

ФЕДЕРАЛЬНАЯ НАЛОГОВАЯ СЛУЖБА

ПИСЬМО

от 22 августа 2014 года № СА-4-7/16692

Федеральная налоговая служба (далее – ФНС России) в связи с многочисленными запросами территориальных налоговых органов по вопросам применения отдельных положений Постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 30.07.2013 № 57 «О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации» (далее – Постановление № 57) сообщает следующее.

По пункту 1.

На основании пункта 5 статьи 226 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ, Кодекс) при невозможности удержать у налогоплательщика исчисленную сумму налога на доходы физических лиц, налоговый агент обязан не позднее одного месяца с даты окончания налогового периода, в котором возникли соответствующие обстоятельства, письменно сообщить налогоплательщику и налоговому органу по месту своего учета о невозможности удержать НДФЛ и сумме налога.

В силу статьи 24 Кодекса 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 о сумме задолженности соответствующего налогоплательщика.

Невозможность удержать налог возникает, например, в случае выплаты дохода в натуральной форме или возникновении дохода в виде материальной выгоды. При этом если до окончания налогового периода налоговым агентом выплачиваются налогоплательщику какие-либо денежные средства, он обязан произвести из них удержание налога с учетом ранее не удержанных сумм.

После окончания налогового периода, в котором налоговым агентом выплачивается доход физическому лицу, и письменного сообщения налоговым агентом налогоплательщику и налоговому органу по месту учета о невозможности удержать НДФЛ, обязанность по уплате возлагается на физическое лицо, а обязанность налогового агента по удержанию соответствующих сумм налога прекращается.

После сообщения налогового агента уплату налога должен произвести сам налогоплательщик при подаче в налоговый орган по месту своего учета налоговой декларации по НДФЛ.

По пункту 2.

При применении данного пункта необходимо учитывать, что в соответствии с пунктом 4 статьи 226 Кодекса налоговые агенты обязаны удержать начисленную сумму налога непосредственно из доходов налогоплательщика при их фактической выплате.

Удержание у налогоплательщика начисленной суммы налога производится налоговым агентом за счет любых денежных средств, выплачиваемых налоговым агентом налогоплательщику, при фактической выплате указанных денежных средств налогоплательщику либо по его поручению третьим лицам. При этом удерживаемая сумма налога не может превышать 50 процентов суммы выплаты.

В соответствии с пунктом 5 статьи 226 Кодекса при невозможности удержать у налогоплательщика исчисленную сумму налога налоговый агент обязан не позднее одного месяца с даты окончания налогового

периода, в котором возникли соответствующие обстоятельства, письменно сообщить налогоплательщику и налоговому органу по месту своего учета о невозможности удержать налог и о сумме неуплаченного налога.

В случае своевременного сообщения о невозможности удержания сумм налога в сроки, предусмотренные Кодексом, пени не начисляются.

Кроме того, ФНС России обращает внимание, что 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 неуплаты 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.

По пункту 4.

Пунктом 3 статьи 29 Кодекса предусмотрено, что 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.

В пункте 2 статьи 185.1 Гражданского кодекса Российской Федерации (далее – ГК РФ) перечислены виды доверенностей, приравненные к нотариально удостоверенным.

Таким образом, представитель индивидуального предпринимателя вправе действовать либо на основании нотариально удостоверенной доверенности, либо на основании доверенности, выданной в порядке статьи 185.1 ГК РФ.

По пункту 6.

Согласно пункту 1 статьи 30 Кодекса налоговые органы составляют единую централизованную систему контроля за соблюдением законодательства о налогах и сборах, за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты (перечисления) в бюджетную систему Российской Федерации налогов и сборов, а в случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации, за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты (перечисления) в бюджетную систему Российской Федерации иных обязательных платежей.

В указанную систему входят федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный по контролю и надзору в области налогов и сборов, и его территориальные органы.

Пунктом 6 Постановления № 57 разъяснено, что в соответствии с требованиями статьи 84 Кодекса, 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 пункта 1 статьи 30 Кодекса, согласно которому налоговые органы составляют единую централизованную систему контроля за соблюдением законодательства о налогах и сборах, 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 и 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 действия, связанные с исполнением решения, осуществляет налоговый орган по новому месту учета.

По пункту 8.

В соответствии с подпунктом 7 пункта 1 статьи 31 Кодекса, 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.

Таким образом, непредставление налогоплательщиком налоговому органу документов, подтверждающих сумму произведенных расходов, в силу подпункта 7 пункта 1 статьи 31 Кодекса наделяет налоговый орган правом рассчитать такую сумму расчетным путем.

Исходя из положений пункта 8 Постановления № 57, подходом, изложенным в подпункте 7 пункта 1 статьи 31 Кодекса, необходимо руководствоваться как в случае отсутствия у налогоплательщика соответствующих документов, так и при признании их ненадлежащими.

