**Об отдельных положениях Налогового кодекса РФ и иных актов законодательства о налогах и сборах**

Анатолий Иванович БАБКИН, судья Высшего Арбитражного Суда РФ

Выбор анализируемых в статье спорных положений Налогового кодекса РФ обусловили вопросы участников семинара, проведенного редакцией журнала «Налоговые споры: теория и практика» 13–14 ноября 2003 г., а также обращения подписчиков журнала «Арбитражная практика».

В случаях, когда официальная позиция Высшего Арбитражного Суда РФ отсутствует, автор высказывает собственную точку зрения.

Особенности применения ст. 59 НК РФ. Причины юридического характера, дающие основания считать задолженность безнадежной для взыскания недоимки. Может ли суд обязать налоговый орган списать безнадежную задолженность.

Положения ст. 59 НК РФ содержат специальные нормы, которые отчасти носят отсылочный характер. Списание безнадежных долгов по налогам и сборам производится в установленном порядке органами исполнительной власти: по федеральным налогам и сборам – Правительством РФ, по региональным и местным налогам и сборам – соответственно исполнительными органами субъектов РФ и местного самоуправления. Законодатель поручил органам исполнительной власти самостоятельно устанавливать такой порядок. Аналогичные правила применяются и при списании безнадежной задолженности по пеням.

В частности, Правительством РФ принято Постановление от 12.02.2001 № 100 «О порядке признания безнадежными к взысканию и списания недоимки и задолженности по пеням по федеральным налогам и сборам», где региональным органам исполнительной власти и органам местного самоуправления рекомендовано решать вопросы списания задолженности применительно к порядку, установленному данным Постановлением.

Упомянутая мера носит индивидуальный характер. Ее нельзя причислить к льготам, которые, как известно, действуют в отношении неопределенного круга лиц при соблюдении общих правил, установленных законом, регулирующим уплату конкретного налога (сбора).

Основанием для принятия такого властного решения может послужить невозможность взыскания числящейся за отдельными налогоплательщиками, плательщиками сборов и налоговыми агентами недоимки в силу причин экономического, социального или юридического характера.

Еще раз следует подчеркнуть, что комментируемая статья не является нормой прямого действия. В ней не содержится положений, закрепляющих права и обязанности главных участников этих отношений: налогоплательщиков, плательщиков сборов, налоговых агентов и органов, осуществляющих налоговый контроль. Она лишь дает возможность уполномоченным на то органам исполнительной власти и органам местного самоуправления в установленном порядке решить вопрос о списании безнадежных долгов в целях упорядочения баланса соответствующего бюджета.

Анализируя положения данной статьи, нельзя не обратить внимание на одно очень важное обстоятельство: отсутствие упоминания о взносах в государственные внебюджетные фонды. Однако в связи с тем, что ст. 13 НК РФ они отнесены к федеральным налогам и сборам, указанное правило, безусловно, распространяется и на них, а решение вопроса о списании долгов перед этими фондами находится в ведении Правительства РФ.

Механизм изучения обстоятельств, служащих основаниями для применения в таких случаях ст. 59 НК РФ, проработки вопроса и принятия по нему решения в Кодексе не прописан. Представляется целесообразным участие в названной процедуре соответствующего государственного внебюджетного фонда, поскольку, например, главой 24 НК (ст. 243) установлен порядок уплаты единого социального налога налогоплательщиками-работодателями отдельно в федеральный бюджет и в каждый из внебюджетных фондов (Фонд социального страхования РФ, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования, территориальные фонды обязательного медицинского страхования) в процентной доле налоговой базы.

В соответствии с упомянутым Постановлением Правительства РФ принятие решения в отношении конкретного налогоплательщика (плательщика сборов, налогового агента) находится в ведении налогового (таможенного) органа. По мнению автора, в связи с тем, что в законе не установлено иное, процедура изучения причин экономического, социального или юридического характера, в силу которых стало невозможным взыскание недоимки, может быть возбуждена по инициативе как контролирующего органа, так и отдельного налогоплательщика (плательщика сборов, налогового агента).

