

ВЕРХОВНЫЙ СУД РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

№ 301-ЭС23-26689

О П Р Е Д Е Л Е Н И Е

Дело № А38-5256/2022

г. Москва

04.06.2024

Резолютивная часть определения объявлена 29.05.2024.
Полный текст определения изготовлен 04.06.2024.

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

председательствующего судьи Першутова А.Г.,
судей Антоновой М.К., Завьяловой Т.В.,

рассмотрела в открытом судебном заседании кассационную жалобу общества с ограниченной ответственностью «НОВА ПРИНТ» на постановление Арбитражного суда Волго-Вятского округа от 07.11.2023 по делу № А38-5256/2022 Арбитражного суда Республики Марий Эл

по заявлению общества с ограниченной ответственностью «НОВА ПРИНТ» к Управлению Федеральной налоговой службы по Республике Марий Эл о признании не подлежащими исполнению решения от 24.10.2022 № 7972 о взыскании налога, сбора, страховых взносов, пени, штрафа, процентов за счет денежных средств на счета заявителя в банках, а также электронных денежных средств, и инкассовых поручений от 24.10.2022 №№ 72212 - № 72232.

В судебном заседании приняли участие представители:

общества с ограниченной ответственностью «НОВА ПРИНТ» –
Столярова А.И.;

Управления Федеральной налоговой службы по Республике Марий Эл – Бобкина А.В., Денисаев М.А., Долгоруков С.В., Шагинян Н.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:

общество с ограниченной ответственностью «НОВА ПРИНТ» (далее – общество, налогоплательщик) обратилось в Арбитражный суд Республики Марий Эл с заявлением к Управлению Федеральной налоговой службы по Республике Марий Эл (далее – управление, налоговый орган) о признании не подлежащими исполнению решения от 24.10.2022 № 7972 о взыскании налога, сбора, страховых взносов, пени, штрафа, процентов за счет денежных средств на счетах заявителя в банках, а также электронных денежных средств, и инкассовых поручений от 24.10.2022 №№ 72212 - № 72232, с учетом уточнения требований в порядке статьи 49 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации.

Решением Арбитражного суда Республики Марий Эл от 10.04.2023, оставленным без изменения постановлением Первого арбитражного апелляционного суда от 07.08.2023, заявленные требования удовлетворены.

Арбитражный суд Волго-Вятского округа постановлением от 07.11.2023 отменил решение суда от 10.04.2023, постановление суда апелляционной инстанции от 07.08.2023 и отказал в удовлетворении заявленных требований.

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

Определением судьи Верховного Суда Российской Федерации Першутова А.Г. от 26.04.2024 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 291¹⁴ Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации законность обжалуемых судебных актов в пределах доводов, изложенных в кассационной жалобе и отзыве на нее, выслушав представителей участвующих в деле лиц, Судебная коллегия установила следующее.

Как установлено судами и подтверждается материалами дела, на основании решения управления от 26.11.2018 № 26 в отношении общества проведена выездная налоговая проверка по вопросам правильности исчисления и своевременности уплаты налогов за период с 01.01.2015 по 31.12.2017.

По итогам проверки управлением принято решение о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения от 25.05.2022 № 4295, в соответствии с которым обществу доначислены налог на прибыль организаций, налог на добавленную стоимость на общую сумму 6 003 834 рубля, начислены пени в сумме 3 886 517 рублей, штраф по статье 126 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – Налоговый кодекс, НК РФ) в сумме 7 800 рублей.

Не согласившись с решением управления, общество обратилось с апелляционной жалобой от 24.06.2022 в Межрегиональную инспекцию Федеральной налоговой службы по Приволжскому федеральному округу.

Межрегиональная инспекция Федеральной налоговой службы по Приволжскому федеральному округу решением от 09.09.2022 № 07-07/1937@ отменила решение управления от 25.05.2022 № 4295 в части доначисления налога на прибыль организаций в сумме 97 240 рублей, оставив решение управления в остальной части без изменения.

На основании вступившего в силу решения от 25.05.2022 № 4295 управление направило обществу требование об уплате налогов, сборов, страховых взносов, пени, штрафов, процентов от 23.09.2022 № 68739 со сроком исполнения до 18.10.2022.

