

УДК 347.73:336.2
doi:10.35853/vestnik.gu.2023.1(40).04

Сроки проверки, сроки давности для взыскания и другие проблемы правоприменения

Айдар Рустэмович Султанов

представительство «Пепеляев Групп» в Татарстане, Нижнекамск, Россия

Аннотация. В данной статье автор продолжает исследование в части применения сроков в налоговом праве. Проблема правоприменения, по мнению автора, заключается в том, что правоприменение не учитывает цели установления сроков для проведения проверки, заявленных как пресекательные. Анализ отношения судов к нарушению сроков показал, что суды своей практикой фактически разрушили обязательность установленных законом сроков и что необходимо восстановить их обязательность внесением изменений в Налоговый кодекс РФ и установлением пресекательных сроков для налоговых органов.

Ключевые слова: пресекательные сроки, приостановление проверки, срок давности для взыскания, наделение компетенцией, определенность, справедливость

Для цитирования: Султанов А. Р. Сроки проверки, сроки давности для взыскания и другие проблемы правоприменения // Вестник Гуманитарного университета. – 2023. – № 1 (40). – С. 58–78. – DOI 10.35853/vestnik.gu.2023.1(40).04.

Verification Deadlines, Limitation Periods for Recovery and Other Law Enforcement Issues

Aydar R. Sultanov

the Pepelyaev Group Representative Office in Tatarstan, Nizhnekamsk, Russia

Abstract. In this article, the author continues his research regarding the application of deadlines in tax law. The problem of law enforcement, in the author's opinion, lies in the fact that law enforcement does not take into account the purpose of setting deadlines for conducting an audit, declared as preclusive. The analysis of the attitude of the courts to the violation of deadlines shows that they, through their practice, have actually destroyed the binding nature of the deadlines established by the law, and that it is necessary to restore their binding nature by amending the Tax Code of the Russian Federation and setting deadlines for the tax authorities.

Keywords: preemptive deadlines, suspension of verification, limitation period for recovery, conferring competence, certainty, fairness

Решающим моментом при оценке права является не абстрактное содержание законов, не справедливость на бумаге и нравственность на словах, а то, как это право объективируется в жизни, энергия, с которой все, признанное необходимым, исполняется и проводится в действительности.

Рудольф фон Иеринг

Как отмечают ученые, вопрос об официальных юридических сроках, закрепляемых в законодательстве, смыкается с проблематикой юридических процедур, которые предстают как строгая последовательность юридически значимых действий [Скоробогатов, Краснов 2022, с. 31]. Однако в налоговых спорах часто можно видеть, что сроки не воспринимаются как часть обязательной процедуры, подлежащей строгому соблюдению.

Несмотря на то что норма, согласно которой выездная налоговая проверка ограничена сроком, существует в налоговом законодательстве давно (ч. 6 ст. 89 НК РФ), понимание такого ограничения до настоящего времени неоднозначно. Этот срок называют то организационным, то процессуальным.

Полагаем, что, прежде чем дать квалификацию данного срока, лучше вначале определить цель его установления, тем более что, на наш взгляд, отнесение его к тому или иному роду вышеуказанных сроков, вместо выяснения сути этого срока, будет ошибочным.

Как известно, любая цивилизованная правовая система зиждется на двух принципах: неприкосновенности личности и неприкосновенности собственности [Султанов 2007, с. 34]. Принцип неприкосновенности личности находится в тесной взаимосвязи с общепризнанным принципом международного права – принципом уважения чести и достоинства личности¹.

Хотя, конечно, все эти принципы в российской правовой системе являются также конституционными принципами, не только определяющими вектор развития законодательства, но и являющимися инструментами, подлежащими применению при толковании права. Например, Конституционный Суд РФ при толковании права на судебную защиту отметил, что обеспечение достоинства личности предполагает, что личность в ее взаимоотношениях с государством выступает не как объект государственной деятельности, а как равноправный субъект, который может защищать свои права всеми не запрещенными законом способами и спорить с государством в лице любых его органов².

Конечно, данные принципы в полном объеме применимы и к налоговым отношениям. Причем, рассматривая налоговое законодательство с точки зрения вышеизложенных принципов, можно прийти к выводу о том, что Налоговый кодекс РФ принят с целью внести правовую определенность в отношения государство – налогоплательщик, в том числе предоставить налогоплательщику определенные гарантии того, что он не

¹ В п. 18 Постановления Пленума ВС РФ от 16.10.2009 № 19 «О судебной практике по делам о злоупотреблении должностными полномочиями и о превышении должностных полномочий» разъяснено, что «под существенным нарушением прав граждан или организаций в результате злоупотребления должностными полномочиями или превышения должностных полномочий следует понимать нарушение прав и свобод физических и юридических лиц, гарантированных общепризнанными принципами и нормами международного права, Конституцией Российской Федерации (например, права на уважение чести и достоинства личности, личной и семейной жизни граждан, права на неприкосновенность жилища и тайну переписки, телефонных переговоров, почтовых, телеграфных и иных сообщений, а также права на судебную защиту и доступ к правосудию, в том числе права на эффективное средство правовой защиты в государственном органе и компенсацию ущерба, причиненного преступлением, и др.)».

² См. Постановление КС РФ от 03.05.1995 № 4-П «По делу о проверке конституционности статей 220.1 и 220.2 Уголовно-процессуального кодекса РСФСР в связи с жалобой гражданина В. А. Аветяна».

будет произвольно лишен имущества, не будет бесконечно долго обвиняем в совершении налогового правонарушения [Султанов. Спорные вопросы ... 2016] и пр.

Соответственно, любая норма Налогового кодекса РФ должна быть рассмотрена с позиции ограничения изъятия собственности, ограничения компетенции налоговых органов жесткими рамками, гарантирующими налогоплательщику четкие и понятные правила игры и не допускающими произвола и длительного пребывания в состоянии правовой неопределенности.

Не нужно забывать также о том, что налоговые правоотношения – это публично-правовые отношения, в которых компетенция государственных органов существует только в той степени, в которой этой компетенцией законодатель их наделил³. В публичных правоотношениях принцип законности реализован в формуле «разрешено только то, что разрешено». Соответственно, метод регулирования – императивный, а не диспозитивный. Государственный орган, сталкиваясь с пробелами закона при наделении его какой-либо компетенцией, не может восполнить ее на основании гражданского правового принципа «что не запрещено, то разрешено». Отсутствие какой-либо компетенции в законе означает, что государственный орган не наделен такой компетенцией.

Итак, законодатель, наделяя налоговый орган компетенцией на проведение выездных налоговых проверок, одновременно ограничил его жестко установленными сроками: проверка не может продолжаться более двух месяцев, указанный срок может быть продлен до четырех месяцев, а в *исключительных случаях* – до шести месяцев.

Срок проведения выездной налоговой проверки исчисляется со дня вынесения решения о назначении проверки до дня составления справки о проведенной проверке. После выдачи справки никаких действий налогового контроля не должно осуществляться, проверка считается законченной⁴.

Полагаем, что привязка к выдаче справки является всего лишь презумпцией, к тому же опровержимой: если установлены факты продления проверочных мероприятий, то срок проверки должен исчисляться до момента реального окончания проверки [Султанов 2022, с. 26–82].

