

**АРБИТРАЖНЫЙ СУД УРАЛЬСКОГО ОКРУГА**

Ленина проспект, д. 32/27, Екатеринбург, 620075

<http://fasuo.arbitr.ru>**ПОСТАНОВЛЕНИЕ**

№ Ф09-235/17

Екатеринбург

21 февраля 2017 г.

Дело № А76-1340/2015

Резолютивная часть постановления объявлена 14 февраля 2017 г.

Постановление изготовлено в полном объеме 21 февраля 2017 г.

Арбитражный суд Уральского округа в составе:

председательствующего Жаворонкова Д. В.,

судей Сухановой Н.Н., Токмаковой А.Н.

рассмотрел в судебном заседании кассационную жалобу общества с ограниченной ответственностью "СК Легион" (далее – ООО "СК Легион", общество) на постановление Восемнадцатого арбитражного апелляционного суда от 21.11.2016 по делу № А76-1340/2015 Арбитражного суда Челябинской области.

Лица, участвующие в деле, о времени и месте рассмотрения кассационной жалобы извещены надлежащим образом, в том числе публично, путем размещения информации о времени и месте судебного заседания на сайте Арбитражного суда Уральского округа.

В судебном заседании приняли участие представители:

Инспекции Федеральной налоговой службы по Калининскому району г. Челябинска (далее – ИФНС России по Калининскому району г. Челябинска) - Шагеева А.З. (доверенность от 13.01.2017), Воргуданова А.В. (доверенность от 08.09.2016);

Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 22 по Челябинской области (далее - МИФНС России №22 по Челябинской области) - Шагеева А.З. (доверенность от 13.01.2017);

Инспекции Федеральной налоговой службы по Советскому району г. Челябинска (далее - ИФНС России по Советскому району г. Челябинска) - Шагеева А.З. (доверенность от 09.01.2017).

ООО "СК Легион" - Клушин И.Ф. (доверенность от 20.09.2016), Шерстнева В.В. (доверенность от 20.09.2016).

ИФНС России по Калининскому району г. Челябинска обратилась в Арбитражный суд Челябинской области с заявлением к ООО "СК Легион" о взыскании солидарно суммы поручительства в размере 74 273 281 руб. 94 коп. по договору от 07.10.2014 №10, состоящую из

задолженности Рябцева Федора Александровича по налогу на добавленную стоимость (далее – НДС) в размере 44 561 124 руб., пени по НДС в размере 10 678 793 руб. 34 коп., штрафа по ст. 119 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ, Кодекс) в размере 10 482 262 руб. 20 коп., штрафа по ст. 122 НК РФ в размере 8 551 102 руб. 40 коп. (с учетом уточнения заявленных требований в порядке, предусмотренном ст. 49 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации).

К участию в деле в качестве третьих лиц, не заявляющих самостоятельных требований относительно предмета спора, привлечены Рябцев А.Ф., ИФНС России по Советскому району г. Челябинска, МИФНС России № 22 по Челябинской области.

Определением Арбитражного суда Челябинской области от 18.12.2015 производство по делу было прекращено.

Постановлением Восемнадцатого арбитражного апелляционного суда от 19.02.2016 определение Арбитражного суда Челябинской области от 18.12.2015 о прекращении производства было отменено, вопрос был направлен на новое рассмотрение в Арбитражный суд Челябинской области.

Решением арбитражного суда первой инстанции от 25.07.2016 (судья Трапезникова Н.Г.) в удовлетворении заявленных требований отказано.

Постановлением Восемнадцатого арбитражного апелляционного суда от 21.11.2016 (судьи Иванова Н.А., Кузнецов Ю.А., Бояршинова Е.В.) решение суда первой инстанции отменено, заявленные требования удовлетворены.

В кассационной жалобе общество просит указанное постановление апелляционного суда отменить, решение суда первой инстанции оставить в силе.

Заявитель жалобы ссылается на пропуск налоговым органом срока взыскания с Рябцева Ф.А. в порядке, предусмотренном ст. 48 НК РФ.