В связи с неуплатой налога, пени, штрафа в установленный в требовании срок, управление вынесло решение от 24.10.2022 № 7972 о взыскании налога, сбора, страховых взносов, пени, штрафа, процентов за счет денежных средств на счетах заявителя в банках, а также электронных денежных средств (далее - решение о взыскании), а также выставило инкассовые поручения от 24.10.2022 №№ 72212 - 72232 к расчетному счету налогоплательщика (далее – инкассовые поручения).

Обращаясь в суд с требованиями о признании решения о взыскании и инкассовых поручений не подлежащими исполнению, общество полагало, что управление нарушило сроки проведения выездной налоговой проверки более чем на два года, в связи с чем утратило право на принудительное взыскание задолженности по налогам, пени, штрафу, начисленным по результатам проведенной проверки.

Удовлетворяя требования налогоплательщика, суд первой инстанции, с выводами которого согласился суд апелляционной инстанции, руководствовался положениями статей 23, 46, 47, 70, 82, 89, 100, 101², 139¹ Налогового кодекса (здесь и далее в редакции, действовавшей в спорный период) и исходил из того, что при расчете предельного срока на вынесение и вступление в законную силу решения по результатам налоговой проверки, а также срока на выставления требования и решения о взыскании доначисленных сумм в принудительном порядке необходимо учитывать сроки не в их фактической продолжительности, а в той продолжительности, которая установлена Налоговым кодексом.

Проанализировав материалы налоговой проверки, суды установили, что при соблюдении установленных Налоговым кодексом сроков осуществления контрольных мероприятий после начала выездной налоговой проверки 26.11.2018 меры по принудительному взысканию доначисленных сумм недоимки, пени и штрафов должны были быть приняты управлением не позднее 07.09.2022, в то время как решение о взыскании принято и инкассовые поручения приняты (выставлены) 24.10.2022, в связи с чем указанные акты не подлежали исполнению как незаконные.

Суд округа, отменяя судебные акты, принятые судами первой и апелляционной инстанций, и принимая решение об отказе в удовлетворении требований общества, исходил из того, что при проверке соблюдения сроков принудительного внесудебного взыскания оценке, в первую очередь, 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.

Как отмечено судом округа со ссылкой на правовую позицию Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации, выраженную в определении от 05.07.2021 № 307-ЭС21-2135, 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.

По настоящему делу управлением соблюдены сроки направления требования, принятия решения о взыскании налога, сбора, страховых взносов, пени, штрафа, процентов за счет денежных средств на счета налогоплательщика, установленные статьями 46 и 70 Налогового кодекса, исчисленные со дня, когда решение управления фактически вступило в силу - 09.09.2022, без учета нарушения сроков проведения самой налоговой проверки и рассмотрения ее результатов.

На этом основании суд округа пришел к выводу о том, что решение о взыскании и инкассовые поручения приняты в соответствии с законом и подлежали исполнению налогоплательщиком, признав ошибочными выводы судов первой и апелляционной инстанций об утрате налоговым органом возможности принудительного взыскания задолженности.

Однако выводы суда округа нельзя признать правомерными.

В соответствии с пунктом 1 статьи 82 Налогового кодекса должностными лицами налоговых органов в пределах своей компетенции проводится налоговый контроль посредством налоговых проверок, получения объяснений налогоплательщиков, налоговых агентов и плательщиков сбора, плательщиков страховых взносов, проверки данных учета и отчетности, осмотра помещений и территорий, используемых для извлечения дохода (прибыли), а также в других формах, предусмотренных НК РФ.

Выездная налоговая проверка не может продолжаться более двух месяцев. Указанный срок может быть продлен до четырех месяцев, а в исключительных случаях - до шести месяцев (пункт 6 статьи 89 НК РФ).

По правилам пункта 9 статьи 89 Налогового кодекса налоговая проверка может быть приостановлена. Общий срок приостановления проведения выездной налоговой проверки не может превышать шесть месяцев.

В соответствии с пунктом 1 статьи 100 Налогового кодекса по результатам выездной налоговой проверки в течение двух месяцев со дня составления справки о проведенной выездной налоговой проверке уполномоченными должностными лицами налоговых органов должен быть составлен в установленной форме акт налоговой проверки.

