ВС разъяснил, как превышение срока налоговой проверки влияет на взыскание задолженности

Суд указал, что само по себе нарушение длительности проведения налоговой проверки не может иметь юридического значения для оценки правомерности действий налогового органа на стадии взыскания задолженности по налогам

12 Июля 2021



Фотобанк Лори

По мнению одного эксперта «АГ», несоблюдение налоговыми органов сроков, предусмотренных НК РФ, для принудительного взыскания налогов – ситуация достаточно частая, поэтому юристы ожидали от Верховного Суда правил расчета процессуальных сроков, когда налоговая проверка шла дольше, чем это предполагается. Другой считает, что подход ВС фактически позволяет налоговым органам игнорировать процессуальные сроки, тогда как нарушение сроков налогоплательщиками НК РФ наказывает начислением штрафов и пени. Третий полагает, что выводы Суда не окажут большого влияния на практику.

5 июля Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда вынесла Определение№ 307-ЭС21-2135 по делу № А21-10479/2019 о взыскании задолженности по налогам, пени и штрафа при нарушении налоговой инспекцией сроков проведения камеральной проверки.

Суды разошлись в оценках нарушения сроков проведения налоговой проверки

24 января 2018 г. ООО «Неринга» представила налоговую декларацию по НДС за четвертый квартал 2017 г. в Межрайонную инспекцию ФНС России № 9 по Калининградской области. По результатам камеральной проверки налоговая инспекция 12 ноября вынесла решение, которым доначислила обществу 1,5 млн руб. налога, 181 тыс. руб. пени и оштрафовала его на 155 тыс. руб. УФНС России по Калининградской области не стало удовлетворять жалобу общества.

26 февраля 2019 г. налоговый орган выставил в адрес налогоплательщика требование об уплате задолженности на сумму свыше 1,8 млн руб. Поскольку общество не исполнило требование, инспекция приняла решение о взыскании этой суммы с его банковских счетов. МИФНС России № 7 также распорядилась приостановить расчетные операции по счетам «Неринги» в банках и обратилась в Отдел судебных приставов-исполнителей Центрального района г. Калининграда УФССП России за взысканием задолженности за счет имущества налогоплательщика.

Поскольку впоследствии региональное УФНС отменило решение инспекции о мерах по принудительному исполнению, та 2 августа 2019 г. обратилась в суд с требованием взыскать с общества «Неринга» 1,8 млн руб. В ходе судебного разбирательства было установлено, что было допущено нарушение длительности проведения налоговой проверки – решение по ее результатам было быть вынесено не позднее 12 июля 2018 г., а не 12 ноября. Тем не менее суд удовлетворил исковые требования, не выявив пропуск налоговой инспекцией 6-месячного срока обращения в суд.

Апелляция отменила это решение и отказала в удовлетворении требований налогового орган, указав, что нарушение инспекцией при проведении камеральной налоговой проверки сроков, предусмотренных НК РФ, и незаявление ею ходатайства о восстановлении пропущенного срока подачи заявления лишило ее возможности обращения в суд с заявлением после 16 мая 2019 г.

Впоследствии окружной суд отменил постановление апелляции и оставил в силе решение первой инстанции. Кассация посчитала, что с учетом положений п. 3 ст. 46 НК РФ 6-месячный срок обращения инспекции в суд с заявлением о взыскании недоимки по налогу, пеням, штрафам начал исчисляться с 20 марта 2019 г. (следующий день после истечения срока исполнения требования об уплате недоимки) и истек 19 сентября 2019 г. Соответственно, инспекция не нарушила предусмотренный п. 3 ст. 46 НК РФ 6-месячный срок.

ВС разъяснил влияние нарушения сроков камеральной проверки на взыскание задолженности

В связи с этим общество «Неренга» обратилось с кассационной жалобой в Верховный Суд, но тот не нашел оснований для ее удовлетворения. Судебная коллегия по экономическим спорам сочла, что суд первой инстанции и окружной суд неправомерно не рассмотрели доводы налогоплательщика о нарушении налоговой инспекцией сроков проведения налоговой проверки, поскольку эти доводы имели юридическое значение для дела. Однако, подчеркнул ВС, допущенное судами нарушение норм процессуального права не привело к неправильному разрешению по существу спора.