ООО "СК Легион" полагает, что налоговый орган лишился права на обращение в суд с заявлением, предусмотренным ст. 47 НК РФ, поскольку не доказал, что им приняты все возможные меры для взыскания налога за счет денежных средств налогоплательщика.

По мнению заявителя жалобы, налоговым органом грубо нарушен порядок взыскания, предусмотренный ст. 46, 47 НК РФ, не издан ни один из ненормативных актов, направленный на взыскание, что является самостоятельным основанием для отказа в удовлетворении заявленных требований налогового органа.

ООО "СК Легион" считает, что отсутствие права на взыскание к налогоплательщику влечет отсутствие такого права по отношению к поручителю.

Общество указывает на обоснованный вывод суда первой инстанции о том, что соглашение о поручительстве подписано со стороны налогового органа ненадлежащим лицом.

Заявитель жалобы не согласен с позицией апелляционного суда о том, что срок взыскания задолженности с Рябцева Ф.А. в судебном порядке не пропущен; данная позиция не подтверждается материалами дела; предъявление

заявления не по подведомственности, не влечет за собой перерыв течения срока давности.

По мнению общества, истечение срока давности по главному требованию (налоговому долгу), влечет и истечение срока давности по дополнительному требованию (налоговому поручительству по уплате этого налогового долга), в независимости от времени обращения в суд кредитора (налогового органа) к поручителю, так как его обязанность (поручителя) носит акцессорный характер.

Также заявитель жалобы ссылается на неправильный вывод апелляционного суда о том, что налоговое поручительство охватывает обязанность поручителя уплатить штраф. Пункт 11 ст. 101 НК РФ отсылает к конкретной норме ст. 74 НК РФ, которая в свою очередь ограничивает ответственность поручителя суммой налога и пени.

В отзывах на кассационную жалобу ИФНС России по Калининскому району г. Челябинска и МИФНС России № 22 по Челябинской области просят оставить оспариваемое постановление апелляционного суда без изменения, считая его законным и обоснованным, а кассационную жалобу, не подлежащей удовлетворению.

Как установлено судом и следует из материалов дела, деятельность Рябцева Ф.А. как физического лица было проверена налоговой инспекцией путем проведения выездной налоговой проверки, по результатам которой было вынесено решение от 12.09.2014 № 40, согласно которому Рябцев Ф.А. привлечен к налоговой ответственности по п. 1 ст. 122 НК РФ в виде штрафа в размере 8 551 102,40 руб., по п. 1 ст. 119 НК РФ в виде штрафа в размере 10 482 262,20 руб., ему также доначислен НДС в сумме 44 561 124 руб., начислены пени по НДС в сумме 10 678 793,34 руб.

На основании пункта 10 статьи 101 НК РФ после вынесения решения о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения инспекцией было принято решение от 29.09.2014 № 16 о принятии обеспечительных мер в виде запрета на отчуждение (передачу в залог) без согласия налогового органа имущества Рябцева Ф.А.

Впоследствии, в соответствии с п. 11 ст. 101 НК РФ в налоговый орган от Рябцева Ф.А. поступило заявление о замене обеспечительных мер, установленных решением, поручительством ООО "СК Легион".

ООО "СК Легион" представило заявление о согласии на поручительство.

Между ИФНС России по Калининскому району г. Челябинска (налоговый орган) и ООО "СК Легион" (поручитель) был заключен договор поручительства по обеспечению уплаты налогов от 07.10.2014 № 10 (далее - договор поручительства).

Согласно п. 1 договора поручительства поручитель обязывается перед налоговым органом исполнить в полном объеме обязанность Рябцева Ф.А. (налогоплательщик) по уплате налогов, если последний не уплатит в установленный срок причитающиеся суммы налога и соответствующих пеней, штрафов, указанных в решении налогового органа о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения от 12.09.2014

№ 40, а именно 74 273 271 руб. 94 коп.

В силу п. 2 договора поручительства при неисполнении налогоплательщиком обязанности по уплате налога, обеспеченной поручительством, поручитель и налогоплательщик несут солидарную ответственность. Принудительное взыскание налога и причитающихся пеней, штрафов с поручителя производится налоговым органом в судебном порядке.