Необходимо учитывать, что в случае отсутствия или признания ненадлежащими документов по отдельным совершенным налогоплательщиком операциям, доходы (расходы) по этим операциям определяются налоговым органом в соответствии с правилами, установленными в подпункте 7 пункта 1 статьи 31 Кодекса с учетом данных об аналогичных операциях самого налогоплательщика.

При этом данная правовая позиция не подлежит применению в случае установления налоговым органом факта отсутствия реальных хозяйственных операций в рамках исполнения спорных сделок.

По пункту 10.

Вопрос: считается ли излишне уплаченной задолженность (в т.ч. пени начисленные на сумму налога), возможность взыскания которой налоговым органом утрачена, взысканная службой судебных приставов, до вынесения судом решения об утрате права взыскания налога и соответствующих пени.

Ответ: При применении данного пункта Постановления № 57 следует учитывать, что поскольку в силу положений статьи 44 Кодекса утрата возможности принудительного взыскания суммы налога не является основанием для прекращения обязанности по ее уплате, взысканная службой судебных приставов до вынесения судом решения об утрате права взыскания сумма налога и соответствующих пени не может рассматриваться как излишне уплаченная (взысканная). Вопрос о возврате данных сумм может быть рассмотрен в случае вынесения судом соответствующего решения.

По пункту 15.

В соответствии с пунктом 1 статьи 113 Кодекса лицо не может быть привлечено к ответственности за совершение налогового правонарушения, если со дня его совершения либо со следующего дня после окончания налогового периода, в течение которого было совершено это правонарушение, и до момента вынесения решения о привлечении к ответственности истекли три года (срок давности).

Исчисление срока давности со следующего дня после окончания соответствующего налогового периода применяется в отношении налоговых правонарушений, предусмотренных статьями 120 и 122 Кодекса.

В пункте 15 Постановления № 57 разъяснено, что, 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.

Таким образом, правовая позиция, изложенная в пункте 15 Постановления № 57, применима, в том числе и к тем налогам, для которых налоговый период составляет год.

По пункту 16.

Вопрос: При рассмотрении вопроса о наличии смягчающих обстоятельств отдельными судебными актами учтены повторно обстоятельства, заявленные на стадиях досудебного урегулирования спора. Правомерно ли рассмотрение и учет таких обстоятельств повторно или налогоплательщику необходимо заявить суду о наличии других смягчающих обстоятельств?

Ответ: В соответствии с пунктом 16 Постановления № 57 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 обстоятельств, личности налогоплательщика, его материального положения) вправе уменьшить размер взыскания более чем в два раза.

При этом в соответствии со статьей 71 АПК РФ арбитражный суд оценивает доказательства по своему внутреннему убеждению, основанному на всестороннем, полном, объективном и непосредственном исследовании имеющихся в деле доказательств.

Таким образом, действующее процессуальное законодательство не содержит запрета на заявление в суде доводов о снижении размера налоговой санкции ввиду наличия смягчающих обстоятельств, при их учете налоговым органом на стадиях досудебного урегулирования налогового спора, а также на невозможность суда учесть данные обстоятельства повторно и снизить размер налоговой санкции, в случае несоблюдения налоговым органом принципа соразмерности наказания за допущенное правонарушение.

В связи с этим, суд при определении соразмерности примененной налоговой санкции совершенному налоговому правонарушению, вправе учесть любые смягчающие обстоятельства, в том числе и ранее оцененные налоговым органом.

По пункту 17.

Пунктом 3 статьи 58 Кодекса предусмотрено, что в соответствии с Кодексом может предусматриваться уплата в течение налогового периода предварительных платежей по налогу - авансовых платежей. Обязанность по уплате авансовых платежей признается исполненной в порядке, аналогичном для уплаты налога.

Нарушение порядка исчисления и (или) уплаты авансовых платежей не может рассматриваться в качестве основания для привлечения лица к ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах.

В соответствии с пунктом 1 статьи 119 Кодекса непредставление в установленный законодательством о налогах и сборах срок налоговой декларации в налоговый орган по месту учета влечет взыскание штрафа в размере 5 процентов не уплаченной в установленный законодательством о налогах и сборах срок 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 1 000 рублей.

Таким образом, поскольку из взаимосвязанного толкования пункта 3 статьи 58 Кодекса 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, то установленной статьей 119 Кодекса 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 НК РФ.

По пунктам 17 и 23.

Пунктом 3 статьи 76 Кодекса установлено, что решение о приостановлении операций налогоплательщика-организации по его счетам в банке и переводов его электронных денежных средств может также приниматься руководителем (заместителем руководителя) налогового органа в случае непредставления этим налогоплательщиком-организацией налоговой декларации в налоговый орган в течение 10 дней по истечении установленного срока представления такой декларации.

