

УТВЕРЖДЕНЫ
Президиумом
Федерального арбитражного суда
Поволжского округа
«18» мая 2012 года

РЕКОМЕНДАЦИИ
Научно-консультативного совета
при Федеральном арбитражном суде Поволжского округа
по практике применения норм
процессуального и налогового законодательства

12 апреля 2012 года
г. Пенза

Вопросы по практике применения норм
процессуального законодательства

1. Необходимо ли в предварительном судебном заседании вести протоколирование с использованием средств аудиозаписи, если присутствуют обе стороны и суд из предварительного судебного заседания перешел к судебному заседанию в порядке пункта 4 статьи 137 АПК РФ?

В соответствии с пунктом 16 постановления Пленума ВАС РФ от 17.02.2011 № 12 «О некоторых вопросах применения АПК РФ в редакции Федерального закона от 27.07.2010 № 228-ФЗ «О внесении изменений в Арбитражный процессуальный кодекс Российской Федерации» в предварительном судебном заседании протоколирование с использованием средств аудиозаписи является обязательным, если присутствует только одна из сторон.

В других случаях в предварительном судебном заседании протоколирование с использованием средств аудиозаписи может вестись, например, в случае необходимости зафиксировать какие-либо обстоятельства или отразить результаты совершения процессуальных действий.

Таким образом, Пленум ВАС РФ разъяснил, в каком случае соответствующее протоколирование является обязательным, а в каких случаях вопрос о необходимости такого протоколирования может быть разрешен судом.

При переходе к судебному заседанию в первой инстанции протоколирование с использованием средств аудиозаписи обязательно в силу части 1 статьи 155 АПК РФ также, как и при совершении отдельных процессуальных действий вне судебного заседания.

2. В соответствии с подпунктом 3 пункта 1 статьи 264 АПК РФ арбитражный суд апелляционной инстанции возвращает апелляционную жалобу, если при рассмотрении вопроса о принятии апелляционной жалобы к производству установит, что апелляционная жалоба подана по истечении срока подачи апелляционной жалобы и не содержит ходатайства о его восстановлении.

Имеет ли в этой связи правовое значение продолжительность пропуска указанного срока и обязан ли суд апелляционной инстанции входить в обсуждение и давать оценку данному обстоятельству при решении вопроса о возвращении апелляционной жалобы?

В силу статьи 115 АПК РФ после истечения установленного законом процессуального срока лицо теряет право на обращение в арбитражный суд с апелляционной жалобой.

Пропущенный процессуальный срок может быть восстановлен по правилам статей 117, 259 АПК РФ на основании соответствующего ходатайства.

Отсутствие ходатайства о восстановлении пропущенного срока в соответствии с указанными нормами исключает возможность разрешения вопроса о восстановлении пропущенного процессуального срока, а следовательно, и вопроса о возможности принятия апелляционной жалобы.

В этой связи при отсутствии соответствующего ходатайства арбитражный суд лишен права разрешать вопросы, связанные с наличием либо отсутствием уважительных причин пропуска процессуального срока и, руководствуясь пунктом 3 части 1 статьи 264 АПК РФ, обязан возвратить апелляционную жалобу заявителю.

Согласно пункту 8 постановления Пленума ВАС РФ от 28.05.2009 № 36 «О применении Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации при рассмотрении дел в арбитражном суде апелляционной инстанции» в случае подачи апелляционной жалобы на несколько судебных актов по одному делу, арбитражный суд выносит одно определение о принятии апелляционной жалобы.

При этом, если судом апелляционной инстанции установлено истечение срока подачи апелляционной жалобы на один из обжалуемых судебных актов, отсутствие в жалобе ходатайства о восстановлении срока или будет отказано в восстановлении такого срока, то в определении о принятии апелляционной жалобы к производству суд указывает на то, что она принята в части тех судебных актов, срок для обжалования которых не истек, а в остальной части подлежит возврату на основании пункта 3 части 1 статьи 264 АПК РФ.

3. В соответствии с частью 4 статьи 137 АПК РФ, если в предварительном судебном заседании присутствуют лица, участвующие в деле, либо лица, участвующие в деле, отсутствуют в предварительном судебном заседании, но они извещены о времени и месте судебного заседания или совершения отдельного процессуального действия и ими

не были заявлены возражения относительно рассмотрения дела в их отсутствие, суд вправе завершить предварительное судебное заседание и открыть судебное заседание в первой инстанции, за исключением случая, если в соответствии с данным Кодексом требуется коллегиальное рассмотрение данного дела.

Может ли суд первой инстанции завершить предварительное судебное заседание и открыть судебное заседание в первой инстанции, если лицо, участвующее в деле, не присутствует в предварительном заседании, но в соответствии со статьей 123 АПК РФ считается надлежащим образом извещенным о времени и месте предварительного судебного заседания:

– адресат отказался от получения копии определения о принятии искового заявления к производству суда и назначении предварительного судебного заседания, и этот отказ зафиксирован организацией почтовой связи или арбитражным судом;

– несмотря на почтовое извещение, адресат не явился за получением копии определения о принятии искового заявления к производству суда и назначении предварительного судебного заседания, направленной арбитражным судом в установленном порядке, о чем организация почтовой связи уведомила арбитражный суд;

– копия определения о принятии искового заявления к производству суда и назначении предварительного судебного заседания не вручена в связи с отсутствием адресата по указанному адресу, о чем организация почтовой связи уведомила арбитражный суд с указанием источника данной информации?

В силу положений статьи 137 АПК РФ, если в предварительном судебном заседании присутствуют лица, участвующие в деле, либо лица, участвующие в деле, отсутствуют в предварительном судебном заседании, но они извещены о времени и месте судебного заседания или совершения отдельного процессуального действия и ими не были заявлены возражения относительно рассмотрения дела в их отсутствие, суд вправе завершить предварительное судебное заседание и открыть судебное заседание в первой инстанции, за исключением случая, если в соответствии с настоящим Кодексом требуется коллегиальное рассмотрение данного дела.

Аналогична по данному вопросу и правовая позиция, изложенная в постановлении Пленума ВАС РФ от 20.12.2006 № 65 «О подготовке дела к судебному разбирательству», в соответствии с пунктом 27 которого, если лица, участвующие в деле, извещенные надлежащим образом о времени и месте проведения предварительного судебного заседания и судебного разбирательства дела по существу, не явились в предварительное судебное заседание и не заявили возражений против рассмотрения дела в их отсутствие, судья вправе завершить предварительное судебное заседание и начать рассмотрение дела в судебном заседании арбитражного суда первой инстанции в случае соблюдения требований части 4 статьи 137 АПК РФ.

По смыслу указанной нормы права должны быть соблюдены следующие условия:

– определение суда первой инстанции должно содержать разъяснения положений статьи 137 АПК РФ о порядке перехода из предварительного судебного заседания к судебному разбирательству в случае неявки участвующих в деле лиц в предварительном судебном заседании;

– отсутствие возражений лиц, участвующих в деле и не явившихся в судебное заседание, против рассмотрения дела в их отсутствие;

– надлежащее извещение лиц, участвующих в деле и не явившихся в судебное заседание, о времени и месте проведения предварительного судебного заседания и судебного разбирательства дела по существу.

Соблюдение последнего условия подлежит оценке судами с учетом положений статьи 123 АПК РФ и разъяснений, содержащихся в постановлении Пленума ВАС РФ от 17.02.2011 № 12 «О некоторых вопросах применения АПК РФ в редакции Федерального закона от 27.07.2010 № 228-ФЗ «О внесении изменений в Арбитражный процессуальный кодекс Российской Федерации».

