

ПИСЬМО ФНС РОССИИ от 21.02.2023 № БВ-4-7/2101

Федеральная налоговая служба направляет для использования в работе Обзор правовых позиций, отраженных в судебных актах Конституционного Суда Российской Федерации и Верховного Суда Российской Федерации, принятых в четвертом квартале 2022 года по вопросам налогообложения.

Действительный  
государственный советник  
Российской Федерации  
3 класса  
В.В.БАЦИЕВ

Приложение

ОБЗОР  
ПРАВОВЫХ ПОЗИЦИЙ, ОТРАЖЕННЫХ В СУДЕБНЫХ АКТАХ  
КОНСТИТУЦИОННОГО СУДА РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ И ВЕРХОВНОГО СУДА  
РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ, ПРИНЯТЫХ В ЧЕТВЕРТОМ КВАРТАЛЕ  
2022 ГОДА ПО ВОПРОСАМ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ.

1. Для выплаты процентов с излишне взысканных, в том числе путем направления уполномоченным органом уведомления об уплате, утилизационных сборов при их возврате плательщику подлежит применению по аналогии порядок выплаты процентов, предусмотренный статьей 79 Налогового кодекса Российской Федерации для случаев излишнего взыскания налога, сбора, страховых взносов.

Согласно пункту 37 Правил взимания, исчисления, уплаты и взыскания утилизационного сбора в отношении самоходных машин и (или) прицепов к ним, а также возврата и зачета излишне уплаченных или излишне взысканных сумм этого сбора, утвержденных Постановлением Правительства Российской Федерации от 6 февраля 2016 года N 81, возврат излишне уплаченных утилизационных сборов производится в валюте Российской Федерации; при возврате излишне уплаченных (взысканных) утилизационных сборов проценты с излишне уплаченных (взысканных) утилизационных сборов не выплачиваются, суммы не индексируются и комиссионное вознаграждение по банковским операциям выплачивается за счет переводимых средств.

Арбитражные суды по делу N А56-69059/2020, отказали обществу в удовлетворении требования о взыскании с Центральной акцизной таможни процентов (764 719 рублей), начисленных на излишнюю сумму утилизационного сбора, указав, что указанным пунктом 37 Правил прямо установлен запрет на выплату процентов с излишне уплаченных (взысканных) утилизационных сборов.

По мнению общества, пункт 37 Правил противоречит Конституции Российской Федерации, ее статьям 35, 52, 53 и 57, поскольку лишает плательщика права на получение процентов с неосновательно взысканного утилизационного сбора.

Конституционный Суд Российской Федерации удовлетворил жалобу заявителя исходя из следующего:

- регулируя основания, условия и порядок возврата излишне уплаченных или излишне взысканных налогов, таможенных платежей, в частности предусматривая начисление процентов на излишне взысканную сумму, федеральный законодатель установил дополнительные гарантии с целью защитить права граждан и юридических лиц от незаконных действий либо бездействия органов государственной власти;

- регулирование отношений, связанных со взиманием публичных платежей и в основе своей имущественных, требует баланса частного и публичного интересов, с учетом того что государственная и частная собственность признаются и защищаются Конституцией Российской Федерации равным образом (статья 8, часть 2);

- оценивая механизм взимания утилизационного сбора в качестве обладающего признаками принудительности по отношению к плательщику, надо принимать во внимание действие такой обеспечительной меры, направленной на исполнение публичного финансового обязательства, как начисление пени за неуплату сбора (пункты 11(1) и 17 Правил);

- для публичного образования предусмотрен упрощенный механизм восстановления имущественных интересов, и, напротив, плательщикам сбора отказано в подобном механизме, что очевидно влечет дисбаланс частного и публичного интересов в отношении по взысканию сбора;

- предписание пункта 37 Правил может быть воспринято правоприменителем как безусловно исключаящее компенсацию со стороны публичного субъекта имущественных потерь плательщика сбора в связи с излишним его взысканием, вследствие чего предусмотренный Гражданским кодексом Российской Федерации порядок возмещения вреда, причиненного незаконными действиями либо бездействием государственных органов и их должностных лиц (статьи 15, 16, 1064 и 1069), несмотря на его универсальный характер, может быть не способен в полной мере обеспечить плательщику в случае незаконного (излишнего) взыскания с него утилизационного сбора тот же уровень гарантий защиты от имущественных потерь, который достигается в упрощенном порядке, т.е. при выплате заранее нормативно оговоренных процентов и в отсутствие необходимости у лица доказывать в специальных процессуальных процедурах возникновение у него убытков в результате совершенного публичным субъектом деликта;

- отсутствие названного упрощенного механизма для плательщиков утилизационного сбора влечет нарушение принципов охраны права частной собственности, равенства и соразмерности публичных платежей, поддержания доверия к закону и действиям государства применительно к сфере публичных финансов.

Конституционный Суд Российской Федерации признал пункт 37 Правил взимания, исчисления, уплаты и взыскания утилизационного сбора в отношении самоходных машин и (или) прицепов к ним, а также возврата и зачета излишне уплаченных или излишне взысканных сумм этого сбора, утвержденных Постановлением Правительства Российской Федерации от 6 февраля 2016 года N 81 не соответствующим Конституции Российской Федерации, ее статьям 8 (часть 2), 19 (части 1 и 2), 35, 52, 53, 55 (часть 3) и 75.1, в той мере, в какой в системе действующего правового регулирования содержащееся в нем положение, устанавливая запрет на выплату процентов при возврате излишне взысканных утилизационных сборов, не предусматривает упрощенного порядка восстановления имущественных прав плательщика утилизационного сбора, нарушенных излишним взысканием этого сбора.

Правительству Российской Федерации надлежит внести в действующее правовое регулирование изменения. Впредь до внесения таких изменений, для выплаты процентов с излишне взысканных, в том числе путем направления уполномоченным органом уведомления об уплате, утилизационных сборов при их возврате плательщику подлежит применению по аналогии порядок выплаты процентов, предусмотренный статьей 79 Налогового кодекса Российской Федерации для случаев излишнего взыскания налога, сбора, страховых взносов.

Данные выводы содержатся в Постановлении Конституционного Суда Российской Федерации от 08.11.2022 N 47-П "По делу о проверке конституционности пункта 37 Правил взимания, исчисления, уплаты и взыскания утилизационного сбора в отношении самоходных машин и (или) прицепов к ним, а также возврата и зачета излишне уплаченных или излишне взысканных сумм этого сбора в связи с жалобой общества с ограниченной ответственностью "Трактородеталь Групп".

2. При определении признаков хищения, совершенного путем обмана о наличии оснований для начисления или увеличения заработной платы (денежного довольствия), не подлежит включению в его размер сумма НДФЛ, которая исчислена и удержана налоговым агентом.

Офицер-контрактник предоставлял должностным лицам воинских частей поддельное удостоверение "Мастер спорта России" и вместо положенной 70% надбавки за особые достижения в службе получал 100% надбавку. В совокупности ему было начислено более полумиллиона рублей, включая 70 тысяч рублей в качестве налога на доходы физических лиц.

Военные суды при рассмотрении этого дела о мошенничестве разошлись в вопросе о том, нужно ли включать налог на доходы физических лиц в сумму хищения. Апелляционный суд исключил налог из предмета хищения и снизил назначенный осужденному штраф, но суд кассационной инстанции с данным решением не согласился, и дело вновь поступило в апелляционную инстанцию.

Военный суд направил запрос в Конституционный Суд Российской Федерации, в котором указал, что пункт 1 примечаний к статье 158 Уголовного кодекса Российской Федерации противоречит статьям 1, 18, 19, 45 (часть 1), 46 (часть 1) и 57 Конституции Российской Федерации, так как позволяет расценивать удержание налоговым агентом налога на доходы физических лиц в качестве противоправного изъятия суммы уплаченного налога виновным в свою пользу и тем самым включать эту сумму в предмет хищения наряду с фактически полученным путем обмана денежным довольствием. В данном случае предмет хищения сумм удержанного налога входит в противоречие с известным в правоприменительной практике пониманием момента окончания преступления, когда хищение признается оконченным с момента поступления имущества в незаконное владение виновного и тот имеет реальную возможность пользоваться или распоряжаться им по своему усмотрению (пункт 5 постановления Пленума Верховного Суда Российской Федерации от 30 ноября 2017 года N 48 "О судебной практике по делам о мошенничестве, присвоении и растрате").