³ Полагаем уместным отметить, что само существование «налоговых правоотношений» достаточно серьезно оспаривается. В частности, в заключении Комитета Государственной Думы по бюджету и налогам на проект Федерального закона № 181057-4 «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации в связи с осуществлением мер по совершенствованию налогового администрирования» отмечено: *«Во-первых, определение сферы отношений, регулируемых федеральным законом, не предполагает автоматического появления отдельного вида правоотношений. В противном случае количество видов правоотношений соответствовало бы количеству принимаемых законов («пчеловодческие правоотношения», «адвокатские правоотношения» и т. д.). Во-вторых, крайне сомнительным выглядит отнесение к налоговым правоотношениям отношений по установлению и введению налогов и сборов. Названные отношения являются отношениями, возникающими в процессе налогового нормотворчества. Участниками данного вида отношений являются органы власти, обладающие специфическими признаками субъекта права, не используемыми в определении правового статуса иных субъектов налогового права (налоговая правоспособность, налоговая дееспособность). Административно-правовой метод правового регулирования (метод властных предписаний), присущий налоговому праву как подотрасли финансового права, не используется в регулировании отношений, возникающих, например, между Государственной Думой и Советом Федерации в ходе принятия акта законодательства о налогах и сборах. В-третьих, включение в состав «налоговых правоотношений» отношений по привлечению к ответственности также не имеет достаточного теоретического обоснования. Если принять во внимание правовые позиции Конституционного Суда РФ (в частности, Определение КС РФ от 05.07.2001 № 130-О) об административно-правовой природе ответственности за налоговые правонарушения, то вывод о возникновении отдельного вида правоотношений – налоговых правоотношений представляется весьма спорным».*

⁴ В ответах на вопросы в письме ФНС России от 29.12.2012 № АС-4-2/22690 «О разъяснении вопросов, связанных с осуществлением мероприятий налогового контроля» специально обращено внимание на то, что «после составления справки сотрудники налогового органа не имеют права находиться на территории налогоплательщика, истребовать документы, а также проводить иные мероприятия налогового контроля» (Вопрос 3).

Регламентируя продолжительность проведения выездных налоговых проверок, законодатель исходил из принципа недопустимости избыточного или не ограниченного по продолжительности применения мер налогового контроля. Соблюдение указанных им в ч. 2 ст. 89 НК РФ предельных сроков проведения выездных налоговых проверок обязательно для налоговых органов, наделенных правом проводить такие проверки и определять их продолжительность в установленных данной нормой рамках, в том числе при решении вопроса об их приостановлении в необходимых случаях⁵.

Таким образом, установление ограничения продолжительности сроков налоговой проверки направлено на обеспечение гарантий налогоплательщику, что состояние неопределенности правового положения, порожденное проверкой, не будет долгим.

Положение налогоплательщика в ожидании окончания проверки, будь то камеральной (ст. 88 НК РФ) или выездной (ст. 89 НК РФ), сравнимо с ожиданием вынесения решения о привлечении к ответственности и не имеет отношения к пребыванию сотрудников налогового органа на территории налогоплательщика (эта ошибка уже признана законодателем и исправлена).

Причем ожидание привлечения к ответственности ограничено сроком давности, и с истечением срока давности более никто не имеет права подвергать сомнению презумпцию невиновности.

«Суть срока давности состоит в погашении правонарушения, что лишает государство полномочий преследовать подозреваемого по закону, привлекать его к суду, признавать его виновным и назначать наказание. Сроки давности предусмотрены в уголовном праве как для того, чтобы препятствовать возбуждению уголовного преследования, исходя из фактических обстоятельств, установить которые со временем становится трудно, так и для установления крайних сроков, при превышении которых возникает неопровержимая презумпция того, что деяние более не представляет опасности для общества, а право обвиняемого на справедливое судебное разбирательство будет ущемлено. Таким образом, оценка сроков давности является существенным условием наличия у государства права привлекать подозреваемых к ответственности и назначать наказание за преступление. Это условие лежит в основе суверенного права государства назначать наказания и, таким образом, касается не только приемлемости, но и существа дела»⁶.

Безусловно, вышеуказанное изложение европейских правовых стандартов [Султанов 2011] о сроке давности и правовых последствиях его истечения применимо не только к уголовно-правовым нарушениям, но и вообще к сфере привлечения к публично-правовой ответственности, будь то административной или налоговой и прочим ее видам [Султанов. Урок дела ... 2015].

Но было бы неправильно ограничиваться пониманием срока давности только как просто освобождающим от ответственности обстоятельством, это также отдельная гарантия рационального использования государством его полномочий по реализации норм публичного права [Султанов. Какими должны быть... 2016, с. 192].

Что же касается срока проверки, то, конечно, несмотря на то что установление данного срока защищает налогоплательщика, норма, его устанавливающая, все же является не охранительной, а регулятивной.

Регулятивные нормы устанавливают юридические права и обязанности [Алексеев 2010, с. 231], наделяют компетенцией. Статья 89 НК РФ посвящена порядку проведения выездной налоговой проверки и *установлению срока проверки – это элемент надделения компетенцией по осуществлению выездной налоговой проверки в определенные сроки.*

⁵ Постановление КС РФ от 16.07.2004 № 14-П «По делу о проверке конституционности отдельных положений части второй статьи 89 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобами граждан А. Д. Егорова и Н. В. Чуева».

⁶ См.: Постановление ЕСПЧ от 27.03.2014 «По делу *Матыцина против Российской Федерации*»; общее частично не совпадающее особое мнение судей Пинто де Альбукерке и Туркович.

За пределами этих сроков у налогового органа нет компетенции, нет полномочий на осуществление налоговой проверки. Соответственно, истечение сроков проверки влечет невозможность составления акта проверки, поскольку компетенции за пределами этих сроков у налогового органа просто нет и проверка должна считаться завершенной без замечаний.

Надо учитывать и то, что установление коротких сроков для проверки совпадает также и с фискальным интересом, поскольку во время проверки срок давности для привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения продолжает течь. Затягивание проверки вполне может привести к тому, что к моменту вынесения решения срок давности истечет.

Установленный законодателем механизм регулирования выездной налоговой проверки призван обеспечивать возможность осуществления эффективной проверки правильности начисления и уплаты налогов с тем, чтобы обнаруженные нарушения не оказались задавненными истечением срока давности, а также чтобы предотвратить нарушение прав налогоплательщиков.

Как отмечал Высший Арбитражный Суд РФ, регламентация сроков взыскания налогов, равно как и сроков проведения налоговых проверок, направлена на достижение равновесия интересов участников отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах⁷.

Процедура приостановления проверки была создана как раз для обеспечения равновесия интересов. Если бы налоговый орган не мог далее проводить проверку до завершения определенных действий налогового контроля, то течение срока для осуществления проверки ставило бы налогоплательщика в более благоприятное положение и лишало бы налоговый орган возможности закончить начатую проверку.

Институт приостановления существует во многих отраслях публичного права; как правило, его существование обусловлено реальной невозможностью совершения процессуальных действий до завершения какого-то действия.

В АПК РФ предусмотрено, что арбитражный суд обязан приостановить производство по делу в случае: 1) невозможности рассмотрения данного дела до разрешения другого дела, рассматриваемого Конституционным Судом РФ, конституционным (уставным) судом субъекта Российской Федерации, судом общей юрисдикции, арбитражным судом; 2) пребывания гражданина-ответчика в действующей части Вооруженных Сил Российской Федерации или ходатайства гражданина-истца, находящегося в действующей части Вооруженных Сил Российской Федерации; 3) смерти гражданина, являющегося стороной в деле или третьим лицом, заявляющим самостоятельные требования относительно предмета спора, если спорное правоотношение допускает правопреемство; 4) утраты гражданином, являющимся стороной в деле, дееспособности.

В ГПК РФ и КАС РФ также существуют перечни оснований, при которых производство обязательно должно быть приостановлено. Помимо указанных оснований, для обязательного приостановления в процессуальных кодексах существуют и перечни оснований, дающих суду право приостановить производство по делу. Так, в ст. 216 ГПК РФ предусмотрено, что суд может по заявлению лиц, участвующих в деле, или по своей инициативе приостановить производство по делу в случае: нахождения стороны в лечебном учреждении; розыска ответчика и (или) ребенка; назначения судом экспертизы; назначения органом опеки и попечительства обследования условий жизни усыновителей по делу об усыновлении (удочерении) и другим делам, затрагивающим права и законные интересы детей; направления судом судебного поручения в соответствии со ст. 62 ГПК РФ; реорганизации юридического лица, являющегося стороной в деле или третьим лицом с самостоятельными требованиями.

⁷ Постановление Президиума ВАС РФ от 18.03.2008 № 13084/07.

Значение слова «приостановление» определено в словарях как действие по глаголу «приостановить» – временно остановить, задержать, прекратить на некоторое время [Большой толковый словарь ... 2000, с. 985].

Соответственно, после приостановления никаких процессуальных действий не совершается до момента возобновления производства по делу, которое осуществляется после устранения обстоятельств, вызвавших его приостановление, на основании заявлений лиц, участвующих в деле, или по инициативе суда.

