



А.Н. Борисов

ЗАЩИТА ПРАВ НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКОВ ПРИ ПРИНУДИТЕЛЬНОМ ВЗЫСКАНИИ НАЛОГОВ, ПЕНЕЙ И САНКЦИЙ

Практические рекомендации с материалами
судебной практики

- ◆ Оспаривание действий налоговых органов и судебных приставов
- ◆ Нарушения, допускаемые налоговыми органами и судебными приставами
- ◆ Приостановление исполнения взыскания налогов, пеней и санкций
- ◆ Формы процессуальных документов

ЮСТИЦ  **ИНФОРМ**

Александр Борисов

**Защита прав налогоплательщиков
при принудительном взыскании
налогов, пеней и санкций**

«Юстицинформ»

2007

Борисов А. Н.

Защита прав налогоплательщиков при принудительном взыскании налогов, пеней и санкций / А. Н. Борисов — «Юстицинформ», 2007

ISBN 5-7205-0793-0

Книга содержит практические рекомендации организациям и индивидуальным предпринимателям по защите своих прав при принудительном взыскании налогов, пеней и санкций. Первая глава книги посвящена процедурам бесспорного взыскания налогов, пеней и санкций за счет денежных средств. Во второй главе книги рассмотрены процедуры обращения взыскания налогов, пеней и санкций на иное имущество организаций и индивидуальных предпринимателей. Особое внимание уделено возможностям приостановления исполнения инкассовых поручений и взыскания в рамках исполнительных производств. Подробно рассмотрен порядок оспаривания (обжалования) решений и действий (бездействия) налоговых органов, их должностных лиц и судебных приставов-исполнителей. В книге учтены изменения, внесенные Федеральным законом от 27 июля 2006 г. № 137-ФЗ в Налоговый кодекс РФ и другие законодательные акты в связи с осуществлением мер по совершенствованию налогового администрирования. Подробно рассмотрены сами изменения, сделан сравнительный анализ с ранее действовавшим порядком и сформированы практические рекомендации на переходный период. В приложениях к книге приведены примерные формы процессуальных документов, которые рекомендуется использовать при оспаривании решений и действий (бездействия) налоговых органов, их должностных лиц и судебных приставов-исполнителей, а также для приостановления процедур принудительного взыскания налогов, пеней и санкций.

ISBN 5-7205-0793-0

© Борисов А. Н., 2007

© Юстицинформ, 2007

Содержание

Введение	6
Глава 1 Защита прав налогоплательщика при взыскании налога за счет денежных средств	8
1.1. Соблюдение налоговыми органами порядка выставления инкассовых поручений	8
Оформление инкассового поручения (соблюдение формальных требований)	8
Форма и содержание требования об уплате налога	10
Соблюдение порядка и сроков направления требования об уплате налога	12
Соблюдение порядка вынесения и направления решения о взыскании налога за счет денежных средств на счетах в банках	16
Обращение налогового органа в суд с иском о взыскании налога	18
Конец ознакомительного фрагмента.	21

Александр Николаевич Борисов

Защита прав налогоплательщика при принудительном взыскании налогов, пеней и санкций

Введение

В банк поступило инкассовое поручение налогового органа на списание денежных средств с расчетного счета организации. Как только на счет поступят денежные средства, при отсутствии других требований, имеющих приоритетную очередность, эти средства не позднее следующего рабочего дня будут списаны со счета в доход бюджета или государственного внебюджетного фонда. Однако налоговый орган, направив инкассовое поручение в банк, не всегда соблюдает требования законодательства. Что делать налогоплательщику в этом случае, как предотвратить нарушение своих прав и законных интересов и не допустить незаконного взыскания налогов?

Как правило, именно с поступлением инкассового поручения в банку организации, не имеющей практики общения с налоговыми органами по поводу принудительного взыскания налогов, и возникают подобные вопросы. Настоящая книга как раз и имеет целью помочь налогоплательщикам в вопросах защиты своего имущества от незаконных притязаний налоговых органов. Априори налоговые органы уверены в непогрешимости своих действий. Однако не стоит забывать, что деятельность налоговых органов четко регламентирована законом и что они органы исполнительной, а не законодательной власти. Принцип «как мы решим, так и будет» несовместим с основами правового государства, построение которого в стране, по крайней мере, провозглашено. Как показывает практика, действия налогового органа по принудительному взысканию налогов далеко не всегда соответствуют закону, и поэтому очень важно знать, как именно законодатель определяет порядок такого взыскания.

Книга содержит две главы, соответствующие двум процедурам принудительного взыскания налогов, пеней и санкций, – за счет денежных средств на счетах в банках и за счет иного имущества, соответственно.

В первой главе книги подробно рассмотрена вся цепочка мероприятий, проводимых налоговыми органами при бесспорном взыскании налогов, пеней и санкций за счет денежных средств: направление организации требования об уплате налога – вынесение налоговым органом решения о взыскании налога за счет денежных средств на счетах в банках – направление в банк инкассового поручения. Уделено внимание особенностям взыскания санкций, а также особенностям взыскания страховых взносов на обязательное пенсионное страхование и обязательное социальное страхование.

Рассмотрен порядок оспаривания решений и действий (бездействия) налоговых органов и их должностных лиц в арбитражном суде и порядок обжалования этих решений и действий в вышестоящем налоговом органе (у вышестоящего должностного лица). Особое внимание уделено процедурам приостановления исполнения инкассовых поручений и иных актов и решений налоговых органов.

Специальный раздел первой главы посвящен взаимоотношениям организации с банком, исполняющим инкассовое поручение, а также порядку возврата сумм излишне взысканного налога.

Во второй главе книги рассмотрены процедуры обращения взыскания налогов, пеней и санкций на иное имущество организаций и индивидуальных предпринимателей. Также рассмотрена цепочка мероприятий, проводимых налоговыми органами и судебными приставами-исполнителями при обращении взыскания на имущество организации: вынесение налоговым органом решения и постановления о взыскании налога за счет имущества организации – направление постановления судебному приставу-исполнителю – возбуждение судебным приставом-исполнителем исполнительного производства – арест, изъятие и принудительная реализация судебным приставом-исполнителем имущества организации.

Отдельно уделено внимание видам имущества организации, на которое может быть обращено взыскание налога, а также очередности обращения взыскания на имущество.

Рассмотрен порядок оспаривания (обжалования) решений и действий (бездействия) судебного пристава-исполнителя в арбитражном суде и в суде общей юрисдикции. Особое внимание уделено процедурам приостановления исполнительного производства.

Специальный раздел второй главы посвящен порядку освобождения от ареста (исключения из описи) имущества, арестованного в рамках исполнительного производства и принадлежащего не налогоплательщику.