ИФНС России по Калининскому району г. Челябинска 10.10.2014 было принято решение № 16/1 о замене обеспечительных мер на поручительство третьего лица (ООО "СК Легион").

Решением Управления Федеральной налоговой службы по Челябинской области от 24.11.2014 № 16-07/004139 решение ИФНС России по Калининскому району г. Челябинска от 12.09.2014 № 40 было оставлено без изменения.

С 30.01.2014 Рябцев Ф.А. поставлен на учет в качестве индивидуального предпринимателя в МИФНС России № 22 по Челябинской области.

Рябцеву Ф.А. налоговым органом 03.12.2014 направлено требование № 47632 об уплате задолженности по решению ИФНС России по Калининскому району г. Челябинска от 12.09.2014 № 40 в срок до 23.12.2014.

Неисполнение Рябцевым Ф.А. своих обязательств по уплате налогов, пени, штрафов, начисленных по решению ИФНС России по Калининскому району г. Челябинска от 12.09.2014 № 40, послужило основанием для обращения налогового органа в арбитражный суд с требованием о взыскании указанных сумм с поручителя - ООО "СК Легион".

Отказывая в удовлетворении заявленных требований, суд первой инстанции, принимая во внимание возражения ответчика (поручителя) относительно пропуска налоговым органом срока, предусмотренного ст. 48 НК РФ для взыскания задолженности с Рябцева Ф.А., указал на отсутствие оснований для взыскания спорной задолженности с поручителя.

Отменяя решение суда первой инстанции и удовлетворяя заявленные требования, апелляционный суд, руководствуясь ст. 74, 101 НК РФ, ст. 322, 323 Гражданского кодекса Российской Федерации (далее - ГК РФ), разъяснениями Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации, изложенными в постановлении от 12.07.2012 № 42 "О некоторых вопросах разрешения споров, связанных с поручительством" (далее - Постановление Пленума ВАС РФ от 12.07.2012 № 42), исходил из того, что для взыскания задолженности с поручителя (ООО "СК Легион") достаточно факта неисполнения обязанности основным должником (Рябцевым Ф.А.) без возложения на кредитора (налоговый орган) дополнительной обязанности по обращению в суд к самому должнику.

Данные выводы апелляционного суда являются правильными.

В силу ч. 2 ст. 74 НК РФ в силу поручительства поручитель обязывается перед налоговыми органами исполнить в полном объеме обязанность налогоплательщика по уплате налогов, если последний не уплатит в установленный срок причитающиеся суммы налога и соответствующих пеней.

Поручительство оформляется в соответствии с гражданским законодательством Российской Федерации договором между налоговым органом и поручителем.

При неисполнении налогоплательщиком обязанности по уплате налога, обеспеченной поручительством, поручитель и налогоплательщик несут солидарную ответственность. Принудительное взыскание налога и причитающихся пеней с поручителя производится налоговым органом в судебном порядке (ч. 3 ст. 74 НК РФ).

Согласно ч. 6 ст. 74 НК РФ к правоотношениям, возникающим при установлении поручительства в качестве меры по обеспечению исполнения обязанности по уплате налога, применяются положения гражданского законодательства Российской Федерации, если иное не предусмотрено законодательством о налогах и сборах.

В соответствии с п. 1 ст. 322 ГК РФ солидарная обязанность (ответственность) или солидарное требование возникает, если солидарность обязанности или требования предусмотрена договором или установлена законом.

Обязанности нескольких должников по обязательству, связанному с предпринимательской деятельностью, равно как и требования нескольких кредиторов в таком обязательстве, являются солидарными, если законом, иными правовыми актами или условиями обязательства не предусмотрено иное (п. 2 ст. 322 ГК РФ).

Пунктом 1 ст. 323 ГК РФ предусмотрено, что при солидарной обязанности должников кредитор вправе требовать исполнения как от всех должников совместно, так и от любого из них в отдельности, притом как полностью, так и в части долга.