Со ссылкой на практику Президиума ВАС РФ Верховный Суд напомнил, что при проверке соблюдения сроков принудительного внесудебного взыскания оценивается своевременность действий налогового органа на стадии исполнения решения, вынесенного по результатам налоговой проверки (после вступления в силу решения и получения реальной возможности его исполнения), которая начинается с выставления требования об уплате налога. Соответственно, само по себе нарушение длительности проведения налоговой проверки не может иметь

юридического значения для оценки правомерности действий налогового органа на стадии взыскания задолженности по налогам.

«Иное приводило бы к смешению сроков, относящихся к различным административным процедурам, – сроков производства по делу о нарушении законодательства о налогах и сборах и сроков исполнения решения, принятого по результатам названного производства. При этом, в отличие от процедуры взыскания задолженности, нарушение длительности производства по делу о нарушении законодательства о налогах и сборах может быть обусловлено совокупностью причин, имеющих различный характер – как объективный (например, непоступление ответов налоговому органу на направленные им запросы иным лицам, позднее поступление ответов от уполномоченных органов других государств в рамках обмена информацией), так и субъективный (необходимость обеспечения реализации прав налогоплательщика, в том числе на ознакомление с материалами налоговой проверки, на подготовку дополнительных возражений и т.п.)», – пояснил Суд.

В то же время, заметил ВС, судебная практика признает, что регламентация сроков взыскания налогов, равно как и сроков проведения налоговых проверок, направлена на достижение равновесия интересов участников отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах и обеспечение правовой определенности. Поэтому длительный срок проведения налоговой проверки может быть недопустимым в той мере, в какой приводит к избыточному или не ограниченному по продолжительности применению мер налогового контроля.

Верховный Суд добавил, что в ст. 46 и 47 НК РФ в первоначальной редакции отсутствовали положения, которые объективно ограничивали бы срок взыскания задолженности по налогам. Однако начиная со 2 сентября 2010 г. в абз. 3 п. 1 ст. 47 НК РФ установлен 2-летний предельный срок судебного взыскания задолженности, применяемый при утрате налоговым органом возможности внесудебного взыскания. Он выступает гарантией соблюдения принципа правовой определенности и исчисляется с момента истечения срока добровольного исполнения обязанности по уплате, указанного в требовании, поглощая иные предусмотренные ст. 46–47 НК РФ сроки совершения промежуточных действий, направленных на взыскание задолженности налоговым органом. По истечении такого предельного срока налоговый орган, утративший возможность принятия собственных решений (постановлений) о взыскании задолженности, также утрачивает и право на обращение с соответствующим требованием в суд.

«Таким образом, превышение длительности производства по делу о нарушении законодательства о налогах (совершение определенных действий в рамках осуществления мероприятий налогового контроля с нарушением сроков) само по себе не лишает налоговый орган права на принятие мер внесудебного взыскания, предусмотренных ст. 46–47 Налогового кодекса, но, во всяком случае, ограничивает возможность взыскания пределами двух лет. В случае превышения 2-летнего срока возражения относительно нарушения длительности проведения налоговой проверки могут быть заявлены налогоплательщиком как при рассмотрении предъявленного к нему в судебном порядке требования о взыскании задолженности, так и при оспаривании самим налогоплательщиком выставленного налоговым органом требования об уплате налога, оспаривании решений (постановлений), принятых налоговым органом в рамках внесудебного взыскания задолженности, что согласуется с п. 31 Постановления Пленума № 57 от 30 июля 2013 г.», – отметил Суд.

В рассматриваемом деле, заметил ВС, нарушение длительности проведения налоговой проверки составило четыре месяца и, следовательно, не привело к нарушению предельного 2-летнего срока. Поскольку налоговым органом, несмотря на нарушение длительности налоговой проверки, не утрачена возможность судебного взыскания задолженности, суд первой инстанции правомерно удовлетворил заявленные требования. Следовательно, постановление суда округа об отмене постановления апелляции является по существу

правильным. Таким образом, ВС РФ оставил в силе постановление окружного суда, а кассационную жалобу заявителя – без удовлетворения.