С 1 января 2007 г. внесены существенные изменения как в Налоговый кодекс РФ, так и в другие законодательные акты Федеральным законом от 27 июля 2006 г. № 137-ФЗ «О внесении изменений в часть первую и часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с осуществлением мер по совершенствованию налогового администрирования»¹. Соответственно, в книге подробно рассмотрены изменения, внесенные указанным Федеральным законом, сделан сравнительный анализ с ранее действовавшим порядком и сформированы практические рекомендации на переходный период.

В приложениях к книге приведены примерные формы процессуальных документов, которые рекомендуется использовать при оспаривании решений и действий (бездействия) налоговых органов, их должностных лиц и судебных приставов-исполнителей, а также для приостановления процедур принудительного взыскания налогов, пеней и санкций. Ссылки на приложения содержатся в тексте книги при описании того или иного процессуального документа.

Необходимо сделать две оговорки. Во-первых, книга предназначена прежде всего для руководителей, юристов и специалистов по налогообложению юридических лиц, а также для индивидуальных предпринимателей и их представителей. Поэтому, когда в тексте говорится о налогоплательщике, следует учитывать, что речь идет об организациях и индивидуальных предпринимателях (если не оговорено иное). Во-вторых, в том случае, когда речь идет о взыскании налога, то подразумеваются также и сбор, и пеня, и санкции. Особенности взыскания пеней и санкций рассмотрены отдельно.

Следует отметить еще один момент. Практические рекомендации, данные в настоящей книге, ориентированы на добросовестных налогоплательщиков. Не стоит забывать о недопустимости злоупотребления своими правами. В противном случае можно добиться неблагоприятных последствий, вплоть до появления заинтересованности правоохранительных органов. Дело в том, что за сокрытие денежных средств и имущества от обращения на них недоимки предусмотрена уголовная ответственность.

¹ СЗ РФ. 2006. № 31.4. 1. Ст. 3436.

Глава 1 Защита прав налогоплательщика при взыскании налога за счет денежных средств

1.1. Соблюдение налоговыми органами порядка выставления инкассовых поручений

Оформление инкассового поручения (соблюдение формальных требований)

Первым источником исходных данных для разработки правовой позиции налогоплательщика является, конечно же, само инкассовое поручение, поступившее от налогового органа в банк, в котором открыт счет (счета) налогоплательщика. В реквизитах инкассового поручения содержится (по крайней мере, должна содержаться) информация о требовании об уплате налога, на основании которого и производится беспспорное взыскание денежных сумм. Эта информация необходима не только для того, чтобы получить представление о виде беспспорно взыскиваемого платежа, но и для оценки соблюдения налоговым органом формальных требований к составлению инкассового поручения.

В пункте 5 ст. 46 части первой НК РФ (в ред. Федерального закона от 27 июля 2006 г. № 137-ФЗ) установлено, что поручение налогового органа на перечисление налога должно содержать указание на те счета налогоплательщика (налогового агента) – организации или индивидуального предпринимателя, с которых должно быть произведено перечисление налога, и сумму, подлежащую перечислению. Такие же требования к оформлению инкассового поручения содержались и в ранее действовавшей редакции ст. 46 НК РФ.

Разумеется, это не единственное, что установлено в качестве правовых требований к содержанию инкассового поручения.

Бланк инкассового поручения (форма 0401071) приведен в приложении 13 к Положению Банка России от 3 октября 2002 г. № 2-П «О безналичных расчетах в Российской Федерации» (в ред. указания Банка России от 3 марта 2003 г. № 1256-У)². Описание полей инкассового поручения приведено в приложении 16 к Положению Банка России от 3 октября 2002 г. № 2-П.

Согласно п. 2.10 Положения Банка России от 3 октября 2002 г. № 2-П (в ред. Указания Банка России от 3 марта 2003 г. № 1256-У) поля «Платательщик», «Получатель», «Назначение платежа», «ИНН» (ИНН плательщика), «ИНН» (ИНН получателя), а также поля 101–110 в расчетных документах на перечисление и взыскание налоговых и иных обязательных платежей заполняются с учетом требований, установленных МНС России, Минфином России и ГТК России в нормативных правовых актах, принятых совместно или по согласованию с Банком России.

Правила указания информации, идентифицирующей платеж, в расчетных документах на перечисление налогов и сборов и иных платежей в бюджетную систему Российской Федерации, администрируемых налоговыми органами, утверждены приказом Минфина России от 24 ноября 2004 г. № 106н «Об утверждении правил указания информации в полях расчетных

² Вестник Банка России. 2002. № 74; 2003. № 17.

документов на перечисление налогов, сборов и иных платежей в Бюджетную систему Российской Федерации»³ и приведены в приложении 2 к этому приказу.

Согласно положениям названных правил в инкассовом поручении должны быть указаны:

в поле 106 — такое основание платежа, как «ТР», т. е. погашение задолженности по требованию налогового органа об уплате налога;

в поле 107 — срок уплаты, установленный в данном требовании об уплате налога;

в поле 108 — номер данного требования об уплате налога; в поле 109 — дата требования об уплате налога; в поле 110 — тип платежа, который имеет два знака и может принимать такие значения, как «НС» (взыскание налога или сбора), «ПЕ» (взыскание пени) или «СА» (взыскание налоговой санкции).

Например, в полях 106–109 инкассового поручения указана следующая информация: «ТР», «20.01.2007», «56», «10.01.2007» и «ПЕ» соответственно. Это значит, что по инкассовому поручению взыскивается пеня по тому налогу или сбору, который указан в поле «Назначение платежа» инкассового поручения, в связи с неисполнением налогоплательщиком требования об уплате пени по этому налогу или сбору от 10 января 2007 г. № 56 в срок до 20 января 2007 г.

Необходимо иметь в виду, что в соответствии с п. 12.4 Положения Банка России от 3 октября 2002 г. № 2-П при взыскании денежных средств со счетов в бесспорном порядке в случаях, установленных законом, в инкассовом поручении в поле «Назначение платежа» должна быть сделана ссылка на закон (с указанием его номера, даты принятия и соответствующей статьи).

Соответственно, указание в инкассовом поручении неверных сведений о требовании об уплате налога, в связи с неисполнением которого взыскивается платеж, а также номера, даты принятия и соответствующей статьи закона либо неуказание таких сведений уже является нарушением требований законов и иных нормативных правовых актов.