В пункте 7 Постановления Пленума ВАС РФ от 12.07.2012 № 42 разъяснено, что при рассмотрении споров между кредитором, должником и поручителем, несущим солидарную ответственность с должником, судам следует исходить из того, что кредитор вправе предъявить иски одновременно к должнику и поручителю; только к должнику или только к поручителю.

В силу абз. 2 п. 35 Постановления Пленума ВАС РФ от 12.07.2012 № 42, применяя положения пункта 1 статьи 363 Гражданского кодекса Российской Федерации, если поручитель и основной должник отвечают солидарно, то для предъявления требования к поручителю достаточно факта неисполнения либо ненадлежащего исполнения обеспеченного обязательства; при этом кредитор не обязан доказывать, что он предпринимал попытки получить исполнение от должника (в частности направил претензию должнику, предъявил иск и т.п.).

Поскольку судами установлено, что Рябцев Ф.А. не исполнил своих обязанностей по уплате налоговых обязательств (НДС, пени, штрафа), указанных в решении налогового органа от 12.09.2014 № 40, ООО "СК Легион", как поручитель в силу принятых на себя обязательств по договору от 07.10.2014 № 10 обязан исполнить данную обязанность перед налоговым органом за налогоплательщика.

Вместе с тем, является обоснованным довод заявителя жалобы о неправильном выводе апелляционного суда о том, что налоговое поручительство охватывает обязанность поручителя уплатить штраф.

В соответствии с п. 3 ст. 2 ГК РФ гражданское законодательство к налоговым и другим финансовым отношениям не применяется, если иное не предусмотрено законодательством. "Иное" прямо предусмотрено в п. 2 и п. 6 ст. 74 НК РФ, согласно которых применяются положения гражданского законодательства РФ к правоотношениям, возникающим при установлении поручительства в качестве меры по обеспечению исполнения обязанности по уплате налогов, если иное не предусмотрено законодательством о налогах и сборах.

Указание "если иное не предусмотрено законодательством о налогах и сборах" в п. 6 ст. 74 НК РФ не позволяет использовать понятие поручительства в гражданско-правовых отношениях для налоговых целей в полном объеме и создает для налогового поручительства свою специфику, обусловленную публично-правовой сферой его применения.

Налоговое поручительство является специальным способом исполнением обязанности по уплате налога и сбора, установленного налоговым законодательством.

Согласно п. 2 ст. 74 НК РФ в силу поручительства поручитель обязывается перед налоговыми органами исполнить в полном объеме обязанность налогоплательщика по уплате налогов, если последний не уплатит в установленный срок причитающиеся суммы налога и соответствующих пеней.

Назначение налогового поручительства направлено на удовлетворение требований налогового органа за счет третьего лица (поручителя) в уплате налога налогоплательщиком, включая компенсацию потерь (пени) в результате недополучения налоговых сумм в установленный срок.

Однако по смыслу ст. 74 НК РФ (в редакции Федерального закона от 27 июля 2006 г. № 137-ФЗ) объем ответственности налогового поручителя ограничивается только уплатой сумм налога и соответствующих пеней.

Конституционный Суд Российской Федерации в Постановлении от 17 декабря 1996 г. № 20-П указал, что налоговые правоотношения основаны на властном подчинении одной стороны другой. Они предполагают субординацию сторон, одной из которых - налоговому органу, действующему от имени государства, принадлежит властное полномочие, а другой - налогоплательщику - обязанность повиновения. Требование налогового органа и налоговое обязательство налогоплательщика следуют не из договора, а из закона. С публично-правовым характером налога и государственной казны и с фискальным суверенитетом государства связаны законодательная форма учреждения налога, обязательность и принудительность его изъятия, односторонний характер налоговых обязательств. Вследствие этого спор по поводу невыполнения налогового обязательства находится в рамках публичного (в данном случае налогового), а не гражданского права.

Учитывая специальный порядок погашения задолженности и выполнение обязанности по уплате налога за налогоплательщика третьим лицом,

требования налогового органа в отношении исполнения договора поручительства должны быть основаны на законе, что предполагает соответствие закону также и условий договора поручительства.