Федеральный закон от 26 июля 2006 г. № 135-ФЗ «О защите конкуренции», содержащий (как и Налоговый кодекс РФ) в себе самостоятельную процедуру привлечения к ответственности, также предусматривает в ч. 3 ст. 47 возможность приостановки: «Комиссия может приостановить рассмотрение дела о нарушении антимонопольного законодательства в случае и на срок: 1) рассмотрения антимонопольным органом, судом, органами предварительного следствия другого дела, имеющего значение для рассмотрения дела о нарушении антимонопольного законодательства; 2) проведения экспертизы».

В ст. 208 УПК РФ предусмотрено приостановление предварительного следствия при наличии одного из следующих оснований: 1) лицо, подлежащее привлечению в качестве обвиняемого, не установлено; 2) подозреваемый или обвиняемый скрылся от следствия, либо место его нахождения не установлено по иным причинам; 3) место нахождения подозреваемого или обвиняемого известно, однако реальная возможность его участия в уголовном деле отсутствует; 4) временное тяжелое заболевание подозреваемого или обвиняемого, удостоверенное медицинским заключением, препятствует его участию в следственных и иных процессуальных действиях.

При этом до приостановления предварительного следствия следователь выполняет все следственные действия, производство которых возможно в отсутствие подозреваемого или обвиняемого, и принимает меры по его розыску либо установлению лица, совершившего преступление (ч. 5 ст. 208 УПК РФ). И это логично, поскольку после приостановления предварительного следствия производство следственных действий не допускается (ч. 3 ст. 209 УПК РФ). Надо отметить, что основания для приостановления предварительного расследования всегда представляют собой объективные, не зависящие от волеизъявления органов дознания или предварительного следствия обстоятельства.

Возможность приостановки выездной налоговой проверки была установлена Федеральным законом от 27 июля 2006 № 137-ФЗ «О внесении изменений в часть первую и часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с осуществлением мер по совершенствованию налогового администрирования». При принятии этот закон был анонсирован как устанавливающий *пресекательный срок для налоговой проверки*⁸.

Данным законом были внесены значительные изменения в порядок проведения налоговой проверки. В частности, из Налогового кодекса РФ были исключены положения о том, что «срок проведения проверки включает в себя время фактического нахождения проверяющих на территории проверяемого налогоплательщика, плательщика сбора или налогового агента. В указанные сроки не засчитываются периоды между вручением налогоплательщику (налоговому агенту) требования о представлении документов в соответствии со статьей 93 настоящего Кодекса и представлением им запрашиваемых при проведении проверки документов».

На наш взгляд, такое исключение было вполне разумным и обоснованным, поскольку зачастую проверка налоговым органом продолжается, даже когда сотрудники налогового органа не находятся на территории налогоплательщика, да и процедуры фиксации нахождения проверяющих на территории налогоплательщика не было. Исключение же положения о том, что периоды времени между вручением налогопла-

⁸ Выступление А. М. Макарова на заседании № 175 Государственной Думы РФ 07.07.2006.

тельщику требования о представлении документов в соответствии со ст. 93 НК РФ и представлением им запрашиваемых при проведении проверки документов не засчитываются в период проверки, тоже логично, поскольку, во-первых, это не всегда создает невозможность продолжения проверки, а во-вторых, если и создает, то у проверяющих появляется возможность на основании данного факта просить руководителя о приостановке проверки.

При рассмотрении проекта Федерального закона № 181057-4 «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации в связи с осуществлением мер по совершенствованию налогового администрирования» на заседании № 119 Государственной Думы РФ 7 октября 2005 г. в докладе официального представителя Правительства Российской Федерации заместителя министра финансов РФ С. Д. Шаталова было заявлено, что исключение подсчета времени срока проверки только как периода нахождения на территории налогоплательщика видится как определенный шаг в защиту бизнеса.

Заместитель председателя Комитета по бюджету и налогам А. М. Макаров на том же заседании проявил некоторый скепсис относительно того, что «удалось, наконец, определить конечные сроки проведения налоговых проверок, до сих пор они были безразмерными». А. М. Макаров отметил, что и «на сегодняшний день налоговая проверка ограничена двумя месяцами, а в случаях, если есть филиальная сеть, – тремя месяцами. Другое дело, что налоговые органы трактуют это положение совершенно иначе, и мы в законе в свое время, принимая его, к сожалению, написали: засчитывается только то время, в которое налоговые органы находятся на территории налогоплательщика. Они пришли, изъяли документы, уехали и говорят: у нас вся налоговая проверка продолжалась те два часа, когда мы у вас изымали документы. Всё! Так, может быть, задача и состоит в том, чтобы внести необходимые точечные изменения в Налоговый кодекс, с тем чтобы исключить возможность двоякого или произвольного толкования сроков налоговыми органами?»⁹

Как мы уже отмечали выше, *установление срока проверки – это наделение компетенцией на осуществление проверки именно в эти сроки, за пределами этих сроков нет и компетенции*. Именно поэтому и созданы механизмы по продлению сроков и, в том числе, по приостановлению сроков проверки, без которых компетенция налогового органа оканчивалась бы с истечением двух месяцев, установленных для проверки.

Безусловно, исчисление этих сроков – это отыскание границ компетенции налогового органа, которое должно быть простым и понятным, без возможности их беспредельно расширять, что порождало бы произвол налоговых органов [Ахметшин 2004, с. 7].

Одним из способов внесения ясности в определение сроков проверки стало включение в Налоговый кодекс РФ положений о приостановлении проверки.

Итак, в Налоговом кодексе РФ с 2007 г. предусмотрена процедура приостановления проверки¹⁰. Согласно данной процедуре руководитель (заместитель руководителя) налогового органа вправе приостановить проведение выездной налоговой проверки: 1) для истребования документов (информации) в соответствии с п. 1 ст. 93.1 НК РФ; 2) получения информации от иностранных государственных органов в рамках международных договоров Российской Федерации; 3) проведения экспертиз; 4) перевода

⁹ Стенограммы обсуждения законопроекта № 181057-4 «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации и в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с осуществлением мер по совершенствованию налогового администрирования» (URL: <http://api.duma.gov.ru/api/transcript/181057-4> (дата обращения: 23.02.2016)).

¹⁰ До 01.01.2007 налоговые органы приостанавливали выездную налоговую проверку, ссылаясь на п. 1.10.2 инструкции «О порядке составления акта выездной налоговой проверки и производства по делу о нарушениях законодательства о налогах и сборах», утв. Приказом МНС России от 10.04.2000 № АП-3-16/138.

на русский язык документов, представленных налогоплательщиком на иностранном языке.

Этой процедурой введено ограничение на приостановление проведения выездной налоговой проверки для истребования документов не более одного раза по каждому лицу, у которого истребуются документы.

Проверка законности намерения приостановить выездную проверку и реального наличия обстоятельств, не позволяющих далее проводить проверку, равно как осуществления контроля за отпадением таких обстоятельств, лежит на руководителе (заместителе руководителя) налогового органа. Именно поэтому приостановление и возобновление проведения выездной налоговой проверки оформляются соответствующим решением руководителя (заместителя руководителя) налогового органа, проводящего указанную проверку.

Законодатель, устанавливая возможность приостановления проведения выездной налоговой проверки, ограничил ее общим сроком¹¹, который не может превышать шесть месяцев¹². Законодатель предпочел установить срок, исчисляемый месяцами, а не конкретным количеством дней (например, мог указать 180 дней, в том числе мог указать 180 календарных дней).

Возникает вопрос о возможности применения ч. 5 ст. 6.1 НК РФ, согласно которой «срок, исчисляемый месяцами, истекает в соответствующие месяц и число последнего месяца срока. Если окончание срока приходится на месяц, в котором нет соответствующего числа, то срок истекает в последний день этого месяца».