Следует отметить, что в данном случае имеет место нарушение норм не только приведенных выше Положения Банка России от 3 октября 2002 г. № 2-П «О безналичных расчетах в Российской Федерации» и Правил указания информации, идентифицирующей платеж, в расчетных документах на перечисление налогов и сборов и иных платежей в бюджетную систему Российской Федерации, администрируемых налоговыми органами, утв. приказом Минфина России от 24 ноября 2004 г. № 106н, но и норм законодательных актов, на основании которых издано Положение Банка России от 3 октября 2002 г. № 2-П, а именно:

пункта 1 ст. 862 части второй ГК РФ, согласно которому при осуществлении безналичных расчетов допускаются расчеты платежными поручениями, по аккредитиву, чеками, расчеты по инкассо, а также расчеты в иных формах, предусмотренных законом, установленными в соответствии с ним банковскими правилами и применяемыми в банковской практике обычаями делового оборота;

статьи 80 Федерального закона от 10 июля 2002 г. № 86-ФЗ «О Центральном Банке Российской Федерации (Банке РФ)»⁴, в соответствии с которой Банк России устанавливает правила, формы, сроки и стандарты осуществления безналичных расчетов;

статьи 31 Федерального закона от 2 декабря 1990 г. № 395-1 «О банках и банковской деятельности» (в ред. Федерального закона от 3 февраля 1996 г. № 17-ФЗ)⁵, согласно которой кредитная организация осуществляет расчеты по правилам, формам и стандартам, установленным Банком России.

³ Российская газета. 2004. 21 дек. № 282.

⁴ СЗ РФ. 2002. № 28. Ст. 2790.

⁵ Ведомости СНД и ВС РФ. 1990. № 27. Ст. 357; СЗ РФ. 1996. № 6. Ст. 492.

Нарушение требований к заполнению соответствующих полей инкассового поручения может иметь значение как для оспаривания инкассового поручения, так и для предъявления претензии к банку, принявшему это инкассовое поручение для исполнения.

Следует отметить, что неверное указание сведений в инкассовом поручении может оказаться не просто формальным нарушением, допущенным налоговым органом. Правоприменительной практике известны случаи, когда налоговые органы, не утруждая себя оформлением инкассовых поручений по каждому из требований об уплате налога, направляли в банки одно инкассовое поручение в связи с неисполнением сразу нескольких требований об уплате налога. Соответственно, в инкассовом поручении указывалось одно из таких требований, так как поля формы инкассового поручения не позволяют сделать ссылки на несколько требований об уплате налогов. В результате оказывалось, что в инкассовом поручении содержалась ссылка на несуществующее требование, а именно на требование, в котором не указана и не могла быть указана соответствующая сумма. Данное обстоятельство послужило основанием для признания арбитражным судом инкассового поручения недействительным.

Форма и содержание требования об уплате налога

Следующий шаг в разработке правовой позиции налогоплательщика – это анализ правомерности действий налогового органа по направлению в адрес организации требования об уплате налога, в связи с неисполнением которого и выставлено инкассовое поручение.

В пункте 1 ст. 45 части первой НК РФ (как в ред. Федерального закона от 27 июля 2006 г. № 137-ФЗ, так и в ранее действовавшей редакции) установлено, что неисполнение или ненадлежащее исполнение обязанности по уплате налога является основанием для направления налоговым органом налогоплательщику требования об уплате налога. Согласно п. 6 ст. 45 НК РФ (в ред. Федерального закона от 27 июля 2006 г. № 137-ФЗ) неисполнение обязанности по уплате налога является основанием для применения мер принудительного исполнения обязанности по уплате налога, предусмотренных НК РФ. Аналогичная норма содержалась в п. 4 ранее действовавшей ред. ст. 45 НК РФ.

В отношении применения приведенных норм полезно иметь в виду правовую позицию, выраженную Президиумом ВАС России в Постановлении от 29 марта 2005 г. № 13592/04¹: именно с момента направления требования об уплате налога начинается этап принудительного исполнения обязанности по уплате налога или сбора, т. е. направление требования – это составная часть процедуры принудительного исполнения обязанности по уплате налога для организации. Как указал Президиум ВАС России, взыскание налога – это длящийся процесс. На первом этапе налоговым органом направляется налогоплательщику требование об уплате налога с предложением в установленный срок уплатить доначисленную сумму. На втором этапе налоговым органом применяются принудительные меры взыскания, предусмотренные ст. 46 и 47 НК РФ.

Вышесказанное означает, что оценка правомерности направления налоговым органом инкассового поручения в банк включает в себя оценку соблюдения установленного порядка направления налогоплательщику требования об уплате налога, в связи с неисполнением которого и выставлено инкассовое поручение.

Как определено в п. 1 ст. 69 части первой НК РФ (в ред. Федерального закона от 27 июля 2006 г. № 137-ФЗ), требованием об уплате налога признается письменное извещение налогоплательщика о неуплаченной сумме налога, а также об обязанности уплатить в установленный срок неуплаченную сумму налога. Следует отметить, что в ранее действовавшей редакции п. 1 ст. 69 НК РФ говорилось о требовании об уплате налога как о письменном извещении, направленном налогоплательщику. Соответственно, Федеральный закон от 27 июля 2006 г.

№ 137-ФЗ устранил редакционную неточность в определении понятия «требование об уплате налога».

Перечень сведений, подлежащих указанию в требовании об уплате налога, определен в п. 4 ст. 69 НК РФ. Так, требование об уплате налога должно содержать сведения:

- о сумме задолженности по налогу;
- о размере пеней, начисленных на момент направления требования;
- о сроке уплаты налога, установленного законодательством о налогах и сборах;
- о сроке исполнения требования;

о мерах по взысканию налога и обеспечению исполнения обязанности по уплате налога, которые применяются в случае неисполнения требования налогоплательщиком.

В пункте 4 ст. 69 НК РФ также установлено, что во всех случаях требование должно содержать подробные данные об основаниях взимания налога, а также ссылку на положения законодательства о налогах и сборах, которые устанавливают обязанность налогоплательщика уплатить налог.

Следует отметить, что, согласно разъяснению, данному в п. 12 Обзора практики разрешения арбитражными судами дел, связанных с применением отдельных положений главы 25 Налогового кодекса Российской Федерации⁶ (направлен информационным письмом Президиума ВАС России от 22 декабря 2005 г. № 98), налоговый орган вправе направить налогоплательщику требование об уплате ежемесячных авансовых платежей по налогу на прибыль организаций, исчисляемых в течение отчетного периода, а также осуществить меры по принудительному взысканию задолженности по данным платежам за счет имущества налогоплательщика.

