

# ВЕРХОВНЫЙ СУД РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

№ 309-ЭС25-6656

## О П Р Е Д Е Л Е Н И Е

г. Москва

Дело № А47-7677/2024

Резолютивная часть определения объявлена 29 октября 2025 г.  
Полный текст определения изготовлен 30 октября 2025 г.

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

председательствующего судьи Завьяловой Т.В.,  
судей Прониной М.В., Тютин Д.В.

рассмотрела в открытом судебном заседании дело по кассационной жалобе  
Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 7 по  
Оренбургской области на постановление Арбитражного суда Уральского  
округа от 21 апреля 2025 г. по делу № А47-7677/2024 Арбитражного суда  
Оренбургской области

по заявлению общества с ограниченной ответственностью «МиСТ» о  
признании недействительным решения Межрайонной инспекции Федеральной  
налоговой службы № 7 по Оренбургской области от 20 февраля 2024 г.  
№ 18-06/901 о привлечении к ответственности за совершение налогового  
правонарушения.

В судебном заседании приняли участие представители:

от Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 7 по Оренбургской области – Валюшкина Ю.В., Шагинян Н.А.;  
от общества с ограниченной ответственностью «МиСТ» – Огурцов С.В.

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

**установила:**

общество с ограниченной ответственностью «МиСТ» (далее – общество, налоговый агент, заявитель) обратилось в Арбитражный суд Оренбургской области с заявлением к Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 7 по Оренбургской области (далее – инспекция, налоговый орган) о признании недействительным решения от 20 февраля 2024 г. № 18-06/901 о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения.

Решением Арбитражного суда Оренбургской области от 11 ноября 2024 г., оставленным без изменения постановлением Восемнадцатого арбитражного апелляционного суда от 13 января 2025 г., в удовлетворении заявленного требования отказано.

Арбитражный суд Уральского округа постановлением от 21 апреля 2025 г. принятые по делу судебные акты отменил, заявление общества удовлетворил.

Налоговый орган обратился в Судебную коллегию по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации с кассационной жалобой, в которой просит отменить постановление суда кассационной инстанции, ссылаясь на существенные нарушения судом округа норм материального права.

Определением судьи Верховного Суда Российской Федерации Завьяловой Т.В. от 19 сентября 2025 г. жалоба инспекции вместе с делом передана для рассмотрения в судебном заседании Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации.

В отзыве на кассационную жалобу общество возражает против позиции налогового органа, настаивая на законности принятого судом кассационной инстанции судебного акта.

Изучив материалы дела, проверив в соответствии с положениями статьи 291.14 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации законность обжалуемого судебного акта, Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации находит жалобу инспекции подлежащей удовлетворению, а состоявшийся по делу судебный акт суда кассационной инстанции – отмене по следующим основаниям.

Как следует из материалов дела и установлено судами, обществом 27 февраля 2023 г. был представлен в инспекцию первичный расчет по форме 6-НДФЛ за 12 месяцев 2022 г., где сумма дохода, начисленная физическим лицам, отражена в размере 12 956 486 рублей 64 копеек, сумма налога на доходы физических лиц составила 1 671 318 рублей.

На основании пункта 3 статьи 88 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – Налоговый кодекс, НК РФ) в рамках камеральной проверки данного расчета в связи с выявленными противоречиями (ошибками) налоговым органом в адрес общества направлено требование от 27 апреля 2023 г. № 18-06/8904 о предоставлении соответствующих пояснений.

Письмом от 16 мая 2023 г. налоговый агент сообщил, что выявленная инспекцией суммовая разница по выплатам в пользу физических лиц формируется за счет перечисления не облагаемых налогом выплат. При этом документы, подтверждающие данные обстоятельства, по требованию налогового органа представлены не были.

29 июня 2023 г. обществом представлен уточненный расчет 6-НДФЛ за 12 месяцев 2022 года, в котором сумма дохода, начисленная физическим лицам, отражена в размере 13 345 370 рублей 41 копейки, исчисленная сумма налога составила 1 721 872 рублей.

В ходе налоговой проверки указанного уточненного расчета инспекцией был проведен анализ исчисленных и удержанных налоговым агентом сумм налога, а также банковских выписок за тот же период. По результатам проверки установлено, что общество производились выплаты на карты сотрудникам в размере, превышающем суммы, отраженные в расчетах по форме 6-НДФЛ. При перечислении денежных средств в сумме 9 040 494 рублей 05 копеек обществом указаны следующие основания платежа: заработная плата, премия, отпускные, больничные, расчет при увольнении, прочие выплаты и командировочные расходы.

В целях выяснения обстоятельств относительно производимых обществом выплат налоговый орган при проверке уточненного расчета использовал имеющиеся в его распоряжении документы о деятельности налогового агента.

В частности, в рамках камеральной налоговой проверки расчета по страховым взносам за 12 месяцев 2022 года в адрес общества направлялось требование от 27 октября 2023 г. № 21-09/4929 о представлении документов по расчету страховых взносов, подтверждающих обоснованность отражения сумм, не подлежащих обложению страховыми взносами, и применения пониженных тарифов страховых взносов (пункт 8<sup>б</sup> статьи 88 Налогового кодекса).

В ответ на требование общество сослалось на отсутствие у налогового органа полномочий запрашивать дополнительные документы, поскольку пункт 7 статьи 88 НК РФ при проведении камеральной проверки не предусматривает возможность проведения расширенных мероприятий налогового контроля.

Установив, что общество уклоняется от предоставления запрашиваемых документов, налоговый орган признал доказанным факт нарушения законодательства о налогах и сборах и пришел к выводу о том, что налоговым агентом не подтвержден факт перечисления физическим лицам денежных средств в сумме 9 040 494 рублей 05 копеек в качестве выплат, не подлежащих

включению в налоговую базу по НДФЛ в соответствии со статьей 217 Налогового кодекса.

