



ВЫСШИЙ АРБИТРАЖНЫЙ СУД РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ПОСТАНОВЛЕНИЕ Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации

№ 54

Москва

30 июля 2013 г.

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

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

Участники правоотношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах

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

В том случае, когда денежных выплат в данном налоговом периоде налогоплательщику не производилось 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 бесспорном 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 непринятии 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, подлежавших уплате в

течение этого налогового периода, судам необходимо исходить из того, что пени, начисленные за неуплату указанных авансовых платежей, подлежат соразмерному уменьшению.

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

Ответственность за нарушения законодательства о налогах и сборах

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

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

Поскольку исчисление налоговой базы и суммы налога осуществляется налогоплательщиком после окончания того налогового периода, по итогам которого уплачивается налог, срок давности, определенный статьей 113 Кодекса, исчисляется в 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, установленного 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 удержание и (или) перечисление (неполное удержание и (или) перечисление) в установленный Кодексом срок сумм налога, подлежащего удержанию с налогоплательщика.

При рассмотрении споров судам необходимо учитывать, что 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.