Конституционный Суд Российской Федерации признал оспариваемое положение неконституционным исходя из следующего:

- интересами защиты конституционного права собственности обусловлена необходимость эффективных мер публично-правовой ответственности за посягательства на него;

- введение таких мер Конституция Российской Федерации возлагает на законодателя, предоставляя ему достаточно широкую свободу усмотрения, но одновременно обязывая руководствоваться имеющими универсальное значение и по своей сути относящимися к основам конституционного правопорядка общими принципами юридической ответственности, включая

принципы юридического равенства и правовой определенности, а также принцип *nullum crimen, nulla poena sine lege* (нет преступления, нет наказания без указания на то в законе), которые получили конкретизацию в ее статьях 19 (часть 1) и 54 (часть 2);

- эти общеправовые принципы выступают критерием оценки законодательного регулирования прав и свобод, а их реализация в уголовно-правовой сфере предполагает, с одной стороны, использование средств уголовного закона для равной защиты собственности от преступных посягательств, а с другой - недопущение избыточного ограничения прав и свобод при применении мер уголовно-правового принуждения, с тем чтобы обеспечить дифференциацию ответственности, отвечающую требованиям справедливости, разумности и пропорциональности;

- при дифференциации уголовной ответственности за хищение чужого имущества в зависимости от его стоимости должна учитываться общественная опасность деяния и порожденных им последствий как с точки зрения размера вреда, причиненного собственнику или иному законному владельцу имущества (который оценивается в уголовном законе исходя из того, кому причинен вред - физическому или юридическому лицу), так и с точки зрения размера похищенного;

- предполагается взаимосвязанное применение норм налогового законодательства, подлежащего применению при удержании налога из начисленной заработной платы (денежного довольствия) и норм уголовного закона, который является базовым в том, что касается как понятия хищения денежных средств, так и его размера, для определения размера хищения в случае получения необоснованных выплат;

- в судебной практике хищение чужого имущества признается оконченным с момента, когда оно поступило в незаконное владение виновного или других лиц и они получили реальную возможность (в зависимости от потребительских свойств этого имущества) пользоваться или распорядиться им по своему усмотрению;

- при решении же вопроса о виновности в совершении мошенничества, присвоения или растраты суды исходят из того, что обязательным признаком хищения является наличие у лица корыстной цели, т.е. стремления изъять и (или) обратить чужое имущество в свою пользу либо распорядиться им как своим собственным, в том числе путем передачи его в обладание других лиц, круг которых не ограничен (пункты 5 и 26 постановления Пленума Верховного Суда Российской Федерации "О судебной практике по делам о мошенничестве, присвоении и растрате");

- размер хищения (стоимость похищенного) и размер ущерба в отдельных случаях могут не совпадать - как то: уменьшение ущерба при частичной возмездности (например, при совершении хищения под видом правомерной сделки, по которой произведена частичная оплата стоимости имущества, частично оказаны услуги по договору) или его увеличение вследствие особой значимости имущества, его уникальности;

- по общему правилу имущественный ущерб как признак хищения предполагает (составляет) утрату имущества, т.е. уменьшение фондов собственника на стоимость (размер) утраченного в результате преступления имущества, которое поступило в незаконное владение виновного или других лиц;

- обязательными объективными признаками хищения выступают противоправное завладение имуществом (изъятие, обращение) в таком размере, в каком им распорядиться может либо сам виновный, либо лицо, в чью пользу это имущество по его воле отчуждено, а также ущерб, причиненный содеянным;

- под воздействием обмана, совершенного работником (военнослужащим), работодатель (уполномоченное лицо), введенный в заблуждение относительно наличия оснований для

начисления или увеличения заработной платы (денежного довольствия), производит неверное начисление, тем самым уменьшая фонд заработной платы (фонд денежного довольствия военнослужащих) на всю величину такого начисления, включая сумму, которая впоследствии будет удержана в качестве налога, что может характеризоваться как причиняемый ему ущерб;

- работодатель (уполномоченное лицо) как налоговый агент, действуя добросовестно и выполняя свои обязанности, предусмотренные налоговым законодательством, исчисляет, удерживает и перечисляет в бюджетную систему Российской Федерации сумму налога на такой доход физического лица;

- в правоприменительной практике пункту 1 примечаний к статье 158 Уголовного кодекса Российской Федерации придается противоречивый смысл, что не позволяет однозначно понять, как определить размер хищения, совершаемого путем обмана работником (военнослужащим) о наличии оснований для начисления или увеличения заработной платы (денежного довольствия), касательно отнесения или неотнесения к нему суммы налога, удержанной и уплаченной с полученной путем обмана части заработной платы (денежного довольствия):

- с одной стороны, обстоятельства того, что фонд заработной платы (фонд денежного довольствия военнослужащих) уменьшается на всю величину необоснованно начисляемой заработной платы (денежного довольствия), включая ошибочно удерживаемый налог на доходы физических лиц, что образует такой признак хищения, как ущерб, а также то, что работодатель действует именно в качестве налогового агента, т.е. уплата налога осуществляется из средств, начисленных работнику, ведут к формированию судебной практики, которая включает удержанные в качестве налога суммы в размер хищения;

- с другой стороны, не может характеризовать корыстную цель виновного (предполагающую стремление обогатиться лично или обратить похищенное в обладание иных лиц) перечисление удержанной налоговым агентом части необоснованно начисленной заработной платы (денежного довольствия) в бюджетную систему Российской Федерации, реальную возможность распорядиться похищенным виновный (работник, военнослужащий) получает только в отношении той части денежных средств, которые ему фактически выплачиваются (зачисляются на его счет) - указанная логика дает основания для практики, в рамках которой суды исключают из размера хищения сумму удержанного налога, поскольку виновный ее не получает и не имеет возможности распорядиться ею по своему усмотрению;

- порождаемая правоприменительной практикой неопределенность пункта 1 примечаний к статье 158 Уголовного кодекса Российской Федерации достигает конституционной значимости и входит в противоречие с требованиями статей 19 (часть 1), 54 (часть 2) и 55 (часть 3) Конституции Российской Федерации, поскольку допускает различную оценку размера похищенного при хищениях, совершаемых одним способом при одних и тех же обстоятельствах;

- в условиях наличия в практике двух противоположных вариантов толкования одной уголовно-правовой нормы по одному и тому же вопросу продолжение ее применения таким вариативным образом является недопустимым, при этом указание на необходимость применения менее благоприятного для подозреваемого (обвиняемого), подсудимого варианта противоречило бы природе Конституционного Суда Российской Федерации как органа, решения которого не должны приводить к ухудшению правового положения граждан в отношениях с государством (постановления Конституционного Суда Российской Федерации от 11 декабря 2014 года N 32-П и от 25 апреля 2018 года N 17-П).

Конституционный Суд Российской Федерации признал пункт 1 примечаний к статье 158 Уголовного кодекса Российской Федерации не соответствующим Конституции Российской Федерации, ее статьям 19 (часть 1), 54 (часть 2) и 55 (часть 3), в той мере, в какой ввиду своей неопределенности он допускает в правоприменительной практике различную оценку размера

похищенного при хищениях, совершаемых путем обмана о наличии оснований для начисления или увеличения заработной платы (денежного довольствия) применительно к отнесению или неотнесению к этому размеру суммы налога, удержанной и уплаченной налоговым агентом с начисленной под воздействием обмана части заработной платы (денежного довольствия).

Федеральному законодателю надлежит - исходя из требований Конституции Российской Федерации и с учетом правовых позиций, выраженных в настоящем Постановлении, - устранить выявленную Конституционным Судом Российской Федерации неопределенность правового регулирования в части оценки размера похищенного при хищении, совершенном путем обмана о наличии оснований для начисления или увеличения заработной платы (денежного довольствия). Этим не ставится под сомнение правомочие федерального законодателя - в пределах его конституционной дискреции и с соблюдением вытекающих из принципов равенства и справедливости требований соразмерности уголовно-правовых и иных последствий совершенного деяния тяжести содеянного - выбрать способ решения данного вопроса.

Впредь до внесения в правовое регулирование изменений, вытекающих из настоящего Постановления, при определении признаков хищения, совершенного путем обмана о наличии оснований для начисления или увеличения заработной платы (денежного довольствия), не подлежит включению в его размер сумма налога на доходы физических лиц, которая исчислена и удержана налоговым агентом.

Данные выводы содержатся в Постановлении Конституционного Суда Российской Федерации от 08.12.2022 N 53-П "По делу о проверке конституционности пункта 1 примечаний к статье 158 Уголовного кодекса Российской Федерации в связи с запросом Тихоокеанского флотского военного суда".

3. Подпункт 2 пункта 3 статьи 170 Налогового кодекса Российской Федерации для целей исчисления и уплаты налога на добавленную стоимость предусматривает случаи и порядок восстановления сумм данного налога и не регулирует вопросы очередности удовлетворения требований кредиторов в деле о несостоятельности (банкротстве).

Актами арбитражных судов было установлено, что требование об уплате суммы налога на добавленную стоимость, ранее принятой к вычету налогоплательщиком и восстановленной им после реализации имущества в рамках дела о несостоятельности (банкротстве), относится к пятой очереди текущих платежей.

