

ПЛЕНУМ ВЕРХОВНОГО СУДА РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ
№ 41

ПЛЕНУМ ВЫСШЕГО АРБИТРАЖНОГО СУДА РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ
№ 9

ПОСТАНОВЛЕНИЕ
от 11 июня 1999 года

О НЕКОТОРЫХ ВОПРОСАХ, СВЯЗАННЫХ С ВВЕДЕНИЕМ В ДЕЙСТВИЕ ЧАСТИ ПЕРВОЙ НАЛОГОВОГО КОДЕКСА РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

В связи с введением в действие части первой Налогового кодекса Российской Федерации Пленум Верховного Суда Российской Федерации и Пленум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации постановляют дать судам общей юрисдикции и арбитражным судам (далее - судам) следующие разъяснения.

1. Часть первая Налогового кодекса Российской Федерации (далее - Кодекс, часть первая Кодекса) введена в действие с 1 января 1999 года, за исключением положений, для которых Федеральным законом "О введении в действие части первой Налогового кодекса Российской Федерации" (далее - вводный Закон) установлены иные сроки введения в действие.

В связи с этим судам при рассмотрении дел, возникших из налоговых правоотношений, необходимо исходить из того, что до вступления в силу части второй Кодекса на территории Российской Федерации могут взиматься только те налоги и сборы, которые установлены статьями 19 - 21 Закона Российской Федерации "Об основах налоговой системы в Российской Федерации" (далее - Основы) (статья 2 вводного Закона).

Данное правило не распространяется на обязательные взносы во внебюджетные социальные фонды Российской Федерации, поскольку обязанность уплаты указанных взносов установлена не Основами, а специальными актами законодательства.

2. Согласно статье 8 вводного Закона положения части первой Кодекса применяются к отношениям, регулируемым законодательством о налогах и сборах, возникшим после введения ее в действие.

Поэтому при рассмотрении споров судам необходимо исходить из того, что, определяя налоговую базу и сумму налога по итогам 1998 года (в целом, IV квартала или декабря), а также предшествующих налоговых периодов, налогоплательщики и иные обязанные лица должны руководствоваться актами налогового законодательства, действовавшими в течение соответствующих налоговых периодов, а не нормами Кодекса.

3. Статьей 40 Кодекса закреплены принципы определения цены товаров, работ, услуг для целей налогообложения. Данной статьей установлена презумпция соответствия договорной цены уровню рыночных цен и предусмотрены основания и порядок опровержения налоговым органом этой презумпции.

Одновременно статьей 2 вводного Закона с 1 января 1999 года признаны утратившими силу соответствующие положения Законов Российской Федерации "О налоге на добавленную стоимость" и "О налоге на прибыль предприятий и организаций", определявшие порядок исчисления налогоплательщиком налоговой базы при реализации товаров (работ, услуг) по ценам, не выше себестоимости.

Учитывая разъяснения, содержащиеся в пункте 2 настоящего Постановления, установленные статьей 40 правила могут применяться только при составлении деклараций (расчетов) по налогам по итогам января (I квартала) 1999 года и последующих налоговых периодов.

При возникновении споров о правильности исчисления налоговой базы по итогам предыдущих налоговых периодов судам необходимо руководствоваться соответствующими

нормами Законов Российской Федерации "О налоге на добавленную стоимость" и "О налоге на прибыль предприятий и организаций".

4. Согласно пункту 2 статьи 5 Кодекса акты законодательства о налогах и сборах, устанавливающие новые налоги и (или) сборы, повышающие налоговые ставки, устанавливающие или отягчающие ответственность за налоговые правонарушения, устанавливающие новые обязанности или иным образом ухудшающие положение налогоплательщиков или плательщиков сборов, а также иных участников отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах, обратной силы не имеют.

Поэтому соответствующие положения раздела VI Кодекса могут применяться только в отношении налоговых правонарушений, допущенных налогоплательщиками и иными обязанными лицами после 31 декабря 1998 года.