Акт налоговой проверки в течение пяти дней с даты его составления должен быть вручен лицу, в отношении которого проводилась проверка, или его представителю (пункт 5 статьи 100 НК РФ).

В соответствии с пунктом 1 статьи 101 НК РФ акт налоговой проверки, другие материалы налоговой проверки, в ходе которых были выявлены

нарушения законодательства о налогах и сборах, а также представленные проверяемым лицом (его представителем) письменные возражения по указанному акту должны быть рассмотрены руководителем (заместителем руководителя) налогового органа, проводившего налоговую проверку.

По результатам их рассмотрения руководителем (заместителем руководителя) налогового органа в течение 10 дней со дня истечения срока, указанного в пункте 6 статьи 100 Налогового кодекса, принимается решение о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения либо об отказе в привлечении к ответственности. Срок рассмотрения материалов налоговой проверки и вынесения соответствующего решения может быть продлен, но не более чем на один месяц.

Согласно пункту 6 статьи 101 Налогового кодекса в случае необходимости получения дополнительных доказательств для подтверждения факта совершения нарушений законодательства о налогах и сборах или отсутствия таковых руководитель (заместитель руководителя) налогового органа вправе вынести решение о проведении в срок, не превышающий один месяц, дополнительных мероприятий налогового контроля.

Дополнение к акту налоговой проверки должно быть составлено и подписано должностными лицами налогового органа, проводящими дополнительные мероприятия налогового контроля, в течение пятнадцати дней со дня окончания таких мероприятий. Дополнение к акту налоговой проверки с приложением материалов, полученных в результате проведения дополнительных мероприятий налогового контроля, в течение пяти дней с даты этого дополнения должно быть вручено лицу, в отношении которого проводилась налоговая проверка (его представителю), под расписку или передано иным способом, свидетельствующим о дате его получения указанным лицом. На дополнение к акту также могут быть поданы возражения в пятнадцатидневный срок (пункты 6¹ – 6² статьи 101 НК РФ).

На основании абзаца 2 пункта 1 статьи 101 Налогового кодекса в случае принятия решения о проведении дополнительных мероприятий налогового контроля акт налоговой проверки, другие материалы налоговой проверки и дополнительных мероприятий налогового контроля, а также представленные проверяемым лицом (его представителем) письменные возражения должны быть также рассмотрены руководителем (заместителем руководителя) налогового органа, проводившего налоговую проверку. По результатам их рассмотрения руководителем (заместителем руководителя) налогового органа

в течение 10 дней со дня истечения срока, указанного в пункте 6² статьи 101 НК РФ (15 дней), принимается решение о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения либо об отказе в привлечении к ответственности.

В соответствии с пунктом 9 статьи 101 Налогового кодекса решение о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения и решение об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения вступают в силу по истечении одного месяца со дня вручения лицу, в отношении которого было вынесено соответствующее решение (его представителю).

В случае подачи апелляционной жалобы на решение налогового органа указанное решение вступает в силу в порядке, предусмотренном статьей 101² Налогового кодекса: в части, не отмененной вышестоящим налоговым органом, и в необжалованной части - со дня принятия вышестоящим налоговым органом решения по апелляционной жалобе.

По смыслу приведенных положений законодательства о налогах и сборах регламентация сроков взыскания налогов, также 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.

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).

Исходя из этого, несоблюдение налоговым органом при совершении определенных действий в рамках осуществления мероприятий налогового контроля сроков, предусмотренных пунктом 2 статьи 88, пунктом 6 статьи 89, пунктами 1 и 5 статьи 100, пунктами 1, 6, 9 статьи 101, пунктами 1, 6, 10 статьи 101⁴, не влечет изменения порядка исчисления сроков на принятие мер по взысканию налога, пеней, штрафа в принудительном порядке, в связи с чем при проверке судом соблюдения налоговым органом сроков осуществления принудительных мер сроки совершения упомянутых действий учитываются

в той продолжительности, которая установлена нормами Налогового кодекса (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»).