Общество оспорило конституционность подпункта 2 пункта 3 статьи 170 Налогового кодекса Российской Федерации, предусматривающего случаи и порядок восстановления налогоплательщиком сумм налога на добавленную стоимость, принятых к вычету налогоплательщиком по товарам (работам, услугам), в том числе по основным средствам и нематериальным активам, имущественным правам.

По мнению заявителя, оспариваемое законоположение противоречит статьям 19 (часть 1), 35 (части 1 и 3) и 57 Конституции Российской Федерации, поскольку во взаимосвязи со статьей 5 и пунктами 1 и 2 статьи 134 Федерального закона от 26 октября 2002 года N 127-ФЗ "О несостоятельности (банкротстве)" позволяет относить требование об уплате суммы налога на добавленную стоимость, восстановленной налогоплательщиком в связи с реализацией основного средства в процессе банкротства, к текущим платежам.

Конституционный Суд Российской Федерации отказал в принятии жалобы к рассмотрению исходя из следующего.

Согласно Конституции Российской Федерации каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы (статья 57). Нормативно-правовое регулирование в сфере налогов и сборов

относится к компетенции законодателя, который, обладая достаточно широкой дискрецией, самостоятельно решает вопрос о целесообразности налогообложения тех или иных экономических объектов, руководствуясь при этом конституционными принципами регулирования экономических отношений (Постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 22 июня 2009 года N 10-П и др.).

Статья 170 Налогового кодекса Российской Федерации, определяя порядок отнесения сумм налога на добавленную стоимость на затраты по производству и реализации товаров (работ, услуг), предусматривает в пункте 3 случаи и порядок восстановления сумм данного налога, когда ранее правомерно принятые налогоплательщиком к вычету суммы налога на добавленную стоимость по приобретенным товарам (работам, услугам) при наступлении определенных обстоятельств должны быть уплачены в бюджет.

Следовательно, данное законоположение как само по себе, так и во взаимосвязи с нормами Федерального закона "О несостоятельности (банкротстве)" не может рассматриваться как нарушающее конституционные права заявителя в указанном в жалобе аспекте, в деле с участием которого суды, установив момент возникновения обязанности по уплате налога, пришли к выводу о необходимости отнесения соответствующего требования к текущим платежам.

Данные выводы содержатся в Определении Конституционного Суда Российской Федерации от 27.10.2022 N 2702-О "Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы общества с ограниченной ответственностью "Северная строительно-инвестиционная компания" на нарушение его конституционных прав подпунктом 2 пункта 3 статьи 170 Налогового кодекса Российской Федерации".

4. Во взаимосвязи с пунктом 3 статьи 122 Налогового кодекса Российской Федерации абзац третий пункта 1 статьи 126 Федерального закона "О несостоятельности (банкротстве)", устанавливая правило о прекращении начисления финансовых санкций, в том числе за неисполнение обязанности по уплате обязательных платежей, с момента введения конкурсного производства, не освобождает от ответственности за правонарушения (как частно-, так и публично-правового характера), совершенные до возбуждения дела о банкротстве.

Актами арбитражных судов с бывшего руководителя признанного банкротом хозяйственного общества в конкурсную массу должника взысканы убытки в размере налоговой недоимки хозяйственного общества, штрафа и пени.

Гражданин оспорил конституционность абзаца третьего пункта 1 статьи 126 Федерального закона от 26 октября 2002 года N 127-ФЗ "О несостоятельности (банкротстве)" и пункта 3 статьи 122 Налогового кодекса Российской Федерации.

По мнению заявителя, оспариваемые нормы в их взаимосвязи противоречат статьям 8, 19 (часть 2), 34 (часть 1) и 35 Конституции Российской Федерации, нарушают принцип равноправия кредиторов в деле о банкротстве, не обеспечивают равную защиту всех форм собственности в той мере, в какой они согласно сложившейся правоприменительной практике позволяют:

- налоговым органам начислять штраф в решении о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения, вынесенном в период конкурсного производства проверяемого налогоплательщика, если проверка проводилась за налоговые периоды до начала дела о банкротстве;

- заявлять о взыскании с бывшего руководителя организации убытков на основании статьи 53.1 Гражданского кодекса Российской Федерации ввиду штрафов, назначенных в соответствии с пунктом 3 статьи 122 Налогового кодекса Российской Федерации.

Конституционный Суд Российской Федерации отказал в принятии жалобы к рассмотрению исходя из следующего.

Абзац третий пункта 1 статьи 126 Федерального закона "О несостоятельности (банкротстве)", устанавливая правило о прекращении начисления финансовых санкций, в том числе за неисполнение обязанности по уплате обязательных платежей, с момента введения конкурсного производства, не освобождает от ответственности за правонарушения (как частно-, так и публично-правового характера), совершенные до возбуждения дела о банкротстве. Во взаимосвязи с пунктом 3 статьи 122 Налогового кодекса Российской Федерации и с учетом разъяснений, содержащихся в пункте 11 постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 23 июля 2009 года N 63 "О текущих платежах по денежным обязательствам в деле о банкротстве", он обеспечивает защиту правопорядка, равенство кредиторов в деле о банкротстве и не вступает в противоречие с конституционными требованиями. Таким образом, оспариваемые нормы не могут расцениваться как нарушающие конституционные права заявителя в указанном в жалобе аспекте.

Данные выводы содержатся в Определении Конституционного Суда Российской Федерации от 27.10.2022 N 2792-О "Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Орлова Андрея Игорьевича на нарушение его конституционных прав абзацем третьим пункта 1 статьи 126 Федерального закона "О несостоятельности (банкротстве)" и пунктом 3 статьи 122 Налогового кодекса Российской Федерации".

5. То обстоятельство, что приобретенные товары впоследствии были использованы налогоплательщиком как составные части товара, реализация которого облагается НДС по ставке 0 процентов, не может иметь значение для разрешения вопроса о возможности применения налогового вычета, поскольку им были осуществлены хозяйственные операции по реализации иного товара, а не перепродажа приобретенных комплектующих изделий.

Инспекция отказала обществу в применении вычетов по счетам-фактурам с выделенным НДС по ставке 20%, полученным от поставщиков, посчитав, что приобретенные товары связаны с космической деятельностью, реализация которых облагается НДС по ставке 0% (подпункт 5 пункта 1 статьи 164 Налогового кодекса Российской Федерации).

Признавая обоснованными требования общества, суды первой и апелляционной инстанций пришли к выводу о соблюдении им условий для применения вычета налога, предусмотренных главой 21 Налогового кодекса Российской Федерации. Суды отметили, что налоговый орган, отказывая заявителю в применении вычетов по счетам-фактурам с выделенным и оплаченным НДС по ставке 20%, фактически перекладывает на заявителя бремя доказывания обоснованности применения его контрагентами налоговой ставки. Заявитель являлся приобретателем товара, то есть лицом, которому НДС был предъявлен к оплате контрагентами в составе цены за товар, которые, в свою очередь, отразили его как НДС с реализации, то есть к уплате в бюджет, в силу чего был создан экономический источник для вычета, применяемого в рассматриваемом случае заявителем.

Суд округа, отменяя состоявшиеся по делу судебные акты, пришел к выводу, что нижестоящими судами не дана надлежащая оценка доводам налогового органа, изложенная по настоящему делу, в связи с чем направил дело на новое рассмотрение в суд первой инстанции.

Обращаясь в Верховный Суд Российской Федерации с кассационной жалобой общество указало, что оно не могло по объективным причинам предоставить сертификаты на продукцию космической отрасли, поскольку указанные документы оформляются предприятиями - поставщиками. Вместе с тем по информации поставщиков поставляемая продукция не требовала обязательной сертификации.



Верховный Суд Российской Федерации отменил постановление суда округа, оставив в силе судебные акты нижестоящих инстанций исходя из следующего.

Исходя из взаимосвязанных положений пункта 1 статьи 30, статьи 33, пункта 1 статьи 82 Налогового кодекса Российской Федерации законная цель реализации полномочий налоговыми органами, включая полномочия по проведению мероприятий налогового контроля, состоит в обеспечении правильности исчисления, полноты и своевременности уплаты (перечисления) налогов и иных обязательных платежей в бюджетную систему Российской Федерации. Проверка правильности определения условий и исполнения гражданско-правовых договоров налогоплательщиком в отношениях с его контрагентами не относится к полномочиям налоговых органов, если это не связано с оценкой соблюдения налогоплательщиком законодательства о налогах и сборах и достижением вышеназванной цели.

