ОБЕСПЕЧИТЕЛЬНЫЕ МЕРЫ В НАЛОГОВЫХ СПОРАХ

Статья посвящена исследованию проблем, возникающих при применении обеспечительных мер в налоговых спорах. На основе сложившейся судебной практики автор дает советы, как сформулировать требование о предоставлении обеспечительных мер, какие обстоятельства нужно доказать, чтобы суд принял обеспечительные меры, и как правильно оформить банковскую гарантию.

Петр Азерович Попов

ведущий юрист «Пепеляев Групп»

Ключевые слова: обеспечительные меры, решение налогового органа, банковская гарантия

При оспаривании решений налоговых органов о доначислении налогов, пеней и штрафов по итогам налоговых проверок налогоплательщики чаще всего желают, чтобы спорная налоговая задолженность не взыскивалась, пока ее не подтвердил суд.

Для приостановления взыскания спорной налоговой задолженности нужно подать в суд заявление о принятии соответствующей обеспечительной меры.

В связи с последними разъяснениями Высшего Арбитражного Суда РФ и законодательными изменениями возникло несколько практических вопросов, связанных с подготовкой заявления об обеспечительных мерах, направленных на приостановление взыскания спорной налоговой задолженности.

1. «Формула» испрашиваемых обеспечительных мер

В судебной практике около десяти лет назад возникали разночтения, каким образом должна быть сформулирована резолютивная часть определения о принятии обеспечительных мер, направленных на приостановление взыскания спорной налоговой задолженности, и, соответственно, «просительная» часть заявления.

До принятия и вступления в силу АПК РФ 2002 г. была принята формула «запрета налоговому органу производить взыскание оспариваемых сумм» (п. 10 Постановления Пленума ВАС РФ от 28.02.2001 № 5). Данная формула была основана на общем правиле о возможности для суда запретить ответчику совершать определенные действия, касающиеся предмета спора (ст. 76 АПК РФ 1995 г.).

Loaded: 02-07-2025 PMt 16:43:43

В АПК РФ 2002 г. содержится специальная норма о приостановлении действия оспариваемого решения (ч. 3 ст. 199). Ее появление было истолковано судами в том смысле, что «формула» обеспечительной меры может выражаться только в приостановлении действия оспариваемого решения и не может выражаться во временном запрете на взыскание спорной налоговой задолженности.

Однако в п. 76 Постановления Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 № 57 «О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации» (далее — Постановление Пленума ВАС РФ № 57) вновь воспроизведена старая «формула» обеспечительных мер: запрет ответчику принимать меры, направленные на принудительное взыскание оспариваемых сумм, причем дана ссылка одновременно на общее правило ст. 91 АПК РФ и на ч. 3 ст. 199 АПК РФ.

Можно рекомендовать просить у суда и приостановления действия налогового решения, и запрета взыскания спорной налоговой задолженности

В свете изложенного можно рекомендовать вновь, как и в период начала действия АПК РФ 2002 г., просить у суда принятия обеих мер — и приостановления действия решения, и запрета взыскания спорной налоговой задолженности. Конечно, есть риск, что суд откажет в запрете взыскания и упрекнет заявителя в плохом знании законодательства, но этот риск менее опасен, чем отказ в единственной испрошенной мере со ссылкой на то, что Пленум ВАС РФ понимает «формулу» обеспечительных мер иначе. Скорее всего, практика в ближайшие месяцы даст ответ на вопрос о «правильной» формуле.

2. Подтверждение оснований обеспечительных мер

В силу п. 9 Постановления Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 № 55 «О применении арбитражными судами обеспечительных мер» (далее — Постановление Пленума ВАС РФ № 55) суд признаёт заявление стороны о применении обеспечительных мер обоснованным, если имеются доказательства, подтверждающие наличие хотя бы одного из оснований, предусмотренных ч. 2 ст. 90 АПК РФ. В целях же предотвращения причинения значительного ущерба заявителю обеспечительные меры могут быть направлены на сохранение существующего состояния отношений (*status quo*) между сторонами.

В силу п. 2 Информационного письма Президиума ВАС РФ от 13.08.2004 № 83 «О некоторых вопросах, связанных с применением части 3 статьи 199 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации» (далее — Информационное письмо Президиума ВАС РФ № 83) ходатайство о приостановлении действия оспариваемого акта, решения не может быть удовлетворено, если заявитель не представил доказательства, свидетельствующие о том, что без обеспечительной меры могут возникнуть последствия, указанные в ч. 2 ст. 90 АПК РФ. Исключение составляют случаи, когда такие последствия напрямую вытекают из существа оспариваемого акта, решения (ч. 1 ст. 69 АПК РФ).