4. В соответствии с разъяснениями, содержащимися в пункте 27 постановления Пленума ВАС РФ от 28.05.2009 № 36 «О применении АПК РФ при рассмотрении дел в арбитражном суде апелляционной инстанции», если судом апелляционной инстанции при рассмотрении апелляционной жалобы в порядке апелляционного производства будет установлено, что при рассмотрении дела в суде первой инстанции лицо заявляло ходатайство в соответствии со статьей 49 Кодекса об изменении предмета или основания иска, увеличении или уменьшении исковых требований и суд неправомерно отказал в удовлетворении такого ходатайства или рассмотрел заявление без учета заявленных изменений либо по какому-то другому требованию лица, участвующего в деле, не принял решения и утрачена возможность принятия дополнительного решения, то суд апелляционной инстанции, исходя из положений части 1 статьи 268 АПК РФ о повторном рассмотрении дела, в силу части 6.1 статьи 268 АПК РФ переходит к рассмотрению дела по правилам, установленным Кодексом для рассмотрения дела в суде первой инстанции, в рамках которого рассматривает не рассмотренные ранее требования, принимает измененные предмет или основание иска, увеличенные (уменьшенные) требования.

Между тем часть 6.1 статьи 268 АПК РФ в качестве основания для перехода арбитражного суда апелляционной инстанции к рассмотрению дела по правилам, установленным для суда первой инстанции, указывает основания, предусмотренные частью 4 статьи 270 АПК РФ.

Поскольку нерассмотрение судом первой инстанции какого-либо требования ответчика, а равно нерассмотрение требования, видоизмененного в соответствии с правилами статьи 49 АПК РФ, является нарушением норм процессуального права, оно служит

основанием для изменения (отмены) судебного акта в силу части 3 статьи 270 АПК РФ, но не части 4 статьи 270 АПК РФ.

Вправе ли суд апелляционной инстанции, указывая на переход к рассмотрению дела по правилам, установленным для суда первой инстанции, в этом случае ссылаться не на часть 4, а на часть 3 статьи 270 АПК РФ?

В соответствии со статьей 167 АПК РФ арбитражный суд разрешает заявленные требования.

Частью 1 статьи 49 АПК РФ истцу предоставлено право при рассмотрении дела в арбитражном суде первой инстанции до принятия судебного акта, которым заканчивается рассмотрение дела по существу, изменить основание или предмет иска, увеличить или уменьшить размер исковых требований.

При реализации истцом предоставленного ему указанной процессуальной нормой права требование подлежит рассмотрению в измененном виде.

Следовательно, рассмотрение арбитражным судом первой инстанции требования в первоначальном виде в результате незаконного отклонения обоснованного ходатайства истца, заявленного по правилам части 1 статьи 49 АПК РФ, свидетельствует о рассмотрении судом незаявленного требования и о нерассмотрении требования, которое подлежало рассмотрению.

Учитывая то, что АПК РФ не наделил апелляционный суд, рассматривающий дело в порядке апелляционного производства, правом направления дела в арбитражный суд первой инстанции для разрешения по существу требования, которое первой инстанцией не рассмотрено и решение по которому не принято, однако в части 6.1 статьи 268 предусмотрел возможность рассмотрения апелляционным судом дела в определенных случаях по правилам, установленным для рассмотрения дела в арбитражном суде первой инстанции, Пленум ВАС РФ в пункте 27 постановления от 28.05.2009 № 36 «О применении Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации при рассмотрении дел в арбитражном суде апелляционной инстанции» разъяснил следующий порядок применения части 6.1 статьи 268 Кодекса. Если судом апелляционной инстанции при рассмотрении апелляционной жалобы в порядке апелляционного производства будет установлено, что при рассмотрении дела в суде первой инстанции лицо заявляло ходатайство в соответствии со статьей 49 Кодекса об изменении предмета или основания иска, увеличении или уменьшении исковых требований и суд неправомерно отказал в удовлетворении такого ходатайства или рассмотрел заявление без учета заявленных изменений либо по какому-то другому требованию лица, участвующего в деле, не принял решения и утрачена возможность принятия дополнительного решения, то суд апелляционной инстанции, исходя из положений части 1 статьи 268 АПК РФ о повторном рассмотрении дела, в силу части 6.1 статьи 268 АПК РФ переходит к рассмотрению дела по правилам, установленным Кодексом для рассмотрения дела в суде первой инстанции, в рамках которого

рассматривает не рассмотренные ранее требования, принимает измененные предмет или основание иска, увеличенные (уменьшенные) требования.

В случае когда в производстве арбитражного суда первой инстанции находится заявление лица, участвующего в деле, о принятии дополнительного решения по нерассмотренному требованию, суд апелляционной инстанции приостанавливает производство по апелляционной жалобе, руководствуясь пунктом 1 части 1 статьи 143 АПК РФ, до вынесения дополнительного решения судом первой инстанции.

В связи с изложенным следует учесть, что Федеральным конституционным законом от 28.04.1995 № 1-ФКЗ «Об арбитражных судах в Российской Федерации» Пленум ВАС РФ наделен правом разъяснения судебной практики, в том числе и практики применения правовых норм и в силу статьи 13 названного закона постановления Пленума ВАС РФ обязательны для арбитражных судов в Российской Федерации.

5. Решением суда первой инстанции в составе трех судей разрешено заявление предпринимателя о признании недействующим нормативного правового акта администрации городского поселения, а также принятого администрацией на его основании ненормативного правового акта.

Решение суда в полном объеме обжаловано в апелляционном порядке.

В соответствии с частью 7 статьи 195 АПК РФ решение арбитражного суда по делу об оспаривании нормативного правового акта подлежит обжалованию только в суд кассационной инстанции.

Вместе с тем в силу статьи 257 АПК РФ решение суда в остальной части подлежит апелляционному обжалованию.

Какими должны быть действия судьи на стадии принятия апелляционной жалобы:

- подлежит ли принятию апелляционная жалоба в полном объеме;
- подлежит ли принятию апелляционная жалоба только в части обжалования решения суда, принятого в отношении ненормативного правового акта, в остальной части жалоба должна быть возвращена в целях рассмотрения в кассационном порядке;
- должна ли быть возвращена апелляционная жалоба в полном объеме в целях рассмотрения ее в кассационном порядке?

Если жалоба подлежит принятию только в части обжалования решения суда, принятого в отношении ненормативного правового акта, имеются ли основания, предусмотренные подпунктом 1 пункта 4 статьи 270 АПК РФ (рассмотрение дела арбитражным судом в незаконном составе), для перехода к рассмотрению дела по правилам, предусмотренным для рассмотрения дела в первой инстанции?

В случае обжалования в апелляционном порядке судебного акта, которым разрешены заявления о незаконности нормативного и ненормативного правовых актов, апелляционному суду следует учесть, что

часть 7 статьи 195 АПК РФ не относит к компетенции апелляционного суда проверку законности судебных актов, принятых по делу об оспаривании нормативных правовых актов.

Вместе с тем статья 268 АПК РФ не исключает возможности проверки апелляционным судом законности и обоснованности части судебного акта первой инстанции, проверка которой отнесена к компетенции апелляционного суда. В этой связи апелляционная жалоба в части, не подлежащей обжалованию в апелляционном порядке, подлежит возвращению по правилам пункта 2 части 1 статьи 264 АПК РФ.

Принятие апелляционной жалобы в остальной части регулируется статьей 261 АПК РФ, а рассмотрение апелляционной жалобы в части, – принятой к производству апелляционного суда, – статьями 265-272 Кодекса, включая порядок перехода к рассмотрению дела по правилам, установленным АПК РФ для рассмотрения дела в первой инстанции (часть 6.1 статьи 268 АПК РФ).

6. Федеральным законом от 27.07.2010 № 228-ФЗ «О внесении изменений в Арбитражный процессуальный кодекс Российской Федерации» внесены изменения в статью 29 АПК РФ, согласно которым расширена подведомственность дел, возникающих из административных и иных публичных правоотношений, в том числе об оспаривании нормативных правовых актов. Частью 2 статьи 29 АПК РФ предусмотрено, что дела об оспаривании нормативных актов рассматриваются арбитражным судом независимо от того, являются ли заявителями организации, индивидуальные предприниматели или граждане.

Могут ли граждане обжаловать в арбитражный суд нормативный акт во всех случаях или только если нормативный акт затрагивает права граждан в предпринимательской и иной экономической деятельности?