Вместе с тем право оценки обстоятельств и принятия решения остается за контролирующим органом. В налоговом законодательстве (прежде всего в НК РФ) отсутствуют правовые нормы, которые обеспечивали бы участие заинтересованного лица (недоимщика) в процедуре изучения и оценки обстоятельств.

Одно из условий применения ст. 59 НК РФ – невозможность взыскания, а не уплаты налога (сбора) или пеней. Механизм принудительного взыскания обязательных платежей подробно изложен в главе 8 НК РФ. Поэтому списание безнадежной задолженности возможно, если в силу объективных причин применение принудительных мер не дало положительных результатов.

Судебный порядок защиты прав и законных интересов лица (в данном случае плательщика налогов, сборов, налогового агента) предполагает принятие судебного решения, обязательного для исполнения и направленного на восстановление нарушенного права.

Возвращаясь к Постановлению Правительства РФ от 12.02.2001 № 100, отметим, что на сегодняшний день установлены три обстоятельства, при наличии которых (одного из них) признаются безнадежными и списываются недоимки по налогам (сборам) и пеням: ликвидация организации, признание банкротом индивидуального предпринимателя, смерть (объявление судом умершим) физического лица.

Принципиальное различие между пеней и штрафом. Практическое значение такого различия.

Принципиальное различие между пеней и штрафом вытекает из правовой природы данных мер.

Пеня – это предусмотренная ст. 75 НК РФ денежная сумма, которую налогоплательщик, плательщик сбора или налоговый агент обязаны выплатить в том случае, если ими нарушены сроки уплаты причитающихся обязательных платежей, установленных законодательством о налогах и сборах. Ставка пени, порядок ее начисления и взыскания определены в указанной статье и не относятся к поставленному вопросу.

Главное отличие от штрафа заключается в обязательности этого платежа как меры компенсационного характера. Именно поэтому законодатель предусмотрел возможность принудительного взыскания пеней в бесспорном порядке путем обращения взыскания на денежные средства налогоплательщика, находящиеся на его счетах в банке, а также на иное имущество в порядке, предусмотренном ст. 46–48 НК РФ.

Следует иметь в виду, что бесспорный характер такого взыскания не исключает возможность возникновения спора по инициативе налогоплательщика (обращение в вышестоящий налоговый орган или в суд). В частности, может быть оспорено решение налогового органа о взыскании пеней, в том числе в части оснований или начисленной суммы. Например, если налоговым органом по заявлению налогоплательщика ранее были изменены сроки уплаты налога или сбора, а также пеней в порядке, установленном главой 9 НК РФ.

В связи с имевшейся в арбитражных судах противоречивой практикой применения ст. 75 Кодекса в случаях задержки уплаты авансовых налоговых платежей Пленум ВАС РФ в Постановлении от 28.02.2001 № 5 «О некоторых вопросах применения части первой Налогового кодекса Российской Федерации» (п. 20) дал разъяснения. Судам следует исходить из того, что взыскание пеней возможно лишь в том случае, если в силу закона о конкретном виде налога авансовый платеж исчисляется по итогам отчетного периода на основе налоговой базы, определяемой в соответствии со ст. 53 и 54 Кодекса.

Штраф – денежное взыскание как санкция, являющаяся мерой ответственности, которая установлена законом за совершение налогового правонарушения (ст. 114 НК РФ). Размеры штрафа строго ограничены законом в зависимости от характера правонарушения и закреплены в соответствующих статьях главы 16 Кодекса.

Это относится и к тем случаям, когда речь идет о фактах нарушений банком обязанностей, предусмотренных законодательством о налогах и сборах (глава 18 НК РФ).

Для применения ответственности и, следовательно, для штрафа установлены совершенно иные, в отличие от пеней, основания и порядок взыскания. В частности, сумма начисленных и предъявляемых к уплате (взысканию) пеней зависит в основном от твердо установленной ставки, а она принимается в размере одной трехсотой действующей в это время ставки рефинансирования ЦБ РФ, и количества дней, в течение которых не был уплачен налог или сбор. Данная сумма не может быть изменена налоговым органом.

