

# ВЕРХОВНЫЙ СУД РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

№ 309-ЭС19-21200  
Дело №А47-7120/2018

## О П Р Е Д Е Л Е Н И Е

г. Москва

28.02.2020

Резолютивная часть определения объявлена 26.02.2020

Полный текст определения изготовлен 28.02.2020

Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации в составе:

председательствующего судьи

Завьяловой Т.В.,

судей

Антоновой М.К., Павловой Н.В.

рассмотрела в открытом судебном заседании дело по кассационной жалобе индивидуального предпринимателя Воробьева Владимира Анатольевича на решение Арбитражного суда Оренбургской области от 19.12.2018 по делу №А47-7120/2018, постановление Восемнадцатого арбитражного апелляционного суда от 08.04.2019 и постановление Арбитражного суда Уральского округа от 30.07.2019 по тому же делу по заявлению индивидуального предпринимателя Воробьева Владимира

Анатольевича о признании недействительным решения Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы Российской Федерации № 9 по Оренбургской области от 14.03.2018 № 10-16/03713 в части доначисления единого сельскохозяйственного налога в сумме 350 955 рублей, начисления пеней в сумме 253 726 рублей, штрафа в сумме 52 828 рублей, а также об обязанности инспекции устранить допущенные нарушения прав и законных интересов налогоплательщика (с учетом уточнения заявленных требований в порядке, установленном статьей 49 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации).

В заседании приняли участие представители:

от Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы Российской Федерации № 9 по Оренбургской области – Талыбов И.Р., Черкасова В.В.

Индивидуальный предприниматель Воробьев Владимир Анатольевич, извещенный надлежащим образом о времени и месте судебного разбирательства, своих представителей для участия в судебном заседании не направил, в связи с чем дело рассмотрено в порядке статьи 156 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации в его отсутствие.

Заслушав доклад судьи Верховного Суда Российской Федерации Павловой Н.В., выслушав объяснения представителей участвующих в деле лиц, Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации

**установила:**

Межрайонной инспекцией Федеральной налоговой службы Российской Федерации № 9 по Оренбургской области (далее – инспекция, налоговый орган) проведена выездная налоговая проверка индивидуального предпринимателя Воробьева Владимира Анатольевича (далее – предприниматель) по вопросам правильности исчисления, своевременности уплаты (удержания, перечисления) налогов и сборов за период с 01.01.2014 по 31.12.2016.

По результатам налоговой проверки инспекцией составлен акт от 26.12.2017 № 10-20/014дсп и вынесено решение от 14.03.2018 № 10-16/03713 о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения, в соответствии с которым налогоплательщику предложено уплатить недоимку по единому сельскохозяйственному налогу (далее – ЕСХН) за 2014 год в сумме 283 493 рублей, за 2015 год в сумме 753 705 рублей, за 2016 год в сумме 19 361 рубль, а всего в сумме 1 056 559 рублей, пени в общей сумме 253 726 рублей, а также штраф, предусмотренный пунктом 1 статьи 122 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – Налоговый кодекс), в размере 52 828 рублей.

Управление Федеральной налоговой службы по Оренбургской области решением от 25.05.2018 № 16-15/07864 оставило без изменения названное решение инспекции, отказав в удовлетворении апелляционной жалобы предпринимателя.

Предприниматель, не согласившись с решением инспекции от 14.03.2018 № 10-16/03713, обратился в арбитражный суд с заявлением, в котором с учетом последующего уточнения требований в порядке, предусмотренном статьей 49 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, просил признать данный ненормативный правовой акт недействительным в части доначисления ЕСХН в сумме 350 955 рублей, начисления пеней в сумме 253 726 рублей, штрафа в сумме 52 828 рублей, а также обязать инспекцию устранить допущенные нарушения прав и законных интересов налогоплательщика.

Решением Арбитражного суда Оренбургской области от 19.12.2018, оставленным без изменения постановлением Восемнадцатого арбитражного апелляционного суда от 08.04.2019, в удовлетворении заявленных требований отказано.

Арбитражный суд Уральского округа постановлением от 30.07.2019 оставил решение суда первой инстанции от 19.12.2018 и постановление суда апелляционной инстанции от 08.04.2019 без изменения.

В кассационной жалобе, направленной в Верховный Суд Российской Федерации, предприниматель просит отменить решение суда первой инстанции, постановления арбитражных судов апелляционной и кассационной инстанций, ссылаясь на допущенные судами существенные нарушения норм материального и процессуального права.

Определением судьи Верховного Суда Российской Федерации Павловой Н.В. от 20.01.2020 кассационная жалоба предпринимателя вместе с делом передана для рассмотрения в судебном заседании Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации.

В отзыве на кассационную жалобу налоговый орган просит оставить обжалуемые судебные акты без изменения.