Loaded: 02-07-2025 PMt 16:43:43

Понятие «ущерб», использованное в ч. 2 ст. 90 АПК РФ, охватывает ущерб, определяемый по правилам ст. 15 ГК РФ, и неблагоприятные последствия, связанные с ущемлением чести, достоинства и деловой репутации.

На основании оспариваемого решения налоговый орган вправе выставить требование об уплате, принять решение и направить инкассовое поручение о взыскании спорной налоговой задолженности без акцепта налогоплательщика (п. 3 ст. 101.3, п. 2 ст. 70, ст. 46—47 НК РФ).

В соответствии с п. 54 Постановления Пленума ВАС РФ № 57 налоговый орган в целях получения данных о состоянии всех известных ему счетов налогоплательщика и обеспечения в последующем возможности взыскания средств вправе, руководствуясь ст. 76 НК РФ, вынести решение о приостановлении операций по известным ему счетам.

В силу п. 2 ст. 33 НК РФ должностные лица налоговых органов обязаны реализовывать в пределах своей компетенции права налоговых органов. Данная обязанность обеспечена угрозой ответственности должностных лиц (ст. 12 Закона РФ от 21.03.1991№ 943-I «О налоговых органах РФ», п. 3 ст. 35 НК РФ).

Полагаем, что с учетом изложенного не требуется, чтобы величина спорной задолженности при ее взыскании приводила к «кассовому разрыву» — недостатку денежных средств для исполнения иных обязанностей. Достаточно угрозы того, что спорная задолженность окажется по итогам рассмотрения дела несуществующей. Также важно, что налоговый орган, пусть и на короткий срок, приостановит операции по счетам: одно это, приведя к даже короткой просрочке платежей, может существенно подорвать деловую репутацию налогоплательщика и привести его к необходимости предоставлять финансовое обеспечение контрагентам, а в условиях, когда спорная задолженность может не подтвердиться, допускать такие риски нельзя.

Однако суды, как правило, все же не довольствуются общей ссылкой на то, что угроза значительного ущерба следует из самого решения налогового органа, и ожидают от заявителя доказательств такой угрозы.

При риске «кассового разрыва» может потребоваться встречное обеспечение

Обычно при обосновании угрозы значительного ущерба ссылаются на риск, что при просрочке платежей конкретные контрагенты могут потребовать предоставить финансовое обеспечение, уплатить неустойку, отказаться от договора. Такие ссылки должны подтверждаться копиями договоров или иными подобными доказательствами. Довод о риске «кассового разрыва» может ослабить позицию заявителя: суд может заключить, что, если спорная налоговая задолженность по итогам рассмотрения спора подтвердится, налогоплательщик не сможет ее погасить, поэтому при риске «кассового разрыва» может потребоваться встречное обеспечение. Все обстоятельства, обосновывающие риски, необходимо доказывать: предъявлять выборочно договоры, первичные документы, план (бюджет) доходов и расходов, выписки банков с остатками на расчетных счетах.

Если налоговый орган уже приостановил операции по счетам налогоплательщика в порядке п. 10 ст. 101 НК РФ, вопрос угрозы значительного ущерба по значимости уступает место встречному обеспечению: действия налогового органа свидетельствуют о его убеждении в наличии угрозы неисполнения спорной налоговой обязанности.

Loaded: 02-07-2025 PMt 16:43:43

3. Встречное обеспечение

В п. 3 Информационного письма Президиума ВАС РФ № 83 указано следующее: недопустимо приостановление действия актов, решений государственных и иных контролирующих органов, если есть основания полагать, что такое приостановление может нарушить баланс интересов заявителя и интересов третьих лиц, публичных интересов, а также повлечь за собой утрату возможности исполнения оспариваемого акта, решения при отказе в удовлетворении требования заявителя по существу спора.

Применительно к решениям, предусматривающим взыскание денежных средств или изъятие иного имущества, у заявителя по окончании разбирательства дела должно быть достаточно средств для незамедлительного исполнения оспариваемого решения.

На практике суды для принятия обеспечительных мер, приостанавливающих взыскание спорной налоговой задолженности, как правило, требуют предоставлять суду встречное обеспечение на случай, если взыскание окажется невозможным.