Эксперты неоднозначно отнеслись к выводам Суда

Адвокат, партнер Five Stones Consulting Екатерина Болдинова отметила, что несоблюдение налоговыми органов сроков, предусмотренных НК РФ, для принудительного взыскания налогов – ситуация достаточно частая. «При этом инспекторы в любом случае обращаются за взысканием налогов (вплоть до попыток “обанкротить” налогоплательщика), даже если срок взыскания пропущен. Однако в рамках анализируемого дела необычность ситуации в том, что фактически вся позиция налогоплательщика строится на том, что инспекция изначально нарушила срок проведения камеральной проверки», – заметила она.

По словам эксперта, от Верховного Суда при рассмотрении этого дела ждали многого: юристы надеялись, что он раз и навсегда сформулирует правила расчета процессуальных сроков для случаев, когда налоговая проверка шла дольше, чем это предполагает НК РФ. «ВС РФ, увы, жалобу компании “Неринга” не удовлетворил, посчитав, что в данном конкретном случае сроки принудительного взыскания налоговым органом пропущены не были. Вместе с тем суд указал на ряд важных моментов, которые, несомненно, будут использоваться на практике в других аналогичных делах», – подчеркнула адвокат.

Так, пояснила она, Верховный Суд указал, что превышение длительности производства по делу о нарушении законодательства о налогах само по себе не лишает налоговый орган права на принятие мер внесудебного взыскания, предусмотренных ст. 46–47 НК РФ, но во всяком случае ограничивает возможность взыскания пределами двух лет. «В деле компании “Неринга” этот срок нарушен не был, хотя нарушение длительности налоговой проверки составило четыре месяца. Однако если бы превышение 2-летнего срока принудительного взыскания имело место, налогоплательщик, как указал ВС РФ, мог бы заявить возражения относительно нарушения длительности проведения налоговой проверки как при рассмотрении предъявленного к нему в судебном порядке требования о взыскании задолженности, так и при оспаривании самим налогоплательщиком выставленного налоговым органом требования об уплате налога, оспаривании решений (постановлений), принятых налоговым органом в рамках внесудебного взыскания задолженности», – пояснила Екатерина Болдинова.

Она добавила, что с учетом того, как часто налоговые органы в настоящее время нарушают сроки проведения как камеральных, так и выездных проверок, позиция ВС о необходимости соблюдения процессуальных сроков приобретает очень большое значение. «Таким образом, Суд напоминает, что сроки проведения проверки сохраняют свою важность и не стоит пренебрегать их подсчетом при формировании правовой позиции по делам о признании недействительными актов налоговых органов, принятых по итогам выездных и камеральных налоговых проверок», – заключила эксперт.

Адвокат, старший юрист налоговой практики Bryan Cave Leighton Paisner (Russia) LLP Дмитрий Кириллов отметил, что рассматриваемый спор примечателен прежде всего процедурой его разрешения в Верховном Суде – нечасто Судебная коллегия принимает к рассмотрению кассационную жалобу, чтобы отказать в ее удовлетворении.

По словам эксперта, примененный ВС подход уже высказывался, например, в п. 11 Обзорасудебной практики по вопросам, связанным с участием уполномоченных органов в делах о банкротстве и применяемых в этих делах процедурах банкротства (утв. Президиумом Верховного Суда РФ 20 декабря 2016 г.). «Тем не менее такой подход не представляется обеспечивающим баланс частных и публичных интересов, поскольку фактически

позволяет налоговым органам игнорировать процессуальные сроки, тогда как нарушение сроков налогоплательщиками НК РФ наказывает начислением штрафов и пени», – подчеркнул Дмитрий Кириллов.

Управляющий партнер юридической компании AVG Legal Алексей Гавришев отметил, что определение Верховного Суда предоставляет особый интерес, ведь, по своей сути, оно урегулирует конфликт позиций судов первой и кассационной инстанции с позицией суда апелляционной инстанции, которые были диаметрально противоположными по отношению к вопросу исчисления налоговых сроков. «Это определение ВС РФ внесло ясность в порядок исчисления сроков исчисления взыскания налоговых задолженностей. Связано это с тем, что налоговое законодательство имеет ряд пробелов, которые являются причиной неверного исчисления сроков. В то же время сомневаюсь, что данный судебный акт окажет значительное влияние на практику исчисления сроков», – полагает он.

Зинаида Павлова