



ВЕРХОВНЫЙ СУД РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

Дело № АПЛ21-563

АПЕЛЛЯЦИОННОЕ ОПРЕДЕЛЕНИЕ

г. Москва

10 февраля 2022 г.

Апелляционная коллегия Верховного Суда Российской Федерации в составе

председательствующего
членов коллегии

при секретаре
с участием прокурора

Манохиной Г.В.,
Зайцева В.Ю.,
Рыженкова А.М.
Шолгиной Н.И.
Гашуниной Н.А.

рассмотрела в открытом судебном заседании административное дело по административному исковому заявлению публичного акционерного общества «Вымпел-Коммуникации» о признании частично недействующим абзаца второго пункта 1.2 порядка заполнения формы уведомления о контролируемых сделках, утвержденного приказом Федеральной налоговой службы от 7 мая 2018 г. № ММВ-7-13/249@,

по апелляционной жалобе ПАО «Вымпел-Коммуникации» на решение Верховного Суда Российской Федерации от 28 октября 2021 г. по делу № АКПИ21-714, которым в удовлетворении административного иска отказано.

Заслушав доклад судьи Верховного Суда Российской Федерации Зайцева В.Ю., объяснения представителей административного истца Ахметшина Р.И., Кузнецова А.Б. и Суковаткина А.Н., поддержавших апелляционную жалобу, возражения представителя Федеральной налоговой службы Денисаева М.А. относительно доводов апелляционной жалобы,

заключение прокурора Генеральной прокуратуры Российской Федерации Гашуниной Н.А., которая полагала апелляционную жалобу необоснованной, Апелляционная коллегия Верховного Суда Российской Федерации

установила:

приказом Федеральной налоговой службы (далее также – ФНС России) от 7 мая 2018 г. № ММВ-7-13/249@ (далее – Приказ), зарегистрированным в Министерстве юстиции Российской Федерации (далее – Минюст России) 13 августа 2018 г., регистрационный номер 51864, и размещенным на «Официальном интернет-портале правовой информации» (www.pravo.gov.ru) 14 августа 2018 г., утверждены: форма уведомления о контролируемых сделках согласно приложению № 1 к Приказу; формат представления уведомления о контролируемых сделках в электронной форме согласно приложению № 2 к Приказу; порядок заполнения формы уведомления о контролируемых сделках согласно приложению № 3 к Приказу (далее – Порядок). Раздел I «Общие положения» Порядка в абзаце первом пункта 1.1 определяет, что уведомление о контролируемых сделках (далее также – Уведомление) заполняется налогоплательщиками, которые в соответствии со статьей 105¹⁶ Налогового кодекса Российской Федерации (далее также – Кодекс) обязаны уведомлять налоговые органы о совершенных ими в календарном году контролируемых сделках, указанных в статье 105¹⁴ Кодекса.

В силу абзаца второго пункта 1.2 Порядка в случае обнаружения неполноты сведений, неточностей либо ошибок в заполнении представленного Уведомления налогоплательщик вправе направить уточненное Уведомление взамен ранее представленного.

Публичное акционерное общество «Вымпел-Коммуникации» (далее – Общество) оспорило в Верховном Суде Российской Федерации абзац второй пункта 1.2 Порядка в части, предусматривающей направление налогоплательщиком уточненного Уведомления взамен ранее представленного, как не соответствующий абзацу третьему пункта 2 статьи 105¹⁶ и абзацу первому пункта 2 статьи 105¹⁷ Кодекса и принятый ФНС России с превышением установленных законодателем полномочий. Административный истец полагает, что законодательство о налогах и сборах не закрепляет, что уточненное Уведомление представляется взамен первоначального и его аннулирует, а также не предусматривает такого последствия представления уточненного Уведомления, как аннулирование первоначального. В административном исковом заявлении указано, что оспариваемое предписание применено арбитражным судом в отношении Общества для обоснования начала исчисления двухлетнего срока назначения налоговой проверки одной из контролируемых сделок – с даты представления уточненного Уведомления – несмотря на то, что информация по этой сделке содержалась в первоначальном Уведомлении в полном объеме и в уточненном Уведомлении корректировке не подвергалась. В результате такого применения

нарушены права Общества: продлен срок назначения налоговой проверки контролируемых сделок Общества за 2017 г., вследствие чего имеет место избыточный, не ограниченный по продолжительности налоговый контроль; на административного истца возложены дополнительные обязанности по выполнению требований налогового органа при проведении налоговой проверки контролируемых сделок, назначенной за пределами установленного законом срока; нарушено право на неизменность своего налогового статуса по истечении предусмотренного законом срока назначения налоговой проверки контролируемых сделок за 2017 г.