Исходя из пункта 1 статьи 80 Кодекса, налоговая декларация представляет собой письменное заявление или заявление, составленное в электронной форме и переданное по телекоммуникационным каналам связи с применением усиленной квалифицированной электронной подписи, налогоплательщика об объектах налогообложения, о полученных доходах и произведенных расходах, об источниках доходов, о налоговой базе, налоговых льготах, об исчисленной сумме налога и (или) о других данных, служащих основанием для исчисления и уплаты налога.

Налоговая декларация представляется каждым налогоплательщиком по каждому налогу, подлежащему уплате этим налогоплательщиком, если иное не предусмотрено законодательством о налогах и сборах.

Налоговый агент представляет в налоговые органы расчеты, предусмотренные частью второй НК РФ. Указанные расчеты представляются в порядке, установленном частью второй Кодекса применительно к конкретному налогу.

Таким образом, поскольку пунктом 3 статьи 76 Кодекса предусмотрено приостановление операций налогоплательщика-организации по его счетам в банке и переводов его электронных денежных средств в случае непредставления этим налогоплательщиком-организацией налоговой декларации в налоговый орган в течение 10 дней по истечении установленного срока представления такой декларации, то указанная мера не может быть применена к налоговому агенту, на которого Кодексом возложена обязанность по представлению расчетов сумм налога.

Приведенная позиция подтверждается положениями пункта 23 Постановления № 57, в соответствии с которым мера, предусмотренная пунктом 3 статьи 76 Кодекса, не может быть применена к налоговому агенту в случае нарушения им сроков представления расчетов, предусмотренных частью второй НК РФ.

По пункту 18.

При применении данного пункта следует исходить из того, что при привлечении к ответственности, предусмотренной статьей 119 Кодекса, налоговый орган должен учитывать размер «неуплаченной суммы налога» на момент истечения срока, установленного положениями Кодекса для уплаты соответствующего налога. При этом указывается на то обстоятельство, что если будет установлено отсутствие «неуплаченной суммы налога» на момент истечения срока, установленного положениями Кодекса для уплаты соответствующего налога, то в таком случае налогоплательщик не освобождается от ответственности, предусмотренной статьей 119 Кодекса. В таком случае установленный статьей 119 Кодекса штраф подлежит взысканию в минимальном размере – 1000 рублей.

Таким образом, разъяснения, данные в Постановлении № 57 фактически указывают на необходимость формального подхода к определению факта совершения данного правонарушения и на необходимость привлечения к ответственности при наличии неуплаченной суммы налога на момент истечения срока уплаты в независимости от факта последующей уплаты налога.

По пункту 19.

Вопрос: подлежит ли применению пункт 19 Постановления № 57 в случае представления налогоплательщиком уточненной налоговой декларации, если сумма налога по первоначальной налоговой декларации им не уплачена?

Ответ: в соответствии с подпунктом 1 пункта 4 статьи 81 Кодекса если уточненная налоговая декларация представляется в налоговый орган после истечения срока подачи налоговой декларации и срока уплаты налога, то налогоплательщик освобождается от ответственности в случае представления уточненной налоговой декларации до момента, когда налогоплательщик узнал об обнаружении налоговым органом

неотражения или неполноты отражения сведений в налоговой декларации, а также ошибок, приводящих к занижению подлежащей уплате суммы налога, либо о назначении выездной налоговой проверки по данному налогу за данный период, при условии, что до представления уточненной налоговой декларации он уплатил недостающую сумму налога и соответствующие ей пени.

Пунктом 1 статьи 122 Кодекса установлено, что неуплата или неполная уплата сумм налога (сбора) в результате занижения налоговой базы, иного неправильного исчисления налога (сбора) или других неправомерных действий (бездействия), если такое деяние не содержит признаков налогового правонарушения, предусмотренного статьей 129.3 Кодекса, влечет взыскание штрафа в размере 20 процентов от неуплаченной суммы налога (сбора).

Согласно пункту 19 Постановления № 57, при применении положений статьи 122 Кодекса 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 Кодекса. В этом случае с него подлежат взысканию пени.

Пунктом 20 Постановления № 57 предусмотрено, что в силу статьи 122 Кодекса 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.

Таким образом, исчисленная но не уплаченная ранее, сумма налога не влияет на базу для расчета налоговой санкции, предусмотренной пунктом 1 статьи 122 Кодекса при представлении налоговой декларации к доплате.

При таких обстоятельствах вопрос о привлечении к налоговой ответственности по статье 122 Кодекса рассматривается в отношении неисчисленной ранее суммы налога.

По пункту 20.

Вопрос: учитываются ли уплаченные суммы авансовых платежей, в качестве переплаты исходя из пункта 20 Постановления № 57.