Федеральным законом от 30.11.2016 № 401-ФЗ в п. 3 ст. 74 НК РФ внесены изменения, которые вступили в силу с 01.01.2017 и подлежат применению к договорам поручительства, обеспечивающим исполнение обязательств по налогам, срок уплаты которых наступает после 01.07.2017.

Пунктом 3 ст. 74 НК РФ предусмотрено, что в случае неуплаты или неполной уплаты в установленный срок налога, обязанность по уплате которого обеспечена поручительством, налоговый орган в течение пяти дней со дня истечения срока исполнения требования об уплате налога направляет поручителю требование об уплате денежной суммы по договору поручительства.

Налоговый орган применяет меры по взысканию с поручителя сумм, обязанность по уплате которых обеспечена поручительством, в порядке и сроки, которые предусмотрены статьями 46 - 48 НК РФ, в случае неисполнения им в установленный срок требования об уплате денежной суммы по договору поручительства.

Так, отказываясь от понятий финансово-правовой категории, законодателем изменено понятие "налог" на понятие "уплата денежной суммы по договору поручительства", что с учетом п. 4 ст. 74 НК РФ позволяет распространить действие данной нормы на исполнение обязанности по уплате штрафа.

Учитывая п. 7 ст. 3 НК РФ, природу публичных правоотношений, а также то, что момент исполнения договора поручительства, обеспечивающего исполнение обязательств по налогам, наступил до внесения изменений в ст. 74 НК РФ, постановление апелляционной инстанции подлежит отмене в части взыскания сумм штрафов.

Иные доводы ООО "СК ЛЕГИОН", приведенные в кассационной жалобе, были предметом рассмотрения апелляционного суда и им дана надлежащая правовая оценка, при этом иное толкование заявителем жалобы положений законодательства, а также иная оценка обстоятельств рассматриваемого дела не свидетельствуют о нарушении судом норм права, а потому не опровергают правильность выводов суда апелляционной инстанции, а направлены на переоценку положенных в их основу доказательств, в связи с чем не могут быть приняты во внимание судом кассационной инстанции (ст. 286 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации).

Нарушений норм процессуального права, являющихся в силу ч. 4 ст. 288 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации безусловным основанием для отмены судебного акта, не выявлено.

С учетом изложенного, руководствуясь ст. 286-289 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, суд

**П О С Т А Н О В И Л:**

постановление Восемнадцатого арбитражного апелляционного суда от 21.11.2016 по делу № А76-1340/2015 Арбитражного суда Челябинской области в части удовлетворения требований Инспекции Федеральной налоговой службы по Калининскому району г. Челябинска о взыскании с ООО "СК ЛЕГИОН" штрафа по ст. 119 Налогового кодекса Российской Федерации в сумме 10 482 262 руб. и штрафа по ст. 122 Налогового кодекса Российской Федерации в сумме 8 551 102 руб. 40 коп. отменить.

Решение Арбитражного суда Челябинской области от 25.07.2016 в части отказа в удовлетворении требований Инспекции Федеральной налоговой службы по Калининскому району г. Челябинска о взыскании с ООО "СК ЛЕГИОН" указанного штрафа по ст. 119 и ст. 122 Налогового кодекса Российской Федерации оставить в силе.

В остальной части постановление Восемнадцатого арбитражного апелляционного суда от 21.11.2016 по делу № А76-1340/2015 Арбитражного суда Челябинской области оставить без изменения.

Поворот исполнения постановления Восемнадцатого арбитражного апелляционного суда от 21.11.2016 в отмененной части произвести Арбитражному суду Челябинской области при представлении доказательств его исполнения.

Постановление может быть обжаловано в Судебную коллегию Верховного Суда Российской Федерации в срок, не превышающий двух месяцев со дня его принятия, в порядке, предусмотренном ст. 291.1 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации.

Председательствующий

Д.В. Жаворонков

Судьи

Н.Н. Суханова

А.Н. Токмакова