При рассмотрении дела судами установлено, что обществом соблюдены все предусмотренные статьей 169, статьями 171 - 172 Налогового кодекса условия для принятия к вычету сумм НДС, предъявленных контрагентами. Экономический источник для вычета (возмещения) налога в бюджете создан, поскольку суммы НДС, выделенные в счетах-фактурах по ставке 20 процентов, контрагентами отражены к уплате в бюджет. Со стороны инспекции данные обстоятельства в ходе рассмотрения дела не оспаривались и объективно ничем не опровергнуты. В частности, из материалов дела не следует, что кто-либо из поставщиков общества не исполнил свою налоговую обязанность в полном объеме.

Из содержания оспариваемого решения инспекции следует, что по существу единственным основанием для отказа в применении налоговых вычетов является мнение инспекции о том, что лицами, применяющими ставку НДС 0 процентов, в рассматриваемой ситуации должны были являться не только сам налогоплательщик, но и все его поставщики, как участники космической деятельности.

Однако из условий договоров, заключенных между обществом и его поставщиками, не вытекало наличие обязанности поставщиков по оформлению документов, предусмотренных подпунктом 4 пункта 7 статьи 165 Налогового кодекса Российской Федерации, поскольку поставляемая продукция не требовала обязательной сертификации. Поставленная продукция предназначена не только для применения в космической технике и фактически является комплектующими изделиями межотраслевого применения. То обстоятельство, что приобретенные товары впоследствии были использованы самим обществом как составные части товара, реализация которого облагается НДС по ставке 0 процентов, не может иметь значение для разрешения вопроса о возможности применения заявителем вычета, поскольку им были осуществлены хозяйственные операции по реализации иного товара, а не перепродажа приобретенных комплектующих изделий.

Сертификаты на реализуемую космическую технику в данном случае предоставляются предприятиями, реализующими работы (услуги), то есть соисполнителями по государственным контрактам, в том числе самим обществом при исполнении его обязательств перед заказчиками, а не поставщиками продукции межотраслевого применения, в отношении которых обязанность по предоставлению сертификатов договором не предусмотрена.

Таким образом, игнорируя договорные условия взаимодействия общества с контрагентами и отказывая в применении налоговых вычетов обществу в отсутствие каких-либо потерь казны, связанных с избранным обществом порядком приобретения продукции в рамках реализации своих обязательств перед Государственной корпорацией "Роскосмос" и Министерством обороны Российской Федерации, инспекция вышла за пределы своих полномочий. Приняв оспариваемые решения, инспекция создала ситуацию, при которой право на вычеты НДС не может быть реализовано ни самим обществом, участвующим в космической деятельности, ни его

поставщиками, которые не рассматривались в качестве участников такой деятельности, исходя из условий заключенных с ними договоров, что также не отвечает принципу (требованию) добросовестности налогового администрирования.

Данные выводы содержатся в Определении Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации от 24.10.2022 N 305-ЭС22-14014 по делу N А41-57693/2021 (АО "Научно-производственное объединение им. С.А. Лавочкина" против Межрайонной ИФНС России N 13 по Московской области).

6. Размер доначисляемых налогов подлежит уменьшению таким образом, как если бы налоги, уплачиваемые элементами схемы "дробления бизнеса" в связи с применением специальных налоговых режимов, в рамках проверяемых периодов уплачивались налогоплательщиком-организатором. С учетом положений пункта 7 статьи 3 Налогового кодекса Российской Федерации такой зачет производится способом, который является наиболее благоприятным для налогоплательщика: в первую очередь, при определении размера доначисляемого налога на прибыль организаций (в рамках проверяемых периодов, начиная с наиболее ранних дат возникновения недоимок), поскольку налоги, уплачиваемые в связи с применением специальных налоговых режимов, являются фискальными эквивалентами налога на прибыль организаций. Соответствующим образом производится корректировка пеней и штрафов, начисляемых по налогу на прибыль организаций. В случае если после зачета указанных платежей в счет налога на прибыль организаций остается положительная разница (незачтенный остаток), то она подлежит зачету в счет иных образовавшихся по итогам проверок недоимок, включая косвенные налоги.

Основанием для принятия оспариваемого решения послужил вывод инспекции о создании обществом схемы "дробления бизнеса", имеющей целью минимизацию налоговых обязательств за счет перераспределения выручки на 21 взаимозависимую и подконтрольную организацию, которые осуществляют свою деятельность под единым коммерческим обозначением "УправдомЪ" в сфере управления жилыми многоквартирными домами в Нижнем Новгороде, и сохранения тем самым права на применение специального налогового режима в виде упрощенной системы налогообложения.

Суд первой инстанции пришел к выводу о создании налогоплательщиком противоправной схемы искусственного "дробления" бизнеса с целью получения необоснованной налоговой выгоды в виде сохранения права на применение упрощенной системы налогообложения и уменьшения за счет этого налоговых обязательств посредством перераспределения полученных доходов на взаимозависимые организации, в связи с чем отказал в удовлетворении заявленного требования в обжалуемой части, с чем также согласились суды апелляционной и кассационной инстанций. При этом суды трех инстанций посчитали, что в рассматриваемом случае расчет налоговых обязательств общества произведен инспекцией исходя из подлинного экономического содержания производимых операций, при этом уплаченные взаимозависимыми организациями суммы налогов могут быть заявлены плательщиками к зачету или возврату в порядке статьи 78 Налогового кодекса Российской Федерации.

Обращаясь в Верховный Суд Российской Федерации с кассационной жалобой общество указало, что при определении размера его налоговых обязательств как основной организации налоговый орган должен был учесть уплаченные участниками группы налоги. Доначисление налогов и сборов по общей системе налогообложения без учета налогов, исчисленных и уплаченных каждым обществом за спорные налоговые периоды, по которым объединены их доходы, неправомерно, так как непринятие инспекцией данных сведений при определении

размера недоимки может привести к произвольному завышению сумм налогов, пени и штрафов, начисленных по результатам налоговой проверки.

Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации отменила состоявшиеся по делу судебные акты и направила дело в соответствующей части на новое рассмотрение исходя из следующего.

Выявление необоснованной налоговой выгоды не предполагает определения налоговой обязанности в более высоком размере (что означало бы применение санкции), а может служить основанием для доначисления суммы налога, подлежащей уплате в бюджет таким образом, как если бы налогоплательщик не злоупотреблял правом (определения Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации от 05.04.2018 N 305-КГ17-20231, от 06.03.2018 N 304-КГ17-8961, от 30.09.2019 N 307-ЭС19-8085, от 28.10.2019 N 305-ЭС19-9789, от 19.05.2021 N 309-ЭС20-23981 и др.).

Из этого же исходит Конституционный Суд Российской Федерации, отмечая в своих решениях (постановления от 28.03.2000 N 5-П, от 17.03.2009 N 5-П, от 22.06.2009 N 10-П, определение от 27.02.2018 N 526-О и др.), что налоговые органы не освобождаются от обязанности в рамках контрольных процедур принимать исчерпывающие меры, направленные на установление действительного размера налогового обязательства налогоплательщика, исключая возможность вменения ему налога в размере большем, чем это установлено законом.

Таким образом, установив, что имело место искусственное распределение доходов от реализации товаров (работ, услуг) между несколькими лицами, которыми прикрывалась фактическая деятельность одного хозяйствующего субъекта, не отвечавшего установленным законом условиям для применения УСН (так называемое "дробление бизнеса"), налоговый орган вправе консолидировать доходы и исчислить налоги соответствующему плательщику по общей системе налогообложения.

При этом из существа рассматриваемого правонарушения вытекает, что в целях определения объема прав и обязанностей в соответствии с действительным экономическим смыслом осуществляемой деятельности суммы налогов, уплаченные элементами схемы "дробления бизнеса" в отношении дохода от искусственно разделенной деятельности, должны учитываться при определении размеров налогов по общей системе налогообложения, а также пеней и штрафов, доначисляемых решением по налоговой проверке налогоплательщику-организатору такой схемы, наряду с доходами и расходами, а также ранее не заявленными налоговыми вычетами по налогу на добавленную стоимость.

В ином случае не будет обеспечена последовательность и полнота переквалификации совершенных налогоплательщиком операций, правильность определения их последствий, а доначисление налогов в излишнем размере (без учета уплаченных сумм) приобретет характер дополнительной санкции, налагаемой на налогоплательщика и выходящей за пределы мер, необходимых для обеспечения всеобщности налогообложения и противодействия злоупотреблениям в этой сфере (определения Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации в определениях от 23.03.2022 N 307-ЭС21-17087 и N 307-ЭС21-17713, от 21.07.2022 N 301-ЭС22-4481).

Из материалов дела следует и не оспаривалось налоговым органом, что по итогам налоговой проверки инспекция располагала сведениями и документами, которые позволяли определить налоговые обязательства общества по общей системе налогообложения с учетом налогов, исчисленных и уплаченных иными участниками группы компаний "УправдомЪ" за спорные налоговые периоды, по которым объединены их доходы. Вместе с тем при определении размера недоимки, пени и штрафов эти сведения инспекцией фактически во внимание не приняты.