Ответ: Пунктом 3 статьи 58 Кодекса установлено, что в соответствии с НК РФ может предусматриваться уплата в течение налогового периода предварительных платежей по налогу - авансовых платежей. Обязанность по уплате авансовых платежей признается исполненной в порядке, аналогичном для уплаты налога.

Из изложенного следует, что авансовые платежи могут быть учтены при исчислении суммы уплаченного налога за конкретный налоговый период. Авансовые платежи приобретают статус уплаченного налога в момент, установленный Кодексом, как день уплаты налога за налоговый период и могут быть учтены при определении переплаты за налоговый период.

По пункту 23.

Вопрос: просим разъяснить, имеет ли право налоговый орган приостанавливать операции по счетам у налоговых агентов за непредставление налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость?

Ответ: Положениями статьи 143 Кодекса установлен перечень лиц, являющихся плательщиками НДС. В соответствии с пунктом 5 статьи 174 Кодекса не только налогоплательщики, но и налоговые агенты, не являющиеся налогоплательщиками или являющиеся налогоплательщиками, освобожденными от исполнения обязанностей налогоплательщика или налогоплательщиками, реализующие товары, операции по реализации которых не подлежат налогообложению, в случае выставления ими покупателю счета-фактуры с выделением суммы налога, обязаны представить налоговую декларацию по налогу в электронном формате.

Таким образом, в случае если налогоплательщики, в том числе налоговые агенты, лица, не являющиеся налогоплательщиками или являющиеся налогоплательщиками, освобожденными от исполнения обязанностей налогоплательщика, осуществляют операции по реализации товаров (работ, услуг) с выставлением счетов – фактур, непредставление налоговой декларации по НДС влечет приостановление операций по расчетным счетам в соответствии с требованиями пункта 3 статьи 76 Кодекса.

По пункту 24.

Исходя из пункта 24 Постановления № 57 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.

Согласно пункту 1 статьи 82 Кодекса налоговый контроль проводится должностными лицами налоговых органов в пределах своей компетенции посредством налоговых проверок, получения объяснений налогоплательщиков, налоговых агентов и плательщиков сбора, проверки данных учета и отчетности, осмотра помещений и территорий, используемых для извлечения дохода (прибыли), а также в других формах, предусмотренных Кодексом.

Кроме того, в соответствии с пунктом 27 Постановления № 57, налоговый орган, руководствуясь нормой абзаца второго пункта 4 статьи 101 Кодекса, при рассмотрении материалов налоговой проверки вправе исследовать также документы, полученные в установленном НК РФ порядке до момента начала соответствующей налоговой проверки.

Следовательно, если осмотр помещений и территорий, используемых налогоплательщиком для извлечения дохода (прибыли), произведен до начала соответствующей камеральной налоговой проверки, то полученный в ходе осмотра протокол может быть использован налоговым органом в качестве доказательства нарушения налогоплательщиком законодательства о налогах и сборах.

Вместе с тем, ФНС России обращает внимание на то, что в соответствии с изменениями, внесенными в статью 92 Кодекса Федеральным законом от 28.06.2013 № 134-ФЗ (вступают в силу с 01.01.2015) осмотр территорий, помещений, документов и предметов лица, в отношении которого проводится камеральная налоговая проверка, производится на основании мотивированного постановления должностного лица налогового органа, осуществляющего эту налоговую проверку.

При этом указанные изменения затрагивают исключительно случаи, предусмотренные пунктами 8 и 8.1 статьи 88 Кодекса.

По пункту 25.

Согласно пункту 3 статьи 88 Кодекса, если в ходе камеральной налоговой проверки налоговым органом выявлены ошибки в налоговой декларации (расчете) и (или) противоречия между сведениями, содержащимися в представленных документах, либо выявлены несоответствия сведений, представленных налогоплательщиком, сведениям, содержащимся в документах, имеющихся у налогового органа, и полученным им в ходе налогового контроля, об этом сообщается налогоплательщику с требованием представить в течение пяти дней необходимые пояснения или внести соответствующие исправления в установленный срок.

Пунктом 7 статьи 88 Кодекса установлено, что при проведении камеральной налоговой проверки налоговый орган не вправе истребовать у налогоплательщика дополнительные сведения и документы, если иное не предусмотрено настоящей статьей или если представление таких документов вместе с налоговой декларацией (расчетом) не предусмотрено НК РФ.

В силу пункта 8 статьи 88 Кодекса, 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.

Таким образом, налоговый орган может истребовать документы, подтверждающие право на предъявление к вычету сумм налога на добавленную стоимость, только если в налоговой декларации заявлено право на возмещение налога на добавленную стоимость.

Вместе с тем, при применении данного пункта необходимо учитывать, что налоговый орган в соответствии с пунктом 3 статьи 88 Кодекса вправе запросить у налогоплательщика письменные пояснения, указав в запросе на возможность представления в добровольном порядке подтверждающих документов.

По пункту 26.