Ранее Конституционный Суд РФ в Постановлении от 16 июля 2004 г. № 14-П «По делу о проверке конституционности отдельных положений части второй статьи 89 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобами граждан А. Д. Егорова и Н. В. Чуева» разъяснял, что «срок проведения выездной налоговой проверки является суммой периодов, в течение которых проверяющие находятся на территории проверяемого налогоплательщика, порядок же календарного исчисления сроков, установленный статьей 6.1 Налогового кодекса Российской Федерации, в этих случаях не применяется». Однако здесь речь шла о сроке проверки, а не о сроке приостановления, и такой вывод был основан на исключенных положениях ст. 89 НК РФ, согласно которым в срок проведения выездной налоговой проверки включалось только время фактического нахождения проверяющих на территории проверяемого налогоплательщика, при этом в него также не включались периоды между вручением налогоплательщику требования о представлении документов в соответствии со ст. 93 НК РФ и представлением им запрашиваемых при проведении проверки документов.

Следовательно, толкование Конституционного Суда РФ к новому правовому регулированию неприменимо. Законодатель, вводя данный срок, не установил специального правила, одновременно исключив из Налогового кодекса РФ положения, позволявшие ссылаться на наличие специального правила. Однако это не разрешает вопроса о том, как исчислять общий срок, исчисляемый месяцами, в то же время приостановка, как правило, не осуществляется на месячные периоды.

Впрочем, налоговые органы здесь не видят никакой проблемы, исчисляя сроки проверки и сроки приостановления исходя из 30 календарных дней в месяце. Отчасти это подтверждается практикой налоговых органов. Например, у нас на руках есть решение о приостановлении, датированное 30 декабря 2014 г., и решение о возобновлении от

¹¹ Ранее Минфин России разъяснял, что в Налоговом кодексе РФ не был определен срок, на который может быть приостановлена выездная налоговая проверка налогоплательщика (Письмо от 20.02.2006 № 03-02-07/1-35).

¹² Который также может быть продлен, если проверка была приостановлена по основанию, указанному в подп. 2 ч. 9 ст. 89 НК РФ, и в течение шести месяцев налоговый орган не смог получить запрашиваемую информацию от иностранных государственных органов в рамках международных договоров Российской Федерации. В таком случае срок приостановления указанной проверки может быть увеличен на три месяца.

12 января 2015 г. (первым рабочим днем после праздничных дней). Конечно, приостановка мотивирована необходимостью истребования документов, которая состоялась ранее, однако на самом деле это просто способ исключить из срока проверки календарные дни, приходящиеся на праздники. Это также подтверждалось тем, что в день возобновления проверки, 12 января 2015 г., никаких документов не поступило, и было очевидно, что их никто не намеревался собирать в праздничные дни. В соответствии с ч. 3 ст. 93 и ст. 6.1 НК РФ документы, которые были истребованы в ходе налоговой проверки, представляются в течение 10 рабочих дней со дня получения соответствующего требования. Очевидно, что приостановка имела целью продлить сроки проверки путем исключения из срока ее проведения праздничных дней. Впрочем, это лишь один частный случай нарушения требований Налогового кодекса РФ при принятии решений о приостановлении выездных налоговых проверок.

Здесь мы лишь хотим акцентировать внимание на том, что это именно нарушение закона, а не злоупотребление правом со стороны налоговых органов. В публичных правоотношениях использование предоставленных полномочий вопреки их предназначению всегда признавалось незаконным. Привносить в публичные правоотношения оценочные гражданско-правовые категории, такие как злоупотребление правами, добросовестность, – это искажение способов правового регулирования публичных правоотношений, которое ведет, в том числе, к нарушению принципа законности и принципа правовой определенности, принципа равенства всех перед законом [Султанов. Новояз ... 2016].

И в гражданско-правовых отношениях эти категории не всегда дают ответ и порождают новые конструкции. Так, наш коллега ввел для оценки манипуляций с подсудностью новый термин «маргинальная юриспруденция», поясняя, что «под маргинальной юриспруденцией нами понимается совокупность практических приемов, применяемых с целью получения преимущества одним субъектом в его взаимодействии с другим субъектом, формально соответствующих явной, специальной норме права, но противоречащих более общей, а потому неявной, норме или общему принципу. Или, иначе, но менее точно, – это набор приемов юриспруденции, отвечающих букве закона, но противоречащих его духу» [Гатауллин 2005]. К сожалению, эта новая конструкция не давала инструментов для решения проблем [Султанов 2014, с. 26].

Если в отношениях, основанных на равенстве сторон, в подобной ситуации можно говорить о злоупотреблении правами [Султанов 2008], то в публичных правоотношениях любое создание видимости законности должно разрушаться точной оценкой – законно или незаконно. Суд должен быть в состоянии проникнуть через видимость и рассмотреть ситуацию такой, какой она является, а не какой ее пытаются представить. Никакие злоупотребления со стороны государственных органов не могут быть терпимы, поскольку эти органы существуют на основе принципа, провозглашенного ст. 2 Конституции РФ: «Человек, его права и свободы являются высшей ценностью. Признание, соблюдение и защита прав и свобод человека и гражданина – обязанность государства». Любая имитация законности и придание видимости законности искажению правовых норм государственным органом обладают огромной разрушительной силой¹³, поскольку если уж государство так поступает, то и всем остальным это позволительно. Такие действия государственных органов, безусловно, являются незаконными.

Как отмечал Конституционный Суд РФ, «Налоговый кодекс Российской Федерации исходит из недопустимости причинения неправомерного вреда при проведении налогового контроля (статьи 35 и 103). Если, осуществляя его, налоговые органы руководству-

¹³ Если б только сотрудники государственных органов знали об этом, то они наверняка не создавали бы своих подражателей и не тратили бы потом время на борьбу с попыткой разрушить видимость, которую научились создавать их подражатели. Что бы люди ни говорили, они всегда ищут образец для подражания, и ищут порой такой образец, направляя внимание на более сильных. Государство по определению более сильная сторона, и ее представители вольно или невольно формируют мнение о том, как должно и можно поступать.

ются целями и мотивами, противоречащими действующему правопорядку, налоговый контроль в таких случаях может превратиться из необходимого инструмента налоговой политики в инструмент подавления экономической самостоятельности и инициативы, чрезмерного ограничения свободы предпринимательства и права собственности, что в силу статей 34 (часть 1), 35 (части 1–3) и 55 (часть 3) Конституции Российской Федерации недопустимо. Превышение налоговыми органами (их должностными лицами) своих полномочий либо использование их вопреки законной цели и охраняемым правам и интересам граждан, организаций, государства и общества несовместимо с принципами правового государства, в котором осуществление прав и свобод человека и гражданина не должно нарушать права и свободы других лиц (статья 1, часть 1; статья 17, часть 3, Конституции Российской Федерации)»¹⁴.

Перейдем же к следующим положениям ст. 89 НК РФ, о толковании которых ведется больше всего споров: «На период действия срока приостановления проведения выездной налоговой проверки приостанавливаются действия налогового органа по истребованию документов у налогоплательщика, которому в этом случае возвращаются все подлинники, истребованные при проведении проверки, за исключением документов, полученных в ходе проведения выемки, а также приостанавливаются действия налогового органа на территории (в помещении) налогоплательщика, связанные с указанной проверкой».

Налоговые органы толкуют эту норму как ограничительную, в которой установлены ограничения для действий во время приостановления выездной проверки. Исходя из этой логики, ФНС России разъясняет, что «приостановление проведения выездной налоговой проверки по одному из оснований, предусмотренных пунктом 9 статьи 89 Кодекса, не препятствует проведению мероприятий налогового контроля, являющихся иными основаниями для приостановления проведения проверки, а также проведению мероприятий налогового контроля, не являющихся основаниями для приостановления проведения проверки, за исключением мероприятий налогового контроля, подразумевающих действия налогового органа на территории (в помещении) налогоплательщика (ознакомление с подлинниками документов на территории (в помещении) налогоплательщика, проведение осмотра или выемки)»¹⁵.

Ранее подобный подход был проявлен в Письме Министерства финансов Российской Федерации (далее – Минфин России) от 5 февраля 2009 г. № 03-02-07/1-47: «...статьей 89 Кодекса не установлена обязанность налогового органа возвращать налогоплательщику копии документов, полученные налоговым органом до принятия решения о приостановлении выездной налоговой проверки, а также не предусмотрены ограничения по исследованию копий документов налогоплательщика, в том числе с учетом информации, полученной при проведении мероприятий налогового контроля, предусмотренных п. 9 ст. 89 Кодекса».

