

# ВЕРХОВНЫЙ СУД РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

№ 307-ЭС21-2135

## О П Р Е Д Е Л Е Н И Е

дело № А21-10479/2019

г. Москва

05.07.2021

резюлютивная часть определения объявлена 30.06.2021

полный текст определения изготовлен 05.07.2021

Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации в составе:

председательствующего судьи Першутова А.Г.,

судей Завьяловой Т.В., Павловой Н.В.,

рассмотрела в открытом судебном заседании кассационную жалобу общества с ограниченной ответственностью «Неринга» на решение Арбитражного суда Калининградской области от 15.06.2020 по делу № А21-10479/2019 и постановление Арбитражного суда Северо-Западного округа от 12.01.2021 по тому же делу

по заявлению Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 7 по Калининградской области о взыскании с общества с ограниченной ответственностью «Неринга» 1 886 873 рублей 96 копеек, из которых 1 550 217 рублей – недоимка по налогу на добавленную стоимость, 181 635 рублей 86 копеек – пени, 155 021 рубль 10 копеек – штраф.

В судебном заседании приняли участие представители:

Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 7 по Калининградской области – Денисаев М.А., Кручинин А.А., Куроедов Д.М., Матвиенко А.А.;

общества с ограниченной ответственностью «Неринга» – Белей К.А., Синюшкин И.А.

Заслушав доклад судьи Верховного Суда Российской Федерации Першутова А.Г., выслушав представителей участвующих в деле лиц, изучив материалы дела, Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации

**установила:**

Межрайонная инспекция Федеральной налоговой службы № 7 по Калининградской области (далее – инспекция № 7) обратилась в Арбитражный суд Калининградской области с заявлением о взыскании с общества с ограниченной ответственностью «Неринга» (далее – общество) 1 886 873 рублей 96 копеек, из которых 1 550 217 рублей – недоимка по налогу на добавленную стоимость (далее – НДС), 181 635 рублей 86 копеек – пени, 155 021 рубль 10 копеек – штраф.

Решением Арбитражного суда Калининградской области от 15.06.2020 заявление инспекции удовлетворено в полном объеме.

Постановлением Тринадцатого арбитражного апелляционного суда от 19.10.2020 решение суда первой инстанции отменено, инспекции отказано в удовлетворении заявления.

Арбитражный суд Северо-Западного округа постановлением от 12.01.2021 отменил постановление суда апелляционной инстанции и оставил в силе решение суда первой инстанции.

Общество обратилось в Верховный Суд Российской Федерации с кассационной жалобой на решение суда первой инстанции и постановление суда округа, в которой просит их отменить, оставив в силе постановление суда апелляционной инстанции.

Определением судьи Верховного Суда Российской Федерации Першутова А.Г. от 27.05.2021 кассационная жалоба общества вместе с делом передана для рассмотрения в судебном заседании Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации.

Изучив материалы дела, проверив в соответствии с положениями статьи 291.14 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации законность обжалуемых судебных актов в пределах доводов, изложенных в кассационной жалобе и отзыве на нее, заслушав представителей участвующих в деле лиц, судебная коллегия установила следующее.

Как следует из материалов дела и установлено судами, по результатам камеральной налоговой проверки представленной обществом 24.01.2018 налоговой декларации по НДС за IV квартал 2017 года Межрайонная инспекция Федеральной налоговой службы № 9 по Калининградской области (далее – инспекция № 9) составила акт проверки от 11.05.2018 № 40979 и с учетом возражений налогоплательщика вынесла решение от 12.11.2018 № 37221 о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения, согласно которому обществу доначислено 1 550 217 рублей НДС, начислено 181 635 рублей 86 копеек пеней, а также общество привлечено к ответственности по пункту 1 статьи 122 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – Налоговый кодекс) в виде взыскания 155 021 рубля 10 копеек штрафа.

Решением Управления Федеральной налоговой службы по Калининградской области (далее – управление) от 19.02.2019 № 06-11/03927 апелляционная жалоба общества на решение инспекции № 9 оставлена без удовлетворения.

Во исполнение решения от 12.11.2018 № 37221 о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения инспекция № 9 26.02.2019 выставила обществу требование № 79399 об уплате до 19.03.2019 задолженности в размере 1 886 873 рублей 96 копеек.

Инспекция № 7, наделенная с 01.05.2019 полномочиями по централизованному единоличному применению на территории Калининградской области мер взыскания с юридических лиц и индивидуальных предпринимателей вне зависимости от места их учета в качестве налогоплательщиков задолженности по администрируемым налоговыми органами платежам, приняла в отношении общества решение от 23.03.2019 № 3913 о взыскании налогов, пеней и штрафов за счет денежных средств на счетах налогоплательщика в банках, а также электронных денежных средств, поскольку налогоплательщик требование инспекции № 9 добровольно

не исполнил. Также инспекция № 7 24.03.2019, 09.06.2019, 12.07.2019 приняла соответствующие решения о приостановлении операций по счетам общества в банках и 10.04.2019 приняла решение о взыскании налога, сбора, пеней, штрафа, процентов за счет имущества налогоплательщика, которое направила в Отдел судебных приставов-исполнителей Центрального района г. Калининграда Управления Федеральной службы судебных приставов по Калининградской области.