Данная правовая позиция обоснована следующим: согласно п. 1 ст. 23 НК РФ налогоплательщики обязаны уплачивать законно установленные налоги. Данная обязанность в силу п. 1 ст. 45 НК РФ должна быть исполнена налогоплательщиком самостоятельно. Неисполнение или ненадлежащее исполнение обязанности по уплате налога является основанием для направления налоговым органом налогоплательщику требования об уплате налога и применения в последующем при неисполнении требования мер по принудительному взысканию недоимки (ст. 46, 47, 69 НК РФ);

отсутствие в указанных нормах НК РФ положений об их применении к авансовым платежам не может быть расценено как отсутствие у налогоплательщика обязанности по уплате таких платежей (в том числе платежей, исчисляемых в течение отчетного периода). Эта обязанность устанавливается применительно к отдельным налогам в соответствующих нормах части второй НК РФ;

необходимо учитывать, что неотъемлемым свойством публичной обязанности по уплате определенной денежной суммы в казну публично-правового образования является возможность ее принудительного исполнения, в том числе с применением установленных законодательством мер по обеспечению исполнения решений о взыскании;

при этом порядок исчисления налогоплательщиком соответствующего авансового платежа, а именно: в зависимости от реальных финансовых результатов экономической деятельности или в отсутствие таковой обусловленности, – не имеет правового значения.

Пленум ВАС России в п. 19 Постановления Пленума ВАС России от 28 февраля 2001 г. № 5 для случаев, когда в состав исковых требований налогового органа включено требование о взыскании пеней и на момент вынесения решения сумма недоимки не уплачена налогоплательщиком, разъяснял, что в решении суда о взыскании с налогоплательщика пеней должны содержаться сведения о размере недоимки, на которую начислены пени; дате, начиная с кото-

⁶ Вестник ВАС РФ. 2006. № 3.

рой производится начисление пеней; процентная ставка пеней с учетом положений ст. 75 НК РФ.

Несмотря на то что данное разъяснение дано для случаев взыскания пеней с налогоплательщика в судебном порядке, представляется, что оно применимо и к содержанию требования об уплате пеней, т. е. в требовании об уплате пеней должны быть указаны: размер недоимки, дата, с которой начинают начисляться пени, и ставка пеней. Именно такая позиция может быть использована при оспаривании ненормативных правовых актов налоговых органов в суде в случае, если налоговый орган не довел до налогоплательщика расчет начисления пеней иным способом.

До настоящего времени применяются формы требований, утв. приказом МНС России от 29 августа 2002 г. № БГ-3-29/465:

форма требования об уплате налога (приложение 2 к приказу), которое направляется организации-налогоплательщику (плательщику сборов) или налоговому агенту;

форма требования об уплате налога (приложение 3 к приказу), которое направляется физическому лицу – налогоплательщику (плательщику сборов) или налоговому агенту;

форма требования об уплате налоговой санкции (приложение 4 к приказу).

Данные формы не предусматривают указания сведений, исходя из которых начислялась пеня. Однако в любом случае недоведение до налогоплательщика расчета пени является нарушением прав налогоплательщика.

Соблюдение порядка и сроков направления требования об уплате налога

Как разъяснено в п. 21 Постановления Пленума ВАС России от 22 июня 2006 г. № 25, предъявление требования об уплате налога расценивается НК РФ в качестве необходимого условия для осуществления в последующем мер по принудительному взысканию постольку, поскольку в таком требовании налоговым органом устанавливается срок его исполнения, с истечением которого НК РФ связывает возникновение у налогового органа права на осуществление принудительного взыскания в бесспорном или судебном порядке указанной в данном документе задолженности.

Согласно п. 5 ст. 69 НК РФ требование об уплате налога направляется налогоплательщику налоговым органом, в котором налогоплательщик состоит на учете.

Порядок передачи требования об уплате налога установлен в п. 6 ст. 69 НК РФ:

требование об уплате налога может быть передано руководителю (законному или уполномоченному представителю) организации или физическому лицу (его законному или уполномоченному представителю) лично под расписку или иным способом, подтверждающим факт и дату получения этого требования;

если указанными способами требование об уплате налога вручить невозможно, оно направляется по почте заказным письмом и считается полученным по истечении шести дней с даты направления заказного письма. Данное положение приведено в ред. Федерального закона от 27 июля 2006 г. № 137-ФЗ. В ранее действовавшей редакции говорилось о необходимости направления требования об уплате налога в случае, когда указанные выше лица уклоняются от получения требования. Тем самым законодатель несколько упростил процедуру направления требования – налоговым органам теперь нет надобности обосновывать наличие факта уклонения от получения требования.

В силу прямого указания закона соответствующая налоговая процедура признается соблюденной независимо от фактического получения налогоплательщиком (его представителем) требования об уплате налога, направленного заказным письмом. Именно такое разъяснение дано в п. 18 Постановления Пленума ВАС России от 28 февраля 2001 г. № 5.

Однако не исключено, что направленное по почте заказным письмом требование об уплате налога может прийти до налогоплательщика гораздо позже, чем истечет шесть дней с даты направления этого письма, либо не дойдет вообще. В этом случае может помочь справка из почтового отделения, в котором обслуживается организация, о дате поступления в адрес организации соответствующего заказного письма или о факте непоступления такого письма.

Сроки направления требования об уплате налога установлены в ст. 70 НК РФ, изложенной в соответствии с Федеральным законом от 27 июля 2006 г. № 137-ФЗ в новой редакции. Следует иметь в виду что положения ст. 70 НК РФ претерпели существенные изменения.

Как и в ранее действовавшей редакции ст. 70 НК РФ сроки направления требования об уплате налога различаются в зависимости от того, направляется требование в связи с текущей недоимкой или по результатам налоговой проверки.

В действовавшей до 1 января 2007 г. редакции ст. 70 НК РФ устанавливалось, что требование об уплате налога должно быть направлено налогоплательщику не позднее трех месяцев после наступления срока уплаты налога.

В соответствии с п. 1 ст. 70 НК РФ в ред. Федерального закона от 27 июля 2006 г. № 137-ФЗ требование об уплате налога должно быть направлено налогоплательщику не позднее трех месяцев со дня выявления недоимки. При этом в п. 1 ст. 70 НК РФ предусмотрено, что при выявлении недоимки налоговый орган составляет документ по установленной форме. Форму такого документа утверждает федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный по контролю и надзору в области налогов и сборов, т. е. ФНС России.

В ранее действовавшей редакции ст. 70 НК РФ устанавливалось, что требование об уплате налога и соответствующих пеней, выставяемое налогоплательщику в соответствии с решением налогового органа по результатам налоговой проверки, должно быть направлено ему в десятидневный срок с даты вынесения соответствующего решения.