Немногие из российских налогоплательщиков могут похвастать показателями деятельности, при которых любая спорная налоговая задолженность им нипочем, и они смогут ее погасить с учетом имеющегося запаса ликвидности. Более того, подобные благоприятные показатели отчетности могут послужить для суда поводом отказать в приостановлении взыскания: нет угрозы «кассового разрыва».

Для остальных налогоплательщиков задача предоставить встречное обеспечение зачастую оказывается весьма актуальной.

В качестве встречного обеспечения принимается банковская гарантия. Другая допустимая форма встречного обеспечения — депозит суда — не получила достаточного распространения, так как требует отвлечь не менее половины спорной суммы, а также, с одной стороны, не предусматривает начисления процентов (при положительном исходе спора), с другой — не позволяет уменьшить пени (при отрицательном исходе).

За выдачу банковской гарантии банки взимают комиссию в процентной доле от спорной налоговой задолженности. Расходы налогоплательщиков увеличиваются от необходимости обеспечить банковской гарантией, во-первых, всю спорную налоговую задолженность (доля покрываемой задолженности определяется по усмотрению суда, и суды зачастую полагают, что должна быть покрыта вся задолженность), во-вторых, пени, которые могут быть начислены за период рассмотрения спора в суде, в будущем (относительно дня обращения за обеспечительными мерами).

Следует установить специальное основание прекращения банковской гарантии: если суд признал ее ненадлежащим встречным обеспечением и ее подлинник возвращен банку-гаранту

В свете изложенного нужно сократить риск того, что суд не примет банковскую гарантию, а налогоплательщик должен будет тем не менее уплатить банку комиссию за ее выдачу.

Loaded: 02-07-2025 PMt 16:43:43

В этих целях можно предусмотреть в гарантии или (и) в договоре об условиях ее выдачи установить специальное основание прекращения гарантии: если суд признал ее ненадлежащим встречным обеспечением и ее подлинник возвращен банку-гаранту.

Есть отдельные случаи, когда суд отказывает в приостановлении взыскания, несмотря на надлежащую гарантию, ссылаясь на то, что основание приостановления — угроза «кассового разрыва», а не гарантия, тогда как у налогоплательщика есть, например, дебиторская задолженность.

Корректно прописать в такой ситуации прекращение гарантии сложно: сама гарантия в порядке, а отказ суда к действительности гарантии отношения не имеет. Прямо указывать в гарантии, что она, даже не будучи признана ненадлежащей, должна прекратиться при отказе суда в приостановлении взыскания, нельзя: это лишило бы гарантию силы для суда. Получилось бы, что гарант ручаться за должника готов, если суд примет обеспечительные меры, но возникновение обязательства нельзя ставить под условие вынесения судом определенного решения (Постановление Конституционного Суда РФ от 23.01.2007 № 1-П).

С 1 октября 2013 г. вступила в силу норма ст. 74.1 НК РФ о банковской гарантии как способе обеспечения налоговой обязанности.

Новое регулирование применимо по общему правилу к крайне редкой ситуации изменения срока исполнения налоговой обязанности, а также к заявительному порядку возмещения НДС (как было ранее).

Среди новых требований к «налоговой» гарантии — в первую очередь запрет включать в гарантию требования о представлении иных документов, нежели требование налогового органа о платеже. Например, часто включался вступивший в силу судебный акт по существу спора в пользу налогового органа или определение, оканчивающее рассмотрение дела без разрешения спора по существу. Установлен императивный срок исполнения требования о платеже — пять дней. Необходимо повторить в тексте гарантии положение закона, согласно которому при отказе банка от платежа производится принудительное взыскание во внесудебном порядке с банка (хотя смысл повторения императивной нормы не вполне ясен).

До появления новой ст. 74.1 НК РФ требования п. 11—12 ст. 101 НК РФ редко применялись судами к банковским гарантиям, предоставляемым по налоговым спорам (постановления Девятого арбитражного апелляционного суда от 12.09.2012 № 09АП-24092/2012-АК, от 20.03.2013 № 09АП-7035/2013; суд первой инстанции вынес определения по этим делам в одном и том же составе, при этом предъявлялись иные, весьма жесткие, требования к гарантии, в частности, требовалось, чтобы она была выдана налоговой инспекции, т.е., «выдача в пользу» как правовое состояние смешивалась с фактическим вручением документа).