Федеральная налоговая служба РФ всего лишь развила данный подход в письме от 13 сентября 2012 г. № АС-4-2/15309@ «О налоговых проверках», разъяснив, что «необходимо учитывать, что Кодексом не установлен запрет на вызов налоговым органом свидетелей либо получение информации от других лиц в период приостановления проведения выездной налоговой проверки, а приостановление проведения такой проверки не означает прекращения налоговым органом в этот период всех мероприятий налогового контроля. Налоговый орган в период приостановления проведения выездной налоговой проверки вправе вызывать свидетелей для дачи ими показаний в помещении налогового органа. Согласно положениям пункта 1 статьи 90 Кодекса в качестве свидетеля для дачи показаний может быть вызвано любое физическое лицо, которому мо-

¹⁴ Постановление КС РФ от 16.07.2004 № 14-П «По делу о проверке конституционности отдельных положений части второй статьи 89 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобами граждан А. Д. Егорова и Н. В. Чуева».

¹⁵ Письмо ФНС России от 25.07.2013 № АС-4-2/13622 «О рекомендациях по проведению выездных налоговых проверок».

гут быть известны какие-либо обстоятельства, имеющие значение для осуществления налогового контроля. При этом Кодексом не предусмотрено исключение для вызова в качестве свидетелей работников организации, выездная налоговая проверка которой приостановлена, а также участие представителя налогоплательщика при проведении допроса свидетеля».

Надо отметить, что даже Высший Арбитражный Суд РФ счел данную норму ограничительной, хотя, по его мнению, ограничения в ней шире, нежели разъяснила ФНС России: «Согласно пункту 9 статьи 89 НК РФ на период действия срока приостановления проведения выездной налоговой проверки приостанавливаются действия налогового органа по истребованию документов у налогоплательщика, которому в этом случае возвращаются все подлинники, истребованные при проведении проверки, за исключением документов, полученных в ходе проведения выемки, а также приостанавливаются действия налогового органа на территории (в помещении) налогоплательщика, связанные с указанной проверкой. При рассмотрении дел, связанных с обжалованием действий налоговых органов, судам необходимо иметь в виду следующее. По смыслу приведенной нормы в период приостановления выездной налоговой проверки не допускается также получение объяснений налогоплательщика и допрос его сотрудников. В то же время налоговый орган не лишен права осуществлять действия вне территории (помещения) налогоплательщика, если они не связаны с истребованием у налогоплательщика документов. Кроме того, налогоплательщик обязан представить налоговому органу те документы, которые были запрошены до момента приостановления проверки».

Все эти толкования Минфина России, ФНС России и ВАС РФ основаны на том, что поскольку в ч. 9 ст. 89 НК РФ установлены ограничения – запреты, то за пределами этих ограничений налоговый орган обладает компетенцией по продолжению проверки: ведь «святое дело» делают, работают на пополнение бюджета.

Однако бюджет пополняется, по нашему мнению, в первую очередь за счет производства. Все остальное – от лукавого.

Итак, толкования трех уважаемых органов основаны на той идее, что компетенция налогового органа черпается из формулы «разрешено то, что не запрещено». Если в ст. 89 НК РФ нет запретов на осуществление действий налогового контроля вне помещения налогоплательщика во время приостановления выездной проверки, то, стало быть, можно осуществлять такие действия.

Однако указанное толкование не учитывает, что полномочия налогового органа устанавливаются законом путем наделения компетенцией, а не путем ее ограничения.

Для того чтобы во время приостановления выездной проверки осуществлялись какие-либо мероприятия налогового контроля, нужно специальное указание на право осуществления таких мероприятий.

Приостановление – это временное прекращение, остановка выездной налоговой проверки, вызванная объективными причинами, порождающими невозможность ее продолжения, а не способ продления сроков выездной проверки.

Даже тогда, когда законодатель исходил из того, что только нахождение проверяющего на территории налогоплательщика имеет значение для определения сроков проверки¹⁶, Конституционный Суд РФ полагал, что время проведения встречных проверок, а также экспертиз не исключается из времени проверки, если проверяющие в этот же период продолжали находиться на территории налогоплательщика¹⁷.

¹⁶ Сейчас это уже не так, Налоговым кодексом РФ даже предусмотрена ситуация, когда проверка полноты исчисления и уплаты налогов в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами осуществляется федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов, по месту его нахождения. (Ст. 105.17 НК РФ).

¹⁷ Постановление КС РФ от 16.07.2004 № 14-П «По делу о проверке конституционности отдельных положений части второй статьи 89 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобами граждан А. Д. Егорова и Н. В. Чуева».

Значит, пока можно осуществлять мероприятия налогового контроля, срок для проведения налоговой проверки идет, и лишь при невозможности продолжения проверки ее осуществление приостанавливается.

Полагаем необходимым напомнить, что при обсуждении изменения сроков проверки Комитет Государственной Думы Федерального Собрания РФ по бюджету и налогам обращал внимание на следующее: «Даже признавая, что максимальный срок проверки будет использоваться в исключительных случаях, нельзя быть уверенным, что подобный порядок продления проверок будет использоваться действительно в тех случаях, когда это будет вызвано реальной необходимостью»¹⁸.

Таким образом, приостановление выездной проверки – это временное прекращение выездной проверки, обусловленное объективной невозможностью ее продолжать¹⁹. Когда же существует возможность продолжать проверку и осуществлять другие меры налогового контроля, то приостановление недопустимо. Поскольку это означало бы, что приостановление осуществляется лишь для вида, лишь для приостановления сроков проверки, а не в связи с реальной необходимостью. Такое приостановление – это использование полномочий вопреки законной цели и охраняемым правам и интересам граждан, организаций, государства и общества, что несовместимо с принципами правового государства и является незаконным действием.

Отчасти толкование ФНС России, Минфина России и ВАС РФ вызвано неправильной постановкой вопроса – они пытались отвечать на вопрос о том, можно ли налоговому органу проводить проверочные мероприятия во время приостановления налоговой проверки. Однако правильный вопрос должен был звучать так: является ли законным приостановление выездной налоговой проверки, когда есть формальные основания для приостановления (всегда есть что истребовать, т.е. всегда есть основание для приостановления в соответствии с п. 1 ч. 9 ст. 89 НК РФ), но фактически проверка может проводиться и могут осуществляться мероприятия налогового контроля? Или: является ли законным приостановление выездной налоговой проверки без реальной необходимости в ее приостановлении и в отсутствие препятствий для дальнейшего проведения выездной налоговой проверки?

На наш взгляд, ответ очевиден: приостановление выездной проверки, притом что реальной необходимости в приостановлении нет и проверочные мероприятия могут и далее проводиться, – является незаконным.

Соответственно, осуществление проверочных мероприятий налогового контроля после приостановления выездной налоговой проверки является доказательством незаконности приостановления, свидетельством того, что не было реальной необходимости в приостановлении выездной налоговой проверки. Вследствие этого нужно ставить вопрос о том, что срок приостановления не должен исключаться из сроков проведения проверки, а не о незаконности действий по осуществлению проверочных мероприятий во время приостановления²⁰, поскольку если нелегитимное приостановление имеет своей целью незаконным образом продлить срок проверки, то восстановлением нарушенных прав налогоплательщика является именно учет времени незаконного приостановления как периода, в течение которого проводилась проверка.

Только такой подход, на наш взгляд, может исключить использование процедуры вопреки ее предназначению.

¹⁸ Заключение Комитета Государственной Думы Федерального Собрания РФ по бюджету и налогам от 19.09.2005 на проект Федерального закона № 181057-4 «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации в связи с осуществлением мер по совершенствованию налогового администрирования», внесенный Правительством РФ (URL: [http://asozd2.duma.gov.ru/main.nsf/\(ViewDoc\)?OpenAgent&arhiv/a_dz_4.nsf/ByID&E629ADA484B6DBEE432571BB005CF8ED](http://asozd2.duma.gov.ru/main.nsf/(ViewDoc)?OpenAgent&arhiv/a_dz_4.nsf/ByID&E629ADA484B6DBEE432571BB005CF8ED) (дата обращения: 23.02.2016)).

¹⁹ Если только это не «новояз»... а наше толкование не «старомыслие». (См.: Оруэлл Дж. 1984.)