Согласно п. 2 действующей редакции ст. 70 НК РФ требование об уплате налога по результатам налоговой проверки должно быть направлено налогоплательщику в течение 10 дней с даты вступления в силу соответствующего решения. Направление требования об уплате налога только после вступления в силу решения, вынесенного по результатам рассмотрения материалов выездной налоговой проверки, установлено также в п. 3 ст. 101³ НК РФ в ред. Федерального закона от 27 июля 2006 г. № 137-ФЗ.

Установление порядка вступления в силу решения, выносимого по результатам рассмотрения материалов налоговой проверки, является одной из новелл, введенных в НК РФ Федеральным законом от 27 июля 2006 г. № 137-ФЗ. В ранее действовавшей редакции НК РФ разграничения между моментами вынесения такого решения и вступления его в силу не проводилось.

Непосредственно порядок вступления в силу решения, выносимого по результатам рассмотрения материалов налоговой проверки, определен в п. 9 ст. 101 НК РФ (соответственно в ред. Федерального закона от 27 июля 2006 г. № 137-ФЗ):

решение о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения и решение об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения вступают в силу по истечении 10 дней со дня вручения лицу (его представителю), в отношении которого было вынесено соответствующее решение;

в случае подачи апелляционной жалобы на решение налогового органа в порядке, предусмотренном ст. 101² НК РФ, указанное решение вступает в силу со дня его утверждения вышестоящим налоговым органом полностью или в части.

По смыслу п. 2 ст. 101² НК РФ жалоба на решение, выносимое по результатам рассмотрения материалов налоговой проверки, является апелляционной в случае, если она подана до вступления такого решения в силу.

Согласно п. 2 ст. 101² НК РФ (в ред. Федерального закона от 27 июля 2006 г. № 137-ФЗ):
в случае, если вышестоящий налоговый орган, рассматривающий апелляционную жалобу, не отменит решение нижестоящего налогового органа, решение нижестоящего налогового органа вступает в силу с даты его утверждения вышестоящим налоговым органом;

в случае, если вышестоящий налоговый орган, рассматривающий апелляционную жалобу, изменит решение нижестоящего налогового органа, решение нижестоящего налогового органа, с учетом внесенных изменений, вступает в силу с даты принятия соответствующего решения вышестоящим налоговым органом.

По не вполне понятной причине в ст. 70 НК РФ ничего не говорится о сроке направления требования об уплате пеней и штрафа, направляемого по результатам рассмотрения материалов в порядке ст. 101⁴ НК РФ, введенной Федеральным законом от 27 июля 2006 г. № 137-ФЗ.

В порядке, предусмотренном ст. 101 НК РФ, рассматриваются дела о налоговых правонарушениях, выявленных в ходе камеральной или выездной налоговой проверки. Это установлено в п. 1 ст. 100¹ НК РФ, также введенной Федеральным законом от 27 июля 2006 г. № 137-ФЗ.

Согласно п. 2 ст. 100¹ НК РФ дела о выявленных в ходе иных мероприятий налогового контроля налоговых правонарушениях (за исключением правонарушений, предусмотренных ст. 120, 122 и 123 НК РФ) рассматриваются в порядке, предусмотренном ст. 101⁴

НК РФ (статья также введена Федеральным законом от 27 июля 2006 г. № 137-ФЗ), в п. 10 которой установлено, что на основании вынесенного решения о привлечении лица к ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах этому лицу направляется требование об уплате пеней и штрафа.

Согласно п. 11 ст. 101⁴ НК РФ копия решения руководителя налогового органа и требование об уплате пеней и штрафа вручаются лицу, совершившему налоговое правонарушение, под расписку или передаются иным способом, свидетельствующим о дате их получения этим лицом (его представителем). Кроме того, в ст. 101⁴ НК РФ не содержатся положения о порядке вступления в силу решения, выносимого в рамках этой статьи, подобно тому, как это сделано в п. 9 ст. 101 НК РФ (в ред. Федерального закона от 27 июля 2006 г. № 137-ФЗ) в отношении решения, выносимого по результатам рассмотрения материалов налоговой проверки. Можно с уверенностью предположить, что исходя из этого налоговые органы будут настаивать на обоснованности направления требования об уплате пеней и штрафа одновременно с копией соответствующего решения, вынесенного в рамках ст. 101⁴ НК РФ.

Однако необходимо учитывать, что норма п. 3 ст. 101³ НК РФ о направлении требования об уплате налога (сбора), соответствующих пеней, а также штрафа только на основании вступившего в силу решения привлечения лица к ответственности за налоговое правонарушение, а также положения ст. 101² НК РФ о порядке обжалования решений налогового органа о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения применимы к решениям, выносимым налоговым органом по результатам рассмотрения как материалов налоговых проверок (т. е. в рамках ст. 101 НК РФ), так и материалов о налоговых правонарушениях, выявленных в ходе иных мероприятий налогового контроля (т. е. в рамках ст. 101⁴ НК РФ). Из этого следует, что требование об уплате пеней и штрафа на основании вынесенного в рамках ст. 101⁴ НК РФ решения о привлечении лица к ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах может быть направлено только после вступления в силу этого решения.

Согласно п. 11 ст. 101⁴ НК РФ в случае, если лицо, привлеченное к ответственности, или его представители уклоняются от получения требования, оно направляется заказным письмом по почте и считается полученным по истечении шести дней после дня его отправки по почте

заказным письмом. Таким образом, при направлении требования об уплате пеней и штрафа по почте заказным письмом данная налоговая процедура будет соблюдена только в том случае, если налоговые органы обоснуют наличие факта уклонения от получения требования.

«Предшественницей» ст. 101⁴ НК РФ (в ред. Федерального закона от 27 июля 2006 г. № 137-ФЗ) в ранее действовавшей редакции НК РФ являлась ст. 101⁴, в которой был определен порядок производства по делу о предусмотренных НК РФ нарушениях законодательства о налогах и сборах, совершенных лицами, не являющимися налогоплательщиками, плательщиками сбора или налоговыми агентами (речь идет, в частности, о банках).

В пункте 10 ст. 101¹ НК РФ устанавливалось, что требование об уплате штрафов и пеней направляется на основании вынесенного решения о привлечении лица к ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах. Соответственно, в ранее действовавшей редакции НК РФ разграничения между моментами вынесения такого решения и вступления его в силу не проводилось (также, как не проводилось разграничения между вынесением решения по результатам рассмотрения материалов налоговой проверки и вступлением такого решения в силу). Следует отметить, что п. 10 ст. 101¹ НК РФ не предусматривал возможность направления требования об уплате штрафов и пеней по почте заказным письмом.