Решением управления от 19.07.2019 № 06-11/17497 меры принудительного исполнения обязанности по уплате налога, пеней, штрафов, принятые инспекцией № 7 в отношении общества, отменены.

С учетом данных обстоятельств инспекция № 7 обратилась в арбитражный суд с настоящим заявлением о взыскании с общества 1 886 873 рублей 96 копеек.

Удовлетворяя требования инспекции № 7, суд первой инстанции исходил из того, что судебными актами по делу № А21-8475/2019 Арбитражного суда Калининградской области требование инспекции № 9 от 26.02.2019 признано законным, и инспекцией не пропущен предусмотренный пунктом 3 статьи 46 Налогового кодекса срок на обращение в суд с заявлением о взыскании задолженности по налогам, пеням, штрафам.

Суд апелляционной инстанции, ссылаясь на пункт 31 постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 30.07.2013 № 57 «О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации» (далее – постановление Пленума № 57), указал, что нарушение инспекцией при проведении камеральной налоговой проверки сроков, предусмотренных статьями 46, 70, 88, 100, 101, 139.1, 140 Налогового кодекса, и незаявление ею ходатайства о восстановлении пропущенного срока подачи заявления лишило ее возможности обращения в суд с настоящим заявлением после 16.05.2019, в связи с чем отменил решение суда первой инстанции и отказал инспекции в удовлетворении заявленных требований.

Суд округа не согласился с указанным выводом и отменил постановление суда апелляционной инстанции, оставив в силе решение суда первой инстанции. При этом суд округа указал, что с учетом положений пункта 3 статьи 46 Налогового кодекса шестимесячный срок на обращение инспекции в

суд с заявлением о взыскании недоимки по налогу, пеням, штрафам начал исчисляться с 20.03.2019 (следующий день после истечения срока исполнения требования об уплате недоимки) и истек 19.09.2019, а, соответственно, обращаясь 02.08.2019 в арбитражный суд с настоящим заявлением, инспекция не нарушила предусмотренный пунктом 3 статьи 46 Налогового кодекса шестимесячный срок.

Судебная коллегия Верховного Суда Российской Федерации находит, что суд первой инстанции и суд округа неправомерно не рассмотрели доводы налогоплательщика о нарушении инспекцией № 9 сроков проведения налоговой проверки, поскольку эти доводы в силу прямого указания, содержащегося в пункте 31 постановления Пленума № 57, имели юридическое значение для настоящего дела. Однако допущенное судами нарушение норм процессуального права не привело к неправильному разрешению спора по существу, исходя из следующего.

На основании пункта 1 статьи 45 Налогового кодекса по общему правилу налогоплательщик обязан самостоятельно исполнить обязанность по уплате налога. Обязанность по уплате налога должна быть выполнена в срок, установленный в соответствии с Налоговым кодексом.

В силу взаимосвязанных положений пункта 1 статьи 10, статей 87 и 101 Налогового кодекса, неисполнение (ненадлежащее исполнение) обязанности по уплате налога устанавливается налоговым органом в ходе производства по делу о нарушении законодательства о налогах и сборах – по итогам проведения налоговых проверок, рассмотрения их результатов с учетом поступивших от налогоплательщика возражений.

В силу статьи 101.3 Налогового кодекса решение о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решение об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения, вынесенное по результатам налоговой проверки, подлежит исполнению со дня его вступления в силу. Обращение соответствующего решения к исполнению возлагается на налоговый орган, вынесший это решение. На основании вступившего в силу решения направляется требование об уплате налога.

Неисполнение требования об уплате налога в установленный срок влечет за собой применение мер принудительного взыскания, а именно, обращение

налоговым органом в бесспорном порядке взыскания на денежные средства организации или индивидуального предпринимателя на счетах в банках (статья 46 Налогового кодекса), обращение взыскания на имущество налогоплательщика на основании постановления налогового органа, имеющего силу исполнительного документа (статья 47 Налогового кодекса).