ФНС России и привлеченный к участию в деле в качестве заинтересованного лица Минюст России заявленное требование не признали, ссылаясь на то, что оспариваемый нормативный правовой акт принят уполномоченным органом исполнительной власти с соблюдением процедуры принятия и введения его в действие, абзац второй пункта 1.2 Порядка правовым нормам большей юридической силы не противоречит, прав и законных интересов административного истца не нарушает.

Решением Верховного Суда Российской Федерации от 28 октября 2021 г. в удовлетворении административного искового заявления отказано.

Не согласившись с данным решением, Общество подало апелляционную жалобу, в которой просит судебное решение отменить, как незаконное и необоснованное, и принять новое решение об удовлетворении заявленного требования. Считает, что суд первой инстанции не проверил абзац второй пункта 1.2 Порядка в оспариваемой части на соответствие абзацу третьему пункта 2 статьи 105¹⁶ Кодекса, неверно истолковал закон, в том числе не учел правовые позиции, сформулированные в постановлениях Конституционного Суда Российской Федерации и Президиума Верховного Суда Российской Федерации, выводы суда первой инстанции не соответствуют обстоятельствам административного дела. ФНС России, превысив при осуществлении оспариваемого нормативного правового регулирования предоставленные федеральным законодателем полномочия, установила соотношение первоначального и уточненного Уведомлений, правовые последствия представления уточненного Уведомления, в связи с чем получила дополнительные, не предусмотренные законом полномочия в сфере налогового контроля – назначать и проводить налоговые проверки за пределами установленного законом срока, отсчитывая его каждый раз с даты подачи уточненного Уведомления, которое может и не затрагивать сделки, подпадающие под проверку. Это нарушает права налогоплательщиков на ограниченный по времени налоговый контроль, неизменность своего налогового статуса по истечении срока, установленного законом на завершение всех процедур налогового контроля, то есть гарантии стабильности и определенности условий хозяйствования.

В возражениях на апелляционную жалобу ФНС России указала, что представление налогоплательщиком уточненного Уведомления, в том числе после установленного законом срока представления первоначального

Уведомления, свидетельствует о том, что все ранее имевшие место ошибки и неточности в первоначальном Уведомлении налогоплательщиком самостоятельно устранены и ФНС России при решении вопроса о необходимости углубленного контроля, с истребованием расширенной информации, предусмотренной статьей 105¹⁵ Кодекса, и при назначении налоговой проверки вправе исходить из достоверных сведений обо всем совокупном объеме продекларированных налогоплательщиком контролируемых сделок, не учитывая таким образом сведения из первоначального Уведомления, данные которого в силу неверного его заполнения налогоплательщиком оказались некорректны.

По мнению ФНС России, названные в апелляционной жалобе правовые позиции высших судов не могут рассматриваться как препятствующие ФНС России с момента получения от налогоплательщика (через территориальный налоговый орган) уточненного Уведомления или извещения территориального налогового органа о наличии у налогоплательщика непроедекларированных контролируемых сделок исходить при исчислении сроков принятия решения о назначении проверки из даты получения соответствующего уточненного Уведомления (извещения), содержащего полный и окончательный объем достоверной информации обо всех сделках налогоплательщика, значимой для последующего налогового контроля. В апелляционной жалобе не приведено доводов, опровергающих выводы суда первой инстанции о законности оспариваемого положения, предусмотренных статьей 310 Кодекса административного судопроизводства Российской Федерации оснований для отмены или изменения решения в апелляционном порядке не имеется.