При применении данного пункта следует учитывать, что в случае приостановления выездной (повторной выездной) налоговой проверки, течение срока на представление документов, предусмотренного пунктом 3 статьи 93 Кодекса, не приостанавливается.

По пункту 27.

При применении данного пункта необходимо учитывать, что использование доказательств, полученных после окончания налоговой проверки и до составления акта по налоговой проверке, возможно при условии направления требования о представлении документов только в пределах сроков, предусмотренных нормами законодательства о налогах и сборах (статьи 88, 89 Кодекса).

По пунктам 28 и 29.

Пунктом 5 статьи 100 Кодекса предусмотрено, что акт налоговой проверки в течение пяти дней с даты этого акта должен быть вручен лицу, в отношении которого проводилась проверка, или его представителю под расписку или передан иным способом, свидетельствующим о дате его получения указанным лицом (его представителем).

В соответствии с пунктом 4 статьи 101.4 Кодекса акт вручается лицу, совершившему налоговое правонарушение, под расписку или передается иным способом, свидетельствующим о дате его получения. Если указанное лицо уклоняется от получения указанного акта, должностным лицом налогового органа делается соответствующая отметка в акте и акт направляется этому лицу по почте заказным письмом. В случае направления указанного акта по почте заказным письмом датой вручения этого акта считается шестой день, считая с даты его отправки.

Абзацем 2 пункта 29 Постановления № 57 предусмотрено, что поскольку перечисленными положениями Кодекса (пункт 5 статьи 100, пункт 9 статьи 101, пункт 4 и 11 статьи 101.4) специальный срок для направления таких актов (решений) не установлен, данные действия должны быть совершены налоговым органом также в пределах 5 дней со дня составления акта (вынесения решений).

С целью соблюдения положений статей 101 и 101.4 Кодекса ФНС России рекомендует вручать уведомление о возможности получения акта выездной налоговой проверки вместе со справкой о проведенной выездной налоговой проверке.

Уведомление о возможности получения документов по результатам камеральной налоговой проверки (в том числе акта камеральной налоговой проверки) целесообразно вручать вместе с требованием о представлении документов.

По пункту 34.

Исходя из правовой позиции Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации, изложенной в пункте 34 Постановления № 57 следует, что согласно пункту 14 статьи 78 Кодекса, определенные данной статьей правила зачета или возврата излишне уплаченных сумм налога, сбора, пеней распространяется на налоговых агентов.

Вопрос: каким образом налоговому органу станет известно о факте излишне удержанного с налогоплательщика налоговым агентом сумм по НДФЛ, а также о том, что налоговый агент уплатил налогоплательщику необоснованно удержанную у него сумму НДФЛ.

Ответ: Налоговый орган может узнать о сумме налога, излишне удержанной налоговым агентом, из представленного налоговым агентом в соответствии с пунктом 1 статьи 231 Кодекса заявления на возврат излишне удержанной и перечисленной в бюджетную систему Российской Федерации суммы налога, либо в результате выездной налоговой проверки данной организации (налогового агента).

Информацию о том, что налоговый агент уплатил налогоплательщику необоснованно удержанную у него сумму НДФЛ, налоговый орган может получить в результате выездной налоговой проверки организации. Указанная информация может быть также получена непосредственно от налогоплательщика (включая налоговую декларацию по форме 3 –НДФЛ) или по инициативе налогового органа в порядке предусмотренном статьей 93.1 Кодекса.

По пункту 37.

Вопрос: налогоплательщиком представляется налоговая декларация с нарушением способа представления, и при камеральной проверке устанавливаются нарушения законодательства о налогах и сборах. До составления акта камеральной проверки налогоплательщиком вносятся исправления в представленную декларацию. В связи с чем камеральная проверка прекращается, а 10-дневный срок на вынесение акта по статье 101.4 Кодекса может быть уже утерян.

Таким образом, имеет ли право налоговый орган в данной ситуации составить акт камеральной налоговой проверки, рассмотрение которого производится в соответствии со статьей 101 Кодекса, указав в нем лишь нарушение способа представления налоговой декларации?

Ответ: при применении данного пункта необходимо учитывать, что позиция ФНС России по данному вопросу изложена в письмах от 16.07.2013 № АС-4-2/12705@ «О рекомендациях по проведению камеральных налоговых проверок» и от 25.07.2013 № АС-4-2/13622@ «О рекомендациях по проведению выездных налоговых проверок».

По пункту 38.

Исходя из правовой позиции Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации, изложенной в пункте 38 Постановления № 57, материалы, полученные в ходе проведения дополнительных мероприятий налогового контроля, подлежат исследованию руководителем (заместителем руководителя) налогового органа наряду с иными материалами налоговой проверки в целях принятия решения по итогам соответствующей проверки. При этом лицо, в отношении которого проводилась налоговая проверка, вправе до вынесения такого решения знакомиться со всеми материалами дела о налоговом правонарушении, в том числе и с материалами дополнительных мероприятий налогового контроля.