²⁰ Хотя мы не исключаем и такой постановки вопроса, поскольку в определенных ситуациях (а жизнь ими богата) вопрос о незаконности действий не будет сниматься с повестки дня.

Что же касается того, что в ч. 9 ст. 89 НК РФ акцентировано внимание на том, что «на период действия срока приостановления проведения выездной налоговой проверки приостанавливаются действия налогового органа по истребованию документов у налогоплательщика, которому в этом случае возвращаются все подлинники, истребованные при проведении проверки, за исключением документов, полученных в ходе проведения выемки, а также приостанавливаются действия налогового органа на территории (в помещении) налогоплательщика, связанные с указанной проверкой», то такое акцентирование, на наш взгляд, не уполномочивает на осуществление других действий налогового контроля. Равно как приостановление в АПК РФ, ГПК РФ и других законах не требует дополнительного разъяснения, что приостановление означает перерыв в осуществлении процедуры, а не просто в течении сроков.

Установление обязанности вернуть оригиналы документов налогоплательщиков – это всего лишь следствие старого подхода, когда выездная проверка осуществлялась только на основании оригиналов документов в помещении налогоплательщика. При таком подходе очевидно, что законодатель предполагал реальное приостановление проверочных мероприятий, а не просто приостановление сроков (продления сроков).

Это не только наш подход, такого же подхода придерживаются и ученые, которые занимались проблемой сроков в налоговом праве: «Важно отметить, что на период приостановления проведения выездной проверки *приостанавливаются все действия налогового органа, связанные с указанной проверкой*, в том числе и по истребованию документов у налогоплательщика, с возвратом подлинников, истребованных при проведении проверки, за исключением документов, полученных в ходе проведения выемки» [Архипов 2011]. А суды непредставление информации в период приостановления выездной проверки не рассматривают в качестве нарушения законодательства²¹.

Законодатель, уважая честь и достоинство граждан, установил правило толкования налогового законодательства, при котором все неустранимые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах и сборах толкуются в пользу налогоплательщика (плательщика сборов) (ч. 7 ст. 3 НК РФ).

В то же время принцип уважения чести и достоинства личности требует не только установления сроков, в течение которых будет осуществляться проверка, но также и того, что юридические процедуры не затянутся на длительное время, заставляя налогоплательщика пребывать в состоянии правовой неопределенности. Этот же принцип запрещает использование полномочий государственными органами вопреки законной цели и охраняемым правам и интересам граждан, организаций, государства и общества; подобное использование полномочий несовместимо с принципами правового государства и является незаконным действием.

Утрата права на взыскание в связи с истечением срока

Суть права не в праве, она вне его. И эта суть – справедливость.

А. Л. Маковский

Нельзя не отметить, что различных сроков в налоговом праве много. В то же время нарушение сроков налоговыми органами часто не рассматривалось судами как нарушение, влекущее правовые последствия. «Прощение» налоговым органам пропусков установленных законом сроков всегда воспринималось как несправедливость [Султанов. Какими должны быть правовые последствия ... 2016].

²¹ Постановление ФАС МО от 29.11.2012 по делу № А40-54948/12-91-307; Постановление АС СЗО от 18.03.2015 № Ф07-635/2015 по делу № А44-2155/2014.

Но бывали и приятные для налогоплательщиков судебные процессы, которые возвращали к той идее, что несоблюдение налоговым органом сроков, указанных в Налоговом кодексе РФ, может лишить налоговые органы права на взыскание недоимки.

Так, в Постановлении Президиума ВАС РФ от 18 марта 2008 г. № 13084/07 утверждалось, что «регламентация сроков взыскания налогов, равно как и сроков проведения выездных налоговых проверок, направлена на достижение равновесия интересов участников отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах».

В данном постановлении было отмечено, что выездная налоговая проверка предпринимателя проводилась в течение одиннадцати месяцев, что свидетельствует о нарушении инспекцией принципа недопустимости избыточного или не ограниченного по продолжительности применения мер налогового контроля. Убедительных доказательств обоснованности столь длительного срока проведения проверки инспекция не представила.

Длительный срок проведения проверки, по мнению Президиума ВАС РФ, свидетельствовал о нарушении налоговой инспекцией целей налогового администрирования, которые не могут иметь дискриминационного характера, препятствующего предпринимательской деятельности налогоплательщика. Это позволило суду с учетом конкретных обстоятельств дела (с момента возникновения обязанности по уплате спорных сумм налогов прошло от пяти до шести лет) и исходя из целей достижения стабильности правопорядка, правовой определенности, устойчивости сложившейся системы правоотношений отказать налоговому органу.

Истечение сроков принудительного взыскания налоговой задолженности не только влечет за собой утрату права на взыскание этой задолженности в судебном порядке, но и означает также невозможность удовлетворения этих требований налоговым органом в одностороннем порядке путем зачета сумм заданной задолженности в счет погашения текущих требований налогоплательщика о возврате (зачете) излишне уплаченных (взысканных) сумм налогов. Заданность требования означает также невозможность его удовлетворения и в процедуре банкротства; требования, в отношении которых утрачена возможность принудительного взыскания, установленному в деле о банкротстве и включению в реестр требований кредиторов не подлежат [Бациев 2011].

Как отмечает А. А. Архипов, зависимость судебных сроков давности от срока направления требования об уплате налога и сбора (ст. 70 НК РФ) и частые пропуски последнего на практике явились причинами необоснованного затягивания взыскания недоимки в судебном порядке (а позже и в административном порядке), что, очевидно, нарушало права налогоплательщика, увеличивало период правовой неопределенности. В связи с этим ВАС РФ предложил исходить не из фактического срока направления требования, а из того, что такое требование было бы направлено вовремя [Архипов 2011, с. 123].

В п. 31 Постановления Пленума ВАС РФ «О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации» было разъяснено, что «судам надлежит иметь в виду, что 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 101.4, пунктом 3 статьи 140 (в случае подачи апелляционной жалобы), статьей 70 НК РФ, 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 РФ».

Однако соответствующие доводы о несоблюдении указанных сроков могут быть заявлены налогоплательщиком в суде только в рамках оспаривания либо требования об уплате налога, пеней и штрафа, направленного ему на основании статьи 70 Кодекса,

либо решения о взыскании налога, пеней, штрафа, принятого в соответствии со статьей 46 НК РФ, либо в качестве возражений на иск, предъявленный налоговым органом по правилам статьи 46 Кодекса».

Аналогичные выводы содержатся в п. 6 информационного письма Президиума ВАС РФ от 17 марта 2003 г. № 71 «Обзор практики разрешения арбитражными судами дел, связанных с применением отдельных положений части первой Налогового кодекса Российской Федерации», Постановлении Президиума ВАС РФ от 1 ноября 2011 г. № 8330/11.

Правовые позиции, изложенные в п. 31 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. № 57, можно встретить в определениях Конституционного Суда РФ от 24 декабря 2013 г. № 1988-О, от 22 апреля 2014 г. № 822-О и от 20 апреля 2017 г. № 790-О, где они воспроизведены как аксиома.

В ряде случаев данная позиция ВАС РФ продолжает применяться как на уровне судов, так и на уровне налоговых органов.

Например, в Постановлении от 12 марта 2021 г. по делу № А27-1723/20 Арбитражный суд Западно-Сибирского округа (далее – АС ЗСО) рассмотрел ситуацию, в которой инспекция вручила компании итоговое решение по выездной налоговой проверке спустя десять месяцев с момента его принятия.

Соглашаясь с доводами налогоплательщика о том, что налоговый орган утратил право на принудительное взыскание доначисленных по итогам данной проверки сумм налогов, пени и штрафа, суды со ссылкой на п. 31 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. № 57 указали, что при проведении контрольных мероприятий несоблюдение налоговым органом предусмотренных Налоговым кодексом РФ сроков не изменяет порядка исчисления периода принудительного взыскания.