Изучив материалы дела, проверив в соответствии с положениями статьи 291.14 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации законность обжалуемых судебных актов, Судебная коллегия приходит к следующим выводам.

Как установлено судами и подтверждается материалами дела, налогоплательщик – глава крестьянского (фермерского) хозяйства занимается выращиванием зерновых культур, начиная с 16.09.2011 имеет статус индивидуального предпринимателя, выступает правопреемником крестьянского (фермерского) хозяйства «Степь».

Между открытым акционерным обществом «Российский сельскохозяйственный банк» (кредитор) и главой крестьянского (фермерского) хозяйства (заемщик) заключены кредитные договоры:

- № 100534/0009 от 12.02.2010 на сумму 3 586 000 рублей, под 16 процентов годовых, сроком на 5 лет, с ежемесячной суммой уплаты основного долга - 210 875 рублей;

- № 100534/0120 от 14.10.2010 на сумму 6 926 855,40 рубля, под 18 процентов годовых, сроком на 8 лет, с ежемесячной суммой уплаты основного долга - 238 750 рублей;

- № 120534/0029 от 16.03.2012 на сумму 8 797 000 рублей, под 13 процентов годовых, сроком на 5 лет, с ежемесячной суммой уплаты основного долга - 517 500 рублей;

- № 130534/0160 от 25.10.2013 на сумму 5 486 000 рублей, под 14 процентов годовых, сроком на 5 лет, с ежемесячной суммой уплаты основного долга - 322 800 рублей.

За счет средств, полученных в кредит по названным договорам, глава крестьянского (фермерского) хозяйства приобрел ряд объектов основных средств: пневматическую сеялку «Русский Вепрь 2000» (кредитный договор № 100534/0009 от 12.02.2010), трактор «VERSATILE» (кредитный договор № 100534/0120 от 14.10.2010), самоходный опрыскиватель «VERSATILE SX 275» (кредитный договор № 120534/0029 от 16.03.2012), зерноуборочный комбайн «PCM-181 Торум740» (кредитный договор № 130534/0160 от 25.10.2013).

Основанием для доначисления ЕСХН по результатам выездной налоговой проверки послужил вывод инспекции о неправомерном уменьшении доходов на затраты в 2014 году в сумме 4 724 875 рублей, в 2015 году в сумме 12 561 750 рублей. По мнению инспекции, предприниматель должен был учесть расходы на приобретение сельскохозяйственной техники в том налоговом периоде, когда она им была приобретена и фактически оплачена, в то время как данные расходы были учтены предпринимателем в 2014 – 2015 годах при погашении основного долга по кредитам.

После принятия оспариваемого решения инспекции налогоплательщик внес исправления в данные своего учета и представил уточненные налоговые декларации по ЕСХН за 2008 - 2013 годы, в которых пересчитал налоговые обязательства с учетом затрат на приобретение техники. В частности, в уточненной налоговой декларации за 2013 год предприниматель заявил убыток, полученный в предыдущих налоговых периодах от деятельности крестьянского фермерского хозяйства «Степь», в размере 6 643 078 рублей.

Суд первой инстанции, отказывая в признании недействительным решения инспекции, принятого по результатам выездной налоговой проверки, руководствовался положениями статей 252, 346.5, 346.6 Налогового кодекса и признал правомерными выводы инспекции о неправильном включении предпринимателем расходов на приобретение объектов основных средств в налоговую базу по ЕСХН за 2014 – 2015 годы, в связи с чем, как заключил суд, налоговый орган правомерно доначислил спорные суммы налога, пени и штрафа.

Суд также указал, что представив уточненные налоговые декларации, предприниматель фактически согласился с выводами, изложенными в оспариваемом решении налогового органа. Поскольку уточненные налоговые декларации представлены налогоплательщиком после истечения срока подачи налоговой декларации и срока уплаты налога, а также после проведения выездной налоговой проверки за период 2014-2016 годов, по результатам которой были обнаружены ошибки, приводящие к занижению подлежащей уплате суммы налога, суд не нашел оснований для освобождения налогоплательщика от ответственности в виде штрафа, предусмотренных пунктом 4 статьи 81 Налогового кодекса.

Суд апелляционной инстанции, соглашаясь с выводами суда первой инстанции, дополнительно отметил, что положениями статьи 81 Налогового кодекса, равно как иными нормами налогового законодательства, не предусмотрена возможность пересмотра результатов ранее проведенной налоговой проверки в связи с подачей уточненных налоговых деклараций.

Суд округа оставил без изменения решение суда первой инстанции и постановление суда апелляционной инстанции, признав сделанные ими выводы правомерными.

Между тем судами не учтено следующее.

Согласно пункту 2 статьи 87 Налогового кодекса налоговые проверки проводятся в целях контроля за соблюдением налогоплательщиком законодательства о налогах и сборах.