Что касается штрафа, то при наличии оснований для его взыскания (исходим из доказанности обстоятельств, которые расцениваются как правонарушение, и виновности правонарушителя) суд в одних случаях обязан, а в других – вправе уменьшить взыскиваемую сумму штрафа. Кроме того, НК РФ (глава 15) предусматривает ряд обстоятельств, при которых исключается привлечение лица к ответственности и его вина в совершении налогового правонарушения.

Пленум ВАС РФ в Постановлении от 11.06.99 № 41/9 (п. 18) разъяснил, что освобождение налогоплательщика и налогового агента от ответственности за совершение налогового правонарушения освобождает их только от взыскания штрафов, но не пени, поскольку последняя не является мерой налоговой ответственности (ст. 72 и 75 НК РФ).

Начисление процентов в порядке, предусмотренном ст. 78 и 79 НК РФ, за период, когда исполнение решения арбитражного суда первой инстанции о возврате налога было приостановлено до рассмотрения жалоб в суде вышестоящей инстанции.

Необходимо исходить из того, что процедура и последствия приостановления исполнения судебного решения относятся к вопросам процессуального законодательства, нормы которого, как известно, к налоговым правоотношениям неприменимы.

В данном случае следует учитывать положения главы 12 НК РФ в целом, поскольку они содержат единый компенсационный принцип начисления процентов за период, когда налоговый орган препятствует исполнению правомерных требований налогоплательщика о возврате из бюджета излишне уплаченных или излишне взысканных сумм налога. Однако надо помнить о существенных различиях в содержании указанных норм, касающихся условий и порядка возврата излишних сумм налога, включая начисление процентов.

Начнем со ст. 79 НК РФ, согласно которой излишне взысканные суммы и начисленные на них проценты подлежат возврату по решению налогового органа или суда не позднее одного месяца со дня принятия такого решения. И в том, и в другом случаях инициатива возбуждения процедуры возврата этих сумм принадлежит налогоплательщику: один месяц для обращения в налоговый орган и три года для подачи иска в суд с момента, когда налогоплательщику стало известно о его нарушенном праве.

Причем проценты на возвращаемую сумму начисляются со дня, следующего за днем взыскания, по день фактического возврата.

Таким образом, если речь идет о судебном споре, не имеют никакого значения процессуальные действия, осуществляемые судами в рамках рассмотрения конкретного дела по такому спору, включая принятие мер обеспечительного характера по ходатайству налогового органа.

Однако учитывается обязательное условие – у налогоплательщика нет неисполненной обязанности по налогам и сборам или задолженности по пеням, причитающимся тому же бюджету (внебюджетному фонду). Излишне, а следовательно, неправомерно взысканные налоговые суммы подлежат возврату с начислением процентов за весь период, когда собственник этих средств принудительно был лишен возможности пользоваться принадлежащим ему имуществом.

Несколько иная ситуация складывается при реализации ст. 78 НК РФ. Налогоплательщик самостоятельно и по доброй воле уплачивал излишнюю сумму налога в бюджет, а затем потребовал ее возврата.

Причины, по которым это произошло, могли быть различны: ошибки в расчете, неправильное применение норм права, неправильное разъяснение налоговых органов и другие.

Возврат налога производится при наличии заявления налогоплательщика (три года со дня уплаты излишней суммы) по решению налогового органа, если отсутствуют основания для зачета сумм излишне уплаченного налога в счет исполнения обязанности по тому же или иным налогам (сборам), а также начисленным пеням тому же бюджету (внебюджетному фонду).

Начисление процентов в данном случае, в отличие от ст. 79 НК РФ, распространяется не на весь период, когда денежные средства отсутствовали во владении налогоплательщика, поскольку он самостоятельно распорядился ими, передав в бюджет (внебюджетный фонд), а только с того дня, когда считается нарушенным срок возврата, установленный Кодексом. НК РФ не указывает момент, когда начисление процентов прекращается.

Согласно п. 9 ст. 78 НК РФ проценты начисляются «за каждый день нарушения срока возврата».