Принимая во внимание, что статьей 101 Кодекса не предусмотрены порядок и сроки направления лицу, в отношении которого проводилась налоговая проверка, материалов дополнительных мероприятий налогового контроля, а также не установлен срок для направления данным лицом возражений на такие материалы, необходимо исходить из того, что применительно к положениям пунктов 5 и 6 статьи 100 Кодекса налоговым органом направляются такому лицу (его представителю) эти материалы, а лицо (его представитель) вправе представить налоговому органу свои возражения.

Таким образом, исходя из позиции Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации, изложенной в Постановлении № 57, материалы, полученные в ходе дополнительных мероприятий налогового контроля, должны быть вручены проверяемому налогоплательщику, который вправе представить соответствующие возражения (пояснения).

Для снижения рисков признания вынесенного решения недействительным по формальным основаниям, ФНС России рекомендует во всех случаях ознакомить налогоплательщика с полученными в ходе проведения дополнительных мероприятий налогового контроля доказательствами.

Если исходя из характера и объема полученных материалов можно прийти к выводу, что для представления возражений налогоплательщику будет достаточно срока меньше месяца, то налоговый орган может предоставить ему данный срок, но при этом рекомендуется зафиксировать данный факт в протоколе рассмотрения материалов налоговой проверки (налогоплательщик должен быть уведомлен о предоставленном ему налоговым органом сроке для представления возражений и не иметь в отношении предоставленного налоговым органом срока возражений).

По пункту 40.

При применении данного пункта следует учитывать, что процедура извещения о времени и месте рассмотрения материалов налоговой проверки будет считаться соблюденной в случае, если налоговый орган известил налогоплательщика о дате и месте рассмотрения материалов проверки путем направления соответствующего извещения заказным письмом с уведомлением о вручении.

По пункту 41.

При применении данного пункта следует учитывать, что при проверке соблюдения налоговым органом обязанности по извещению лица, в отношении которого была проведена налоговая проверка или иные мероприятия налогового контроля, о месте и времени рассмотрения материалов налоговой проверки или материалов иных мероприятий налогового контроля следует учитывать, что статьи 101 и 101.4 Кодекса не содержат оговорок о необходимости извещения названного лица исключительно какими-либо определенными способами, в частности путем направления по почте заказного письма с уведомлением о вручении или вручения его адресату непосредственно.

Следовательно, извещение о месте и времени рассмотрения указанных материалов не может быть признано ненадлежащим лишь на том основании, что оно было осуществлено каким-либо иным способом (например, путем направления телеграммы, по факсимильной связи или передано в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи).

Надлежащим уведомлением налогоплательщика о времени и месте рассмотрения материалов проверки будет являться направление налогоплательщику документов (информации), содержащих сведения, предусмотренные приказом ФНС России от 31.05.2007 № ММ-3-06/338@.

По пункту 44.

При применении данного пункта следует учитывать, что в случае обнаружения арифметических или технических ошибок, допущенных нижестоящим налоговым органом, вышестоящий налоговый орган вправе внести соответствующие исправления в решение.

Налоговый орган, вынесший решение, вправе самостоятельно вносить изменения и исправление опечаток только в том случае, если данные исправления и изменения не приведут к изменению существа налогового правонарушения, не повлияют на содержание и выводы налогового органа.

Отмена решения осуществляется вышестоящим налоговым органом в соответствии с положениями главы 20 НК РФ, нормами пункта 3 статьи 31 Кодекса и статьи 9 Закона от 21.03.1991 № 943-1 «О налоговых органах Российской Федерации».

По пункту 45.

При применении данного пункта необходимо учитывать, что по данному вопросу позиция ФНС России изложена в письме от 17.07.2013 № АС-4-2/12837@ «О рекомендациях по проведению мероприятий налогового контроля, связанных с налоговыми проверками».

По пункту 51.

При применении данного пункта следует учитывать, что положения данного пункта должны применяться с учетом изменений, внесенных в пункт 1 статьи 70 Кодекса, в части сроков направления требований об уплате налога, сбора, пени, штрафа по задолженности, размер которой составляет менее 500 рублей.

По пункту 54.

При применении данного пункта необходимо учитывать, что в настоящее время положение о том, что общая сумма поручений на списание и перечисление сумм налогов, сборов, пеней, штрафов, процентов должна соответствовать сумме задолженности налогоплательщика (плательщика сборов) или налогового агента, подлежащей взысканию в бюджет, содержится в пункте 3 письма ФНС России от 09.04.2014 № НД-5-8/317дсп@.

По пункту 57.

