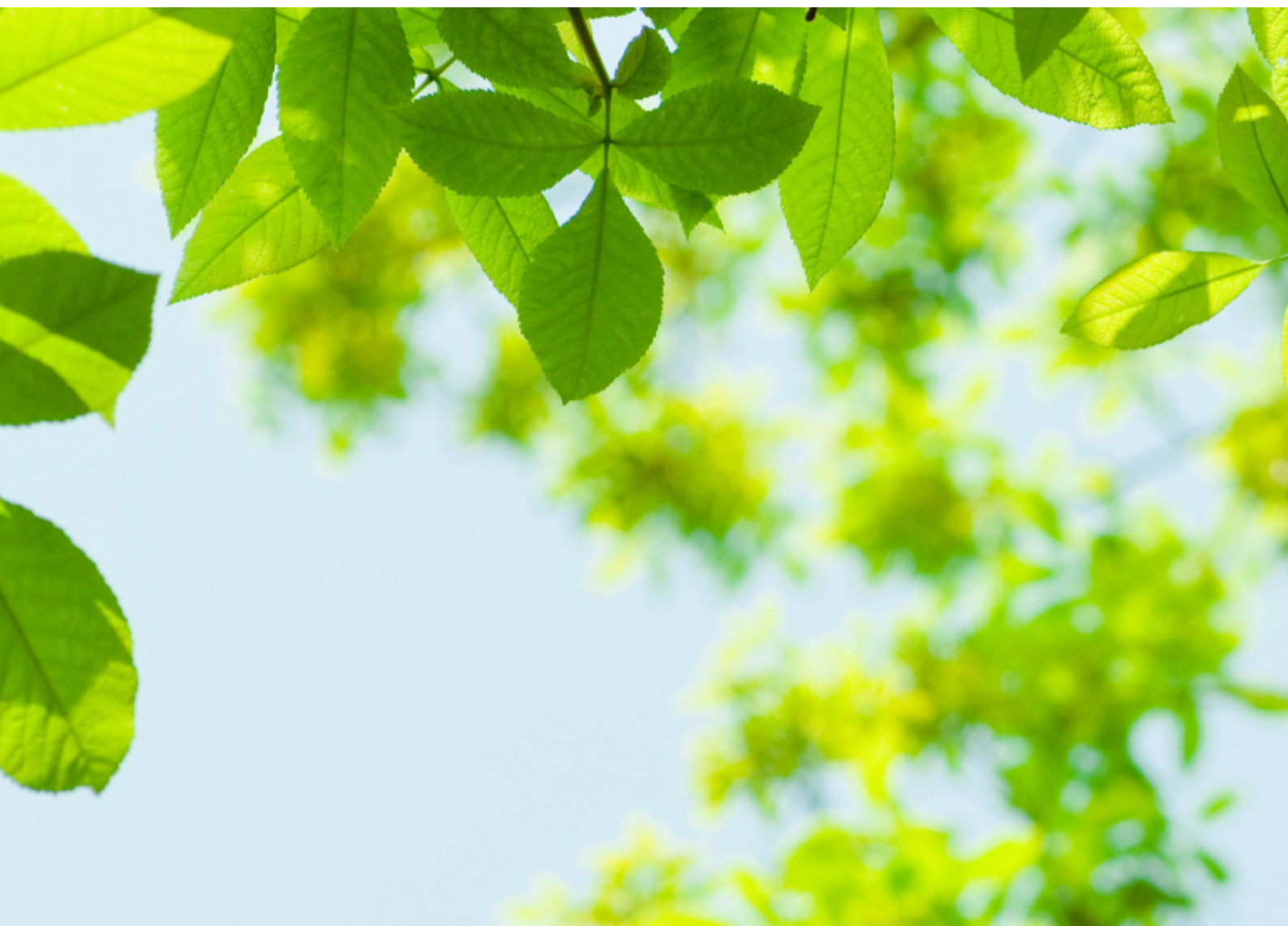


# Новые разъяснения Пленума ВАС РФ о применении первой части Налогового кодекса



27 августа 2013 г. было опубликовано долгожданное постановление Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 № 57 «О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации», которое можно назвать историческим.

Данное постановление рассматривает 82 наиболее актуальных вопроса, связанных с исполнением налогоплательщиками и налоговыми агентами обязанностей по уплате налогов, проведением налоговых проверок, обжалованием их результатов, а также иным взаимодействием налогоплательщиков и налоговых агентов с налоговыми органами. Далее мы приводим наиболее существенные положения Постановления.