Реализация права налогоплательщика на получение излишне уплаченных им сумм налога гарантирована установленной НК РФ обязанностью налогового органа своевременно исполнить требование налогоплательщика о возврате этих сумм. Такая обязанность существует вплоть до ее исполнения вне зависимости от процедуры разрешения возникших разногласий, в том числе в судебном порядке. Если она не исполнена, сохраняется основание для применения соответствующего положения названной статьи.

Правовые основания для отказа налоговым органом в возмещении НДС, если в контракте указаны условия поставки FAC (переход права собственности на территории России).

Анализируя конкретную правовую ситуацию, следует обратиться к правовым нормам, регулирующим порядок уплаты НДС при осуществлении экспортных операций.

В ст. 146 НК РФ среди прочих объектом налогообложения признается реализация товаров (работ, услуг), включая передачу товаров, результатов выполненных работ, оказание услуг на безвозмездной основе на территории РФ.

Следовательно, позиция налогового органа, возражающего против реализации налогоплательщиком права на возмещение налога в порядке, предусмотренном ст. 165 НК РФ, вероятнее всего строится на том, что право собственности на реализованный иностранному лицу товар (речь идет о поставке) перешло к покупателю на территории РФ. И подтверждением тому является одно из условий контракта.

Между тем в указанной статье достаточно четко сформулированы право на возмещение налога и требования, при соблюдении которых возмещение должно быть произведено.

Это контракт (копия контракта) с иностранным покупателем на поставку товара за пределы таможенной территории РФ; выписка банка (копия выписки), подтверждающая фактическое поступление выручки от иностранного лица – покупателя товара на счет налогоплательщика в российском банке; грузовая таможенная декларация (ее копия) с соответствующими отметками таможенного органа о выпуске товара в режиме экспорта и пограничного таможенного органа о фактическом вывозе товара за пределы таможенной территории РФ, а также копии товаросопроводительных документов и (или) иных документов с отметками пограничных таможенных органов, подтверждающих вывоз товаров за пределы территории Российской Федерации.

Таким образом, главным фактором, влияющим на решение вопроса о возмещении налога, является не содержание экспортного контракта, а подтверждение действий налогоплательщика по его фактическому исполнению.

Условия, на которых осуществляется поставка товаров иностранному покупателю, регулируются нормами не налогового, а гражданского законодательства. Последнее, как известно, неприменимо к налоговым правоотношениям, если иное прямо не предусмотрено законом.

Поэтому в целях главы 21 НК РФ положение контракта об условиях поставки имеет второстепенное значение. Важно, чтобы товар в соответствии с контрактом был оплачен иностранным покупателем и вывезен в режиме экспорта за пределы территории РФ. Обязанность документально подтвердить эти обстоятельства и в результате получить право на возмещение налога полностью лежит на налогоплательщике.

Подобная позиция неоднократно высказывалась Президиумом ВАС РФ по ряду конкретных дел, связанных с возмещением сумм НДС, уплаченных поставщикам при осуществлении экспортных операций. Несмотря на то что правоотношения по таким делам были основаны на применении Закона РФ «О налоге на добавленную стоимость», актуальность выраженной в постановлениях Президиума ВАС РФ правовой позиции с введением в действие главы 21 НК РФ не утрачена.

У налогоплательщика могут быть серьезные доводы в обоснование своих возражений. Например, полностью расставшись с товаром на территории РФ в момент перехода права собственности к иностранному лицу, налогоплательщик уже не вправе и не в состоянии воздействовать на процесс вывоза данного товара за пределы территории РФ.

Однако такие доводы вряд ли могут быть признаны убедительными, поскольку документальное подтверждение права на возмещение налогоплательщик обязан обеспечить себе при любых обстоятельствах. Иное из закона не вытекает.

Так, иностранный покупатель, получив по экспортному контракту товар на территории РФ, сразу распоряжается им – заключает другой контракт о продаже этого же товара на территории РФ или на территории государства – участника СНГ. В подобных случаях доводы налогоплательщика о наличии у него права на возмещение налога сомнительны, поскольку фактически товар не вывозится в режиме экспорта.