При оценке соблюдения налоговыми органами сроков направления требования об уплате налога необходимо учитывать разъяснения, данные в п. 24 Постановления Пленума ВАС России от 22 июня 2006 г. № 25⁷:

пропуск налоговым органом срока направления требования об уплате налога не влечет изменения порядка исчисления срока на бесспорное взыскание недоимки, в течение которого налоговый орган должен принять решение о взыскании налога за счет денежных средств и выставить инкассовое поручение на его перечисление в бюджет;

срок на бесспорное взыскание начинает течь с момента истечения срока на добровольную уплату налога, который, в свою очередь, исчисляется с момента окончания срока, в течение которого требование об уплате налога должно было быть направлено налогоплательщику в соответствии с правилами ст. 70 НК РФ.

Более общее разъяснение, а именно разъяснение о том, что пропуск налоговым органом срока направления требования об уплате налога, установленного ст. 70 Кодекса, не влечет изменения порядка исчисления срока на принудительное взыскание налога и пеней, давалось в п. 6 Обзора практики разрешения арбитражными судами дел, связанных с применением отдельных положений части первой НК РФ. Данное разъяснение дано на примере следующего дела.

Налоговый орган обратился в арбитражный суд с заявлением о взыскании с индивидуального предпринимателя недоимки по единому налогу на вмененный доход за март 1999 г. и пеней за просрочку уплаты налога.

Решением суда в удовлетворении требования отказано со ссылкой на пропуск налоговым органом пресекательного срока, установленного п. 3ет. 48 НК РФ (без учета изменений, внесенных Федеральным законом от 27 июля 2006 г. № 137-ФЗ).

При этом суд указал следующее.

Установленный ст. 70 НК РФ трехмесячный срок направления требования об уплате налога истек 30 мая 1999 г. (налог должен был быть уплачен не позднее 28 февраля 1999 г.).

Фактически требование было направлено ответчику спустя почти год – 5 мая 2000 г., срок его добровольного исполнения был определен 15 мая 2000 г.

⁷ СПС.

Согласно п. 3 ст. 48 НК РФ шестимесячный срок на обращение налогового органа в суд с заявлением о взыскании недоимки, являющийся пресекательным, начинает течь с момента истечения срока исполнения требования об уплате налога.

Пропуск налоговым органом срока направления требования об уплате налога (ст. 70 НК РФ) не влечет изменения порядка исчисления пресекательного срока на принудительное взыскание налога и пеней (п. 3 ст. 48 НК РФ).

В связи с этим срок на обращение в суд должен исчисляться с 10 июня 1999 г., то есть по истечении 10 дней (определенных в требовании) со дня окончания установленного ст. 70 НК РФ срока на направление требования.

Поскольку заявление было предъявлено 27 сентября 2000 г., то есть за пределами пресекательного срока, предусмотренного п. 3 ст. 48 НК РФ, оно не может быть удовлетворено.

Соблюдение порядка вынесения и направления решения о взыскании налога за счет денежных средств на счетах в банках

Процесс принудительного взыскания налога за счет денежных средств на счетах в банках включает в себя такую процедуру, как вынесение налоговым органом решения о взыскании налога за счет денежных средств на счетах в банках. Соответственно, оценка правомерности выставления налоговым органом инкассового поручения включает в себя и оценку соблюдения установленного порядка вынесения решения о взыскании налога за счет денежных средств на счетах в банках и направления этого решения налогоплательщику.

Как установлено в п. 1 ст. 46 НК РФ (в ред. Федерального закона от 27 июля 2006 г. № 137-ФЗ), 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.

Согласно п. 2 ст. 46 НК РФ (также в ред. Федерального закона от 27 июля 2006 г. № 137-ФЗ) взыскание налога производится по решению налогового органа путем направления в банк, в котором открыты счета налогоплательщика (налогового агента) – организации или индивидуального предпринимателя, поручения налогового органа на списание и перечисление в бюджетную систему Российской Федерации необходимых денежных средств со счетов налогоплательщика (налогового агента) – организации или индивидуального предпринимателя.

Аналогичные нормы содержались и в ранее действовавшей редакции ст. 46 НК РФ (т. е. до внесения изменений Федеральным законом от 27 июля 2006 г. № 137-ФЗ).

До настоящего времени применяется форма решения о взыскании налога, сбора, а также пени за счет денежных средств налогоплательщика (плательщика сборов) – организации или налогового агента – организации на счетах в банках, утв. приказом МНС России от 29 августа 2002 г. № БГ-3-29/465 (форма приведена в приложении 1 к приказу).

В этой связи необходимо отметить следующую правовую проблему.

В ВАС России поступило заявление о признании недействующей нормы приказа МНС России от 29 августа 2002 г. № БГ-3-29/465, которой утверждена форма решения о взыскании налога за счет денежных средств. Как указывалось в заявлении, после утверждения МНС России формы решения о взыскании денежных средств в виде документа, отличного от инкассового поручения, налоговые органы получили право выставлять инкассовые поручения за пределами срока, установленного ст. 46 НК РФ, чем нарушаются права налогоплательщиков и изменено определенное налоговым законодательством содержание обязанностей участников налоговых отношений.

Постановлением Президиума ВАС России от 4 октября 2005 г. № 7445/05⁸ заявление передано в первую инстанцию ВАС России для принятия и рассмотрения по существу. Однако о том, каким образом разрешено дело, сведений до сих пор нет. Соответственно, ВАС России пока не дал ответа на вопрос, необходимо ли оформление решения о взыскании налога за счет денежных средств в качестве самостоятельного документа или таковым решением является инкассовое поручение, направляемое налоговым органом в банк.

В соответствии с п. 3 ст. 46 НК РФ (в ред. Федерального закона от 27 июля 2006 г. № 137-ФЗ) решение о взыскании налога за счет денежных средств принимается после истечения срока, установленного в требовании об уплате налога, но не позднее двух месяцев после истечения указанного срока. В ранее действовавшей редакции п. 3 ст. 46 НК РФ предусматривалось, что решение о взыскании принимается после истечения срока, установленного для исполнения обязанности по уплате налога, но не позднее 60 дней после истечения срока исполнения требования об уплате налога.

В пункте 4 ст. 69 НК РФ установлено, что требование об уплате налога должно быть исполнено в течение 10 календарных дней с даты получения указанного требования, если более продолжительный период времени для уплаты налога не указан в этом требовании. Следует отметить, что данная норма включена в ст. 69 НК РФ в соответствии с Федеральным законом от 27 июля 2006 г. № 137-ФЗ и действует с 1 января 2007 г.

Согласно п. 3 ст. 46 НК РФ решение о взыскании налога за счет денежных средств, принятое после истечения установленного срока (т. е. позднее двух месяцев после истечения срока, установленного в требовании об уплате налога), считается недействительным и исполнению не подлежит.