С учетом указанной нормы обращения в арбитражный суд граждан с заявлениями об оспаривании нормативных правовых актов подлежат разрешению арбитражным судом. В данной ситуации подведомственность определяется по сфере правоотношений, а не по субъектному составу.

7. При рассмотрении споров о законности постановлений судебных приставов-исполнителей, зачастую принципиальным обстоятельством является факт направления, вручения должнику соответствующих процессуальных документов судебного пристава (например, при рассмотрении дел об оспаривании постановлений о взыскании исполнительского сбора).

Будут ли являться в качестве достаточного доказательства отправления должнику копий исполнительных документов в случае отсутствия доказательств вручения документов, но при представлении

судебными приставами реестра почтовых отправлений обычным (не заказным) письмом без описи вложения?

В соответствии со статьей 24 Федерального закона от 02.10.2007 № 229-ФЗ «Об исполнительном производстве» лица, участвующие в исполнительном производстве, извещаются об исполнительных действиях и о мерах принудительного исполнения или вызываются к судебному приставу-исполнителю либо на место совершения исполнительных действий повесткой с уведомлением о вручении, телефонограммой, телеграммой, с использованием электронной, иных видов связи и доставки или лицом, которому с его согласия судебный пристав-исполнитель поручает их доставить.

В случаях когда исполнительный документ подлежит немедленному исполнению, а также при наложении ареста на имущество и принятии иных обеспечительных мер, судебный пристав-исполнитель вправе совершать исполнительные действия и применять меры принудительного исполнения без предварительного уведомления об этом лиц, участвующих в исполнительном производстве.

При этом в соответствии с Инструкцией по делопроизводству в Федеральной службе судебных приставов, утвержденной приказом Федеральной службы судебных приставов от 10.12.2010 № 682, отправка исходящих документов производится простой почтой, регистрируемые отправления с уведомлением и без него, фельдъегерской связью и международной почтой в зависимости от документов, подлежащих отправке.

Документы, подписанные директором или заместителями директора, направляемые в Администрацию Президента Российской Федерации, Правительство Российской Федерации, Аппарат Правительства Российской Федерации, Совет Федерации и Государственную Думу, Совет Безопасности Российской Федерации, Счетную палату Российской Федерации (далее – высшие органы государственной власти), в министерства и ведомства Российской Федерации, служебные письма и организационно-распорядительные документы, направляемые в территориальные органы Службы, документы, имеющие отметку о конфиденциальности «Для служебного пользования», отправляются фельдъегерской связью.

Документы, предназначенные для отправки дипломатической почтой, передаются в Отдел по защите государственной тайны, мобилизационной подготовке и гражданской обороне.

Остальные документы отправляются почтовой и телеграфной связью.

Регистрируемым почтовым отправлением направляются автору жалобы на действия (бездействие) должностных лиц Службы, поданные в порядке подчиненности, копия постановления уполномоченного должностного лица Службы с сопроводительным письмом.

Регистрируемым почтовым отправлением с уведомлением о вручении адресату направляется должнику постановление о возбуждении исполнительного производства.

По решению уполномоченных должностных лиц Службы регистрируемыми почтовыми отправлениями, в том числе с уведомлением о вручении адресату, могут направляться иные документы.

Таким образом, при возникновении в процессе рассмотрения споров вопроса о надлежащем направлении судебными приставами-исполнителями процессуального документа и его вручении получателю, в том числе исполнительных документов, необходимо исходить из положений главы 4 «Извещения и вызовы в исполнительном производстве» Федерального закона от 02.10.2007 № 229-ФЗ «Об исполнительном производстве» и раздела 4.8 названной Инструкции.

Согласно пункту 4.8.3.48 указанной Инструкции регистрируемым почтовым отправлением с уведомлением о вручении адресату направляется должнику постановление о возбуждении исполнительного производства.

8. Как следует из положений статьи 24 АПК РФ, самоотвод или отвод должен быть мотивирован и заявлен до начала рассмотрения дела по существу.

В ходе рассмотрения дела заявление о самоотводе или об отводе допускается только в случае, если основание самоотвода или отвода стало известно лицу, заявляющему самоотвод или отвод, после начала рассмотрения дела по существу.

Повторное заявление об отводе по тем же основаниям не может быть подано тем же лицом.

Нередки случаи, когда лица, участвующие в деле, используют возможность заявить отвод с целью затянуть процесс рассмотрения дела и заявляют отводы не только при начале каждого судебного заседания, но и в процессе рассмотрения дела.

Как поступать суду, рассматривающему дело, в случае, когда заявление об отводе судьи подано стороной в ходе судебного заседания, например, после перерыва в судебном заседании? Объявлять в заседании перерыв и передавать вопрос о рассмотрении отвода на разрешение уполномоченного лица или отказывать в принятии заявления об отводе, с мотивировкой, что оно подано после начала рассмотрения дела по существу и отвод не может быть рассмотрен?

Как поступать суду в случае, если лицом, участвующим в деле, заявлен повторный отвод тому же судье по тем же самым основаниям (первое заявление рассмотрено в предыдущем заседании, в его удовлетворении было отказано)? Объявлять в заседании перерыв и передавать вопрос о рассмотрении отвода на разрешение уполномоченного лица (для которого очевидно мотивировкой отказа в отводе будет ссылка на часть 3 статьи 24 АПК РФ – о недопустимости повторного заявления) или отказывать в принятии заявления об отводе с мотивировкой, что отвод по тем же основаниям уже рассмотрен, о чем вынесено соответствующее определение? Необходимо ли при

рассмотрении заявления об отводе судьи составление протокола с использованием средств аудиозаписи?

В соответствии с частью 2 статьи 24 АПК РФ самоотвод или отвод должен быть мотивирован и заявлен до начала рассмотрения дела по существу.

В ходе рассмотрения дела заявление о самоотводе или об отводе допускается только в случае, если основание самоотвода или отвода стало известно лицу, заявляющему самоотвод или отвод, после начала рассмотрения дела по существу. Следовательно, заявление об отводе судьи, поданное после перерыва в судебном заседании со ссылкой на обстоятельства, которые не могли быть известны подавшему его лицу до начала рассмотрения дела по существу, подлежит рассмотрению в порядке статьи 25 АПК РФ.

В соответствии с частью 3 статьи 24 АПК РФ повторное заявление об отводе по тем же основаниям не может быть подано тем же лицом. Данная норма распространяется на лиц, которые в соответствии с частью 1 статьи 24 АПК РФ имеют право на заявление об отводе и не предусматривает отказ суда в принятии заявления об отводе, поданного таким лицом повторно.

Отказ в принятии заявления участвующего в деле лица об отводе не предусмотрен и другими нормами АПК РФ (статьи 41 и 159 АПК РФ).

Следовательно, повторно поданное заявление об отводе тем же лицом и по тем же основаниям подлежит рассмотрению судом по существу. При этом в удовлетворении такого заявления может быть отказано со ссылкой на часть 3 статьи 24 и часть 5 статьи 159 АПК РФ.

В случае установления судом цели лица, подавшего повторное заявление об отводе, затянуть рассмотрение дела, суд вправе расценить его действия как злоупотребление правом и в соответствии с частью 2 статьи 41 АПК РФ применить к такому лицу предусмотренные частью 2 статьи 111 и (или) частью 2 статьи 119 АПК РФ меры в виде отнесения на данное лицо всех судебных расходов и (или) наложения денежного штрафа соответственно (определения ВАС РФ от 02.12.2011 № ВАС-5852/11, определение от 28.09.2009 № ВАС-11960/09, постановление ФАС ВСО от 22.06.2009 по делу № А33-12042/2008, постановление ФАС ДВО от 28.07.2009 № Ф03-2996/2009 по делу № А37-2865/2008).