Из аналогичного подхода исходит Конституционный Суд Российской Федерации, о чем свидетельствует определение от 28.03.2024 № 576-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы общества с ограниченной ответственностью «Инженерно-строительная компания «Эммерса» на нарушение его конституционных прав пунктами 3 и 7 статьи 46, абзацем третьим пункта 1 статьи 47, пунктом 2 статьи 70 и статьей 101 Налогового кодекса Российской Федерации».

Таким образом, если сроки совершения определенных действий в рамках осуществления мероприятий налогового контроля, в том числе сроки рассмотрения материалов проверки и принятия решения по ней, сроки рассмотрения жалобы вышестоящим налоговым органом в своей совокупности превысили двухлетний срок, предусмотренный абзацем третьим пункта 1 статьи 47 НК РФ, то в таком случае налоговый орган утрачивает право на принудительное взыскание задолженности как в бесспорном, так и в судебном порядке.

По настоящему делу судами установлено и не опровергнуто управлением, что акт налоговой проверки должен быть вручен обществу не позднее 04.10.2019, но фактически направлен налогоплательщику 15.11.2019 и получен последним по телекоммуникационным каналам связи 26.11.2019, то есть управлением нарушен срок на вручение акта налоговой проверки налогоплательщику более чем на один месяц.

На стадии рассмотрения материалов налоговой проверки управлением нарушены установленные Налоговым кодексом сроки составления и вручения дополнения к акту налоговой проверки, а именно дополнение к акту налоговой проверки вынесено с нарушением срока более чем на 10 месяцев (должно быть составлено 17.01.2020, по факту составлено 20.11.2020), вручено с нарушением срока более чем на два года (должно быть вручено 03.02.2020, по факту вручено 01.03.2022).

С учетом сроков, предусмотренных статьей 101 Налогового кодекса, решение по итогам проведения налоговой проверки должно быть вынесено

не позднее 11.03.2020 и вручено не позднее 26.03.2020 однако фактически указанное решение вынесено 25.05.2022.

При этом налогоплательщик вызывался на рассмотрение акта налоговой проверки и материалов дополнительных мероприятий налогового контроля на 13.04.2022, на 06.05.2022, на 25.05.2022 по инициативе налогового органа, вне связи с ходатайствами общества или уклонением налогоплательщика от явки в налоговый орган.

При таком положении, как обоснованно указано судами первой и апелляционной инстанций, в рассматриваемой ситуации имело место последовательное несоблюдение налоговыми органами сроков вручения акта выездной налоговой проверки, совершения действий по проведению и оформлению результатов дополнительных мероприятий налогового контроля, рассмотрению результатов налоговой проверки и вынесения итогового решения, предусмотренных статьями 100 - 101 Налогового кодекса, что повлекло за собой нарушение сроков принятия оспариваемого решения о взыскании и выставления инкассовых поручений, а также фактическое истечение предельного двухлетнего срока на принудительное взыскание доначисленных проверкой сумм налогов и пеней.

При этом выводы судов первой и апелляционной инстанции не противоречат правовой позиции Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации, изложенной в определении от 05.07.2021 № 307-ЭС21-2135.

Уже ко дню направления требования об уплате налогов и принятия впоследствии решения о взыскании и выставления инкассовых поручений, возможность принудительного взыскания задолженности с общества была заведомо утрачена управлением, в связи с чем суды первой и апелляционной инстанций пришли к правомерному выводу о том, что оспариваемые акты управления не имели юридической силы и не подлежали исполнению, а у суда кассационной инстанции не имелось оснований для отмены указанных судебных актов.

При таких обстоятельствах Судебная коллегия Верховного Суда Российской Федерации считает, что обжалуемое постановление суда округа подлежит отмене на основании части 1 статьи 291¹¹ Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, а решение суда первой инстанции и постановление суда апелляционной инстанции – оставлению в силе.

Руководствуясь статьями 176, 291¹¹ – 291¹⁵ Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации

определила:

постановление Арбитражного суда Волго-Вятского округа от 07.11.2023 по делу № А38-5256/2022 Арбитражного суда Республики Марий Эл отменить.

Решение Арбитражного суда Республики Марий Эл от 10.04.2023 и постановление Первого арбитражного апелляционного суда от 07.08.2023 по указанному делу оставить в силе.

Председательствующий судья

А.Г. Першутов

Судья

М.К. Антонова

Судья

Т.В. Завьялова