От Минюста России поступил отзыв на апелляционную жалобу, в котором он поддержал правовую позицию, изложенную в отзыве на административный иск, и просил рассмотреть апелляционную жалобу без участия своего представителя.

Проверив материалы административного дела, обсудив доводы апелляционной жалобы, Апелляционная коллегия Верховного Суда Российской Федерации оснований для ее удовлетворения и отмены обжалуемого решения суда не находит.

Кодекс административного судопроизводства Российской Федерации определяет в качестве основания для признания нормативного правового акта не действующим полностью или в части его несоответствие иному нормативному правовому акту, имеющему большую юридическую силу (пункт 1 части 2 статьи 215). Отказывая Обществу в удовлетворении заявленного требования, суд первой инстанции правомерно исходил из того, что по настоящему административному делу такое основание для признания абзаца второго пункта 1.2 Порядка частично недействующим отсутствует.

ФНС России, согласно пункту 1, подпункту 9.8 Положения о Федеральной налоговой службе, утвержденного постановлением Правительства Российской Федерации от 30 сентября 2004 г. № 506, является федеральным органом исполнительной власти, осуществляющим функции по контролю и

надзору за соблюдением законодательства о налогах и сборах, и на основании и во исполнение Конституции Российской Федерации, федеральных конституционных законов, федеральных законов, актов Президента Российской Федерации, Правительства Российской Федерации и Министерства финансов Российской Федерации издает приказы по вопросам, отнесенным к ее компетенции.

Федеральный законодатель в пункте 4 статьи 31, абзаце третьем пункта 2 статьи 105¹⁶ Кодекса наделил федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный по контролю и надзору в области налогов и сборов (далее – уполномоченный федеральный орган), компетенцией утвердить по согласованию с Министерством финансов Российской Федерации форму уведомления о контролируемых сделках, а также порядок ее заполнения.

В связи с изложенным вывод суда первой инстанции о наличии у ФНС России полномочий по утверждению оспариваемого нормативного правового акта, регламентирующего в соответствующей части именно порядок заполнения формы уведомления о контролируемых сделках, является правильным.

Глава 14⁴ «Контролируемые сделки. Подготовка и представление документации в целях налогового контроля. Уведомление о контролируемых сделках» Кодекса, включающая статьи 105¹⁴–105¹⁶, в статье 105¹⁴ признает контролируемыми сделки между взаимозависимыми лицами (с учетом особенностей, предусмотренных этой статьей). Понятие взаимозависимых лиц для целей налогообложения раскрыто в статье 105¹ Кодекса.

Пункт 1 статьи 105¹⁶ Кодекса возлагает на налогоплательщиков обязанность уведомлять налоговые органы о совершенных ими в календарном году контролируемых сделках, указанных в статье 105¹⁴ Кодекса. Пункт 2 статьи 105¹⁶ закрепляет, что сведения о контролируемых сделках указываются в уведомлениях о контролируемых сделках, направляемых налогоплательщиком в налоговый орган по месту его нахождения (месту его жительства) в срок не позднее 20 мая года, следующего за календарным годом, в котором совершены контролируемые сделки (абзац первый). В случае обнаружения неполноты сведений, неточностей либо ошибок в заполнении представленного уведомления о контролируемых сделках налогоплательщик вправе направить уточненное уведомление (абзац четвертый). В случае подачи уточненного уведомления до момента, когда налогоплательщик узнал об установлении налоговым органом факта отражения в уведомлении недостоверных сведений о контролируемых сделках, налогоплательщик освобождается от ответственности, предусмотренной статьей 129⁴ Кодекса (абзац пятый).

Статья 129⁴ Кодекса определяет, что неправомерное непредставление в установленный срок налогоплательщиком в налоговый орган уведомления о контролируемых сделках, совершенных в календарном году, или представление налогоплательщиком в налоговый орган уведомления о контролируемых

сделках, содержащего недостоверные сведения, влечет взыскание штрафа в размере 5000 руб.

В пункте 3 статьи 105¹⁶ Кодекса перечислена информация о контролируемых сделках, подлежащая обязательному отражению в Уведомлении.