## Взыскание налога, пени и штрафа с налогового агента

Взыскание сумм налога и пени с налогового агента возможно только в следующих случаях:

- налоговым агентом сумма налога была удержана у налогоплательщика, но не перечислена в бюджет (возможно взыскание налога и пени);
- налоговым агентом не была удержана сумма налога при выплате денежных средств иностранному лицу, не состоящему на учете в налоговых органах России (возможно взыскание налога и пени);
- налоговым агентом не была удержана сумма налога у налогоплательщика при денежных выплатах (возможно взыскание пени). При этом размер пени определяется в отношении периода с момента, когда налог должен был быть удержан и перечислен налоговым агентом в бюджет, до наступления срока, в который обязанность по уплате налога должна быть исполнена налогоплательщиком самостоятельно по итогам соответствующего налогового периода.

В рассматриваемом постановлении ВАС РФ поддержал позицию о возможности взыскания пени за счет налогового агента, но изменил позицию относительно недопустимости взыскания налога за счет средств налогового агента, ранее отраженную в постановлении Президиума ВАС РФ от 20.09.2011 № 5317/11 по делу № А40-46934/10-13-255.

Относительно взыскания штрафа Пленум указал, что штраф за неправомерное неудержание и (или) неперечисление налога согласно ст.123 НК РФ может быть вменен налоговому агенту только в том случае, если он имел возможность удержать и перечислить соответствующую сумму из выплачиваемых налогоплательщику денежных средств.

## Определение налога расчетным путем

При отсутствии у налогоплательщика подтверждающих документов либо признания их недействительными на-

логовые обязательства налогоплательщика подлежат определению не только исходя из доходов, но и с учетом расходов. Однако данное правило не распространяется на налоговые вычеты по НДС (необходимо соблюдение условий ст.169 и ст.172 НК РФ).

В случае если налогоплательщик не согласен с определенным налоговым органом размером расходов, бремя доказывания возлагается на налогоплательщика.

Данные положения соответствуют позиции Президиума ВАС РФ, изложенной в постановлениях от 19.07.2011 № 1621/11, от 03.07.2012 №2341/12 (в отношении налога на прибыль) и постановлении от 09.03.2011 № 14473/10 (в отношении НДС, где ВАС прямо указал: «исключена возможность использования в целях определения суммы налоговых вычетов расчетного метода»).

В отношении положений п.1 ст.221 НК РФ (об определении профессиональных налоговых вычетов по НДФЛ исходя из нормативов затрат в отсутствие подтверждающих документов) Пленум ВАС считает возможным, вместо реализации названного права, доказывать фактический размер соответствующих расходов применительно к правилам определения налога расчетным путем согласно пп.7 п.1 ст.31 НК РФ.

## Отражение нереальной к взысканию налоговой задолженности в справке о состоянии расчетов

Задолженность перед бюджетом по уплате налогов, срок принудительного взыскания которой истек, может быть исключена из лицевого счета налогоплательщика только на основании судебного акта.

Вместе с тем справка о состоянии расчетов по налогам, сборам, пеням и штрафам должна содержать информацию об утрате налоговым органом возможности принудительного взыскания соответствующих сумм.

В рассматриваемом постановлении ВАС РФ повторил позицию, ранее изложенную в постановлении Президиума ВАС РФ от 01.09.2009 № 4381/09 по делу № А27-8596/2008-2.

## Срок давности привлечения к ответственности

Срок давности привлечения к ответственности по ст.122 НК РФ исчисляется с момента окончания налогового периода, в течение которого было совершено указанное правонарушение. При этом данным налоговым периодом является не сам проверяемый период, а период, в котором подлежал уплате налог по итогам проверяемого периода.

Пленум поддержал позицию Президиума ВАС РФ, отраженную в постановлении от 27.09.2011 № 4134/11 по делу № А33-20240/2009

## Ответственность за непредставление расчетов авансовых платежей

Ответственность за несвоевременное представление налоговой декларации согласно ст.119 НК РФ не распространяется на представление расчета авансовых платежей, вне зависимости от того, как поименован этот документ в той или иной главе части второй НК РФ.

Данное положение постановления Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 № 57 не в полной мере согласуется с позицией Президиума ВАС РФ, изложенной в постановлении от 12.10.2010 № 3299/10 по делу № А32-19097/2009-51/248, где Президиум указал: «толкование понятия «налоговая декларация, представляемая за отчетный период», как расчета авансового платежа, не основано на положениях НК РФ. Следовательно, в случае представления такой налоговой декларации с нарушением срока, установленного п.3 ст.289 НК РФ, наступают последствия, предусмотренные ст.119 НК РФ».

## Полномочия налогового органа во время приостановления выездной налоговой проверки

В период приостановления выездной налоговой проверки не допускается 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.