АПК РФ не предусматривает ведения протокола судебного заседания при рассмотрении вопроса об отводе судьи (постановление ФАС МО от 08.04.2011 № КА-А40/186-11, постановление ФАС ВВО от 13.09.2011 по делу № А29-9246/2010, определение ВАС РФ от 23.01.2012 № ВАС 17590/11).

9. Согласно части 1 статьи 155 АПК РФ в ходе каждого судебного заседания арбитражного суда первой инстанции, а также при совершении отдельных процессуальных действий вне судебного заседания ведется протоколирование с использованием средств аудиозаписи и составляется протокол в письменной форме.

Частью 6 статьи 158 АПК РФ установлено, что при отложении судебного разбирательства арбитражный суд вправе допросить явившихся свидетелей, если в судебном заседании присутствуют стороны. Показания этих свидетелей оглашаются в новом судебном заседании.

Статья 86 АПК РФ также предусматривает возможность вызова в судебное заседание эксперта для дачи пояснений относительно представленного им в материалы дела экспертного заключения. При этом частью 3 указанной статьи установлено, что ответы эксперта на дополнительные вопросы участвующих в деле лиц и суда заносятся в протокол судебного заседания.

Однако в части 2 статьи 155 АПК РФ, устанавливающей перечень данных о ходе судебного заседания, которые подлежат дополнительному фиксации путем их занесения в протокол судебного заседания, сведения, указанные в части 3 статьи 86 Кодекса, а также показания свидетелей не содержатся.

В связи с этим возникает вопрос, необходимо ли при ведении аудиозаписи судебного заседания внесение в протокол (на бумажном носителе) показаний свидетелей и ответов эксперта на дополнительные вопросы?

В соответствии с частью 6 статьи 158 АПК РФ арбитражный суд вправе огласить свидетельские показания допрошенных свидетелей при отложении дела в новом судебном заседании без повторного вызова этих свидетелей.

Согласно абзацу третьему части 3 статьи 86 АПК РФ ответы эксперта на дополнительные вопросы заносятся в протокол судебного заседания.

По смыслу приведенных норм показания свидетелей и эксперта подлежат протоколированию.

Согласно части 1 статьи 155 АПК РФ в ходе каждого судебного заседания арбитражного суда первой инстанции, а также при совершении отдельных процессуальных действий вне судебного заседания ведется протоколирование с использованием средств аудиозаписи и составляется протокол в письменной форме.

При этом в соответствии с частью 2 статьи 155 АПК РФ, пунктом 16 постановления Пленума ВАС РФ от 17.02.2011 № 12 «О некоторых вопросах применения Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации в редакции Федерального закона от 27.07.2010 № 228-ФЗ «О внесении изменений в Арбитражный процессуальный кодекс Российской Федерации» протокол в письменной форме является дополнительным средством фиксации данных о ходе судебного заседания.

Частью 2 статьи 155 АПК РФ предусмотрен перечень данных, подлежащих обязательному фиксации в письменной форме протокола судебного заседания. Показания свидетелей и экспертов в данный перечень не входят.

Следовательно, отсутствие в письменном протоколе судебного заседания свидетельских показаний и показаний эксперта не является процессуальным нарушением.

Вместе с тем статья 155 АПК РФ не содержит запрета на внесение в письменную форму протокола показаний свидетелей и эксперта, в том числе в целях применения части 6 статьи 158 и части 3 статьи 86 АПК РФ.

10. В соответствии с частью 2 статьи 153.1 АПК РФ в случае удовлетворения ходатайства об участии в судебном заседании путем использования систем ВКС арбитражный суд, рассматривающий дело, поручает соответствующему арбитражному суду, при содействии которого заявитель сможет участвовать в таком судебном заседании, организацию ВКС в целях участия заявителя в судебном заседании, о чем выносится определение в соответствии со статьей 73 настоящего Кодекса.

В случае отложения рассмотрения дела в предварительном или судебном заседании, проведенном с использованием систем ВКС, необходимо ли суду, рассматривающему дело, в определении суда об отложении указывать на поручение соответствующему суду организовать ВКС?

Согласно части 1 статьи 153.1 АПК РФ лица, участвующие в деле, и иные участники арбитражного процесса могут участвовать в судебном заседании путем использования систем ВКС при условии заявления ими ходатайства об этом и при наличии в соответствующих арбитражных судах технической возможности осуществления ВКС.

Частью 4 статьи 159 АПК РФ предусмотрено, что ходатайство об участии в судебном заседании путем использования систем ВКС с указанием арбитражного суда, при содействии которого заявитель может участвовать в судебном заседании, подается в суд, рассматривающий дело, до назначения дела к судебному разбирательству и рассматривается судьей, рассматривающим дело, единолично в пятидневный срок после дня поступления ходатайства в арбитражный суд без извещения сторон.

Таким образом, лица, участвующие в деле, и иные участники арбитражного процесса для участия в судебном заседании путем использования систем ВКС должны обратиться с соответствующим ходатайством до назначения дела к судебному разбирательству. При удовлетворении такого ходатайства судом применяются предусмотренные АПК РФ специальные правила рассмотрения дел с использованием систем ВКС.

В случае отложения рассмотрения дела в предварительном или судебном заседании, проведенном с использованием систем ВКС, судебное заседание может быть продолжено путем ВКС только при наличии соответствующего ходатайства от стороны по делу (постановления ФАС ВСО от 18.01.2012 по делу № А19-9629/2011, от 24.10.2011 по делу № А58-689/11, от 24.10.2011 по делу № А58-688/11).

Данные положения не распространяются на случаи, когда в судебном заседании в порядке, предусмотренном статьей 163 АПК РФ, объявлен перерыв.

11. В соответствии с пунктом 9 части 1 статьи 148 АПК РФ арбитражный суд оставляет исковое заявление без рассмотрения, если после его принятия к производству установит, что истец повторно не явился в судебное заседание, в том числе по вызову суда, и не заявил ходатайство о рассмотрении дела в его отсутствие или об отложении судебного разбирательства, а ответчик не требует рассмотрения дела по существу.

Имеет ли значение, на какой стадии рассмотрения дела истец не явился в судебное заседание (на стадии подготовки дела или на стадии судебного разбирательства)?

Правом или обязанностью суда является оставление искового заявления без рассмотрения по пункту 9 части 1 статьи 148 АПК РФ?

Согласно части 1 статьи 136 АПК РФ при неявке в предварительное судебное заседание надлежащим образом извещенных истца и (или) ответчика, других заинтересованных лиц, которые могут быть привлечены к участию в деле, заседание проводится в их отсутствие.

Таким образом, исходя из буквального толкования пункта 9 части 1 статьи 148 АПК РФ явка (неявка) сторон в предварительное судебное заседание не учитывается арбитражным судом при установлении оснований для применения данной нормы.

Данная норма имеет значение на стадии судебного разбирательства.

В силу части 3 статьи 156 АПК РФ при неявке в судебное заседание арбитражного суда истца и (или) ответчика, надлежащим образом извещенных о времени и месте судебного разбирательства, суд вправе рассмотреть дело в их отсутствие.

Таким образом, решение вопроса о возможности рассмотрения дела по существу при неявке истца или обеих сторон спора в судебное заседание зависит от конкретных обстоятельств дела и собранных по делу доказательств (постановление Первого арбитражного апелляционного суда от 21.03.2011 по делу № А43-20431/2010, постановление ФАС ВВО от 07.06.2011 по делу № А43-20431/2010, постановление Шестнадцатого арбитражного апелляционного суда от 14.09.2011 № 16АП-2585/2011).

При наличии обстоятельств, предусмотренных пунктом 9 части 1 статьи 148 АПК РФ, арбитражный суд вправе оставить исковое заявление без рассмотрения. Данный вопрос относится на усмотрение суда и зависит от конкретных обстоятельств дела.

ВОПРОСЫ

по практике применения норм налогового законодательства

1. Налогоплательщик находился на общей системе налогообложения и уплачивал все налоги, при этом не применял специальный вид налогового режима по отдельным видам деятельности. Налоговый орган доначислил единый налог на вмененный доход. Не приведет ли такое доначисление фактически к двойному налогообложению?