По доводам налогоплательщика нарушения, допущенные инспекцией при определении размера неуплаченных налогов, являются существенными, поскольку могли привести к возложению на общество произвольной обязанности по повторной уплате налога с дохода, в отношении которого уже было осуществлено налогообложение - налог ранее был уплачен иными участниками группы "УправдомЪ" в отношении их общей (искусственно разделенной и консолидированной по результатам проверки) деятельности, на общую сумму более 131 млн. рублей.

Данные выводы содержатся в Определении Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации от 17.10.2022 N 301-ЭС22-11144 по делу N А43-21183/2020 (ООО "ДК Сормовского района "Сормово" против Межрайонной ИФНС России N 21 по Нижегородской области) о признании недействительным решения о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения.

Аналогичные выводы содержатся в Определении Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации от 23.12.2022 N 308-ЭС22-15224 по делу N А63-18516/2020 (индивидуальный предприниматель Шупиков А.Н. против Инспекции ФНС по г. Георгиевску Ставропольского края).

7. Исключение из состава расходов налогоплательщика затрат, связанных с деятельностью, доходы от осуществления которой были им обоснованно учтены при исчислении налога на прибыль привело к нарушению заложенного в главе 25 Налогового кодекса Российской Федерации принципа соотносимости доходов и расходов и связь последних именно с деятельностью организации по извлечению прибыли и к нарушению закрепленного в статье 3 Налогового кодекса принципа экономического основания налога.

В решении налоговый орган пришел к выводу о неправомерном включении обществом в состав расходов при исчислении налоговой базы по налогу на прибыль организаций за 2015 - 2017 годы сумм исчисленной амортизации по морским судам за период их регистрации и нахождения в Российском международном реестре судов (РМРС).

Суды трех инстанций, руководствуясь положениями подпункта 33 пункта 1 статьи 251, статьи 252, статьи 253, пункта 1 и абзаца 5 пункта 3 статьи 256 Налогового кодекса Российской Федерации (в редакции, действовавшей до 31.12.2018), поддержали выводы инспекции о том, что морские суда, зарегистрированные в РМРС, не являются амортизируемым имуществом на период нахождения их в РМРС вне зависимости от целей их использования, а также пункта отправления и пункта назначения. Амортизация за период нахождения судов в РМРС не начисляется и, соответственно, не формирует расходы организации в целях главы 25 Кодекса.

Обращаясь с жалобой в Верховный Суд Российской Федерации, общество указывало, что, включая в состав расходов суммы амортизации, оно исходило из того, что по морским судам, зарегистрированным в РМРС и осуществляющим каботажные перевозки (перевозки и буксировка в сообщении между морскими портами Российской Федерации), для расчета налога учитываются все доходы от эксплуатации, соответственно, необходимо учитывать и расходы, иное не соответствует экономическому обоснованию налога на прибыль организаций, поскольку такой подход влечет взимание налога с выручки, а не с прибыли. Свою позицию налогоплательщик основывал на положениях пункта 3 статьи 256 Налогового кодекса Российской Федерации (в редакции, действовавшей в проверяемом периоде), которые следует толковать в системной связи с нормами подпункта 33 пункта 1 статьи 251, пункта 48.5 статьи 270 Кодекса.

По мнению общества, норма абзаца 5 пункта 3 статьи 256 Налогового кодекса Российской Федерации об исключении из состава амортизируемого имущества судов, зарегистрированных в РМРС, распространяется только на суда, используемые для международных перевозок. Кроме

того, налогоплательщик полагал, что существовавшее до 01.01.2019 правовое регулирование следует толковать и применять с учетом последующих изменений в Кодекса. Федеральным законом от 04.06.2018 N 137-ФЗ "О внесении изменений в статьи 256 и 270 части второй Налогового кодекса Российской Федерации", вступившим в действие с 01.01.2019, абзац пятый пункта 3 статьи 256 Налогового кодекса Российской Федерации признан утратившим силу.

Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации отменила состоявшиеся по делу судебные акты и признала решение налогового органа недействительным исходя из следующего.

В соответствии с подпунктом 33 пункта 1 статьи 251 Налогового кодекса Российской Федерации освобождение от налогообложения налогом на прибыль организаций распространяется только на доходы, полученные от международных перевозок судами, зарегистрированными в РМРС, и не распространяется на доходы от иных видов деятельности, в том числе осуществляемых такими судами каботажных перевозок, то есть перевозок в сообщении между морскими портами Российской Федерации.

Основываясь на указанных положениях статьи 251 Налогового кодекса Российской Федерации, общество полностью учло в налоговой базе при исчислении налога на прибыль доходы от каботажных перевозок (внутрироссийских).

Законодатель последовательно различает порядок учета доходов и расходов, связанных с эксплуатацией судов, зарегистрированных в РМРС, в зависимости от целей и вида такой эксплуатации. Исключив при налогообложении из состава доходов хозяйственные операции, связанные с перевозками, в которых пункт отправления и (или) пункт назначения находятся за пределами территории Российской Федерации (статья 251 Кодекса), одновременно был установлен порядок учета расходов, при котором и затраты на содержание, эксплуатацию такого имущества в случае совершения указанных операций также не учитываются в составе расходов при исчислении налога на прибыль. Данный вывод соответствует правовому регулированию как в прежней (до 01.01.2019), так и в действующей редакции статей 251, 256, 270 Налогового кодекса Российской Федерации.

Во всех иных случаях для учета доходов и расходов, относящихся к использованию в каботажных перевозках судов, зарегистрированных в РМРС, применяется общий порядок исчисления налога, установленный соответствующими положениями Кодекса.

В результате принятия Федерального закона N 137-ФЗ произошло не изменение правового регулирования, а его уточнение, призванное изменить правоприменительный подход контролирующих (фискальных) органов и устранить неравноправное положение определенной категории налогоплательщиков, сложившееся ввиду ошибочного толкования положений действующего налогового законодательства.

Данные выводы содержатся в Определении Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации от 07.10.2022 N 305-ЭС22-11287 по делу N А40-82898/2021 (Ответственный участник консолидированной группы налогоплательщиков ПАО "Газпром нефть" против Межрегиональной ИФНС России по крупнейшим налогоплательщикам N 2).

8. Условиями применения льготы, установленной подпунктом 4 пункта 2 статьи 358 Налогового кодекса Российской Федерации являются: принадлежность пассажирских и грузовых речных, морских и воздушных судов налогоплательщику; осуществление пассажирских и грузовых перевозок с их использованием в качестве основного (базового) вида деятельности. Иных критериев, определяющих основания для применения рассматриваемой льготы, в том числе

связанных с использованием пассажирских и грузовых речных, морских и воздушных судов только в коммерческой (приносящей доход) деятельности, осуществлением с их использованием исключительно регулярных перевозок, достижением определенного объема дохода и (или) соотношения видов полученных доходов, данная норма не предусматривает.

Учреждением в отношении принадлежащих ему на праве оперативного управления двух самолетов ТУ-204-300 было заявлено право на применение за 2020 год льготы по транспортному налогу, предусмотренной подпунктом 4 пункта 2 статьи 358 Налогового кодекса Российской Федерации. Сообщением инспекции от 03.03.2021 налогоплательщику было отказано в предоставлении налоговой льготы, поскольку предметом, целями и основным видом деятельности учреждения не является осуществление пассажирских и (или) грузовых перевозок, что и послужило основанием для обращения налогоплательщика в суд.

Суды трех инстанций, руководствуясь положениями статьи 358 Налогового кодекса Российской Федерации, отказали в удовлетворении заявленного учреждением требования. По мнению судов, заявителем не выполнены условия для предоставления налоговой льготы, поскольку указанный в ЕГРЮЛ основной вид деятельности учреждения не связан с осуществлением пассажирских (грузовых) перевозок. Доля дохода от осуществления учреждением таких перевозок, как указали суды, несравнимо меньше (3,67%) доли доходов, полученных учреждением от научных исследований и разработки в области естественных и технических наук (83,45%), из чего сделан вывод, что перевозка космических экипажей и других специалистов носит вспомогательный характер по отношению к предмету и целям деятельности, для которых учреждение создано.

Обращаясь в Верховный Суд Российской Федерации с кассационной жалобой учреждение указало, что его функционирование в соответствии с установленными его учредителем (Российской Федерацией в лице Госкорпорации "Роскосмос") предметом и целями деятельности фактически невозможно без осуществления воздушных перевозок пассажиров и грузов. В спорном периоде эксплуатируемые учреждением воздушные суда совершали пассажирские и грузовые рейсы в целях перемещения космонавтов, сотрудников учреждения или государственных комиссий. Осуществление учреждением воздушных перевозок обусловлено выполнением им государственных задач согласно основному виду деятельности и не предполагает заключение договоров и взимание учреждением платы за перевозимые грузы и с пассажиров при их перевозке, а потому учреждение полагает, что предоставление указанной налоговой льготы не может быть поставлено в зависимость от доли доходов учреждения, связанных с использованием воздушных судов.

Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации отменила состоявшиеся по делу судебные акты и признала решение налогового органа недействительным исходя из следующего.

По смыслу закона налоговые льготы выступают формой имущественной поддержки (государственной помощи) отдельных категорий субъектов экономического оборота и признаются оправданным исключением из принципа всеобщности и равенства налогообложения в той мере, в какой это позволяет налогоплательщику эффективно распорядиться оставшимися после налогообложения финансовыми ресурсами и одновременно обеспечить удовлетворение лежащего в основе предоставления льготы публичного интереса, связанного со стимулированием деятельности отдельных отраслей экономики, улучшением социально-экономического положения территорий и т.п.

Законодательно установленный круг адресатов налоговых льгот в широком понимании - как в форме освобождения от уплаты налога отдельных категорий плательщиков, так и в форме установления пониженных ставок налога или возможности уменьшения налогооблагаемой базы, -

не может быть произвольным и согласно пункту 3 статьи 3 Налогового кодекса Российской Федерации должен иметь под собой экономическое основание.

В связи с этим при предоставлении налоговых льгот должен быть обеспечен равный подход - условия применения льгот должны толковаться и применяться таким образом, чтобы дифференциация прав налогоплательщиков осуществлялась по объективным и разумным критериям, отвечающим цели соответствующих законоположений (определения Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации от 27.04.2022 N 305-ЭС21-24673, от 24.11.2021 N 310-ЭС21-11695, от 28.09.2021 N 308-ЭС21-6663 и др.).

В данном случае при установлении налоговой льготы по транспортному налогу, предусмотренной подпунктом 4 пункта 2 статьи 358 Налогового кодекса Российской Федерации, законодатель исходил из необходимости исключения из числа объектов налогообложения пассажирских и грузовых речных, морских и воздушных судов в том случае, если осуществление соответствующих пассажирских и (или) грузовых перевозок является основным видом деятельности организации, в собственности (хозяйственном ведении или оперативном управлении) которой находятся транспортные средства.

Авиация подразделяется на гражданскую, государственную и экспериментальную авиацию. Авиация, используемая в целях обеспечения потребностей граждан и экономики, относится к гражданской авиации. Государственная авиация, используемая для решения возложенных на Государственную корпорацию по космической деятельности "Роскосмос" задач в области космической деятельности, относится к государственной авиации специального назначения (статьи 20 - 22 Воздушного кодекса Российской Федерации).

Учреждение создано для выполнения государственных задач в области космической деятельности, отнесено к ведению Государственной корпорации по космической деятельности "Роскосмос" и не является коммерческой организацией, в связи с чем не имеет своей целью получение прибыли от гражданской авиации.

Это означает, что предоставление учреждению налоговой льготы по транспортному налогу согласно подпункту 4 пункта 2 статьи 358 Налогового кодекса Российской Федерации не может быть поставлено в зависимость от присвоения налогоплательщику кода ОКВЭД, характеризующего деятельность коммерческих перевозчиков в сфере гражданской авиации, а также от доли доходов налогоплательщика, связанных с использованием воздушных судов, поскольку их основное использование осуществляется в интересах государства.

К числу основных видов деятельности общества, согласно уставу, относится осуществление воздушных перевозок космических экипажей, специалистов учреждения, представителей федеральных органов исполнительной власти и иных представителей заинтересованных организаций; осуществление воздушных перевозок грузов и оборудования; осуществление эксплуатации, обслуживания и ремонта авиационной техники учреждения, аэродромно-техническое обеспечение.

Таким образом, функционирование учреждения в соответствии с установленными его учредителем (Российской Федерацией в лице Государственной корпорации по космической деятельности "Роскосмос") предметом и целями деятельности невозможно без осуществления воздушных перевозок пассажиров и грузов, и в этом смысле осуществление соответствующих перевозок относится к основной деятельности налогоплательщика.

Иное толкование положений подпункта 4 пункта 2 статьи 358 Налогового кодекса Российской Федерации фактически делает невозможным применение налоговой льготы в отношении государственной авиации специального назначения, что не вытекает из содержания данной нормы и противоречит принципу равенства.

Данные выводы содержатся в Определении Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации от 21.12.2022 N 305-ЭС22-17644 по делу N А41-68521/2021 (ФГБУ "НИИ ЦПК имени Ю.А. Гагарина" против Межрайонной ИФНС России N 16 по Московской области).

9. Выявленное инспекцией нарушение (организацией на момент приема наличных денежных средств за оказанную услугу использовалась контрольно-кассовая техника с незарегистрированным в налоговых органах в установленном порядке фискальным накопителем) подлежало квалификации по части 4 статьи 14.5 КоАП РФ, а не по части 2 статьи 14.5 КоАП РФ.

Сотрудниками налогового органа была проведена проверка выполнения требований Федерального закона от 22.05.2003 N 54-ФЗ "О применении контрольно-кассовой техники при осуществлении расчетов в Российской Федерации". В акте проверки от 15.03.2021 установлено, что в офисе общества, при осуществлении наличных денежных расчетов в момент оплаты за оказание услуги по перевозке груза, кассиром офиса денежные расчеты произведены с применением контрольно-кассовой техники, однако заводской номер фискального накопителя, отпечатанный в кассовом чеке, не соответствует регистрационным данным, указанным в карточке регистрации контрольно-кассовой техники. Срок действия ключа накопителя истек 06.03.2021.

Инспекция посчитала, что обществом нарушены положения статей 1.2 и 5 Федерального закона от 22.05.2003 N 54-ФЗ, так как на момент приема наличных денежных средств за оказанную услугу использовалась контрольно-кассовая техника с незарегистрированным в налоговых органах в установленном порядке фискальным накопителем.

По мнению налогоплательщика, налоговый орган неправомерно квалифицировал выявленное правонарушение в соответствии с частью 2 статьи 14.5 Кодекса об административных правонарушениях Российской Федерации, субъективной стороной которого является бездействие в виде неприменения контрольно-кассовой техники, фактически контрольно-кассовая техника заявителем применялась.

Суды первой, апелляционной инстанции и кассационной инстанций поддержали позицию инспекции, отказав в удовлетворении требований заявителя.

Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации отменила состоявшиеся по делу судебные акты, направив дело на новое рассмотрение исходя из следующего.

Частью 2 статьи 14.5 КоАП РФ установлена административная ответственность за неприменение контрольно-кассовой техники. То обстоятельство, что указанные в отпечатанном на контрольно-кассовой технике чеке реквизиты заводского номера фискального накопителя не соответствуют реквизитам заводского номера фискального накопителя, указанным в карточке регистрации контрольно-кассовой техники в налоговом органе, не может рассматриваться как неприменение контрольно-кассовой техники, поскольку фактически контрольно-кассовая техника применялась, однако применялась с нарушением установленного порядка.

Часть 4 статьи 14.5 КоАП РФ устанавливает административную ответственность за применение контрольно-кассовой техники, которая не соответствует установленным требованиям, либо за применение контрольно-кассовой техники с нарушением установленных законодательством Российской Федерации о применении контрольно-кассовой техники порядка регистрации контрольно-кассовой техники, порядка, сроков и условий ее перерегистрации, порядка и условий ее применения.

Таким образом, выявленное инспекцией нарушение подлежало квалификации по части 4 статьи 14.5 КоАП РФ, а не по части 2 статьи 14.5 КоАП РФ.



При этом неправильная квалификация правонарушения инспекцией сама по себе не является основанием для признания незаконным и отмены в полном объеме постановления о привлечении к административной ответственности. Указанный вывод соответствует правовым позициям, изложенным в Определениях Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации от 28.03.2018 N 305-АД17-18495 и от 17.03.2020 N 310-ЭС19-21527.

Поскольку заявление о регистрации (перерегистрации) контрольно-кассовой техники в связи с заменой фискального накопителя подано обществом в налоговый орган в пределах срока, установленного пунктом 4 статьи 4.2 Закона N 54-ФЗ, а фактов применения обществом вышеуказанной контрольно-кассовой техники в период между 06.03.2021 и 15.03.2021 инспекция не установила, общество полагало, что в его действиях отсутствует состав административного правонарушения, ответственность за которое установлена частью 4 статьи 14.5 КоАП РФ.

Однако, суды названные обстоятельства, имеющие существенное значение для рассмотрения дела, не устанавливали.

Данные выводы содержатся в Определении Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации от 31.10.2022 N 305-ЭС22-12867 по делу N А40-98449/2021 (ООО "Первая экспедиционная компания" против Инспекции ФНС России по г. Балашихе Московской области).

