v-02 Materialy Plenuma.qxd 06.02.2008 9:22 Page 58

Материалы Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации

Постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 18 декабря 2007 г. № 65

О некоторых процессуальных вопросах, возникающих при рассмотрении арбитражными судами заявлений налогоплательщиков, связанных с защитой права на возмещение налога на добавленную стоимость по операциям, облагаемым названным налогом по ставке 0 процентов

В связи с возникающими в правоприменительной практике вопросами о порядке принятия к производству и рассмотрения заявлений налогоплательщиков, предъявленных в суд в защиту права на возмещение налога на добавленную стоимость (далее — НДС) в отношении операций по реализации товаров (работ, услуг), облагаемых названным налогом по ставке 0 процентов, Пленум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации на основании статьи 13 Федерального конституционного закона «Об арбитражных судах Российской Федерации» постановляет дать арбитражным судам (далее — суды) следующие разъяснения.

1. Согласно действующему законодательству налогоплательщик, обращаясь в суд за защитой своего права на возмещение НДС, вправе предъявить как требование неимущественного характера — об оспаривании решения (бездействия) налогового органа, так и требование имущественного характера — о возмещении суммы НДС (далее — требование о возмещении НДС).

Заявление налогоплательщика о признании незаконным решения (бездействия) налогового органа принимается к производству и рассматривается судом в соответствии с главой 24 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации (далее — АПК РФ), заявление о возмещении НДС — по правилам искового производства с учетом положений главы 22 АПК РФ.

При принятии к производству заявления налогоплательщика о признании незаконным решения (бездействия) налогового органа судам необходимо иметь в виду, что содержание такого заявления определено положениями части 1 статьи 199 АПК РФ, в силу пунктов 2 и 5 которой формулировка предмета предъявляемого в суд требования ограничивается обозначением оспариваемого решения (бездействия).

В случае если налогоплательщиком предъявлены в суд одновременно оба требования и по требованию неимущественного характера пропущен срок, установленный частью 4 статьи 198 АПК РФ, или в восстановлении пропущенного срока было отказано, суд обязан рассмотреть по существу требование имущественного характера, поскольку применительно к пункту 3 статьи 79 Налогового

Loaded: 20-04-2024 PMt 12:42:38

v-02 Materialy Plenuma.qxd 06.02.2008 9:22 Page 59

кодекса Российской Федерации (далее — НК РФ) такое требование может быть предъявлено в суд в течение трех лет, считая со дня, когда налогоплательщик узнал или должен был узнать о нарушении своего права на возмещение НДС.

2. Положения главы 21 НК РФ, в том числе статей 165 и 176, устанавливают определенный порядок реализации налогоплательщиком права на возмещение НДС в отношении операций по реализации товаров (работ, услуг), облагаемых названным налогом по ставке 0 процентов.

Согласно этому порядку рассмотрение заявлений налогоплательщиков о возмещении НДС и принятие по ним решений отнесены к компетенции налоговых органов, которые принимают такие решения по результатам проверки представленной налогоплательщиком налоговой декларации и приложенных к ней документов, предусмотренных статьей 165 НК РФ, а также дополнительно истребованных на основании пункта 8 статьи 88 НК РФ документов, подтверждающих в соответствии со статьей 172 НК РФ правомерность применения налоговых вычетов.

Как определено пунктом 1 статьи 172 НК РФ, налоговые вычеты производятся на основании счетов-фактур, выставленных продавцами при приобретении налогоплательщиком товаров (работ, услуг), имущественных прав, документов, подтверждающих фактическую уплату сумм налога при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации, документов, подтверждающих уплату сумм налога, удержанного налоговыми агентами, либо на основании иных документов в случаях, предусмотренных пунктами 3, 6—8 статьи 171 Кодекса.

В силу части 1 статьи 4 АПК РФ в суд налогоплательщик может обратиться только в случае нарушения его права на возмещение НДС, то есть когда надлежащее соблюдение им регламентированной главой 21 НК РФ процедуры не обеспечило реализации данного права в административном (внесудебном) порядке по причине неисполнения или ненадлежащего исполнения налоговым органом возложенных на него законом обязанностей.

Под несоблюдением налогоплательщиком установленной НК РФ административной (внесудебной) процедуры возмещения НДС следует понимать не только его непосредственное обращение в суд, минуя налоговый орган, но и представление в налоговый орган вместе с соответствующей налоговой декларацией неполного комплекта документов, предусмотренных статьей 165 НК РФ.

Кроме того, названная процедура не может считаться соблюденной налогоплательщиком, если им не выполнено требование налогового органа, предъявленное на основании пункта 8 статьи 88 НК РФ, о представлении документов, подтверждающих правомерность применения налоговых вычетов. При этом следует учитывать, что представление документов, имеющих незначительные дефекты формы или содержания, в целях настоящего разъяснения не может рассматриваться как непредставление этих документов. При возникновении спора значительность таких дефектов оценивается судом.

Loaded: 20-04-2024 PMt 12:42:38

v-02 Materialy Plenuma.qxd 06.02.2008 9:22 Page 60

В исключительных случаях суд может признать административную (внесудебную) процедуру возмещения НДС соблюденной, если установит, что правомерно истребованные у налогоплательщика налоговым органом документы представлены налогоплательщиком непосредственно в суд по уважительным причинам (например, по причине изъятия у налогоплательщика соответствующих документов полномочным государственным органом или должностным лицом).