5. В соответствии с частью второй статьи 54 Конституции Российской Федерации и пунктом 3 статьи 5 Кодекса акты законодательства о налогах и сборах, устраняющие или смягчающие ответственность за налоговые правонарушения, имеют обратную силу.

Следовательно, решение о взыскании налоговой санкции за налоговое правонарушение, допущенное до 1 января 1999 года, не может быть принято судом после вступления в силу Кодекса, если ответственность за соответствующее правонарушение им не установлена. Взыскание ранее наложенных финансовых санкций за такое правонарушение не может быть произведено после 31 декабря 1998 года.

В том случае, когда Кодекс устанавливает более мягкую ответственность за конкретное правонарушение, чем было установлено Основами, за соответствующее правонарушение, совершенное до 1 января 1999 года, применяется ответственность, установленная Кодексом. Взыскание ранее наложенных финансовых санкций за данное правонарушение после 31 декабря 1998 года может быть произведено лишь в части, не превышающей максимального размера санкций, предусмотренных Кодексом за такое правонарушение.

6. При решении вопроса о применении ответственности за сокрытие (занижение) прибыли или сокрытие (неучет) иного объекта налогообложения, имевшие место до 1 января 1999 года, судам следует исходить из того, что указанные налоговые правонарушения, если они привели к неуплате или неполной уплате сумм налога, подпадают под действие статьи 122 Кодекса.

Учитывая, что статьей 122 Кодекса установлена более мягкая ответственность по сравнению с той, которая была предусмотрена подпунктом "а" пункта 1 статьи 13 Основ за сокрытие (занижение) прибыли (дохода) или сокрытие (неучет) иного объекта налогообложения, решая вопрос о применении ответственности за данное правонарушение, имевшее место до 1 января 1999 года и повлекшее неуплату или неполную уплату налога, судам необходимо руководствоваться статьей 122 Кодекса.

7. Пункт 1 статьи 1 Кодекса устанавливает, что законодательство Российской Федерации о налогах и сборах состоит из Налогового кодекса и принятых в соответствии с ним федеральных законов о налогах и (или) сборах.

Решая вопрос о применении по конкретному делу нормативного правового акта по вопросам, связанным с налогообложением и сборами, судам необходимо иметь в виду, что в соответствии со статьей 4 Кодекса органы исполнительной власти любого уровня вправе издавать такие акты только в случае, если это предусмотрено законодательством о налогах и сборах.

Исходя из статьи 7 вводного Закона, изданные до 1 января 1999 года инструкции Государственной налоговой службы Российской Федерации по применению конкретных законов об отдельных видах налогов применяются судами при разрешении споров в части, не противоречащей Кодексу, в том числе его статье 4, согласно которой нормативные правовые акты органов исполнительной власти не могут изменять или дополнять законодательство о налогах и сборах.

8. В силу статьи 11 Кодекса институты, понятия и термины гражданского, семейного и других отраслей законодательства Российской Федерации, используемые в Налоговом

кодексе, применяются в том значении, в каком они используются в этих отраслях законодательства, если иное не предусмотрено названным Кодексом.

Следовательно, при уяснении для целей налогообложения значения института, понятия или термина гражданского, семейного или другой отрасли законодательства суд при рассмотрении спора не применяет положения соответствующей отрасли законодательства только в том случае, когда в законодательстве о налогах и сборах содержится специальное определение данного института, понятия или термина для целей налогообложения.

9. В соответствии с Кодексом с 1 января 1999 года филиалы и представительства российских юридических лиц не рассматриваются в качестве участников налоговых правоотношений и не имеют статуса налогоплательщиков, налоговых агентов и иных обязанных лиц.

В связи с этим судам необходимо иметь в виду, что с 1 января 1999 года ответственность за исполнение всех обязанностей по уплате налогов, сборов, пеней и штрафов несет юридическое лицо, в состав которого входит соответствующий филиал (представительство) (статья 9 вводного Закона).

10. В соответствии со статьей 24 Кодекса налоговый агент обязан перечислить в соответствующий бюджет сумму налога, удержанную в установленном порядке из денежных средств, выплачиваемых налогоплательщику.