Суды пришли к выводу, что аргумент инспекции о необходимости отсчитывать срок на принудительное взыскание налогов не с момента, когда финальное решение по проверке должно было вступить в силу по нормам Налогового кодекса РФ, а с момента, когда оно фактически вступило в силу в рамках конкретной проверки (пусть и с нарушением сроков), влечет произвольное продление срока на принудительное взыскание налога и создает возможность искусственного увеличения глубины проверки, что противоречит принципу определенности налогообложения. Такие же выводы содержатся в судебных актах по делу № А13-14512/18, по делу № А27-13930/20, Определении Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации (далее – СКЭС ВС РФ) от 22 июля 2019 г. № 305-ЭС19-2960, определениях Конституционного Суда РФ от 20 апреля 2017 г. № 790-О, от 29 сентября 2020 г. № 2318-О.

Проблема соблюдения сроков осознавалась ФНС России, и в письме от 10 января 2019 г. № ЕД-4-2/55 «О соблюдении процессуальных сроков, предусмотренных Налоговым кодексом Российской Федерации» было указано нижестоящим налоговым органам *«на необходимость строгого соблюдения процессуальных сроков, предусмотренных НК РФ для проведения налоговых проверок, оформления их результатов, а также для рассмотрения дел о налоговых правонарушениях»*. Одновременно было обращено внимание на то, что *«сформировалась судебная практика, согласно которой нарушение процессуальных сроков проведения мероприятий налогового контроля, оформления их результатов, рассмотрения дел о налоговых правонарушениях, предусмотренных Кодексом, не влечет безусловную отмену итоговых решений по налоговым проверкам, но в итоге при нарушении каждого отдельно взятого процессуального срока соразмерно уменьшает сроки, предусмотренные Кодексом в отношении процедур принудительного взыскания задолженности...»*.

В Определении СКЭС ВС РФ от 22 июля 2019 г. № 305-ЭС19-2960 отражено, что если решение налогового органа не может быть принудительно реализовано иначе как за пределами срока на принудительное взыскание, то принятие указанного решения незаконно: *«С учетом установленных в законодательстве предельных сроков на проведение проверки (применительно к пункту 2 статьи 88 Налогового кодекса Российской*

Федерации, далее – НК РФ); на составление акта проверки (применительно к пункту 1 статьи 100 НК РФ); на вручение (направление) акта проверки, на представление возражений на акт проверки проверенным лицом, на рассмотрение материалов проверки, на вручение (направление) решения по результатам проверки, на вступление в силу решения по результатам проверки, на вручение (направление) требования об уплате финансовых санкций, на добровольное исполнение проверенным лицом требования об уплате финансовых санкций (статья 17 Закона № 27-ФЗ); на взыскание в судебном порядке финансовых санкций (применительно к статье 48 НК РФ), оспоренное решение от 18.12.2017 № 087S19170225898 не могло быть принудительно реализовано иначе как за пределами совокупности указанных сроков. При таких условиях принятие указанного решения незаконно. Соответствующие правовые позиции ранее были изложены, в том числе в Определениях Конституционного Суда Российской Федерации от 24.12.2013 № 1988-О, от 20.04.2017 № 790-О, в пунктах 6, 9 Информационного письма Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 17.03.2003 № 71 «Обзор практики разрешения арбитражными судами дел, связанных с применением отдельных положений части первой Налогового кодекса Российской Федерации», в пункте 31 Постановления Пленума ВАС РФ «О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации».

Однако стала проявляться тенденция к оправданию пропуска сроков налоговыми органами. Как отмечают специалисты, «с точки зрения судов, растянувшееся на долгое время принятие финального решения по проверке не нарушает, а, наоборот, защищает права налогоплательщиков: налоговый орган может наиболее полно изучить материалы проверки и вынести максимально обоснованное решение» [Леонов 2019], а 16-месячное рассмотрение материалов проверки оправдывается необходимостью обеспечить права и законные интересы налогоплательщика²².

По всей видимости, суды не оценивают негативного факта длительного пребывания в правовой неопределенности. На наш взгляд, само по себе «подвешивание» налогоплательщика в таком положении несет в себе огромный вред.

Ранее мы писали, что принцип правовой определенности направлен на защиту личности от произвола, что он имеет своей целью обеспечить участников соответствующих отношений возможностью точно спрогнозировать результат своих действий и в том числе дать надежду, что права данных лиц будут защищены, что при разрешении спора действия правоприменителя также будут прогнозируемы и предсказуемы и не будут меняться от случая к случаю, от региона к региону. Этот принцип призван гарантировать стабильность. Судебная система, стремящаяся выполнять стабилизирующую функцию, создавать уверенность в справедливости и надежности законов, объективности и предсказуемости правосудия, также работает на принцип правовой определенности, который, в свою очередь, является элементом принципа верховенства права [Султанов. Борьба за правовую определенность ... 2015, с. 94].

Безусловно, ожидание решения налогового органа сверх времени, выделенного для этого законодателем, есть отклонение от должного. Более того, в этот период ожидания пени продолжают начисляться. Буквально недавно мы попали в ситуацию, когда вручение акта после дополнительных мероприятий было задержано более чем на год. За это время истекли сроки для привлечения к ответственности за налоговое правонарушение, но набежали пени, равные сумме вменяемой недоимки. К счастью, наши возражения были услышаны и налоговый орган согласился с тем, что мы исчисляли и уплачивали налоги правильно, и наши возражения с обоснованием невозможности начислять нам недоимку и пени в связи с истечением сроков оказались неволевыми.

Однако проблема существует, и когда стало известно о передаче одного налогового дела с подобной проблематикой на рассмотрение в СКЭС ВС РФ, у многих были опре-

²² Постановление Арбитражного суда ВВО от 27.07.2022 по делу «А-43-232/2021».

деленные ожидания того, что Верховный Суд РФ встанет на сторону налогоплательщиков. И вот 5 июля 2021 г. было опубликовано Определение СКЭС ВС РФ № 307-ЭС21-2135 по делу № А21-10479/2019.

Из положительных моментов можем отметить, что Коллегия подчеркнула, что суд первой инстанции и суд округа неправомерно не рассмотрели доводы налогоплательщика о нарушении инспекцией сроков проведения налоговой проверки, поскольку эти доводы в силу прямого указания, содержащегося в п. 31 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. № 57, имели юридическое значение для рассматриваемого дела.

Однако, по мнению Верховного Суда РФ, в данном случае допущенное судами нарушение норм процессуального права не привело к неправильному разрешению спора по существу.

Верховный Суд РФ исходил из того, что по общему правилу налогоплательщик (п. 1 ст. 45 НК РФ) обязан самостоятельно исполнить обязанность по уплате налога. Обязанность по уплате налога должна быть выполнена в срок, установленный в соответствии с Налоговым кодексом РФ. В силу взаимосвязанных положений п. 1 ст. 10, ст. 87 и 101 НК РФ 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 ст. 101.3 НК РФ 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 (ст. 46 НК РФ), обращение взыскания на имущество налогоплательщика на основании постановления налогового органа, имеющего силу исполнительного документа (ст. 47 НК РФ).

Предусмотренные ст. 46 и 47 НК РФ 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 независимые друг от друга процедуры. Системное толкование упомянутых статей Налогового кодекса РФ 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 ВАС РФ от 5 февраля 2013 г. № 11254/12, от 29 ноября 2011 г. № 7551/11, от 21 июня 2011 г. № 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 п. 6 Обзора практики разрешения арбитражными судами дел, связанных с

применением отдельных положений части первой Налогового кодекса Российской Федерации, доведенного до арбитражных судов Информационным письмом Президиума ВАС РФ от 17 марта 2003 г. № 71.

На этом основании Верховный Суд РФ отметил, 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. 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».

После разграничения этих сроков Верховный Суд РФ счел необходимым отметить, что 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.)²³.

В то же время Верховный Суд РФ не мог проигнорировать тот факт, что «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 он 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)».

Судебная коллегия отметила, что в ст. 46 и 47 НК РФ в первоначальной редакции отсутствовали положения, которые бы объективно ограничивали срок взыскания задолженности по налогам. Однако начиная со 2 сентября 2010 г. в абз. 3 п. 1 ст. 47 НК РФ (в ред. Федерального закона от 27 июля 2010 г. № 229-ФЗ) установлен двухлетний предельный срок судебного взыскания задолженности, применяемый при утрате налоговым органом возможности внесудебного взыскания.

По мнению Верховного Суда РФ, именно этот вышеупомянутый 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 ст. 46, 47 НК РФ 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.

