

Ответ на поставленный вопрос

Привлечение организации к ответственности по статье 122 НК РФ правомерно.

Правовое обоснование

Пункт 1 статьи 113 Налогового кодекса Российской Федерации (далее НК РФ) содержит правило о моменте начала течения и окончания срока привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения. Он исчисляется либо со дня его совершения правонарушения либо со следующего дня после окончания налогового (расчетного) периода, в течение которого было совершено это правонарушение, и до момента истечения трёх лет (срок давности). Пункт 2 указанной статьи определяет перечень правонарушений, срок давности по которым начинает исчисляться со следующего дня после окончания соответствующего налогового периода: налоговые правонарушения, предусмотренные статьями 120, 122, 129.3 и 129.5.

Согласно разъяснениям ВАС РФ в пункте 15 Постановления от 30.07.2013 № 57 «О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации» срок давности привлечения к ответственности в отношении налоговых правонарушений, предусмотренных статьями 122 НК РФ, исчисляется со следующего дня после окончания налогового периода, в течение которого было совершено указанное правонарушение. При толковании данной нормы судам необходимо принимать во внимание, что деяния, ответственность за которые установлена статьей 122 НК РФ, состоят в неуплате или неполной уплате сумм налога в результате занижения налоговой базы, иного неправильного исчисления налога или других неправомерных действий. Поскольку исчисление налоговой базы и суммы налога осуществляется налогоплательщиком после окончания того налогового периода, по итогам которого уплачивается налог, срок давности, определенный статьей 113 Кодекса, исчисляется в таком случае со следующего дня после окончания налогового периода, в течение которого было совершено правонарушение в виде неуплаты или неполной уплаты налога.

В соответствии с пунктом 1 статьи 285 НК РФ налоговым периодом по налогу на прибыль признается календарный год. Согласно пункту 1 статьи 287 НК РФ налог, подлежащий уплате по истечении налогового периода, уплачивается не позднее 28 марта года, следующего за налоговым периодом.

Согласно условиям задачи неуплата налога на прибыль за 2018 год произошла в 2019 году - в периоде, в котором сумма налога подлежала уплате по итогам 2018 года. Поскольку сумма налога на прибыль за 2018 год должна быть уплачена в бюджет не позднее 28.03.2019, то

правонарушение в виде неуплаты или неполной уплаты налога на прибыль по итогам 2018 года совершено организацией в 2019 году. Следовательно, срок давности привлечения к ответственности за неуплату налога начинает исчисляться с 01.01.2020 и заканчивается 01.01.2023.

Таким образом, срок давности привлечения к ответственности не истек на момент вынесения налоговым органом решения от 05 февраля 2022 года о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения.

В описываемом в задаче случае организация обратилась в вышестоящий налоговый орган с апелляционной жалобой, в которой указывает о неправомерности привлечения к налоговой ответственности ввиду истечения на момент вынесения решения налогового органа срока давности привлечения к налоговой ответственности за совершение налогового правонарушения, так как ошибочно растолковала положения статьи 113 НК РФ, а именно начало исчисления данного срока: не с года, следующего за годом совершения правонарушения (2019), а с года, следующего за годом налогового периода (2018). Поэтому при его методе исчисления срока давности к привлечению за совершение налоговых правонарушений с 01.01.2019 по 01.01.2022 получается, что дата вынесения налоговым органом такого решения 05 февраля 2022 года находится позже этого срока. Однако это основано на ошибочном толковании норм НК РФ, нарушений законодательства в действиях налогового органа нет.

Проведя анализ судебной практики, необходимо обратить внимание на то, что сегодня суды толкуют статью 113 НК РФ подобным же образом (Определение Верховного Суда РФ от 20.03.2020 № 306-ЭС20-1522 по делу № А57-3949/2019, Постановление Арбитражного суда Северо-Западного округа от 10.09.2020 № Ф07-8910/2020 по делу № А56-133141/2019, Постановление Арбитражного суда Волго-Вятского округа от 05.12.2018 № Ф01-4933/2018 по делу № А11-9880/2016). Но здесь не хотелось бы обойти стороной ранее постановление Президиума ВАС РФ от 01.02.2002 № 3803/01, где он, освобождая налогоплательщика от ответственности на основании пункта 1 статьи 113 НК РФ, исчислил срок давности привлечения к налоговой ответственности, предусмотренной статьей 122 НК РФ, со дня, следующего после окончания налогового периода, за который не был уплачен налог. Однако позднее в Постановлении от 27.09.2011 № 4134/11 Президиум ВАС РФ занял иную позицию, сделав вывод, что налоговым периодом, о котором говорится в пункте 1 статьи 113 НК РФ, при квалификации действий налогоплательщика по статье 122 НК РФ является период, предоставленный для исполнения соответствующей обязанности по уплате налога, соответственно, исчисление срока давности привлечения к ответственности должно производиться со следующего дня после окончания налогового периода, в котором налог должен был быть уплачен.