В том случае, когда доход, подлежащий обложению налогом у налогового агента, получен налогоплательщиком в натуральной форме и денежных выплат в данном налоговом периоде налогоплательщику не производилось, у налогового агента отсутствует обязанность удержания налога с плательщика. В этом случае необходимая информация представляется агентом в налоговый орган в порядке, предусмотренном подпунктом 2 пункта 3 статьи 24 Кодекса.

11. При применении пункта 1 статьи 46 Кодекса необходимо иметь в виду, что по смыслу данной нормы не перечисленная налоговым агентом - организацией сумма налога, подлежащая удержанию у налогоплательщика, и пени взыскиваются с налогового агента по правилам взыскания недоимки и пени с налогоплательщика, то есть в бесспорном порядке (за исключениями, установленными пунктом 1 статьи 45).

12. Учитывая, что до введения в действие части второй Налогового кодекса сохраняет свою силу Закон Российской Федерации "О налоге на добавленную стоимость" (за изъятиями, установленными в статье 2 вводного Закона), при рассмотрении споров о взыскании данного налога необходимо иметь в виду положения пункта 3 статьи 39 части первой Кодекса, согласно которым не признается реализацией товаров, работ, услуг передача основных средств и иного имущества правопреемнику при реорганизации юридического лица, внесение вклада в уставный (складочный) капитал или передача вклада по договору простого товарищества (совместной деятельности) и ряд иных перечисленных в данном пункте действий участников гражданского оборота.

13. При разрешении споров, связанных с определением цены товаров, работ, услуг для целей налогообложения, суду следует исходить из того, что указанная сторонами сделки цена может быть оспорена налоговым органом в этих целях только в случаях, перечисленных в пункте 2 статьи 40 Кодекса, а именно: по сделкам между взаимозависимыми лицами; по товарообменным (бартерным) операциям; при значительном колебании уровня цен, применяемых налогоплательщиком по идентичным (однородным) товарам в пределах непродолжительного периода времени.

Следовательно, в иных случаях налоговый орган не вправе оспаривать для целей налогообложения цену товаров, работ, услуг, указанную сторонами в сделке.

14. Согласно пункту 4 статьи 47 Кодекса взыскание налога может производиться в том числе за счет имущества, переданного по договору во владение, пользование или распоряжение другим лицам без перехода к ним права собственности на это имущество, если для обеспечения исполнения обязанности по уплате налога такие договоры расторгнуты или признаны недействительными в установленном порядке.

При применении указанной нормы необходимо исходить из того, что в соответствии с положениями глав 9 и 29 Гражданского кодекса Российской Федерации, регламентирующими вопросы расторжения договоров и недействительности сделок, потребность обратиться с иском о взыскании налога на конкретное имущество сама по себе не может рассматриваться в качестве достаточного основания расторжения или недействительности договора, по которому данное имущество было передано третьему лицу.

15. Пункт 2 статьи 49 Кодекса предусматривает при недостаточности средств ликвидируемой организации возложение на ее учредителей (участников) в пределах и порядке, установленных законодательством Российской Федерации или учредительными документами, обязанности погасить оставшуюся задолженность по уплате налогов и сборов.

При применении данной нормы необходимо учитывать, что, поскольку в законодательстве Российской Федерации о налогах и сборах не предусмотрено иное, такое возможно только в том случае, когда в соответствии с гражданским законодательством учредители (участники) ликвидируемого юридического лица несут субсидиарную ответственность по его долгам.

16. В силу пункта 3 статьи 56 Кодекса налогоплательщик вправе отказаться от использования налоговой льготы либо приостановить ее использование на один или несколько налоговых периодов, если иное не предусмотрено Кодексом.

При возникновении споров о том, имел ли место отказ налогоплательщика от использования льготы, следует исходить из того, что факт неучета налогоплательщиком налоговой льготы при составлении декларации за конкретный налоговый период сам по себе не означает его отказ от использования соответствующей налоговой льготы в этом периоде.