Налогоплательщик, находясь на общей системе налогообложения, уплачивал налоги в полном объеме, но при этом неправомерно не применял специальный вид налогового режима по отдельным видам деятельности, доначисление налоговым органом налога по специальному режиму (ЕНВД) к двойному налогообложению не приведет, поскольку налогоплательщик в данном случае имеет право на возврат излишне уплаченных налогов по общей системе налогообложения.

В соответствии с пунктом 1 статьи 346.29 НК РФ объектом налогообложения для применения названного налога признается вмененный доход налогоплательщика.

Пунктом 8 статьи 346.18 НК РФ установлено, что в случае невозможности разделения расходов при исчислении налоговой базы по налогам, исчисляемым по разным специальным налоговым режимам, эти расходы распределяются пропорционально долям доходов в общем объеме доходов, полученных при применении указанных специальных налоговых режимов. Налоговый орган вправе самостоятельно осуществить расчет налоговых обязательств хозяйствующего субъекта с применением пропорции, отражающей долю дохода от видов деятельности, подлежащих обложению ЕНВД и подпадающих под общую систему налогообложения. При этом двойное налогообложение исключается.

Практика: постановления ФАС ПО от 15.02.2011 № А55-12036/2010, от 20.10.2011 № А65-5383/2010, от 13.09.2011 № А12-22828/2011; постановления ФАС ЗСО от 01.09.2010 А03-11346/2009, от 29.07.2010 № А52-5759/2010, от 23.08.2011 № А56-39641/2010; постановление ФАС ВВО от 02.02.2011 № А79-14256/2011, от 07.02.2011 А79-14308/2011.

2. При реализации товаров по ставке 0% и 18% необходимо ли налогоплательщику учитывать положение НК РФ о раздельном учете, заявляя налоговые вычеты по налогу на добавленную стоимость?

Пункт 4 статьи 170 НК РФ предусматривает обязательное ведение раздельного учета «входного» НДС в случае частичного использования покупателем приобретенных товаров (выполнения работ, оказанных услуг) в производстве и (или) реализации товаров (работ, услуг), операции по реализации которых подлежат налогообложению, а частично – в производстве и (или) реализации товаров (работ, услуг), операции по реализации которых освобождены от налогообложения.

Однако в соответствии со статьей 164 НК РФ операции по реализации товаров (работ, услуг) на экспорт облагаются НДС по ставке 0%, то есть являются операциями, облагаемыми НДС. Экспорт товаров (работ, услуг) в соответствии со статьей 149 НК РФ не является операцией, освобождаемой от обложения НДС.

Обязательное ведение раздельного учета предусмотрено статьей 170 НК РФ только для налогоплательщиков, осуществляющих как облагаемые, так и освобожденные от налогообложения операции.

Таким образом, в случае если налогоплательщик осуществляет реализацию товаров, облагаемых по ставкам НДС 18% и 0%, а не освобожденных от налогообложения, то порядок ведения раздельного учета сумм НДС по приобретенным товарам (работам, услугам), предусмотренный пунктом 4 статьи 170 НК РФ, он применять не обязан.

Следовательно, положение пункта 4 статьи 170 НК РФ, в соответствии с которым при отсутствии у налогоплательщика раздельного учета сумма НДС по приобретенным товарам (работам, услугам) вычету не подлежит, при решении вопроса об обоснованности применения налоговых вычетов по «экспортному» НДС не применяется.

При соблюдении условий, определенных пунктом 1 статьи 172 НК РФ, налогоплательщик вправе принять к вычету из общей суммы НДС, подлежащей уплате в бюджет, суммы налога, уплаченные поставщикам товаров (работ, услуг). Необходимость распределения указанных сумм пропорционально выручке, полученной от реализации товаров на экспорт и на внутренний рынок, нормами главы 21 НК РФ не предусмотрена.

Практика: постановления ФАС ПО от 21.06.2011 по делу № А55-15019/2010, от 19.11.2010 по делу № А55-7635/2010, от 26.10.2010 по делу № А55-15432/2009, постановление ФАС МО от 18.09.2007, 25.09.2007 № КА-А40/9573-07 по делу № А40-5032/07-117-38.

Позиция, закрепленная в постановлении Президиума ВАС РФ от 14.03.2006 № 12797/05, определена при другой редакции нормы пункта 3 статьи 172, 166 НК РФ.

3. В рамках областной целевой программы сельскохозяйственное предприятие получило из бюджета области субсидии на компенсацию части затрат за выполненные мероприятия по поливу сельскохозяйственных культур и по развитию скотоводства.

А. Должны ли включаться данные средства в состав внереализационных доходов, определяемых в соответствии со статьей 250 НК РФ, при исчислении единого сельскохозяйственного налога?

Б. Применима ли к данным правоотношениям правовая позиция, изложенная в постановлении Президиума ВАС РФ от 02.03.2010 № 15187/09, о толковании положений статей 250, 251 НК РФ, согласно которой бюджетные средства по своему экономическому содержанию являются частью дохода (экономической выгоды), полученного предприятием от своей деятельности, а потому подлежат учету в составе

доходов при определении налоговой базы по налогу на прибыль (исчисляется аналогично ЕСХН).

В. Имеются ли основания для отказа в учете данного дохода при определении налоговой базы в соответствии с положениями подпункта 14 пункта 1 или пункта 2 статьи 251 НК РФ?

В подпункте 14 пункта 1 статьи 251 НК РФ содержится закрытый перечень случаев, к которым применима норма о том, что при определении налоговой базы по налогу на прибыль не учитываются доходы в виде имущества, полученного налогоплательщиком в рамках целевого финансирования. В этом перечне нет получения сельскохозяйственными предприятиями из бюджета субсидий на компенсацию затрат по целевой программе. Кроме того, из вопроса следует, что перечисленные из бюджета области средства предприятие расходовало на осуществление своей уставной деятельности.

Изложенное позволяет сделать вывод о том, что полученные предприятием бюджетные средства не могут рассматриваться в качестве целевого финансирования в смысле статьи 251 НК РФ и должны включаться в состав внереализационных доходов, определяемых в соответствии со статьей 250 НК РФ.

Соответственно, подпункт 14 пункта 1 статьи 251 НК РФ в рассматриваемой ситуации неприменим.

Не могут быть отнесены указанные субсидии и к целевым поступлениям, предусмотренным пунктом 2 статьи 251 НК РФ (например, по подпункту 3 пункта 2 указанной статьи), поскольку указанная норма предусматривает случаи исключения из налоговой базы целевых поступлений на содержание некоммерческих организаций и ведение ими уставной деятельности. Исключения могут составлять лишь случаи предоставления субсидии сельскохозяйственным товаропроизводителям, являющимся некоммерческими организациями (например, сельскохозяйственным потребительским кооперативам).

Указанный вывод подтверждается и тем, что Федеральным законом от 07.03.2011 № 23-ФЗ «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации о порядке учета доходов и расходов субъектов малого и среднего предпринимательства при оказании им финансовой поддержки» статья 271 НК РФ дополнена пунктом 4.3, согласно которому средства финансовой поддержки в виде субсидий, полученные в соответствии с Федеральным законом от 24.07.2007 № 209-ФЗ «О развитии малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации», отражаются в составе внереализационных доходов.

Данный вывод согласуется с правовой позицией, изложенной в постановлении Президиума ВАС РФ от 02.03.2010 № 15187/09 «О толковании положений статей 250, 251 НК РФ». Бюджетные средства по своему экономическому содержанию являются частью дохода (экономической выгоды), полученного предприятием от своей деятельности, а потому

подлежат учету в составе доходов при определении налоговой базы по налогу на прибыль.

Поскольку порядок определения налоговой базы по единому сельскохозяйственному налогу схож с порядком определения налоговой базы по налогу на прибыль, то к рассматриваемым правоотношениям применима правовая позиция, изложенная в постановлении Президиума ВАС РФ от 02.03.2010 № 15187/09. (Постановление ФАС ПО от 21.02.2011 по делу № А72-4114/2010, постановление ФАС УО от 10.06.2010 № Ф09-4422/10-С3 по делу № А71-13106/2009-А28, постановление ФАС ЦО от 23.11.2010 по делу № А35-3389/2009).