При применении данного пункта необходимо учитывать, что позиция по данному вопросу была изложена в письме Минфина России от 29.10.2008 № 03-02-07/2-192. Порядок применения указанного письма Минфина России территориальными налоговыми органами был доведен письмами ФНС России от 22.12.2008 № ММ-14-1/373дсп@ и от 07.07.2011 № ЯК-5-8/771дсп@.

По пункту 68.

При применении данного пункта следует учитывать, что согласно пункту 14 статьи 101 Кодекса несоблюдение должностными лицами налоговых органов требований, установленных Кодексом, может являться основанием для отмены решения налогового органа вышестоящим налоговым органом или судом.

Нарушение существенных условий процедуры рассмотрения материалов налоговой проверки является основанием для отмены вышестоящим налоговым органом или судом решения налогового органа о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решения об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения. К таким существенным условиям относятся: обеспечение возможности лица, в отношении которого проводилась проверка, участвовать в процессе рассмотрения материалов налоговой проверки лично и (или) через своего представителя и обеспечение возможности налогоплательщика представить объяснения.

В соответствии с пунктом 2 статьи 140 Кодекса вышестоящий налоговый орган рассматривает жалобу (апелляционную жалобу), документы, подтверждающие доводы лица, подавшего жалобу (апелляционную жалобу), дополнительные документы, представленные в ходе рассмотрения жалобы (апелляционной жалобы), а также материалы, представленные нижестоящим налоговым органом, без участия лица, подавшего жалобу (апелляционную жалобу).

В силу пункта 5 статьи 140 Кодекса вышестоящий налоговый орган, установив по результатам рассмотрения жалобы (апелляционной жалобы) на решение, вынесенное в порядке, предусмотренном статьей 101 Кодекса, нарушение существенных условий процедуры рассмотрения материалов налоговой проверки, вправе отменить такое решение, рассмотреть указанные материалы, документы, подтверждающие доводы лица, подавшего жалобу (апелляционную жалобу), дополнительные документы, представленные в ходе рассмотрения жалобы (апелляционной жалобы), и материалы, представленные нижестоящим налоговым органом, в порядке, предусмотренном статьей 101 Кодекса, и вынести решение, предусмотренное пунктом 3 указанной статьи. Аналогичное правило предусмотрено в отношении рассмотрения вышестоящим налоговым органом жалоб на решения, вынесенные в порядке, предусмотренном статьей 101.4 Кодекса.

Учитывая, что нарушение процедуры рассмотрения материалов налоговой проверки является основанием для отмены вышестоящим налоговым органом решения нижестоящего налогового органа, а также предусмотренную НК РФ возможность вышестоящего налогового органа устранить выявленные нарушения процедуры рассмотрения материалов налоговой проверки, то при рассмотрении материалов налоговой проверки налоговому органу необходимо проверять соблюдение процедуры рассмотрения материалов налоговой проверки даже если данные доводы не заявлены в жалобе налогоплательщика.

По пункту 70.

При применении данного пункта следует учитывать, что указанный пункт Постановления № 57 направлен на пресечение действий налогоплательщика по повторному оспариванию решения налогового органа, которое уже было предметом судебного обжалования, со ссылкой на иные мотивы и доводы о нарушении налоговым органом иных норм материального права, помимо приведенных по ранее рассматриваемому делу. Соответственно, он направлен и на недопущение возможности пересмотра уже вступившего в законную силу судебного акта по ранее рассмотренному делу.

По пункту 73.

При применении данного пункта необходимо учитывать, что нарушение существенных условий процедуры рассмотрения материалов проверки является самостоятельным, безусловным основанием признания решения налогового органа, принятого в порядке, предусмотренном статьями 101 и 101.4 Кодекса, недействительным.

Таким образом, исследование и оценка иных доводов налогоплательщика относительно незаконности вынесенного решения в данном случае судом не производятся.

Если налогоплательщик оспаривает в суде решение о привлечении его к ответственности в связи с нарушением налоговым органом существенных условий процедуры рассмотрения материалов налоговой проверки, такой довод может быть принят во внимание судами, если он был заявлен в жалобе, направленной в вышестоящий налоговый орган (пункт 68 Постановления № 57).

По вопросу направления в правоохранительные органы материалов налоговой проверки, решение по результатам которой было отменено судом со ссылкой на пункт 73 Постановления № 57, ФНС России сообщает, что поводом для начала предварительного расследования преступления, предусмотренного статьями 198 - 199.2 Уголовного кодекса Российской Федерации (далее – УК РФ), служат только те материалы, которые направлены налоговыми органами в соответствии с законодательством о налогах и сборах для решения вопроса о возбуждении уголовного дела.

Исходя из содержания части 2 статьи 140 Уголовно-процессуального кодекса, Российской Федерации основанием для начала предварительного расследования является наличие достаточных данных, указывающих на признаки преступления.

Таким образом, для возбуждения уголовного дела о преступлениях, предусмотренных статьями 198 - 199.2 УК РФ, необходимо надлежащее подтверждение неисполнения налогоплательщиком требования об уплате налогов, вынесенного на основании решения.