Как говорилось выше, согласно разъяснению, данному в п. 24 Постановления Пленума ВАС России от 22 июня 2006 г. № 25, пропуск налоговым органом срока направления требования об уплате налога не влечет изменения порядка исчисления срока на бесспорное взыскание недоимки, в течение которого налоговый орган должен принять решение о взыскании налога за счет денежных средств и выставить инкассовое поручение на его перечисление в бюджет.

Согласно п. 3 ст. 46 НК РФ решение о взыскании налога за счет денежных средств доводится до сведения налогоплательщика (налогового агента) – организации или индивидуального предпринимателя в течение шести дней после вынесения указанного решения. В ранее действовавшей редакции п. 3 ст. 46 НК РФ (т. е. до внесения изменений Федеральным законом от 27 июля 2006 г. № 137-ФЗ) устанавливалось, что решение о взыскании доводится до сведения налогоплательщика (налогового агента) – организации или индивидуального предпринимателя в срок не позднее пяти дней после вынесения решения о взыскании необходимых денежных средств.

Федеральным законом от 27 июля 2006 г. № 137-ФЗ п. 3 ст. 46 НК РФ дополнен нормой, согласно которой в случае невозможности вручения решения о взыскании налогоплательщику (налоговому агенту) под расписку или передачи иным способом, свидетельствующим о дате его получения, решение о взыскании направляется по почте заказным письмом и считается полученным по истечении шести дней со дня направления заказного письма. Ранее данное правило применялось и налоговыми органами, и арбитражными судами по аналогии с нормой п. 6 ст. 69 НК РФ о том, что в случае, когда представитель организации уклоняется от получения требования об уплате налога, указанное требование направляется по почте заказным письмом и считается полученным по истечении шести дней с даты направления заказного письма.

⁸ Вестник ВАС РФ. 2006. № 2.

Обращение налогового органа в суд с иском о взыскании налога

В пункте 3 ст. 46 НК РФ (в ред. Федерального закона от 27 июля 2006 г. № 137-ФЗ) предусмотрено, что в случае пропуска срока на беспорное взыскание недоимки за счет денежных средств налоговый орган может обратиться в суд с иском о взыскании с налогоплательщика (налогового агента) – организации или индивидуального предпринимателя причитающейся к уплате суммы налога.

В соответствии с п. 4 ст. 29 АПК РФ дела о взыскании с организаций обязательных платежей рассматриваются арбитражными судами. Порядок обращения в арбитражный суд налоговых органов с заявлением с требованием о взыскании с лиц, имеющих задолженность по обязательным платежам, денежных сумм в счет их уплаты и порядок рассмотрения таких заявлений определены гл. 26 «Рассмотрение дел о взыскании обязательных платежей и санкций» АПК РФ.

Как представляется, при проверке обоснованности и размера требований по налогам вполне применимы разъяснения, данные в п. 22 Постановления Пленума ВАС России от 22 июня 2006 г. № 25 в отношении установления требований по обязательным платежам и санкциям за публичные правонарушения в деле о банкротстве:

при проверке обоснованности и размера требований по налогам судам необходимо учитывать, что представляемая уполномоченным органом в обоснование указанных требований справка налогового органа, содержащая данные лицевого счета о размере недоимки на определенную дату, в случае несогласия должника с этими сведениями не может рассматриваться как достаточное доказательство для признания заявленных требований доказанными;

в этом случае уполномоченным органом в обоснование предъявленных требований могут быть представлены документы, содержащие данные об основаниях, моменте возникновения и размере недоимки (например, налоговые декларации налогоплательщика, акты налоговых проверок, решения налогового органа по результатам рассмотрения материалов проверок);

в качестве достаточных доказательств, подтверждающих наличие и размер недоимки, судом могут быть расценены подписанный налоговым органом и законным (уполномоченным) представителем должника акт сверки по лицевому счету налогоплательщика, а также требования налоговых органов об уплате налогов, решения о взыскании недоимки за счет денежных средств и иного имущества при условии, что в отношении требований по обязательным платежам, включенным в указанные документы, должником не заявлены соответствующие возражения по существу данных требований.

По общему правилу, закрепленному в ст. 46 и 47 НК РФ, принудительное взыскание налога и пеней с налогоплательщика-организации осуществляется во внесудебном порядке. Учитывая это обстоятельство, Пленум ВАС РФ в п. 11 Постановления от 28 февраля 2001 г. № 5 разъяснил, что иск налогового органа о взыскании с организации недоимки и пеней, поданный до истечения срока на беспорное списание указанных сумм, может быть принят судом к рассмотрению только в том случае, если истцом представлены доказательства наличия неразрешенных разногласий между налоговым органом и налогоплательщиком об обоснованности соответствующих требований истца; в такой ситуации не имеется оснований откладывать принятие к рассмотрению указанного спора до момента истечения срока на беспорное взыскание налога и пеней.

Согласно п. 3 ст. 46 НК РФ заявление может быть подано в суд в течение шести месяцев после истечения срока исполнения требования об уплате налога; пропущенный по уважительной причине срок подачи заявления может быть восстановлен судом.

В ранее действовавшей редакции (т. е. до внесения изменений Федеральным законом от 27 июля 2006 г. № 137-ФЗ) статья 46 НК РФ такого срока не устанавливала. Однако в п. 2 ст. 48 НК РФ (в ред. Федерального закона от 4 ноября 2005 г. № 137-ФЗ), а ранее – в п. 3 ст. 48 НК РФ предусматривалось, что исковое заявление о взыскании налога за счет имущества налогоплательщика – физического лица, не являющегося индивидуальным предпринимателем, может быть подано в суд общей юрисдикции налоговым органом (таможенным органом) в течение шести месяцев после истечения срока исполнения требования об уплате налога.

В связи с этим в п. 12 Постановления Пленума ВАС России от 28 февраля 2001 г. № 5 разъяснялось, что, основываясь на принципе всеобщности и равенства налогообложения (п. 1 ст. 3 НК РФ), арбитражным судам необходимо исходить из универсальности воли законодателя, выраженной в п. 3 ст. 48 НК РФ в отношении давности взыскания в судебном порядке сумм недоимок по налогам, и руководствоваться соответствующим положением при рассмотрении исков о взыскании недоимок с юридических лиц. Как указал Пленум ВАС России, при этом срок для обращения налогового органа в суд, установленный п. 3 ст. 48 НК РФ, в отношении исков к юридическим лицам исчисляется с момента истечения 60-дневного срока, предусмотренного п. 3 ст. 46 НК РФ (в ранее действовавшей редакции) для бесспорного взыскания соответствующих сумм. Имея в виду, что данный срок является пресекательным, т. е. не подлежащим восстановлению, в случае его пропуска арбитражный суд отказывает в удовлетворении требований налогового органа к юридическому лицу.