4. Подлежит ли отмене решение налогового органа по результатам выездной проверки, если до его вынесения налогоплательщик подал уточненную декларацию за проверенный период, однако налоговый орган не принял ее во внимание (пункт 10 статьи 89, статья 101 НК РФ)?

В соответствии с правовой позицией, изложенной в постановлении Президиума ВАС РФ от 16.03.2010 № 8163/09, НК РФ не содержит запрета на подачу уточненных налоговых деклараций за соответствующий налоговый период в случае назначения, проведения или окончания выездной налоговой проверки данного периода. Отсутствует запрет на подачу уточненной налоговой декларации и после принятия решения по результатам указанной проверки. Соответственно, данному праву налогоплательщика на предоставление уточненной налоговой декларации должно корреспондировать и полномочие налогового органа на ее проверку.

При предоставлении уточненной налоговой декларации после окончания выездной налоговой проверки, но до принятия решения по ней, налоговый орган с учетом объема и характера уточняемых сведений вправе провести дополнительные мероприятия налогового контроля, руководствуясь пунктом 6 статьи 101 Кодекса, либо, вынося решение без учета данных уточненной налоговой декларации, назначить проведение повторной выездной проверки в части уточненных данных.

Таким образом, вынесение решения по результатам выездной налоговой проверки без учета данных уточненной налоговой декларации, не является основанием для признания указанного решения недействительным.

Вместе с тем при вынесении решения налоговый орган обязан принять во внимание и оценить все обстоятельства дела (в том числе сведения, содержащиеся в уточненной налоговой декларации) и установить действительную обязанность налогоплательщика по уплате того или иного налога в проверяемом периоде, соответствующих сумм пени и штрафа.

Поэтому если на момент вынесения решения налогоплательщик фактически устранил выявленные нарушения путем представления уточненной декларации или определение налоговой инспекцией размера налоговой обязанности проверяемого лица по результатам выездной налоговой проверки без учета скорректированных показателей уточненной декларации и без проведения проверки уточненных сведений привело к неправильному

доначислению сумм налогов, штрафов и пени, представляется, что решение может быть отменено. (Постановления ФАС ПО от 01.04.2011 по делу № А55-16408/2010, от 09.12.2010 по делу № А55-3120/2010).

5. Будет ли считаться, что реорганизованное лицо знало о существующей переплате в момент его реорганизации (акт сверки не составлялся)?

Положения пункта 1 статьи 58 ГК РФ о правопреемстве при реорганизации юридических лиц позволяют сделать вывод о том, что реорганизованное юридическое лицо должно быть осведомленным о наличии переплаты по налогам уже в момент составления передаточного акта или разделительного баланса, вне зависимости от составления акта сверки с налоговым органом. Передаточный акт или разделительный баланс должны содержать достоверные сведения, в том числе в части налоговых обязанностей.

Положения пункта 3 статьи 78 НК РФ прямо предусматривают обязанность налогового органа сообщить налогоплательщику о каждом ставшем известным налоговому органу факте излишней уплаты налога и сумме излишне уплаченного налога в течение 10 дней со дня обнаружения такого факта.

Поэтому представляется, что в случае, если из передаточного акта налогоплательщик не мог достоверно узнать о фактах или конкретных суммах излишне уплаченного налога, и инспекция не сообщила о факте возникновения у него суммы излишне уплаченного налога, следует руководствоваться позицией Президиума ВАС РФ, изложенной в постановлениях от 08.11.2006 № 6219/06 и от 25.02.2009 № 12882/08, согласно которой положения пункта 7 статьи 78 НК РФ применительно к пункту 3 статьи 79 НК РФ не препятствует налогоплательщику в случае пропуска срока на подачу заявления в налоговый орган обратиться непосредственно в суд с иском о возврате из бюджета суммы излишне уплаченного налога в течение трех лет со дня, когда он узнал или должен был узнать об этом факте.

Реорганизация на указанный порядок исчисления срока не влияет.

6. Будут ли являться доказательствами по делу документы, полученные от контрагента в период приостановления налоговой проверки?

Согласно пункту 9 статьи 89 НК РФ на период действия срока приостановления проведения выездной налоговой проверки приостанавливаются действия налогового органа по истребованию документов у налогоплательщика, которому в этом случае возвращаются все подлинники, истребованные при проведении проверки, за исключением документов, полученных в ходе проведения выемки, а также приостанавливаются действия налогового органа на территории (в помещении) налогоплательщика, связанные с указанной проверкой.

Следовательно, в период приостановления выездной налоговой проверки допускается совершение налоговыми органами действий, которые

осуществляются вне территории (помещения) налогоплательщика и не связаны с истребованием у него документов.

Более того, пунктом 9 статьи 89 НК РФ предусмотрено, что основанием для приостановления налоговой проверки является истребование информации от контрагентов.

Поэтому документы, полученные от контрагента в периоды приостановления налоговой проверки, будут являться дополнительным доказательством по делу.

Указанное соответствует и позиции, изложенной в пункте 25 проекта постановления Пленума ВАС РФ «О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой НК РФ».

7. Необходимо ли учитывать позицию, изложенную в постановлении Президиума ВАС РФ от 29.11.2011 № 7551/11 по делу № АОЗ-10725/2010, в ситуации, когда у налогоплательщика отсутствуют расчетные счета в банках.

Возможно ли в такой ситуации принятие налоговым органом решения в порядке статьи 47 НК РФ без вынесения решения о взыскании недоимки за счет денежных средств налогоплательщика?

Если у налогоплательщика отсутствует расчетный счет и налоговому органу указанная информация известна, налоговый орган вправе вынести решение о взыскании налога за счет имущества, минуя процедуру вынесения решения о взыскании за счет денежных средств.

В силу пункта 7 статьи 46 НК РФ налоговый орган вправе взыскать налог за счет иного имущества этого налогоплательщика в соответствии со статьей 47 НК РФ при наличии двух условий:

– при недостаточности или отсутствии денежных средств на счетах налогоплательщика;

– при отсутствии информации о счетах налогоплательщика.

Недостаточность или отсутствие денежных средств на счетах проверяется путем принятия решения о взыскании денежных средств и последующего направления в банк поручения на списание и перечисление в бюджетную систему РФ необходимых денежных средств со счетов налогоплательщика.

Информация о наличии (отсутствии) у налогоплательщика счетов в банках имеется у налогового органа, в связи с чем отсутствует необходимость проверки второго обстоятельства путем принятия решения о взыскании задолженности за счет денежных средств налогоплательщика.

Иное привело бы к затягиванию процедуры взыскания и принятию налоговым органом заранее неисполнимого в силу объективных причин решения о взыскании задолженности за счет денежных средств на счетах в банках.

Позиция судов, что при отсутствии у налогоплательщика расчетных счетов в банке и правовая позиция, изложенная в постановлении Президиума ВАС РФ от 29.11.2011 № 7551/11, не может быть применена, поскольку в

указанном акте дана оценка иной совокупности фактических обстоятельств, единодушна.

8. Относятся ли к расходам на командировки, а именно к суточным, выплаты работодателя, произведенные работникам, направленным для выполнения служебного поручения вне места постоянной работы на срок менее 24 часов (с момента отъезда до момента прибытия, возвращения на предприятие)?

При этом предприятием оформляется служебная командировка сроком на 1 день.

Подлежат ли включению в налоговую базу по налогу на доходы физических лиц и в базу для исчисления страховых взносов указанные выплаты?

Суточные в пределах норм, установленных законодательством Российской Федерации, не включаются в базу для исчисления страховых взносов.