Данная правовая позиция согласуется с правовой позицией, ранее выраженной в п. 11 Обзора судебной практики по вопросам, связанным с участием уполномоченных

²³ В нашей практике имела место ситуация, когда налоговый орган выдавал документы, полученные в результате осуществления дополнительных мероприятий частями на протяжении трех месяцев, предоставляя после каждой выдачи время для написания возражений. По всей видимости, эта ненормативная ситуация с задержкой выдачи документов могла быть оправдана «обеспечением прав налогоплательщика на защиту».

органов в делах о банкротстве и применяемых в этих делах процедурах банкротства (утв. Президиумом ВС РФ 20 декабря 2016 г.).

В п. 11 вышеупомянутого обзора было дано разъяснение о том, каким образом при проверке обоснованности требования уполномоченного органа, заявленного в отношении обязательных платежей, следует исчислять срок их принудительного взыскания: *«Требование уполномоченного органа об установлении в деле о банкротстве задолженности по обязательным платежам признается судом необоснованным, если возможность принудительного взыскания этой задолженности к моменту введения первой процедуры банкротства утрачена... Утрата возможности принудительного исполнения требований по обязательным платежам исключает возможность их удовлетворения в процедуре банкротства, что в соответствии с положениями статей 71, 100 Закона о банкротстве влечет признание данных требований необоснованным. При этом само по себе нарушение порядка и сроков совершения отдельных процедур в рамках внесудебного взыскания обязательных платежей не влечет за собой утрату возможности их взыскания в судебном порядке (статьи 46, 47 НК РФ). Так, срок взыскания задолженности в судебном порядке составляет два года со дня истечения срока исполнения требования об уплате налога, если налоговым органом были приняты надлежащие меры по взысканию налога за счет денежных средств налогоплательщика и не приняты меры по принудительному взысканию налога за счет иного имущества налогоплательщика (пункт 1 статьи 47 НК РФ и пункт 55 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“). К числу надлежащих мер по взысканию налога за счет денежных средств налогоплательщика согласно пункту 2 статьи 46 НК РФ относится направление налоговым органом первого поручения на списание и перечисление денежных средств (перевод электронных денежных средств) в пределах двух месяцев после истечения срока исполнения требования об уплате налога. Если и эти меры не были предприняты, взыскание задолженности производится в судебном порядке, срок на обращение в суд составляет шесть месяцев и начинается течь после истечения срока исполнения требования об уплате налога (пункт 3 статьи 46 НК РФ). Судам необходимо иметь в виду, что несвоевременное совершение налоговым органом действий, предусмотренных пунктами 4, 6 статьи 69, пунктами 1–2 статьи 70, статьями 46–47 НК РФ, не влечет продления совокупного срока принудительного взыскания задолженности, который исчисляется объективно – в последовательности и продолжительности, установленных названными нормами закона. Однако пропущенный уполномоченным органом по уважительным причинам срок может быть восстановлен судом (пункт 3 статьи 46, пункт 3 статьи 47 НК РФ) с учетом разъяснений, данных в пункте 60 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“».*

Таким образом, в настоящее время, по мнению Верховного Суда РФ, 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 НК РФ, 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 (постановле-

ний), принятых налоговым органом в рамках внесудебного взыскания задолженности, что согласуется с п. 31 Постановления Пленума ВАС РФ № 57.

Полагаем, можно утверждать, что в настоящий момент сложившаяся судебная практика не будет отходить от вышеуказанных правовых позиций Верховного Суда РФ и различные нарушения сроков, установленных в Налоговом кодексе РФ для налоговых органов, не будут иметь никакого значения при непревышении двухлетнего срока.

Этот подход будет и далее разрушать обязательность установленных законом сроков, но его все еще можно преодолеть – внесением изменений в Налоговый кодекс РФ и установлением пресекательных сроков для налоговых органов. Такое решение проблемы предлагает и научная общественность. Так, в Резолюции XIX Международно-практической конференции «Налоговое право в решениях Конституционного Суда РФ» было рекомендовано: «Чтобы предотвратить затягивание проверок, необходимо непосредственно в Налоговом кодексе РФ закрепить значение сроков как пресекательных» [Резолюция ... 2022, с. 15].

Список источников

1. Алексеев С. С. Основные вопросы общей теории социалистического права // Алексеев С. С. Собрание сочинений : в 10 т. – М. : Статут, 2010. – Т. 3. – С. 8–391.
2. Архипов А. А. Сроки в налоговом праве. – М. : Статут, 2011. – 199 с.
3. Ахметшин Р. И. Законно ли приостановление налоговой проверки? // Налоговед. – 2004. – № 9. – С. 5–9. – EDN KVHYAR.
4. Бациев В. В. Сроки давности: арбитражная практика // Эффективное антикризисное управление. – 2011. – № 2 (65). – С. 32–35. – EDN NSYTCN.
5. Большой толковый словарь русского языка / под ред. С. А. Кузнецова. – СПб. : Норинт, 2000. – 1536 с.
6. Гатауллин Э. А. Маргинальная юриспруденция. Постановка проблемы на примере манипуляций с подсудностью // Корпоративные споры. – 2005. – № А. – С. 92–102.
7. Леонов Е. М. Затягивание сроков на принятие актов и решений по налоговым проверкам – защита или нарушение прав налогоплательщиков? // Налоговед. – 2019. – № 11. – С. 10–20. – EDN YGEQIM.
8. Резолюция XIX Международно-практической конференции «Налоговое право в решениях Конституционного Суда РФ // Налоговед. – 2022. – № 10. – С. 14–17.
9. Скоробогатов А. В., Краснов А. В. Реформы и реформаторы. Правовое время в философско-правовом измерении // Российский журнал правовых исследований. – 2022. – Т. 9, № 2. – С. 21–34. – DOI 10.17816/RJLS105562.
10. Султанов А. Р. Борьба за правовую определенность, или Поиск справедливости. – М. : Статут, 2015. – 688 с. – (Записки судебного юриста). – EDN NMJZGY.
11. Султанов А. Р. Борьба с пробелами в Налоговом кодексе РФ и фиксированными идеями в налоговых спорах. – М. : Статут, 2022. – 472 с.
12. Султанов А. Р. Жажда справедливости: борьба за суд. – М. : Статут, 2014. – 304 с. – (Записки судебного юриста).
13. Султанов А. Р. Какими должны быть правовые последствия истечения сроков давности привлечения к ответственности за совершение налогового // Юридические науки и образование. – № 48. – Баку, 2016. – С. 183–213.
14. Султанов А. Р. Манипуляции с подсудностью // Закон. – 2008. – № 9. – С. 103–119.
15. Султанов А. Р. Новояз или что такое приостановление выездной налоговой проверки // Адвокат. – 2016. – № 4. – С. 5–15. – EDN VVVHEF.
16. Султанов А. Р. О налогообложении дохода, полученного от продажи акций // Налоговые споры. Теория и практика. – 2007. – № 7. – С. 34.
17. Султанов А. Р. Правовые позиции постановлений Конституционного Суда РФ и постановлений ЕСПЧ и их правовое значение для гражданского процесса // Законодательство и экономика. – 2011. – № 4. – С. 87–92.

18. Султанов А. Р. Спорные вопросы применения сроков давности привлечения к ответственности за налоговые правонарушения // Адвокат. – 2016. – № 2. – С. 5–19. – EDN VSSHWN.

19. Султанов А. Р. Урок дела «Матыцина против Российской Федерации» // Адвокат. – 2015. – № 12. – С. 5–24. – EDN VIAZOL.

Информация об авторе

Айдар Рустэмович Султанов, руководитель представительства «Пепеляев Групп» в Татарстане, адвокат, канд. юрид. наук, заслуженный юрист Республики Татарстан, арбитр арбитражного центра РСПП (Нижнекамск, Россия).

Information about the author

Aydar R. Sultanov, Head of the Pepelyaev Group Representative Office in Tatarstan, attorney, Cand. Sci. (Law), Honoured Lawyer of the Republic of Tatarstan, Arbitrator of the RSPP Arbitration Center (Nizhnekamsk, Russia).

Статья поступила в редакцию | The article was submitted 05.11.2022.

Одобрена после рецензирования | Approved after reviewing 21.11.2022.