17. При рассмотрении споров между налогоплательщиками и налоговыми органами по поводу взыскания недоимок, пени и штрафов по результатам выездных налоговых проверок необходимо учитывать положения пункта 4 статьи 100 Кодекса, согласно которым если по результатам налоговой проверки не составлен акт налоговой проверки, то считается, что проверка состоялась и правонарушений не обнаружено.

Поэтому при отсутствии акта выездной налоговой проверки решение (постановление) налогового органа о привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности (пункт 1 статьи 101) и требование об уплате недоимки, пени и штрафов (пункт 3 статьи 101) должны рассматриваться как вынесенные без наличия законных оснований (пункт 4 статьи 100).

18. В силу статей 106, 108 и 109 Кодекса вина является обязательным условием привлечения лица к ответственности за налоговое правонарушение.

В связи с этим необходимо иметь в виду, 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 (статьи 72 и 75).

19. Если при рассмотрении дела о взыскании санкции за налоговое правонарушение будет установлено хотя бы одно из смягчающих ответственность обстоятельств, перечисленных в пункте 1 статьи 112 Кодекса, суд при определении размера подлежащего взысканию штрафа обязан в соответствии с пунктом 3 статьи 114 Кодекса уменьшить его размер не менее чем в два раза по сравнению с предусмотренным соответствующей нормой главы 16 Кодекса.

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 ответственность обстоятельств, личности налогоплательщика, его материального положения) вправе уменьшить размер взыскания и более чем в два раза.

20. При рассмотрении дел о взыскании санкций за налоговое правонарушение либо о взыскании налога (сбора, пени) за счет имущества налогоплательщика - физического лица или налогового агента - физического лица судам необходимо проверять, не истекли ли

установленные пунктом 3 статьи 48 или пунктом 1 статьи 115 Кодекса сроки для обращения налоговых органов в суд.

Имея в виду, что данные сроки являются пресекательными, то есть не подлежащими восстановлению, в случае их пропуска суд отказывает в удовлетворении требований налогового органа.

21. С 1 января 1999 года в силу статьи 138 Кодекса арбитражным судам подведомственны дела по спорам об обжаловании организациями и индивидуальными предпринимателями действий или бездействия должностных лиц налоговых органов.

Указанные дела подлежат рассмотрению арбитражными судами на общих основаниях в соответствии с Арбитражным процессуальным кодексом Российской Федерации.

22. В соответствии с пунктом 2 статьи 138 Кодекса жалобы физических лиц, не являющихся индивидуальными предпринимателями, на действия или бездействие должностных лиц налоговых органов рассматриваются судами общей юрисдикции в порядке, предусмотренном главой 24.1 Гражданского процессуального кодекса РСФСР и Законом Российской Федерации "Об обжаловании в суд действий и решений, нарушающих права и свободы граждан".

23. При рассмотрении дел по спорам, связанным с применением норм Кодекса, судам необходимо исходить из того, что в силу его статей 9, 10 и 36 органы налоговой полиции не наделены полномочиями по осуществлению предусмотренных Кодексом процедур налогового контроля и взысканию соответствующих налоговых санкций.

Вместе с тем, если органы налоговой полиции при осуществлении своих полномочий, перечисленных в пункте 2 статьи 36 Кодекса, выявят обстоятельства, требующие совершения действий, отнесенных к компетенции налоговых органов, они в соответствии с пунктом 3 статьи 36 Кодекса обязаны в трехдневный срок со дня выявления таких обстоятельств направить материалы в соответствующий налоговый орган для принятия по ним решения.

Председатель
Верховного Суда
Российской Федерации
В.М.ЛЕБЕДЕВ

Секретарь Пленума,
судья Верховного Суда
Российской Федерации
В.В.ДЕМИДОВ

Председатель
Высшего Арбитражного Суда
Российской Федерации
В.Ф.ЯКОВЛЕВ

Секретарь Пленума,
судья Высшего
Арбитражного Суда
Российской Федерации
А.С.КОЗЛОВА