Пунктом 11 Положения об особенностях направления работников в служебные командировки, утвержденного постановлением Правительства Российской Федерации от 13.10.2008 № 749 предусмотрено, что при командировках в местность, откуда работник, исходя из условий транспортного сообщения и характера выполняемой в командировке работы, имеет возможность ежедневно возвращаться к месту постоянного жительства, суточные не выплачиваются.

Суточные согласно статье 168 ТК РФ – это дополнительные расходы, связанные с проживанием вне места постоянного жительства. Такие расходы могут быть и при однодневных командировках, причем сам факт возникновения подобных расходов обусловлен не длительностью командировки, а именно удаленностью от постоянного места проживания.

В соответствии со статьей 166 ТК РФ служебной командировкой признается поездка работника исключительно по распоряжению работодателя на определенный срок для выполнения служебного поручения вне места постоянной работы.

Таким образом, отказ от выплаты суточных в этой ситуации повлечет нарушение основных гарантий, предоставляемых работникам в соответствии с ТК РФ при направлении в служебные командировки.

Кроме того, указанной статьей предусмотрено, что порядок и размеры возмещения расходов, связанных с командировками (включая суточные), вправе установить работодатель.

Трудовое законодательство не содержит запрета на установление работодателем условий, улучшающих положение работника по сравнению с установленными законодательством.

Если работодатель принял решение о выплате при таких поездках суточных, их размер и порядок выплаты должны быть предусмотрены в коллективном договоре или локальном нормативном акте.

Пунктом 3 статьи 217 НК РФ установлено, что не подлежат налогообложению все виды установленных действующим законодательством Российской Федерации, законодательными актами субъектов Российской Федерации, решениями представительных органов местного самоуправления компенсационных выплат (в пределах норм, установленных в соответствии с законодательством Российской Федерации), в том числе связанных с исполнением налогоплательщиком трудовых обязанностей (включая переезд на работу в другую местность и возмещение командировочных расходов).

При оплате работодателем налогоплательщику расходов на командировки как внутри страны, так и за ее пределы в доход, подлежащий налогообложению, не включаются суточные, выплачиваемые в пределах норм, установленных в соответствии с действующим законодательством, но не более 700 рублей за каждый день нахождения в командировке на территории Российской Федерации и не более 2500 рублей за каждый день нахождения в заграничной командировке.

Таким образом, нормы суточных, а также порядок их установления, применительно к НДФЛ законодательством о налогах и сборах не определены. Указан только верхний предел выплачиваемой суммы (суточных) – 700 рублей и 2500 рублей – не включаемый в доход, подлежащий налогообложению НДФЛ. Указанные выплаты подлежат включению в налоговую базу по НДФЛ и в базу для исчисления страховых взносов.

9. Согласно положениям пункта 4 статьи 81 НК РФ, если уточненная налоговая декларация представляется в налоговый орган после истечения срока подачи налоговой декларации и срока уплаты налога, то налогоплательщик освобождается от ответственности в случаях 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; представления уточненной налоговой декларации после проведения выездной налоговой проверки за соответствующий налоговый период, по результатам которой не были обнаружены неотражение или неполнота отражения сведений в налоговой декларации, а также ошибки, приводящие к занижению подлежащей уплате суммы налога.

В случае невыполнения налогоплательщиком указанных условий при представлении уточненной налоговой декларации и привлечения налогоплательщика к налоговой ответственности по пункту 1 статьи 122 НК РФ спорным остается вопрос, на какую из дат определяется сумма задолженности по налогу для расчета налоговых санкций (на дату наступления законодательно установленного срока уплаты налога, на

дату представления уточненной налоговой декларации, на дату принятия налоговым органом решения о привлечении к ответственности), с учетом переплат возникших у налогоплательщика до указанных дат.

Согласно статье 119 НК РФ непредставление налогоплательщиком в установленный законодательством о налогах и сборах срок налоговой декларации в налоговый орган по месту учета влечет взыскание штрафа в размере 5 процентов неуплаченной суммы налога, подлежащей уплате (доплате) на основании этой декларации, за каждый полный или неполный месяц со дня, установленного для ее представления, но не более 30 процентов указанной суммы и не менее 1000 рублей.

На какую из дат следует определять отсутствие или наличие недоимки для расчета суммы налоговых санкций – на дату представления декларации, на дату законодательно установленного срока уплаты налога, либо на дату вынесения решения о привлечении к ответственности?

Данный вопрос требует определенности также в связи с тем, что налоговым органом не выработаны единые подходы. Так, в письме Минфина России от 29.04.2011 № 03-02-08/48 указано, что сумма штрафа определяется на дату уплаты налога, в пункте 2 письма Минфина России от 26.11.2010 № ШС-37-7/163 76@ указано, что при расчете санкций учитывается наличие (отсутствие) задолженности на дату вынесения решения о привлечении к ответственности.

Полагаем, что необходимо определить позицию по вопросу возможности (невозможности) уменьшения минимальной суммы санкции по статье 119 НК РФ в порядке статей 112, 114 НК РФ.

В соответствии с пунктом 1 статьи 81 НК РФ при обнаружении налогоплательщиком в поданной им налоговой декларации неотражения или неполноты отражения сведений, а равно ошибок, приводящих к занижению суммы налога, подлежащей уплате, налогоплательщик обязан внести необходимые дополнения и изменения в налоговую декларацию.

Пунктом 4 данной статьи НК РФ установлено, что в случае, когда заявление о дополнении и изменении налоговой декларации делается после истечения срока подачи налоговой декларации и срока уплаты налога, налогоплательщик освобождается от ответственности, если указанное заявление налогоплательщик сделал до момента, когда налогоплательщик узнал об обнаружении налоговым органом обстоятельств, предусмотренных пунктом 1 настоящей статьи, либо о назначении выездной налоговой проверки. Налогоплательщик освобождается от ответственности в соответствии с настоящим пунктом при условии, что до подачи такого заявления налогоплательщик уплатил недостающую сумму налога и соответствующие ей пени.

В соответствии с пунктом 1 статьи 122 НК РФ неуплата или неполная уплата сумм налога в результате занижения налоговой базы, иного неправильного исчисления налога или других неправомерных действий (бездействия) влекут взыскание штрафа в размере 20 процентов от неуплаченных сумм налога.

Из системного анализа положений статьи 81 и статьи 122 НК РФ следует, что привлечение к налоговой ответственности происходит за неполную уплату налога в результате занижения налоговой базы в тот налоговый период, за который представляется уточненная декларация (при увеличении налоговой базы и налога, подлежащего уплате в бюджет), если налогоплательщик не выполнил условия пункта 4 статьи 81 НК РФ.

Согласно абзацу десятому пункта 2 статьи 11 НК РФ недоимкой считается сумма налога или сумма сбора, не уплаченная в установленный законодательством о налогах и сборах срок. Данное определение с достаточной степенью определенности позволяет установить дату, на которую определяется наличие или отсутствие в действиях налогоплательщика состава правонарушения, предусмотренного частью 1 статьи 122 НК РФ. Соответственно, размер недоимки на этот момент принимается в расчет при определении размера штрафа при применении ответственности, предусмотренной названной статьей и статьей 119 НК РФ.

Согласно пункту 8 статьи 101 НК РФ в решении о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения излагаются обстоятельства совершенного привлекаемым к ответственности лицом налогового правонарушения так, как они установлены проведенной проверкой. В решении о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения указываются размер выявленной недоимки и соответствующих пеней, а также подлежащий уплате штраф.

Следовательно, при привлечении налогоплательщика к ответственности по статье 122 НК РФ для расчета налоговых санкций сумма задолженности по налогу определяется на дату принятия налоговым органом решения о привлечении к ответственности.

При этом, разрешая спор, судам следует устанавливать наличие или отсутствие переплаты по налогу за предыдущий налоговый период, наличие или отсутствие переплаты на дату подачи декларации, факт последующего зачета этих переплат в счет иных задолженностей по налогам, наличие или отсутствие переплаты на дату принятия оспариваемого решения, факт неуплаты (неполной уплаты) налога на дату окончания каждого налогового периода, по итогам которого подлежит уплате налог (с учетом имеющихся переплат) по состоянию на ту же дату.

