной среды, размещение отходов, другие виды вредного воздействия» и статьи 7 Федерального закона «О введении в действие части первой Налогового кодекса Российской Федерации» Конституционный Суд РФ разъяснил, что обязательные платежи за негативное воздействие на окружающую среду не обладают рядом признаков, присущих налоговому обязательству в его конституционно-правовом смысле, не включаются в систему налогов и являются по своей природе не налогом, а фискальным сбором.

С учетом изложенного, подлежат ли применению статьи 46, 47, 69, 70 НК РФ при рассмотрении дел по требованиям органов по экологическому, технологическому и атомному надзору о взыскании платежа за негативное воздействие на окружающую среду?

**Ответ:** Положения статей 46, 47, 69 и 70 НК РФ при взыскании платежей за негативное воздействие на окружающую среду не могут применяться.

По указанному вопросу в Определении Конституционного Суда РФ от 12.12.2002 г. №284-О действительно сделан вывод о том, что названные платежи являются фискальным сбором. Однако данный сбор не включен в перечень федеральных налогов и сборов, установленный ст.13 НК РФ.

Необходимо также отменить, что положение п. 9 Порядка определения платы и ее предельных размеров за загрязнение окружающей природной среды, размещение отходов, другие виды вредного воздействия, утвержденного Постановлением Правительства РФ от 28.08.1992 г. № 632 (в редакции, действующей в настоящее время), о возможности взыскания указанных платежей в безакцептном порядке признано недействующим решением Верховного Суда РФ от 12.02.2003 № ГКПИ 03-49.

Следовательно, при нарушении плательщиками сроков, установленных Приказом Федеральной службы РФ по экологическому, технологическому и атомному надзору от 27.01.2006 № 49, взыскание таких платежей может быть осуществлено только в судебном порядке по правилам главы 26 АПК РФ.

**19. Вопрос:** При применении гражданско-правовой ответственности за неисполнение денежного обязательства подлежат ли начислению санкции на сумму взыскиваемого долга с учетом налога на добавленную стоимость или без учета НДС?

**Ответ:** Поскольку речь идет именно о гражданско-правовой ответственности, то в силу ст.2 ГК РФ к этим правоотношениям не могут применяться нормы налогового законодательства.

**20. Вопрос:** Следует ли арбитражному суду при рассмотрении заявлений о привлечении налогоплательщиков к налоговой ответственности, предусмотренной статьями 119, 126 НК РФ, исчислять установленный ст. 115 НК РФ срок давности взыскания налоговых санкций с того момента, когда налоговому органу стало известно о налоговом правонарушении, либо необходимо руководствоваться выводами Конституционного Суда Российской Федерации, высказанными в Постановлении от 14 июля 2005 г. №9-П «По делу о проверке конституционности положений статьи 113 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобой гражданки Г.А. Поляковой и запросом Федерального арбитражного суда Московского округа», где сказано, что данный срок начинает течь со времени обнаружения налоговым органом правонарушения и составления соответствующего акта?

**Ответ:** В данном случае необходимо учитывать правовую позицию Конституционного Суда Российской Федерации, изложенную в Постановлении от 14.07.2005 г. N 9-П, в соответствии с которой с иском в суд о взыскании налоговой санкции налоговые органы, согласно ст. 115 НК РФ, если налогоплательщик отказался добровольно уплатить сумму санкции или пропустил срок ее уплаты, могут обратиться не позднее шести месяцев со дня обнаружения налогового правонарушения и составления соответствующего акта (п. 1). Если налоговое правонарушение, совершенное налогоплательщиком, обнаруживается и фиксируется актом выездной налоговой проверки, то начало течения шестимесячного срока давности взыскания налоговой санкции, как следует из ст. ст. 100, 101, 113 и 115 НК РФ, связывается именно с указанным актом, которым начинается процесс привлечения к налоговой ответственности, а не с решением руководителя налогового органа. В случаях же, когда акта налоговой проверки не требуется, начало течения шестимесячного срока давности для обращения в суд о взыскании налоговой санкции связывается с выносимым по материалам проверки решением руководителя налогового органа.

С учетом изложенного можно сделать вывод, что момент обнаружения налогового правонарушения утратил свое правовое значение при исчислении срока давности, так как конституционно-правовой смысл положений ст. 113 и ст. 115 Налогового кодекса РФ, выявленный в указанном постановлении, является общеобязательным и исключает любое иное их истолкование в правоприменительной практике, что отмечено в постановлении Президиума ВАС РФ от 04.10.2005 г. № 8665/04.