По вопросу проведения повторной выездной налоговой проверки вышестоящим налоговым органом при отмене решения по проверке нижестоящего налогового органа по основаниям нарушения существенных условий процедуры ФНС России сообщает, что назначение повторной выездной налоговой проверки в порядке контроля за деятельностью налогового органа, проводившего проверку и решение которого отменено в судебном порядке по основаниям нарушения существенных условий процедуры рассмотрения материалов налоговой проверки допускается с учетом позиции Постановления от 17.03.2009 № 5-П Конституционного Суда Российской Федерации.

По вопросу возможности проведения повторной выездной налоговой проверки, при наличии оснований для отмены решения, принятого на основании статей 101 или 101.4 Кодекса, в связи с нарушением существенных условий процедуры рассмотрения материалов налоговой проверки или иных мероприятий налогового контроля ФНС России сообщает, что повторная выездная налоговая проверка налогоплательщика может проводиться вышестоящим налоговым органом в порядке контроля за деятельностью налогового органа, проводившего проверку.

В соответствии с правовой позицией, изложенной в Постановлении Конституционного Суда Российской Федерации от 17.03.2009 № 5-П, проверка нижестоящего налогового органа, которая позволяет определить, насколько эффективны, законны и обоснованы принимаемые им решения, устранить недостатки в его работе и улучшить механизм взимания налогов для наиболее полной реализации публичной функции налога, невозможна без обращения к ранее проведенным мероприятиям налогового контроля в отношении конкретного налогоплательщика.

Следовательно, повторная выездная налоговая проверка, проводимая вышестоящим налоговым органом в порядке контроля за деятельностью налогового органа, проводившего выездную налоговую проверку, должна отвечать критериям необходимости, обоснованности и законности.

Исходя из правовой позиции, изложенной в постановлении Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 25.05.2010 № 17099/09, повторная выездная налоговая проверка налогоплательщика может проводиться вышестоящим налоговым органом в порядке контроля за деятельностью налогового органа, проводившего проверку, и, соответственно, имеет целью обеспечение законности и обоснованности принимаемых им решений.

Президиумом Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации принято постановление от 03.04.2012 № 15129/11, в соответствии с которым предметом контроля вышестоящим налоговым органом могут являться оценка эффективности проведения первоначальной проверки в части выявления нарушений налогового законодательства, а также сделанные в ходе данной проверки выводы об отсутствии таких нарушений.

Из постановления Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 16.03.2010 № 14585/09 следует, что формальный подход к применению положений пункта 10 статьи 89 Кодекса недопустим, положения указанной статьи направлены на необходимость исследования в каждом конкретном случае вопроса о допустимости проведения повторной выездной налоговой проверки.

Также из постановлений Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 03.04.2012 № 15129/11 и от 25.05.2010 № 17099/09 следует, что повторная выездная налоговая проверка не может быть проведена с целью доначисления налогов по кругу тех же обстоятельств и правонарушений, которые были выявлены в результате выездной налоговой проверки, проведенной нижестоящим налоговым органом.

Таким образом, при назначении повторной выездной налоговой проверки Управлениям следует учитывать правовую позицию, изложенную в постановлениях Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 03.04.2012 № 15129/11, от 25.05.2010 № 17099/09 и Постановлении Конституционного Суда Российской Федерации от 17.03.2009 № 5-П.

По пункту 75.

При применении данного пункта следует учитывать, что обжалование решения вышестоящего налогового органа, принятое по жалобе налогоплательщика, возможно только по основаниям, отличным от установленных в решении нижестоящего налогового органа или по обстоятельствам, свидетельствующим о нарушении процедуры его вынесения.

По пункту 77.

При применении данного пункта необходимо учитывать, что решение о применении обеспечительных мер в соответствии с пунктом 10 статьи 101 Кодекса выносится налоговым органом одновременно с решением о привлечении (отказе в привлечении) к налоговой ответственности. В случае подачи налогоплательщиком в суд заявления о принятии обеспечительных мер в виде запрета на исполнение названных решений, налоговый орган не отменяет обеспечительные меры, принятые в рамках вышеуказанной нормы Кодекса.

По пункту 78.

При применении данного пункта следует учитывать, что представлять дополнительные доказательства возможно, если они получены с соблюдением закона, и судебные расходы не будут отнесены на налоговый орган, если существует уважительная причина не ознакомления с ними налогоплательщика на всех стадиях осуществления налогового контроля. Налоговым органам необходимо учитывать, что истребование у налогоплательщика, его контрагентов или иных лиц документов, касающихся деятельности налогоплательщика, допускается лишь в период проведения в отношении него налоговой проверки и дополнительных мероприятий налогового контроля.

Действительный государственный советник
Российской Федерации 2 класса
С.А. Аракелов