На основании пункта 5 статьи 101 Налогового кодекса в ходе рассмотрения материалов налоговой проверки руководитель (заместитель руководителя) налогового органа устанавливает, совершало ли лицо, в отношении которого был составлен акт налоговой проверки (участник (участники) консолидированной группы налогоплательщиков), нарушение законодательства о налогах и сборах.

В решении о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения излагаются обстоятельства совершенного привлекаемым к ответственности лицом налогового правонарушения так, как они установлены проведенной проверкой, со ссылкой на документы и иные сведения, подтверждающие указанные обстоятельства, доводы, приводимые лицом, в отношении которого проводилась проверка, в свою защиту, и результаты проверки этих доводов, решение о привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности за конкретные налоговые правонарушения с указанием статей Налогового кодекса, предусматривающих данные правонарушения, и применяемые меры ответственности. В решении о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения указываются размер выявленной недоимки и соответствующих пеней, а также подлежащий уплате штраф (пункт 8 статьи 101 Налогового кодекса).

Установленный законодательством о налогах и сборах порядок должен обеспечивать надлежащую реализацию прав и законных интересов налогоплательщиков в правовом государстве, что предполагает обязанность руководителя (заместителя руководителя) налогового органа провести всестороннюю и объективную проверку обстоятельств, влияющих на вывод о наличии недоимки (суммы налога, не уплаченной срок), не ограничиваясь содержанием налоговой декларации, установить действительный размер налоговой обязанности, в том числе при разумном содействии налогоплательщика – с учетом сведений и документов, представленных им с возражениями на акт налоговой проверки и в ходе рассмотрения материалов

налоговой проверки в соответствии с пунктом 6 статьи 100, пунктом 4 статьи 101 Налогового кодекса.

Иное бы не отвечало вытекающему из пункта 2 статьи 22 Налогового кодекса принципу добросовестности налогового администрирования, не допускающему создание формальных условий для взимания налогов сверх того, что требуется по закону (определения Верховного Суда Российской Федерации от 16.02.2018 № 302-КГ17-16602, от 03.08.2018 № 305-КГ18-4557, от 30.09.2019 № 305-ЭС19-9969), и отказ в осуществлении прав налогоплательщиков только по формальным основаниям, не связанным с существом реализуемого права, по мотивам, обусловленным лишь удобством налогового администрирования (Определение Верховного Суда Российской Федерации 14.03.2019 № 301-КГ18-20421).

Таким образом, при оценке законности доначисления налогов по результатам налоговой проверки значение имеет правильность определения недоимки налоговым органом, исходя из обстоятельств, которые были установлены в ходе налоговой проверки и давали основания для уменьшения суммы налога, а также обстоятельств, которые могли быть установлены при добросовестном исполнении своих обязанностей должностными лицами налогового органа и содействию налогоплательщика в их установлении.

Названные положения законодательства о налогах и сборах и сформированная Верховным Судом Российской Федерации практика их применения не были учтены судами.

Как следует из материалов дела, выявленное налоговым органом нарушение состояло в том, что затраты на приобретение объектов основных средств, подлежащие учету для целей налогообложения в соответствующих налоговых периодах после приобретения этих объектов, были неправильно квалифицированы налогоплательщиком как расходы на возврат основного долга по кредитам и ошибочно учтены в более поздних налоговых периодах 2014 – 2015 годов.

Само по себе то обстоятельство, что приобретение объектов основных средств имело место до 2014 года, не исключало необходимости учета фактически понесенных налогоплательщиком расходов в той мере, в какой они имеют отношение к налоговым периодам, охваченным выездной налоговой проверкой с учетом права плательщика ЕСХН на перенос убытков прошлых лет (пункт 5 статьи 346.6 Налогового кодекса).

В данном случае в ходе проведения налоговой проверки предприниматель представил в инспекцию документы, подтверждающие, по его мнению, расходы на приобретение объектов основных средств, в том числе договоры, товарные накладные и платежные поручения, а в возражениях на акт налоговой проверки - просил инспекцию учесть фактически понесенные им расходы на приобретение производственного оборудования, оплаченные за счет кредитных средств.

По расчету предпринимателя, с учетом его права на перенос убытка в размере 6 643 078 рублей, сформированного на начало 2014 года, у инспекции отсутствовали основания для вывода о занижении налоговой базы в 2014 году на сумму 4 724 875 рублей и в 2015 году на сумму 12 561 750 рублей, а сумма начисленной по результатам проверки недоимки – в целом завышена на 350 955 рублей.

В нарушение положений статьи 9, части 1 статьи 168 и части 2 статьи 170 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации вышеназванные доводы предпринимателя не являлись предметом оценки судов.