## Использование результатов ОРД

Материалы, полученные в результате осуществления оперативно-розыскных мероприятий, могут использо-

ваться налоговыми органами в числе других доказательств при рассмотрении материалов налоговой проверки (п.4 ст.101 НК РФ) или при осуществлении производства по делу о предусмотренных НК РФ налоговых правонарушениях (пункт 7 статьи 101.4 НК РФ), если соответствующие мероприятия проведены и материалы оформлены согласно требованиям, установленным Федеральным законом от 12.08.1995 № 144-ФЗ «Об оперативно-розыскной деятельности» (далее – «Закон об ОРД»).

Обращаем внимание, что подобная формулировка Постановления с практической точки зрения не позволяет сделать однозначный вывод о возможности использования результатов ОРД в делах о налоговых правонарушениях.

В частности, на практике налоговыми органами кроме протоколов допроса налогового органа преимущественно используются протоколы допросов, проведенных органами внутренних дел. В свою очередь, Закон об ОРД не предусматривает такой формы оперативно-розыскных мероприятий как допрос.

Предусмотренное Законом об ОРД понятие «опрос» законодательно не урегулировано: не установлена процедура проведения и оформления, а также ответственность опрашиваемого за дачу заведомо ложных показаний. При этом крайне спорным представляется использование в качестве доказательства протокола опроса, в котором отсутствует уведомление за дачу заведомо ложных показаний или подпись опрашиваемого.

Более того, согласно позиции Конституционного Суда РФ, отраженной в определении от 04.02.1999 № 18-О, результаты оперативно-розыскных мероприятий являются не доказательствами, а лишь сведениями об источниках тех фактов, которые могут стать доказательствами после закрепления их надлежащим процессуальным путем. Аналогичную позицию ранее выражал и ВАС РФ в определении от 29.07.2010 № ВАС-9906/10, где указывал, что результаты оперативно-розыскной деятельности не могут быть прямо использованы налоговым органом в качестве доказательств, поскольку имеют исключительно информационный характер и должны во всех случаях подвергаться последующей проверке.

Также в рамках производства по делу о налоговом правонарушении для налогоплательщика целесообразна постановка вопроса об исследовании оснований проведения оперативно-розыскных мероприятий. Согласно ст.5 Закона об ОРД не допускается осуществление оперативно-розыскной деятельности для достижения целей и решения задач, не предусмотренных данным законом, что дает возможность признать оперативно-розыскные мероприятия проведенными и оформленными

ми не в соответствии с Законом об ОРД, а, следовательно, не являющимися доказательствами по делу о налоговом правонарушении.

## Обжалование и вступление в силу решения налогового органа

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. Однако вышестоящий налоговый орган вправе дополнить и (или) изменить приведенное в обжалуемом решении правовое обоснование взыскания сумм налогов, пеней, штрафов, исправить арифметические ошибки, опечатки.

Решение налогового органа, на которое подана апелляционная жалоба не вступает в силу до момента принятия решения вышестоящим органом, в том числе и по тем эпизодам, которые не обжаловались в апелляционном порядке. При этом считается, что решение налогового органа обжаловано полностью, если только из поданной жалобы прямо не следует, что решение обжалуется в части.

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 отношении оспаривания решения налогового органа **по процессуальным нарушениям** имеются следующие особенности:

- вышестоящий налоговый орган, установив по результатам рассмотрения жалобы налогоплательщика нарушение существенных условий процедуры рассмотрения материалов налоговой проверки или материалов иных мероприятий на-

логового контроля, вправе отменить такое решение, рассмотреть названные материалы в порядке, установленном ст.101 и ст.101.4 НК РФ, и вынести новое решение;

- суд рассматривает доводы налогоплательщика о нарушении налоговым органом существенных условий процедуры рассмотрения материалов налоговой проверки (пункт 14 статьи 101 НК РФ), только при условии заявления их в жалобе, направленной в вышестоящий налоговый орган;
- нарушение существенных условий процедуры рассмотрения материалов налоговой проверки или материалов иных мероприятий налогового контроля является самостоятельным, безусловным основанием признания решения налогового органа недействительным, поэтому исследование и оценка иных доводов налогоплательщика относительно незаконности такого решения в данном случае судом не осуществляется.

## Судебные расходы

Постановление Пленума прямо предусматривает два исключения из общего правила взыскания судебных расходов с проигравшей стороны:

- судебные расходы могут быть полностью или в части отнесены на налоговый орган независимо от результатов рассмотрения дела об оспаривании решения налогового органа, жалоба на которое в установленный срок не была рассмотрена вышестоящим налоговым органом;
- судебные расходы могут быть полностью или в части отнесены на налогоплательщика, если соответствующие доводы о незаконности решения налогового органа приведены только в заявлении, поданном в суд.

## КОНТАКТЫ



ЮРИЙ  
ИВАНОВ

Руководитель проектов  
Налоговой практики

[ivanov@vegaslex.ru](mailto:ivanov@vegaslex.ru)

Подробную информацию о продуктах и услугах VEGAS LEX можете узнать на [www.vegaslex.ru](http://www.vegaslex.ru).