3. В случае выявления факта несоблюдения налогоплательщиком упомянутой в пункте 2 настоящего постановления процедуры (в том числе признания неуважительными причин непредставления налогоплательщиком необходимых документов в налоговый орган) при рассмотрении его заявления о признании незаконным решения налогового органа об отказе в возмещении НДС (бездействия налогового органа) суд отказывает в удовлетворении такого заявления, имея в виду, что законность подобного решения (бездействия) оценивается судом исходя из обстоятельств, существовавших на момент принятия налоговым органом оспариваемого решения (в период бездействия).

Если указанные обстоятельства выявлены судом при рассмотрении заявления налогоплательщика о возмещении НДС, суд применительно к пункту 2 статьи 148 АПК РФ оставляет данное заявление без рассмотрения.

Соответствующие судебные акты принимаются судом и в том случае, когда налогоплательщик без уважительных причин представил все необходимые документы непосредственно в суд, минуя налоговый орган.

При этом налогоплательщик вправе обратиться (повторно обратиться) в налоговый орган, выполнив надлежащим образом требования главы 21 НК РФ. В случае несогласия с принятым налоговым органом решением налогоплательщик также может обжаловать это решение в судебном порядке.

4. Поскольку нормы главы 21 НК РФ не предусматривают обязанности налогоплательщика на момент представления налоговой декларации, в которой заявлено право на возмещение НДС, приложить к ней документы, подтверждающие в соответствии со статьей 172 НК РФ правомерность применения налоговых вычетов, отказ в возмещении НДС по мотиву неприложения к налоговой декларации упомянутых документов должен признаваться неправомерным.

Кроме того, судам надлежит учитывать, что из взаимосвязанного толкования положений статей 88 и 176 НК РФ следует вывод о том, что налоговый орган не вправе отказать налогоплательщику в возмещении НДС по мотиву недоказанности им правомерности применения налоговых вычетов, не истребовав и не проверив необходимые документы, определенные статьей 172 НК РФ.

5. Согласно пунктам 2 и 3 статьи 176 НК РФ по окончании камеральной проверки налоговой декларации по НДС, в которой заявлено право на возмещение названного налога, налоговый орган обязан в течение семи дней принять решение о возмещении соответствующих сумм, если при проведении данной проверки не были выявлены нарушения, препятствующие возмещению. В слу-

Loaded: 20-04-2024 PMt 12:42:38

v-02 Materialy Plenuma.qxd 06.02.2008 9:22 Page 61

чае же выявления таких нарушений уполномоченными должностными лицами налогового органа должен быть составлен акт налоговой проверки.

В связи с этим, рассматривая заявление налогоплательщика о признании незаконным решения (бездействия) налогового органа, заявление о возмещении НДС и выясняя вопрос о наличии у налогового органа основания для отказа (уклонения) от возмещения заявителю истребуемой суммы НДС, суд должен исследовать доводы заявителя, а также возражения налогового органа, приведенные по результатам камеральной проверки и (или) дополнительно представленные в ходе судебного разбирательства, и установить их соответствие закону или иному нормативному правовому акту.

При этом, если налогоплательщик предъявил требование о признании незаконным решения налогового органа об отказе в возмещении НДС, в котором не приведены конкретные мотивы отказа, или бездействия налогового органа, а также в случае представления налогоплательщиком непосредственно в суд документов, истребованных налоговым органом на основании пункта 8 статьи 88 НК РФ, когда причины непредставления этих документов в налоговый орган признаны уважительными, суд на основании статьи 135 АПК РФ в порядке подготовки дела к судебному разбирательству может обязать налоговый орган представить аргументированные возражения против возмещения.

6. Если при рассмотрении заявления налогоплательщика о признании незаконным решения налогового органа об отказе в возмещении НДС (бездействия налогового органа) суд установит, что мотивы отказа необоснованны, он признает оспариваемое решение (бездействие) незаконным и в резолютивной части судебного акта обязывает налоговый орган в установленный судом срок возместить соответствующую сумму НДС.

В то же время, если налогоплательщик оспорил бездействие налогового органа либо его решение об отказе в возмещении НДС, в котором не приведены конкретные мотивы отказа или приведены мотивы, признанные судом необоснованными, но налоговым органом непосредственно в суд представлены возражения против возмещения, признанные судом законными и обоснованными, суд ограничивается признанием незаконным оспариваемого решения (бездействия) налогового органа.

7. Если налогоплательщик предъявил только самостоятельное требование о возмещении НДС, суд проверяет законность и обоснованность мотивов отказа, изложенных в решении налогового органа (при наличии такового), а также возражений против возмещения, представленных налоговым органом непосредственно в суд, и по результатам исследования принимает решение об удовлетворении либо об отказе в удовлетворении требования налогоплательщика.

При непредставлении налоговым органом каких-либо возражений против возмещения (в том числе непосредственно в суд) суд принимает решение об удовлетворении требования налогоплательщика.

Председатель Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации А.А. Иванов
Секретарь Пленума, судья Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации А.С. Козлова

Loaded: 20-04-2024 PMt 12:42:38