В связи с вступлением в силу ст. 74.1 НК РФ специалисты выработали подход, обосновывающий существование двух видов «налоговых» гарантий. Гарантия по ст. 74.1 НК РФ обеспечивает исполнение налоговой обязанности при изменении срока уплаты налога, при заявительном порядке возмещения НДС и иных случаях, прямо указанных в НК РФ. Однако правила ст. 74.1 НК РФ не распространяются на гарантии, составляемые для встречного обеспечения

Loaded: 02-07-2025 PMt 16:43:43

согласно АПК РФ, к таким гарантиям применяются лишь положения ГК РФ и АПК РФ. В налоговых спорах подобная гарантия обеспечивает требование инспекции о возмещении убытков, выраженных в налоге, пенях и штрафе, которые не получены в бюджет вследствие применения обеспечительных мер, и этим отличается от гарантии, которая напрямую обеспечивает налоговую обязанность. Соответственно, «судебная» гарантия не подпадает под требования ст. 74.1 НК РФ, и можно по-прежнему требовать дополнительные документы для платежа, например решение суда по существу спора.

Однако требования ст. 74.1 НК РФ к банковской гарантии применяются также к замене обеспечительных мер, принятых налоговым органом во внесудебном порядке (п. 10—12 ст. 101 НК РФ, отсылающие к ст. 74.1 НК РФ через п. 4 ст. 176.1 НК РФ).

Учитывая, что замена обеспечительных мер, принятых налоговым органом, схожа по своим последствиям с применением обеспечительных мер судом, возникает риск того, что налоговые органы будут обжаловать определения о принятии обеспечительных мер со ссылкой на необходимость оценивать банковские гарантии, представляемые в суд, на предмет их соответствия новым требованиям ст. 74.1 НК РФ.

После появления новой ст. 74.1 НК РФ уже известны случаи, когда требования п. 11—12 ст. 101 НК РФ и самой ст. 74.1 НК РФ были применены в суде к банковским гарантиям, подаваемым в качестве встречного обеспечения по налоговому спору. Возможно, такая практика расширится в будущем.

Если судебная практика ужесточится, необходимо будет исключить из формы банковской гарантии представление налоговым органом иных документов, нежели требование о платеже: например, заменить представление судебного решения по существу спора в пользу налогового органа, вступившего в силу, или определений, оканчивающих рассмотрение дела без разрешения спора по существу, на условия, согласно которым:

- требование о платеже не считается представленным, если есть судебное решение по существу спора в пользу налогоплательщика, пока это решение можно обжаловать;
- гарантия прекращается, если есть судебное решение по существу спора в пользу налогоплательщика и оно уже не может быть обжаловано.

Обязательство банка-гаранта можно признать акцессорным в налоговых отношениях в отличие от гражданско-правовых отношений

В «налоговых» гарантиях допустимы и даже необходимы особые условия, не свойственные гражданско-правовым гарантиям: отмена решения налогового органа, которое устанавливало налоговую задолженность, или решение суда о признании такого решения недействительным, если такое решение не может быть обжаловано, также должны прекращать гарантию. Обязательство банка-гаранта можно признать акцессорным в налоговых отношениях в отличие от гражданско-правовых отношений.

Согласно ч. 4 ст. 93 АПК РФ в принятии обеспечительных мер не может

Loaded: 02-07-2025 PMt 16:43:43

быть отказано, если лицо, испрашивающее обеспечительные меры, предоставило надлежащее встречное обеспечение, т.е., по смыслу закона наличие встречного обеспечения исключает отказ в принятии обеспечительных мер со ссылкой на угрозу убытков другой стороны спора при их принятии. Однако остается возможным отказ, если не доказаны основания обеспечительных мер: встречное обеспечение само по себе не является основанием обеспечительных мер (п. 11 Постановления Пленума ВАС РФ № 55).

4. Уплата в бюджет как альтернатива обеспечительным мерам

Некоторые налогоплательщики рассматривают возможность уплатить в бюджет спорную налоговую задолженность без получения обеспечительных мер, поскольку, если дело окончено в пользу налогоплательщика, суд обязывает возвратить взысканное (п. 82 Постановления Пленума ВАС РФ № 57), при этом подлежат начислению проценты по ст. 79 НК РФ. Конечно, суммы отвлекаются из оборота, но не приходится нести расходы на получение банковской гарантии. Если же дело окончится в пользу налогового органа, то будет меньше сумма пеней. Таким образом, риски и выгоды следует оценивать применительно к конкретной ситуации.

Loaded: 02-07-2025 PMt 16:43:43