Проверка полноты исчисления и уплаты налогов в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами (далее – проверка) осуществляется уполномоченным федеральным органом по правилам, урегулированным статьей 105¹⁷ Кодекса, абзац первый пункта 2 которой закрепляет, что проверка проводится должностными лицами уполномоченного федерального органа на основании решения его руководителя (заместителя руководителя) о проведении проверки. Такое решение может быть вынесено не позднее двух лет со дня получения уведомления или извещения, указанных в пункте 1 данной статьи, если иное не предусмотрено этой статьей.

Проверка проводится уполномоченным федеральным органом по месту его нахождения. Она проводится на основании уведомления о контролируемых сделках или извещения территориального налогового органа, направленных в соответствии со статьей 105¹⁶ Кодекса, а также при выявлении контролируемой сделки в результате проведения уполномоченным федеральным органом повторной выездной налоговой проверки в порядке контроля за деятельностью налогового органа, проводившего налоговую проверку, налоговый мониторинг (абзацы первый – второй пункта 1 статьи 105¹⁷).

Проанализировав приведенные законоположения, суд верно отразил в обжалуемом решении, что налогоплательщик обязан указать в Уведомлении, представленном в налоговый орган по месту учета до 20 мая года, следующего за календарным годом, в котором он совершал контролируемые сделки, достоверные сведения о таких сделках, чем обеспечивается возможность ФНС России их контролировать и при необходимости назначить соответствующую проверку. При обнаружении самим налогоплательщиком недостоверности сведений в Уведомлении (их неполноты, неточностей либо ошибок в заполнении) он вправе направить уточненное Уведомление с правильными данными по всем сделкам.

Следует признать правомерным вывод суда первой инстанции о том, что оспариваемое предписание не противоречит абзацу четвертому пункта 2 статьи 105¹⁶ Кодекса, поскольку названное законоположение устанавливает право налогоплательщика направить в налоговый орган именно уточненное Уведомление, а не уточнение (дополнение) к первоначально поданному Уведомлению. Данный вывод подтверждается и содержанием пункта 3 статьи 105¹⁶ Кодекса, по смыслу которого налогоплательщик при подаче как первоначального, так и уточненного Уведомлений обязан известить налоговый орган обо всех контролируемых сделках, совершенных в предшествующем календарном году, и отразить в этих уведомлениях всю требуемую информацию.

Утвержденная Приказом форма Уведомления (приложение № 1 к Приказу) применима к подаче как Уведомления, так и уточненного Уведомления; при использовании указанной формы в целях исправления неполноты сведений, неточностей либо ошибок в ранее поданных сведениях о контролируемых сделках в поле показателя «Номер корректировки» вместо цифры «0», проставляемой в случае представления налогоплательщиком первичного Уведомления за отчетный период, ставятся цифры начиная с «1» согласно порядковому номеру уточненного Уведомления за соответствующий отчетный период.

Отвергая ввиду несостоятельности довод административного истца о противоречии оспариваемого предписания абзацу первому пункта 2 статьи 105¹⁷ Кодекса, закрепляющему, что проверка проводится должностными лицами уполномоченного федерального органа на основании решения его руководителя (заместителя руководителя) о проведении проверки, которое может быть вынесено не позднее двух лет со дня получения Уведомления или извещения территориального налогового органа, направленного в соответствии с пунктом 6 статьи 105¹⁶ Кодекса, суд обоснованно исходил из того, что абзац второй пункта 1.2 Порядка не содержит правил, связанных с назначением проверки, а лишь разъясняет установленный Кодексом порядок представления налогоплательщиком уточненного Уведомления по утвержденной форме относительно объема входящих в него сведений, при этом данное разъяснение не выходит за рамки адекватного истолкования положений Кодекса.

Оснований считать, что ФНС России осуществила оспариваемое нормативное правовое регулирование с превышением предоставленных федеральным законодателем полномочий и оспариваемая норма противоречит законодательству о налогах и сборах, изменяет или дополняет его положения, не имеется.