10. Инструкция о порядке взаимодействия органов внутренних дел и налоговых органов при организации и проведении выездных налоговых проверок (приложение N 1), утв. Приказом МВД России N 495, ФНС России N ММ-7-2-347 от 30.06.2009 разработана и утверждена компетентными федеральными органами исполнительной власти во исполнение требований федеральных законов по вопросу, не получившему содержательной регламентации в этих законах, путем непосредственного осуществления правового регулирования по вопросам взаимодействия федеральных органов исполнительной власти.

По мнению административных истцов, указанная Инструкция о порядке взаимодействия органов внутренних дел и налоговых органов при организации и проведении выездных налоговых проверок противоречит статьям 1, 4, 6, 9 Налогового кодекса Российской Федерации, поскольку необоснованно расширяет перечень участников налоговых правоотношений, включая в него органы внутренних дел. Заявители считают, что положения Инструкции являются неопределенными, что может приводить к злоупотреблению со стороны налоговых органов при проведении выездной налоговой проверки, в том числе путем необоснованного участия сотрудников органов внутренних дел в проведении выездной налоговой проверки для оказания давления на проверяемого налогоплательщика.

Верховный Суд Российской Федерации отказал заявителям в удовлетворении административного иска исходя из следующего.

На момент принятия Инструкции право милиции участвовать в порядке, предусмотренном законодательством Российской Федерации о налогах и сборах, в налоговых проверках по запросам налоговых органов было закреплено в пункте 33 части первой статьи 11 Закона Российской Федерации от 18 апреля 1991 г. N 1026-I "О милиции".

Федеральным органом исполнительной власти, осуществляющим функции по контролю и надзору за соблюдением законодательства о налогах и сборах, в соответствии с Положением о Федеральной налоговой службе, утвержденным постановлением Правительства Российской Федерации от 30 сентября 2004 г. N 506, является ФНС России, которая осуществляет свою деятельность непосредственно и через свои территориальные органы во взаимодействии с другими федеральными органами исполнительной власти, органами исполнительной власти

субъектов Российской Федерации, органами местного самоуправления и государственными внебюджетными фондами, общественными объединениями и иными организациями (пункты 1, 4).

Положением о Министерстве внутренних дел Российской Федерации, утвержденным Указом Президента Российской Федерации от 21 декабря 2016 г. N 699, определено, что МВД России является федеральным органом исполнительной власти, осуществляющим функции по выработке и реализации государственной политики и нормативно-правовому регулированию в сфере внутренних дел (пункт 1, подпункт 4 пункта 11).

Аналогичные полномочия МВД России на момент издания оспариваемого нормативного правового акта были предусмотрены Положением о Министерстве внутренних дел Российской Федерации, утвержденным Указом Президента Российской Федерации от 19 июля 2004 г. N 927 (пункт 1, подпункт 4 пункта 8), Положением о Министерстве внутренних дел Российской Федерации, утвержденным Указом Президента Российской Федерации от 1 марта 2011 г. N 248 (пункт 1, подпункт 4 пункта 12).

Следовательно, оспариваемый нормативный правовой акт разработан и утвержден компетентными федеральными органами исполнительной власти во исполнение требований федеральных законов по вопросу, не получившему содержательной регламентации в этих законах, путем непосредственного осуществления правового регулирования по вопросам взаимодействия федеральных органов исполнительной власти. Требования законодательства, устанавливающего правила принятия нормативного правового акта и введения его в действие, в том числе порядок государственной регистрации и опубликования, соблюдены и не оспариваются административными истцами.

Доводы административных истцов о противоречии Инструкции статьям 1, 2, 4, 6, 9, 36 и 87 Налогового кодекса Российской Федерации, так как, по их мнению, оспариваемый нормативный акт безосновательно расширяет установленный перечень участников налоговых правоотношений, относя к ним органы внутренних дел Российской Федерации, лишены правовых оснований.

В силу статьи 9 Кодекса участниками отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах, являются организации и физические лица, признаваемые в соответствии с Кодексом налогоплательщиками, плательщиками сборов, плательщиками страховых взносов (пункт 1); организации и физические лица, признаваемые в соответствии с этим кодексом налоговыми агентами (пункт 2); налоговые органы (федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный по контролю и надзору в области налогов и сборов, и его территориальные органы) (пункт 3); таможенные органы (федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный в области таможенного дела, подчиненные ему таможенные органы Российской Федерации) (пункт 4).

В системе действующего правового регулирования невключение лица в перечень, устанавливаемый статьей 9 Налогового кодекса Российской Федерации, означает, что такое лицо не наделено полномочиями по осуществлению предусмотренных названным кодексом процедур налогового контроля и взысканию соответствующих налоговых санкций. Тем не менее данный факт не умаляет право такого лица реализовать свои полномочия, если они установлены иными положениями Кодекса.

Одной из форм проведения налогового контроля являются выездные налоговые проверки, при их осуществлении налоговые органы вправе привлекать сотрудников органов внутренних дел (пункт 1 статьи 36 Кодекса). Такое регулирование направлено на качественный и полный сбор доказательственной базы по нарушениям законодательства о налогах и сборах в рамках межведомственного взаимодействия органов государственной власти (определения Конституционного Суда Российской Федерации от 25 января 2018 г. N 14-О, от 17 июля 2018 г. N 1683-О).

Так, Инструкция устанавливает порядок организации и проведения налоговыми органами с участием органов внутренних дел выездных налоговых проверок налогоплательщиков, плательщиков сборов, налоговых агентов, оформления и реализации результатов этих проверок (пункт 1).

В соответствии с пунктом 7 Инструкции сотрудники органов внутренних дел принимают участие в выездных налоговых проверках на основании мотивированного запроса налогового органа, подписанного руководителем (заместителем руководителя) налогового органа в порядке, предусмотренном пунктом 8 Инструкции.

Пункт 8 Инструкции устанавливает перечень оснований для направления мотивированного запроса налогового органа об участии сотрудников органов внутренних дел в выездной (повторной выездной) налоговой проверке, определяя, таким образом, критерии и конкретные требования, при которых к проводимым налоговыми органами выездным налоговым проверкам могут привлекаться органы внутренних дел.

Данное положение оспариваемого нормативного правового акта, вопреки мнению административных истцов, само по себе исключает возможность бесосновательного (немотивированного) участия органов внутренних дел в выездных налоговых проверках.

Таким образом, Инструкция, предусматривающая возможность участия сотрудников органов внутренних дел в выездных налоговых проверках, непосредственно основывается на нормах федерального законодательства и конкретизирует порядок организации и проведения налоговыми органами с участием органов внутренних дел выездных налоговых проверок.

При этом органы внутренних дел, участвуя по запросу налоговых органов в проводимых данными органами выездных налоговых проверках, действуют исключительно в рамках своей нормативно установленной компетенции, не наделяются полномочиями налоговых органов и не замещают сотрудников налогового органа при проведении выездных налоговых проверок и принятии решения по их итогам.

При изложенных обстоятельствах Инструкция соответствует требованию правовой определенности, по своему содержанию не допускает неоднозначного толкования, а основанные на нем правоприменительные решения и действия налоговых органов, с которыми административные истцы, как следует из их заявления, не согласны, могут быть оспорены в общем порядке.

Доводы административных истцов фактически сводятся к несогласию с действующим правовым регулированием, а также отстаиванию позиции о внесении целесообразных, с их точки зрения, изменений в действующее регулирование в части необходимости регламентации иного порядка, что не может служить правовым основанием для удовлетворения административного иска.

Проверяя полномочия органа (должностного лица), суды не вправе обсуждать вопрос о целесообразности принятия органом или должностным лицом оспариваемого акта, поскольку это относится к исключительной компетенции органов государственной власти Российской Федерации, ее субъектов, органов местного самоуправления и их должностных лиц.

Данные выводы содержатся в Решении Верховного Суда Российской Федерации от 12.10.2022 N АКПИ22-653 Об отказе в удовлетворении заявления о признании недействующей Инструкции о порядке взаимодействия органов внутренних дел и налоговых органов при организации и проведении выездных налоговых проверок (приложение N 1), утв. Приказом МВД России N 495, ФНС России N ММ-7-2-347 от 30.06.2009. (ООО "Москва Китчен Хаус", ООО "Москоу-Дэсигн", Лазарев Е.И. против ФНС России, МВД России).

11. Из буквального содержания подпункта 10 пункта 1 статьи 32 Налогового кодекса Российской Федерации не следует, что указанная норма предусматривает какие-либо сроки хранения документов, образующихся в процессе деятельности Федеральной налоговой службы, ее территориальных органов и подведомственных организаций.