При применении статьи 119 НК РФ и расчете суммы штрафа за налоговое правонарушение, предусмотренное этой нормой, следует учитывать, что сумма штрафа рассчитывается исходя из суммы налога, подлежащего фактической уплате в бюджет (а не указанной налогоплательщиком ошибочно в первичной декларации). Такой подход сформирован в постановлении Президиума ВАС РФ от 15.05.2007 № 543/07.

10. Правомерно ли начисление пени за несвоевременную уплату земельного налога в случае, если данный налог был исчислен налогоплательщиком на основании сведений о кадастровой стоимости земельного участка, предоставленной органом, осуществляющим

кадастровый учет, и впоследствии было установлено, что данная стоимость в силу технической ошибки была внесена в кадастр ошибочно в размере меньшем, чем должная стоимость, определяемая на основании соответствующего нормативного акта субъекта Российской Федерации?

Согласно пункту 14 статьи 396 НК РФ сведения о кадастровой стоимости земельных участков предоставляются налогоплательщикам в порядке, определенном уполномоченным Правительством Российской Федерации, федеральным органом исполнительной власти.

Данный порядок установлен в постановлении Правительства Российской Федерации от 07.02.2008 № 52 «О порядке доведения кадастровой стоимости земельных участков до сведения налогоплательщиков» (в период, когда согласно ранее действовавшей редакции указанной нормы данным правом обладало Правительство Российской Федерации). Согласно указанному порядку сведения о кадастровой стоимости предоставляются налогоплательщику бесплатно территориальными органами Федерального агентства кадастра объектов недвижимости по его запросу.

Нормы главы 31 НК РФ не предусматривают положений, обязывающих налогоплательщика проверять сведения, предоставленные указанным уполномоченным государственным органом, с кадастровой стоимостью земельного участка, рассчитываемой налогоплательщиком самостоятельно на основании сведений о принадлежащем ему земельном участке (о площади и разрешенном виде использования) и данных нормативного акта субъекта Российской Федерации об утверждении кадастровой стоимости.

Соответственно, исполнение обязанности по уплате земельного налога, рассчитанного налогоплательщиком на основании сведений о кадастровой стоимости, предоставленных органом, осуществляющим кадастровый учет, не может считаться ненадлежащим, в связи с чем пени за просрочку уплаты данного налога, исчисленного в должном размере, взиманию не подлежат.

Вместе с тем техническая ошибка, допущенная органом, осуществляющим кадастровый учет, не является основанием для прекращения обязанности по уплате налога, поэтому налогоплательщик не может быть освобожден от обязанности уплаты налога, исчисленного в должном размере, со ссылкой на указанное обстоятельство.

11. В целях применения налоговых вычетов по налогу на добавленную стоимость и включения налога на добавленную стоимость в стоимость товаров (работ, услуг), когда необходимо налогоплательщику, применяющему разные системы налогообложения (общую и ЕНВД), распределять налог на добавленную стоимость: в момент приобретения товаров (например, помещения их на склад) или в момент реализации товаров?

Согласно пункту 4 статьи 170 НК РФ налогоплательщик обязан вести раздельный учет сумм налога по приобретенным товарам (работам, услугам), в том числе основным средствам и нематериальным активам, имущественным

правам, используемым для осуществления как облагаемых налогом, так и не подлежащих налогообложению (освобожденных от налогообложения) операций.

При отсутствии у налогоплательщика отдельного учета сумма налога по приобретенным товарам (работам, услугам), в том числе основным средствам и нематериальным активам, имущественным правам, вычету не подлежит и в расходы, принимаемые к вычету при исчислении налога на прибыль организаций (налога на доходы физических лиц), не включается.

Нормами главы 21 НК РФ не установлен порядок ведения налогоплательщиками отдельного учета. В связи с этим, налогоплательщики могут и должны сами обеспечить ведение отдельного учета таким образом, чтобы можно было достоверно определить, к какому виду деятельности относятся те или иные суммы налога. Соответственно, суммы «входного» НДС по товарам, реализуемым оптом, должны в полном объеме приниматься к вычету, а по товарам, реализуемым в розницу, – учитываться в стоимости этих товаров.

По смыслу абзаца седьмого пункта 4 статьи 170 НК РФ отдельный учет приобретенных товаров означает ведение отдельного учета именно сумм НДС, уплаченных (подлежащих уплате) продавцам товаров.

НК РФ не конкретизирует, когда следует распределять уплаченный поставщикам налог (относить его к числу операций, подлежащих обложению ЕНВД, или подпадающих под общий режим налогообложения): в момент приобретения или же в момент реализации товаров.

Абзацем пятым пункта 4 статьи 170 НК РФ метод расчета пропорции определен исходя из стоимости отгруженных товаров, что также свидетельствует о допустимости ведения отдельного учета с момента реализации соответствующего товара.

Представляется, что распределение НДС на стадии закупки товара или в момент его реализации зависит от специфики деятельности налогоплательщика.

Так, на дату приобретения товара налогоплательщик не всегда может знать, как товар будет использован для осуществления операций, облагаемых налогом на добавленную стоимость (например, продажа товара оптом), либо для операций, не облагаемых налогом на добавленную стоимость (например, реализация товара в розницу). В таком случае НДС подлежит распределению в момент реализации товаров.

Таким образом, учитывая положения пункта 7 статьи 3 НК РФ, налогоплательщик вправе распределять налог на добавленную стоимость или в момент приобретения товаров (например, помещения их на склад) или в момент реализации товаров.

12. Относятся ли услуги по оформлению сертификатов происхождения товара к работам, облагаемым налогом на добавленную стоимость по ставке 0%.

Операции, предусмотренные подпунктом 2 пункта 1 статьи 164 НК РФ, подлежат обложению НДС по налоговой ставке 0 процентов при условии, что соответствующие товары помещены под таможенный режим экспорта на момент совершения данных операций либо если по характеру самих операций они могут осуществляться только в отношении экспортных товаров.

Услуги по проведению экспертиз, подтверждающих страну происхождения товара, и по оформлению и удостоверению сертификатов страны происхождения товаров напрямую связаны с экспортом товаров, в связи с чем они подлежат налогообложению налогом на добавленную стоимость по ставке 0 процентов. (Постановление Президиума ВАС РФ от 14.10.2008 № 6269/08; постановление ФАС ВВО от 15.03.2010 по делу № А29-872/2009).

Используемые по тексту аббревиатуры

АПК РФ – Арбитражный процессуальный кодекс Российской Федерации

ВАС РФ – Высший Арбитражный Суд Российской Федерации

ВКС – видео-конференц-связь

ГК РФ – Гражданский кодекс Российской Федерации

ЕГРЮЛ – Единый государственный реестр юридических лиц

ЕГРИП – Единый государственный реестр индивидуальных предпринимателей

ЕНВД – Единый налог на вмененный доход

ЕСПЧ – Европейский Суд по правам человека

ЕСХН – единый сельскохозяйственный налог

ЗК РФ – Земельный кодекс Российской Федерации

НДС – налог на добавленную стоимость

НДФЛ – налог на доходы физических лиц

НК РФ – Налоговый кодекс Российской Федерации

ТК РФ – Трудовой кодекс Российской Федерации

ФАС ВВО – Федеральный арбитражный суд Волго-Вятского округа

ФАС ВСО – Федеральный арбитражный суд Восточно-Сибирского округа

ФАС ДВО – Федеральный арбитражный суд Дальневосточного округа

ФАС СЗО – Федеральный арбитражный суд Западно-Сибирского округа

ФАС МО – Федеральный арбитражный суд Московского округа

ФАС ПО – Федеральный арбитражный суд Поволжского округа

ФАС СЗО – Федеральный арбитражный суд Северо-Западного округа

ФАС СКО – Федеральный арбитражный суд Северо-Кавказского округа

ФАС УО – Федеральный арбитражный суд Уральского округа

ФАС ЦО – Федеральный арбитражный суд Центрального округа