Кроме того, следует заметить, что упомянутое Постановление Конституционного Суда Российской Федерации учтено законодателем при

внесении изменений в редакцию ст. 115 НК РФ (Федеральный закон от 27.07.2006 г. № 137-ФЗ), которые вступают в законную силу с 01.01.2007 г. Согласно данным изменениям заявление о взыскании налоговой санкции может быть подано в порядке и сроки, которые предусмотрены ст.ст. 46 и 47 НК РФ. То есть, при исчислении срока давности взыскания налоговой санкции, как по камеральным, так и по выездным проверкам, имеет значение дата вступления в силу решения налогового органа (ст.ст.115, 46, 69, 70 НК РФ), а не день обнаружения налоговых правонарушений, в том числе предусмотренных ст.ст. 119, 126 НК РФ.\*

**21. Вопрос:** Статьей 47 НК РФ налоговым органам предоставлено право обращать взыскание на иное имущество налогоплательщиков-организаций в случае отсутствия (недостаточности) у них денежных средств для исполнения обязанностей по уплате налогов.

В соответствии с частью первой статьи 120 ГК РФ учреждение отвечает по своим обязательствам находящимися в его распоряжении денежными средствами. Дополнительно Информационным письмом от 14.07.1999 г. № 45 «Об обращении взыскания на имущество учреждения» Президиум ВАС РФ разъяснил, что, поскольку учреждение отвечает по своим обязательствам лишь находящимися в его распоряжении денежными средствами, в случае недостаточности указанных денежных средств учреждения взыскание не может быть обращено на иное имущество, закрепленное за учреждением на праве оперативного управления собственником, а также на имущество, приобретенное учреждением за счет средств, выделенных по смете.

Означает ли изложенное отсутствие у налогового органа права на принятие в отношении учреждений, имеющих имущество на праве оперативного управления, решения о взыскании задолженностей по уплате налогов в порядке, установленном ст. 47 НК РФ?

Должен ли суд при рассмотрении такого спора выяснять наличие у учреждения денежных средств, имущества, полученного от осуществления предпринимательской деятельности (в случае, если ведение ее разрешено уставом учреждения), или же сам факт принятия решения по статье 47 НК РФ в отношении бюджетного учреждения свидетельствует о его незаконности?

**Ответ:** Налоговый орган в соответствии со ст. 47 НК РФ вправе обращать взыскание на имущество учреждений, полученное от осуществления предпринимательской деятельности (в случае, если ведение

---

\* Следует заметить, что данный вопрос обсуждался Президиумом ФАС ЦО, который в Постановлении от 14 ноября 2005 № 9 рекомендовал арбитражным судам исчислять установленный ст. 115 НК РФ срок давности взыскания налоговых санкций с момента получения налоговой инспекцией соответствующих материалов.

В свою очередь, настоящие рекомендации основаны на буквальном толковании Постановления Конституционного Суда РФ от 14 июля 2005 г. № 9-П и предлагаются Научно-консультативным советом к применению в дальнейшем.

ее разрешено уставом учреждения), и об этом должно быть указано в решении налогового органа.

**22. Вопрос:** Возможно ли привлечение налогового агента к ответственности по статье 123 НК РФ в следующих случаях:

1) налоговый агент сам обнаружил наличие задолженности по налогу, перечислил налог до подачи уточненной декларации и проведения выездной или камеральной налоговой проверки;

2) налоговая инспекция вынесла решение о проведении выездной налоговой проверки, вручила налоговому агенту решение и требование о предоставлении документов (проверка еще не проведена), после чего налоговый агент перечислил сумму задолженности по налогу в бюджет;

3) факт неперечисления налога установлен в ходе выездной налоговой проверки, отражен в акте проверки, но до вынесения решения по ее итогам налоговый агент перечислил сумму налога в бюджет?

**Ответ:** Согласно ст.24 НК РФ налоговые агенты обязаны правильно и своевременно исчислять и удерживать из средств, выплачиваемых налогоплательщикам, и перечислять в бюджеты (внебюджетные фонды) соответствующие налоги.

В соответствии с п.4 ст.226 НК РФ налоговые агенты обязаны удерживать начисленную сумму налога непосредственно из доходов налогоплательщика при их фактической выплате. Удержание у налогоплательщика начисленной суммы налога производится налоговым агентом за счет любых денежных средств, выплачиваемых налоговым агентом налогоплательщику, при фактической выплате указанных денежных средств налогоплательщику, либо по его поручению третьим лицам.