Общество обратилось в Верховный Суд Российской Федерации с административным иском о признании недействующими абзаца третьего пункта 4 Единых требований к порядку формирования информационного ресурса "Расчеты с бюджетом" местного уровня, утвержденных приказом ФНС России от 18.01.2012 N ЯК-7-1/9@, пункта 191 Перечня документов, образующихся в процессе деятельности ФНС России, ее территориальных органов и подведомственных организаций, с указанием сроков их хранения, утвержденного приказом ФНС России от 02.11.2021 N ЕД-7-10/952@.

Административный истец полагает, что положения оспариваемых приказов ФНС России, устанавливающие пятилетний срок хранения архивированных баз данных карточек расчетов с бюджетом и пятилетний срок хранения карточек расчетов с бюджетом, вводят дополнительные основания для отказа в приеме документов для предоставления государственной услуги индивидуального информирования о состоянии расчетов по налогам, сборам, страховым взносам, пеням, штрафам.

Указанное в части установления срока хранения карточек расчетов с бюджетом, по мнению административного истца, противоречит положениям подпункта 10 пункта 1 статьи 32 Налогового кодекса Российской Федерации.

В обоснование своего требования общество указало, что в 2022 г. обращалось в налоговый орган с заявлениями о предоставлении справок об исполнении налогоплательщиком обязанности по уплате налогов, сборов, страховых взносов, пеней, штрафов, процентов за период 2013 - 2015 гг., однако в предоставлении такой информации ему было отказано. Жалоба общества в вышестоящий налоговый орган оставлена без удовлетворения со ссылкой на оспариваемые нормы.

Верховный Суд Российской Федерации отказал заявителю в удовлетворении административного иска исходя из следующего.

Отношения в сфере организации хранения, комплектования, учета и использования документов Архивного фонда Российской Федерации и других архивных документов независимо от их форм собственности, а также отношения в сфере управления архивным делом в Российской Федерации в интересах граждан, общества и государства регулируются Федеральным законом от 22 октября 2004 г. N 125-ФЗ "Об архивном деле в Российской Федерации".

В соответствии с частью 1 статьи 23 поименованного закона федеральные органы государственной власти, иные государственные органы Российской Федерации разрабатывают и утверждают перечни документов, образующихся в процессе их деятельности, а также в процессе деятельности подведомственных им организаций, с указанием сроков их хранения по согласованию с уполномоченным федеральным органом исполнительной власти в сфере архивного дела и делопроизводства.

Согласно части 1 статьи 21.1 указанного закона сроки хранения архивных документов устанавливаются федеральными законами, иными нормативными правовыми актами Российской Федерации, а также перечнями документов, предусмотренных частью 3 статьи 6 и частями 1 и 1.1 статьи 23 данного закона.

Подпунктом 5.19 пункта 5 Положения о Федеральной налоговой службе, утвержденного постановлением Правительства Российской Федерации от 30 сентября 2004 г. N 506, предусмотрено, что ФНС России осуществляет в соответствии с законодательством Российской Федерации

Федерации работу по комплектованию, хранению, учету и использованию архивных документов, образовавшихся в ходе своей деятельности.

Перечень принят по согласованию с Центральной экспертно-проверочной комиссией при Росархиве 27 октября 2021 г., полномочия которой установлены Положением о Центральной экспертно-проверочной комиссии при Федеральном архивном архиве, утвержденным приказом Росархива от 8 ноября 2019 г. N 173, зарегистрированным в Министерстве юстиции Российской Федерации 28 февраля 2020 г., регистрационный номер 57634.

Следовательно, ФНС России вправе была определить перечень и сроки хранения служебных документов, образующихся в процессе ее деятельности, что не противоречит положениям действующего законодательства.

Требования, согласно их содержанию, устанавливают порядок организации работы по формированию информационного ресурса "Расчеты с бюджетом" местного уровня; предназначены для налогового администрирования юридических и физических лиц в налоговых органах; разработаны с учетом использования централизованных программных средств, применяемых в налоговых органах.

Перечень включает документы, образующиеся в процессе деятельности налоговых органов Российской Федерации всех уровней системы управления и организаций, находящихся в его ведении, с указанием сроков их хранения.

Пункт 4 Требований и пункт 191 Перечня устанавливают сроки архивного хранения карточек "Расчетов с бюджетом" и баз данных таких карточек, перенесенных на электронные носители информации, подлежащие архивному хранению в течение 5 лет.

Анализ оспариваемых актов, включая положения, с которыми административный истец связывает нарушение своих прав, позволяет сделать вывод, что данные акты не содержат правовых норм, затрагивающих права, свободы и обязанности человека и гражданина.

Требования и Перечень по порядку издания, форме (виду) являются ведомственными документами, распространяющими свое действие на ФНС России, ее территориальные органы и подведомственные организации.

Таким образом, не являясь по своей правовой природе нормативными правовыми актами, затрагивающими права, свободы, обязанности человека и гражданина, Требования и Перечень не подлежали государственной регистрации по Правилам подготовки нормативных правовых актов федеральных органов исполнительной власти и их государственной регистрации, утвержденным постановлением Правительства Российской Федерации от 13 августа 1997 г. N 1009, их издание не требовало официального опубликования в порядке, предусмотренном Указом Президента Российской Федерации от 23 мая 1996 г. N 763 "О порядке опубликования и вступления в силу актов Президента Российской Федерации, Правительства Российской Федерации и нормативных правовых актов федеральных органов исполнительной власти".

Кроме того, вопреки утверждениям административного истца Требования и Перечень в оспариваемой части соответствуют действующему законодательству.

Из содержания статьи 3, части 1 статьи 13 и части 1 статьи 17 Федерального закона "Об архивном деле в Российской Федерации" следует, что в рамках осуществления управленческой деятельности в сфере архивного дела федеральные государственные органы обязаны создавать архивы документов (информации), образовавшихся в результате их деятельности, сохранять архивные документы (информацию) в течение сроков, установленных федеральными законами, иными нормативными правовыми актами и перечнями документов, а также вправе самостоятельно определять сроки хранения архивных документов (информации) по согласованию

с уполномоченным федеральным государственным органом в сфере архивного дела и делопроизводства.

В соответствии с подпунктом 5 пункта 3 статьи 24 Налогового кодекса Российской Федерации налоговые агенты обязаны в течение пяти лет обеспечивать сохранность документов, необходимых для исчисления, удержания и перечисления налогов.

В силу статьи 29 Федерального закона от 6 декабря 2011 г. N 402-ФЗ "О бухгалтерском учете" первичные учетные документы, регистры бухгалтерского учета, бухгалтерская (финансовая) отчетность, аудиторские заключения о ней подлежат хранению экономическим субъектом в течение сроков, устанавливаемых в соответствии с правилами организации государственного архивного дела, но не менее пяти лет после отчетного года (часть 1); документы учетной политики, стандарты экономического субъекта, другие документы, связанные с организацией и ведением бухгалтерского учета, в том числе средства, обеспечивающие воспроизведение электронных документов, а также проверку подлинности электронной подписи, подлежат хранению экономическим субъектом не менее пяти лет после года, в котором они использовались для составления бухгалтерской (финансовой) отчетности в последний раз (часть 2); экономический субъект должен обеспечить безопасные условия хранения документов бухгалтерского учета и их защиту от изменений (часть 3).

Кроме того, приказом Росархива от 20 декабря 2019 г. N 236 утвержден Перечень типовых управленческих архивных документов, образующихся в процессе деятельности государственных органов, органов местного самоуправления и организаций, с указанием сроков их хранения, в статье 303 которого установлено, что документы (справки, таблицы, сведения, переписка) о начисленных и перечисленных суммах налогов в бюджеты всех уровней, задолженности по ним хранятся 5 лет.

В системе действующего правового регулирования установленный абзацем третьим пункта 4 Требований и пункта 191 Перечня 5-летний срок хранения архивных баз карточек "Расчетов с бюджетом" на электронных носителях информации соответствует приведенным выше законоположениям.

Доводы административного истца со ссылкой на подпункта 10 пункта 1 статьи 32 Налогового кодекса Российской Федерации о бессрочности хранения указанных документов, а также необходимости учета требований уголовного законодательства о сроках давности привлечения к уголовной ответственности за налоговые нарушения лишены правовых оснований.

Данные выводы содержатся в Решении Верховного Суда Российской Федерации от 15.12.2022 N АКПИ22-975 Об отказе в удовлетворении заявления о признании недействующими абзаца третьего пункта 4 Единых требований к порядку формирования информационного ресурса "Расчеты с бюджетом" местного уровня, утв. приказом ФНС России от 18.01.2012 N ЯК-7-1/9@, пункта 191 Перечня документов, образующихся в процессе деятельности Федеральной налоговой службы, ее территориальных органов и подведомственных организаций, с указанием сроков их хранения, утв. приказом ФНС России от 02.11.2021 N ЕД-7-10/952@. (ООО "БУМ-РИЭЛТ" против ФНС России).