Ссылка в апелляционной жалобе на то, что суд первой инстанции не проверил оспариваемое предписание на предмет соответствия абзацу третьему пункта 2 статьи 105¹⁶ Кодекса, наделяющему уполномоченный федеральный орган компетенцией утвердить форму уведомления о контролируемых сделках, а также порядок ее заполнения, опровергается мотивировочной частью обжалуемого судебного акта.

Вопреки доводу Общества о неверном истолковании судом закона, в том числе без учета правовых позиций, выраженных в постановлении Конституционного Суда Российской Федерации от 12 мая 2021 г. № 17-П «По делу о проверке конституционности статьи 1.5, части 1 статьи 2.1, части 1 статьи 15.6, пункта 1 части 1, части 3 статьи 28.1 и примечания к этой статье Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях в связи с жалобой гражданки Н.Н. Корецкой» и в Обзоре практики рассмотрения судами дел, связанных с применением отдельных положений раздела V¹ и статьи 269 Налогового кодекса Российской Федерации, утвержденном Президиумом Верховного Суда Российской Федерации 16 февраля 2017 г., обжалуемое решение не содержит выводов суда, которые бы противоречили

действующему законодательству, регулирующему рассматриваемые отношения, и указываемым Обществом правовым позициям высших судов.

Не может повлечь отмену решения суда и ссылка в апелляционной жалобе на абзац второй пункта 2 статьи 105¹⁷ Кодекса, определяющий, что в случае представления налогоплательщиком уточненной налоговой декларации, в которой сумма налога, исчисленная в соответствии с пунктом 6 статьи 105³ Кодекса, отражена в меньшем размере (сумма убытка в большем размере), чем ранее заявленная, решение о проведении проверки может быть вынесено не позднее двух лет со дня представления указанной уточненной налоговой декларации; при этом проверка проводится только в отношении контролируемой сделки, по которой произведена корректировка в соответствии с пунктом 6 статьи 105³ Кодекса. Аналогичного правового регулирования в отношении случаев направления налогоплательщиком уточненного Уведомления в порядке реализации абзаца четвертого пункта 2 статьи 105¹⁶ Кодекса федеральным законодателем не предусмотрено.

Довод апелляционной жалобы о том, что при значительном количестве контролируемых сделок налогоплательщик может неоднократно представлять уточненные Уведомления, в связи с чем в результате исчисления двухлетнего срока назначения проверки заново каждый раз по всем сделкам имел бы место неограниченный по времени налоговый контроль и лишалось бы смысла установление двухлетнего срока назначения проверки, несостоятелен. В силу пункта 5 статьи 105¹⁷ Кодекса в рамках проверки могут быть проверены контролируемые сделки, совершенные в период, не превышающий трех календарных лет (а в случае, предусмотренном абзацем третьим пункта 2 данной статьи, – в период, не превышающий пяти календарных лет), предшествующих году, в котором вынесено решение о проведении проверки.

Утверждая о незаконности Порядка в оспариваемой части, административный истец фактически выражает несогласие с судебным актом арбитражного суда первой инстанции по его иску о признании недействительным решения о проведении налоговой проверки. Между тем оценка правильности установления и исследования фактических обстоятельств данного дела, правильности применения правовых норм с учетом имевших место конкретных обстоятельств должна осуществляться по правилам, регламентированным Арбитражным процессуальным кодексом Российской Федерации.

Обжалуемое решение суда вынесено с соблюдением норм процессуального права и при правильном применении норм материального права. Предусмотренных статьей 310 Кодекса административного судопроизводства Российской Федерации оснований для отмены решения в апелляционном порядке не имеется.

Руководствуясь статьями 308–311 Кодекса административного судопроизводства Российской Федерации, Апелляционная коллегия Верховного Суда Российской Федерации

определила:

решение Верховного Суда Российской Федерации от 28 октября 2021 г. оставить без изменения, апелляционную жалобу публичного акционерного общества «Вымпел-Коммуникации» – без удовлетворения.

Председательствующий


Г.В. Манохина

Члены коллегии


В.Ю. Зайцев


А.М. Рыженков