На основании п.6 ст.226 НК РФ налоговые агенты обязаны перечислять суммы исчисленного и удержанного налога не позднее дня фактического получения в банке наличных денежных средств на выплату дохода, а также дня перечисления дохода со счетов налоговых агентов в банке на счета налогоплательщика либо по его поручению на счета третьих лиц в банках.

Согласно ст.123 НК РФ основанием для применения штрафа за нарушение законодательства о налогах и сборах является неправомерное неперечисление (неполное перечисление) сумм налога, подлежащего удержанию и перечислению налоговым агентом.

Поскольку данной статьей не предусмотрена ответственность за несвоевременное перечисление налога, в указанных случаях ответственность к налоговому агенту применена быть не может.

**23. Вопрос:** Подлежит ли взысканию с индивидуальных предпринимателей, самостоятельно уплачивающих страховые взносы в Пенсионный фонд Российской Федерации, штраф за несвоевременное представление сведений об индивидуальном (персонифицированном) учете, предусмотренный статьей 17 Федерального закона от 01.04.96 № 27-ФЗ «Об

индивидуальном (персонифицированном) учете в системе пенсионного страхования»? Может ли страхователь (ФЗ «Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации») привлекаться к ответственности по ст.126 НК РФ (нарушение сроков представления в налоговый орган расчетов авансовых платежей по страховым взносам), по ст.119 НК РФ (нарушение сроков представления в налоговый орган деклараций по страховым взносам)?

**Ответ:** Индивидуальный предприниматель, он же страхователь, может быть привлечен к ответственности только за те правонарушения, которые предусмотрены пенсионным законодательством.\*

**24. Вопрос:** Является ли нецелевое использование бюджетных средств длящимся правонарушением?

**Ответ:** В соответствии со ст. 15.14 КоАП РФ административным правонарушением признается использование бюджетных средств их получателем на цели, не соответствующие условиям получения средств, определенным в утвержденном бюджете, бюджетной росписи, уведомлении о бюджетных ассигнованиях, смете доходов и расходов, либо в ином документе, являющемся основанием для получения бюджетных средств.

Нецелевое использование бюджетных средств не может быть отнесено к категории длящихся правонарушений, поскольку его объективная сторона характеризуется совершением конкретной платежно-расчетной операции по расходованию средств и завершенностью в момент осуществления операции. Множественность таких операций свидетельствует о неоднократности совершения самостоятельных правонарушений.

Поэтому к ответственности, предусмотренной ст.15.14 КоАП, лицо может быть привлечено за единичный факт неправомерного расходования бюджетных средств, т.е. за каждое правонарушение в отдельности.<sup>†</sup>

**25. Вопрос:** Каким образом следует распределять судебные расходы (государственную пошлину) между лицами, участвующими в деле, если и истцом и ответчиком по делу выступают государственные органы?

**Ответ:** В соответствии с подп. 1 п. 1 ст. 333.37 НК РФ прокуроры, государственные органы, органы местного самоуправления и иные органы, обращающиеся в арбитражные суды в случаях, предусмотренных законом, в защиту государственных и (или) общественных интересов, освобождаются от

---

\* См. п.8 Информационного письма ВАС РФ от 14.03.06 № 106 «Обзор практики рассмотрения арбитражными судами дел, связанных с взысканием единого социального налога».

<sup>†</sup> По данному вопросу Президиумом ВАС РФ высказано аналогичное мнение в Постановлении от 11 мая 2005 г. № 16246/04 (размещено в СПС КонсультантПлюс)

уплаты государственной пошлины по делам, рассматриваемым в арбитражных судах.

При решении вопроса об освобождении указанных в приведенной норме органов от уплаты госпошлины на основании п.п. 1 п. 1 ст. 333.37 НК РФ необходимо выяснить цель обращения в суд с исковым заявлением (заявлением), а также характер интересов, которые защищаются ими в арбитражном деле, а, именно, связаны ли данные интересы с осуществлением полномочий соответствующих органов, для реализации которых они созданы, либо отражают их собственные хозяйственные (имущественные) потребности как участников гражданского оборота.

К примеру, если спор между двумя федеральными учреждениями идет по поводу занимаемого ими помещения, то основания для освобождения их от уплаты государственной пошлины по п.п. 1 п. 1 ст. 333.37 НК РФ отсутствуют. В том же случае, если указанные органы действуют в силу своей компетенции в публичном интересе, то они должны освобождаться от уплаты государственной пошлины.

Ответственный секретарь  
Научно-консультативного  
совета

А.В.Андреев

Председатель  
Научно-консультативного  
совета

В.И.Полипонцев