Предусмотренные статьями 46 и 47 Налогового кодекса меры принудительного взыскания налоговой задолженности за счет денежных средств на счетах в банках и за счет имущества налогоплательщика – организации (индивидуального предпринимателя) представляют собой последовательные этапы единого внесудебного порядка взыскания налоговой задолженности, а не самостоятельные, независимые друг от друга процедуры. Системное толкование упомянутых статей Налогового кодекса позволяет сделать вывод, что решение о взыскании налога за счет имущества налогоплательщика может быть принято налоговым органом при наличии ряда условий: предварительного направления налогоплательщику требования об уплате налога; неуплаты налогоплательщиком в установленный срок суммы налога; вынесения налоговым органом решения о взыскании налога за счет денежных средств на счетах налогоплательщика в течение двух месяцев с момента истечения срока исполнения требования об уплате налога; отсутствия на счетах налогоплательщика необходимых денежных средств или отсутствия у налогового органа информации о счетах налогоплательщика.

При этом, как вытекает из правовых позиций, выраженных в постановлениях Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 05.02.2013 № 11254/12, от 29.11.2011 № 7551/11, от 21.06.2011 № 16705/10, при проверке соблюдения сроков принудительного внесудебного взыскания оценке подлежит 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. Аналогичная позиция выражена в пункте 6 Обзора практики разрешения арбитражными судами дел, связанных с применением отдельных положений части первой Налогового кодекса Российской Федерации, доведенном до арбитражных судов информационным письмом Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 17.03.2003 № 71.

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, не поступление ответов налоговому органу на направленные им запросы иным лицам, позднее поступления 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).

В то же время судебная практика признает, что регламентация сроков взыскания налогов, равно как и сроков проведения налоговых проверок, имеет общие итоговые цели, поскольку направлена на достижение равновесия интересов участников отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах, на обеспечение правовой определенности. Поэтому длительный срок проведения налоговой проверки может быть признан недопустимым в той мере, в какой приводит к избыточному или не ограниченному по продолжительности применению мер налогового контроля в отношении налогоплательщиков (постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 16.07.2004 № 14-П и постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 18.03.2008 № 13084/07).

В статьях 46 и 47 Налогового кодекса в первоначальной редакции отсутствовали положения, которые бы объективно ограничивали срок взыскания задолженности по налогам. Однако, начиная с 02.09.2010, в абзаце третьем пункта 1 статьи 47 Налогового кодекса (в редакции Федерального закона от 27.07.2010 № 229-ФЗ) установлен двухлетний предельный срок

судебного взыскания задолженности, применяемый при утрате налоговым органом возможности внесудебного взыскания.

По смыслу закона упомянутый предельный двухлетний срок выступает гарантией соблюдения принципа правовой определенности: он исчисляется с момента истечения срока добровольного исполнения обязанности по уплате, указанного в требовании, и поглощает иные предусмотренные статьями 46 – 47 Налогового кодекса сроки совершения промежуточных действий, направленных на взыскание задолженности налоговым органом. В соответствии с волей законодателя по истечении названного предельного срока налоговый орган, утративший возможность принятия собственных решений (постановлений) о взыскании задолженности, также утрачивает и право на обращение с соответствующим требованием в суд.

Изложенное согласуется с правовой позицией, выраженной в пункте 11 Обзора судебной практики по вопросам, связанным с участием уполномоченных органов в делах о банкротстве и применяемых в этих делах процедурах банкротства (утвержден Президиумом Верховного Суда Российской Федерации 20.12.2016).

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 статьями 46 – 47 Налогового кодекса, но, во всяком случае, ограничивает возможность взыскания пределами двух лет. В случае превышения двухлетнего 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 пунктом 31 постановления Пленума № 57.

При рассмотрении настоящего дела судами установлено, что вследствие длительности проведения камеральной налоговой проверки решение по ее результатам было принято инспекцией 12.11.2018, в то время как должно

было быть принято не позднее 12.07.2018. Это означает, что нарушение длительности проведения налоговой проверки составило четыре месяца и, следовательно, не привело к нарушению предельного двухлетнего срока.

Поскольку налоговым органом, несмотря на нарушение длительности налоговой проверки, не утрачена возможность судебного взыскания задолженности, суд первой инстанции правомерно удовлетворил заявленные требования, а суд апелляционной инстанции неправильно истолковал и применил положения статей 46 – 47 Налогового кодекса, пункта 31 постановления Пленума № 57, отменив решение суда первой инстанции без достаточных к тому оснований. Следовательно, постановление суда округа об отмене постановления суда апелляционной инстанции является по существу правильным.

Учитывая изложенное Судебная коллегия Верховного Суда Российской Федерации считает, что оспариваемое постановление суда округа подлежит оставлению без изменения, поскольку предусмотренных частью 1 статьи 291.11 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации оснований для его отмены не имеется.

Руководствуясь статьями 176, 291.11-291.15 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации

**определила:**

постановление Арбитражного суда Северо-Западного округа от 12.01.2021 по делу № А21-10479/2019 Арбитражного суда Калининградской области оставить без изменения, кассационную жалобу общества с ограниченной ответственностью «Неринга» – без удовлетворения.

Председательствующий судья

А.Г. Першутов

Судья

Т.В. Завьялова

Судья

Н.В. Павлова