Как видно, законодатель уменьшил срок для обращения налогового органа в суд по сравнению с тем, как его предписывал понимать Пленум ВАС России: согласно п. 3 ст. 46 НК РФ в действующей редакции срок для подачи искового заявления в суд исчисляется не с момента истечения срока на бесспорное взыскание налога, а с момента истечения срока исполнения требования об уплате налога. В то же время, к сожалению, для налогоплательщиков срок для обращения налогового органа в суд «потерял» пресекательность, т. е. может быть восстановлен судом в случае его пропуска по уважительной причине.

Сохраняет свою практическую значимость разъяснение, данное в п. 13 Постановления Пленума ВАС России от 28 февраля 2001 г. № 5: при рассмотрении иска налогового органа о взыскании с налогоплательщика-организации недоимки и пеней, заявленного на основании п. 3 ст. 46 НК РФ, арбитражному суду необходимо исходить из того, что действующее законодательство о налогах и сборах не содержит специального указания на то, что непринятие налогоплательщиком мер к оспариванию требования налогового органа об уплате недоимки и пеней должно расцениваться как его согласие с предъявленным требованием; поэтому в том случае, когда налоговый орган пропустил срок на бесспорное списание сумм недоимки и пеней, установленный п. 3 ст. 46 НК РФ, и обратился с соответствующим иском в суд, данный иск подлежит рассмотрению по существу.

Необходимо иметь в виду, что в ст. 115 НК РФ установлены сроки исковой давности взыскания штрафов.

Согласно п. 1 ст. 115 НК РФ (в ред. Федерального закона от 27 июля 2006 г. № 137-ФЗ) налоговые органы могут обратиться в суд с иском о взыскании штрафов с организации и индивидуального предпринимателя в порядке и сроки, которые предусмотрены ст. 46 и 47 НК РФ, с физического лица, не являющегося индивидуальным предпринимателем, в порядке и сроки, которые предусмотрены ст. 48 НК РФ.

В пункте 1 ст. 115 НК РФ в ранее действовавшей редакции предусматривалось, что налоговые органы могут обратиться в суд с иском о взыскании налоговой санкции не позднее шести месяцев со дня обнаружения налогового правонарушения и составления соответствующего акта.

Пленум ВАС России и Пленум ВС России в п. 20 постановления от 11 июня 1999 года № 41/9 предписывали судам при рассмотрении дел о взыскании санкций за налоговое право-

нарушение проверять, не истекли ли установленные п. 1 ст. 115 Кодекса сроки для обращения налоговых органов в суд. Имея в виду, что данные сроки являются пресекательными, т. е. не подлежащими восстановлению, в случае их пропуска суд, согласно разъяснению Пленума ВАС России и Пленума ВС России, обязан был отказать в удовлетворении требований налогового органа.

Президиум ВАС России при разрешении конкретного дела в Постановлении от 24 июля 2001 г. № 3246/01 указывал, что срок давности взыскания санкции в соответствии с п. 20 Постановления Пленума ВАС России и Пленума ВС России от 11 июня 1999 года № 41/9 является пресекательным и должен применяться судом независимо от того, заявлено о его пропуске ответчиком или нет (до налоговых органов указанное постановление доведено письмом МНС России от 22 октября 2001 г. № ШС-6-14/803⁹).

Однако срок для обращения налогового органа в суд с иском о взыскании штрафов также «потерял» пресекательность.

В части 5 ст. 7 Федерального закона от 27 июля 2006 г. № 137-ФЗ в качестве переходного положения предусмотрено, что положения НК РФ в ред. указанного Федерального закона применяются к правоотношениям, регулируемым законодательством о налогах и сборах, возникшим после 31 декабря 2006 г. соответственно, могут оказаться полезными разъяснения, которые даны применительно к ранее действовавшей редакции НК РФ.

В частности, при применении нормы п. 1 ст. 115 НК РФ Пленум ВАС России в п. 37 Постановления от 28 февраля 2001 г. № 5 предписывал иметь в виду следующее:

исчисление срока давности взыскания санкции со дня составления акта производится в случае привлечения налогоплательщика (налогового агента) к ответственности по результатам выездной налоговой проверки, а также в случае привлечения к установленной Кодексом ответственности лиц, не являющихся налогоплательщиками (налоговыми агентами), поскольку только в этих случаях НК РФ предусматривает составление акта (п. 1 ст. 100 и п. 1 ст. 101¹);

учитывая, что НК РФ не предусматривает составления налоговым органом акта по результатам использования в отношении налогоплательщика (налогового агента) иных, помимо выездной налоговой проверки, форм налогового контроля, установленный п. 1 ст. 115 Кодекса срок в этих случаях должен исчисляться со дня обнаружения соответствующего правонарушения, который определяется исходя из характера конкретного правонарушения, а также обстоятельств его совершения и выявления.

Одним из возможных решений, выносимых руководителем (заместителем руководителя) налогового органа по результатам рассмотрения материалов проверки, согласно подп. 3 п. 2 ст. 101 НК РФ, является решение о проведении дополнительных мероприятий налогового контроля. Однако порядок исчисления срока давности взыскания санкций при этом не изменяется. Об этом указано на конкретном примере в п. 11 Обзора практики разрешения арбитражными судами дел, связанных с применением отдельных положений части первой НК РФ.

В пункте 12 указанного Обзора приведен пример, когда суд признал пропущенным срок давности взыскания сумм санкций, установленный п. 1 ст. 115 НК РФ, поскольку днем обнаружения нарушения налоговым агентом срока представления сведений о доходах физических лиц является день поступления в налоговый орган этих сведений.

Согласно п. 1 ст. 115 НК РФ (в ред. Федерального закона от 27 июля 2006 г. № 137-ФЗ) исковое заявление о взыскании штрафа с организации или индивидуального предпринимателя в случаях, предусмотренных подп. 1–3 п. 2 ст. 45 НК РФ, может быть подано налоговым органом в течение шести месяцев после истечения срока исполнения требования об уплате штрафа. Пропущенный по уважительной причине срок подачи указанного искового заявления может быть восстановлен судом.

⁹ СПС.

Конец ознакомительного фрагмента.

Текст предоставлен ООО «ЛитРес».

Прочитайте эту книгу целиком, [купив полную легальную версию](#) на ЛитРес.

Безопасно оплатить книгу можно банковской картой Visa, MasterCard, Maestro, со счета мобильного телефона, с платежного терминала, в салоне МТС или Связной, через PayPal, WebMoney, Яндекс.Деньги, QIWI Кошелек, бонусными картами или другим удобным Вам способом.