в данном выпуске собран обзор последних изменений судебной практики. К изложенному материалу следует относиться как к информации для сведения, а не как к профессиональной рекомендации.

VEGAS LEX рекомендует обратиться за профессиональной консультацией по любому вопросу.

© Юридическая фирма VEGAS LEX

VEGAS LEX – одна из ведущих российских юридических фирм, предоставляющая широкий спектр правовых услуг. Основанная в 1995 году, Фирма объединяет более 100 юристов, офисы в Москве, Волгограде, Краснодаре и ряд региональных партнеров.

## НАПРАВЛЕНИЯ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ:

- Взаимоотношения с государственными органами. Нормотворчество
- Вопросы конкуренции. Антимонопольное регулирование
- Отраслевое право. Топливо-энергетический комплекс
- Техническое регулирование
- Разрешение споров и досудебное урегулирование конфликтов. Медиация
- Проекты с иностранным элементом. Международный арбитраж. Международные сделки. Локализация
- ГЧП и инфраструктурные проекты
- Недвижимость. Земля. Строительство
- Корпоративные вопросы и M&A. Юридическая экспертиза
- Инвестиции. Проектное финансирование
- Инновационные проекты
- Комплаенс. Антикоррупционный комплаенс и противодействие корпоративному мошенничеству
- Международное налогообложение
- Налоговый консалтинг
- Ценные бумаги, листинг, секьюритизация
- Интеллектуальная собственность
- Отраслевое право. Экологическое право

## ОТРАСЛИ ЭКОНОМИКИ:

- Авиация
- ЖКХ
- Информационные технологии
- Инфраструктура и ГЧП
- Машиностроение
- Metallургия
- Нанотехнологии
- Недвижимость
- Недропользование
- Пищевая промышленность
- Страхование
- Строительство
- Телекоммуникации
- Транспорт
- ТЭК
- Тяжелая и легкая промышленность
- Фармацевтика
- Финансы
- Химия и нефтехимия

## ПРИЗНАНИЯ И НАГРАДЫ:

- European Legal Experts 2013
- Best Lawyers 2012
- International Financial Law Review 2013
  - ▷ Реструктуризация и банкротство
  - ▷ Слияния и поглощения
  - ▷ Проектное финансирование
- Chambers Europe 2013
  - ▷ Государственно-частное партнерство
  - ▷ Антимонопольные вопросы
  - ▷ Разрешение споров
- The Legal 500 Europe, Middle East&Africa 2013
  - ▷ Государственно-частное партнерство
  - ▷ Разрешение споров
  - ▷ Недвижимость
  - ▷ Корпоративная практика, M&A
- ▷ Налоги
- ▷ Энергетика и природные ресурсы
- Право.Ru-300 2012
  - ▷ Антимонопольное право
  - ▷ Коммерческая недвижимость/строительство
  - ▷ Природные ресурсы/энергетика
  - ▷ Налоговое право
  - ▷ Арбитраж
  - ▷ Интеллектуальная собственность
  - ▷ Международный арбитраж
- PLC which lawyer? 2012
  - ▷ Антимонопольное право
  - ▷ Страхование

## НАШИ КЛИЕНТЫ:

Внешэкономбанк, РусГидро, РОСНАНО, СИТРОНИКС, Газпром нефть, Газпром добыча Астрахань, Мосэнергосбыт, МРСК Центра, МРСК Волги, Белон, ФосАгро АГ, РОСНО, Ильюшин Финанс Ко, Русские фонды, РЕСО-Гарантия, Сан ИнБев, МТС, R-Quadrat, НОСНТИЕФ, MAN, British Airways, Rockwool, MTD Products

## СОТРУДНИЧЕСТВО:

Министерство экономического развития РФ, Министерство транспорта РФ, Министерство регионального развития РФ, Федеральная антимонопольная служба РФ, Федеральная служба по тарифам РФ, Федеральная служба по финансовым рынкам РФ, комитеты Государственной Думы и Совета Федерации, ГК Внешэкономбанк, федеральные агентства (Росморречфлот, Росжелдор, Росавтодор, Госстрой), комитеты по собственности и защите конкуренции, ГЧП и инвестициям РСПП, Комиссия по защите прав инвесторов при НФА, Агентство Стратегических инициатив и т.д.

### МОСКВА

Тел.: +7 (495) 933 08 00  
 Факс: +7 (495) 933 08 02  
 vegaslex@vegaslex.ru

### ВОЛГОГРАД

Тел.: +7 (8442) 266 312/313/314/315  
 Факс: +7 (8442) 26 63 16  
 volgograd@vegaslex.ru

### КРАСНОДАР

Тел.: +7 (861) 274 74 08  
 Факс: +7 (861) 274 74 09  
 krasnodar@vegaslex.ru