В интересах законности Судебная коллегия Верховного Суда Российской Федерации также полагает необходимым обратить внимание на следующее.

Как неоднократно отмечалось в решениях Конституционного Суда Российской Федерации, предусматривая для совершивших правонарушения лиц наказания в виде штрафа и тем самым ограничивая гарантированные Конституцией Российской Федерации право собственности, предполагающее наличие находящейся под судебной защитой возможности иметь имущество

в собственности, владеть, пользоваться и распоряжаться им как единолично, так и совместно с другими лицами (статья 35, части 1, 2 и 3), и право на свободное использование своих способностей и имущества для предпринимательской и иной не запрещенной законом экономической деятельности (статья 34, часть 1), федеральный законодатель должен стремиться к тому, чтобы устанавливаемые им размеры штрафов в совокупности с правилами их наложения позволяли в каждом конкретном случае привлечения лица к ответственности обеспечивать адекватность применяемого государственного принуждения всем обстоятельствам, имеющим существенное значение для индивидуализации ответственности и наказания за совершенное правонарушение.

Конституционные требования справедливости и соразмерности определяют, по общему правилу, необходимость дифференциации юридической ответственности в зависимости от тяжести содеянного, размера и характера причиненного ущерба, степени вины правонарушителя и иных существенных обстоятельств, обуславливающих индивидуализацию при выборе той или иной меры государственного принуждения (постановления от 12.05.1998 № 14-П, 15.07.1999 № 11-П, от 30.07.2001 № 13-П, от 19.01.2016 № 2-П и от 19.01.2017 № 1-П, определения от 14.12.2000 № 244-О и от 01.04.2008 № 419-О-П).

На основании пункта 4 статьи 112 Налогового кодекса при применении налоговых санкций судом или налоговым органом, рассматривающим дело, учитываются обстоятельства, смягчающие или отягчающие ответственность за совершение налогового правонарушения.

Исходя из подпункта 3 пункта 1 статьи 112 Налогового кодекса, перечень обстоятельств, которые судом или налоговым органом, рассматривающим дело, могут быть признаны смягчающими ответственность, является открытым.

В том случае, когда допущенное нарушение законодательства о налогах и сборах сводится лишь к неправильному определению периода учета расходов и возникновение недоимки в охваченных проверкой периодах сопровождается

эквивалентной переплатой налога, допущенной в иных налоговых периодах, это обстоятельство может свидетельствовать об отсутствии существенного вреда для общественных отношений, выступающих объектом правонарушения, ответственность за которое предусмотрена статьей 122 Налогового кодекса, и, следовательно, может расцениваться как смягчающее ответственность в совокупности с иными обстоятельствами, характеризующими тяжесть содеянного и степень вины налогоплательщика.

Однако суды при рассмотрении дела не дали оценку характеру допущенного нарушения законодательства, ограничившись констатацией того, что инспекция самостоятельно учла два иных смягчающих обстоятельства (добросовестность налогоплательщика, сезонность сельскохозяйственных работ), и сослались на отсутствие оснований для полного освобождения предпринимателя от налоговой ответственности.

Допущенное судами нарушение не позволяет сделать вывод о том, что в отношении предпринимателя обеспечена адекватность применяемого государственного принуждения всем обстоятельствам, имеющим существенное значение для индивидуализации ответственности и наказания за совершенное правонарушение.

Принимая во внимание изложенное, Судебная коллегия Верховного Суда Российской Федерации находит, что состоявшиеся по делу судебные акты арбитражных судов первой, апелляционной и кассационной инстанций подлежат отмене на основании части 1 статьи 291.11 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, как принятые при существенном нарушении норм материального и процессуального права, а дело – подлежит направлению на новое рассмотрение в суд первой инстанции.

При новом рассмотрении дела судам следует учесть изложенную в настоящем определении позицию, проверить доводы предпринимателя и возражения инспекции о правильности определении недоимки без учета расходов на приобретение объектов основных средств, подлежащих включению в налоговую базу за 2014 – 2015 годы с учетом права

налогоплательщика на перенос накопленного убытка прошлых лет, дать оценку наличию обстоятельств, смягчающих вину налогоплательщика в неуплате налога, принять законные и обоснованные судебные акты.

Руководствуясь статьями 176, 291.11 - 291.15 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации

**определила:**

решение Арбитражного суда Оренбургской области от 19.12.2018 по делу №А47-7120/2018, постановление Восемнадцатого арбитражного апелляционного суда от 08.04.2019 и постановление Арбитражного суда Уральского округа от 30.07.2019 по тому же делу отменить.

Дело направить на новое рассмотрение в Арбитражный суд Оренбургской области.

Председательствующий судья

Т.В. Завьялова

Судья

М.К. Антонова

Судья

Н.В. Павлова