Решением от 20 февраля 2024 г. № 18-06/901 общество привлечено к ответственности, предусмотренной пунктом 1 статьи 123 Налогового кодекса, в виде взыскания штрафа в размере 14 285 рублей 93 копеек (с учетом положений статьей 112, 114 НК РФ), также обществу предложено уплатить НДФЛ в сумме 571 437 рублей.

Решением Управления Федеральной налоговой службы по Оренбургской области от 27 апреля 2024 г. № 16-07/06413@ оспариваемое решение налогового органа оставлено без изменения.

Несогласие с принятым инспекцией решением по результатам камеральной налоговой проверки послужило основанием для обращения общества в Арбитражный суд Оренбургской области с соответствующим требованием.

Отказывая в удовлетворении заявления, суды первой и апелляционной инстанций учли, что обществом не представлены доказательства, свидетельствующие о характере произведенных в адрес работников общества выплат и подтверждающие тот факт, что данные выплаты были обусловлены реальными расходами сотрудников и являются компенсацией затрат, связанных с непосредственным выполнением ими трудовых обязанностей. При отсутствии доказательств, подтверждающих расходование подотчетных денежных средств, полученных данными лицами, а также оприходование организацией товарно-материальных ценностей в установленном порядке, указанные денежные средства, как отметили суды, считаются доходом подотчетного лица и согласно статье 210 Налогового кодекса подлежат включению в налоговую базу по НДФЛ.

При вынесении судебных актов суды первой и апелляционной инстанций основывали свою позицию на положениях статей 31, 32, 82, 87, 88, 93 Налогового кодекса, придя к выводу о том, что налоговый орган вправе запросить при проведении камеральной налоговой проверки документы,

необходимые для установления правильности расчета исчисленных обществом сумм налогов и страховых взносов, используя при этом имеющиеся в распоряжении инспекции документы и сведения, касающиеся деятельности проверяемого налогоплательщика (налогового агента), в том числе документы и сведения, полученные вне рамок налоговой проверки, что прямо закреплено пунктом 1 статьи 88 НК РФ.

Отменяя принятые по делу судебные акты и признавая решение налогового органа недействительным, суд округа сослался на положения пункта 7 статьи 88 Налогового кодекса, отметив, что данной нормой закреплен запрет на истребование налоговым органом в ходе камеральной налоговой проверки дополнительных сведений и пояснений, за исключением случаев, прямо предусмотренных статьей 88 НК РФ. В иных ситуациях налогоплательщик (налоговый агент) вправе, но не обязан представить в налоговый орган дополнительную документацию в подтверждение достоверности данных, внесенных в налоговую декларацию.

Таким образом, суд кассационной инстанции пришел к выводу, что у налогового органа отсутствовали основания для возложения на общество обязанности по исчислению НДС со спорных сумм по причине непредставления по требованию налогового органа документов, подтверждающих правильность произведенных расчетов.

Также суд округа указал на ошибочность применения нижестоящими судами статьи 93 Налогового кодекса, поскольку в отрыве от правила, содержащегося в пункте 7 статьи 88 Налогового кодекса, имеет место искажение смысла проводимой камеральной налоговой проверки как формы текущего документального контроля за соблюдением плательщиками налогового законодательства.

По мнению Судебной коллегии Верховного Суда Российской Федерации, формулируя данную позицию по делу, суд кассационной инстанции не учел следующее.

Согласно статье 57 Конституции Российской Федерации каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы. В силу данного конституционного предписания вводимый законодателем механизм регулирования налогообложения должен обеспечивать полноту и своевременность уплаты налогов и сборов и одновременно - правомерный характер связанной с их взиманием деятельности уполномоченных органов и должностных лиц.

В качестве элемента правового механизма, предусмотренного Налоговым кодексом, гарантирующего исполнение конституционной обязанности по уплате налогов, выступает система мер налогового контроля, которой признается деятельность уполномоченных органов по контролю за соблюдением налогоплательщиками, налоговыми агентами и плательщиками сборов, плательщиками страховых взносов законодательства о налогах и сборах (пункт 1 статьи 82). К полномочиям налоговых органов отнесена возможность проведения в отношении налогоплательщика налоговой проверки (камеральной или выездной).

Камеральная налоговая проверка, по смыслу пункта 1 статьи 88 Налогового кодекса Российской Федерации, является формой текущего документального контроля за соблюдением налогового законодательства, проводится на основе налоговых деклараций (расчетов) и документов, представленных налогоплательщиком, а также других документов о деятельности налогоплательщика, имеющихся у налогового органа. Она в отличие от выездной налоговой проверки нацелена на своевременное выявление ошибок в налоговой отчетности и оперативное реагирование налоговых органов на обнаруженные нарушения, что позволяет смягчить для налогоплательщиков последствия неправильного применения ими законодательства о налогах и сборах (определения Конституционного Суда Российской Федерации от 8 апреля 2010 года № 441-О, от 10 марта 2016 года № 571-О, от 7 апреля 2022 года № 821-О и др.).

Согласно положениям пункта 1 статьи 88 Налогового кодекса камеральная налоговая проверка проводится по месту нахождения налогового органа на основе налоговых деклараций (расчетов) и документов, представленных налогоплательщиком, а также других документов о деятельности налогоплательщика, имеющихся у налогового органа, если иное не предусмотрено главой 14 Налогового кодекса.

Частью 3 статьи 88 НК РФ установлено, что если камеральной налоговой проверкой (за исключением камеральной налоговой проверки на основе заявления, указанного в пункте 2 статьи 221<sup>1</sup> настоящего Кодекса) выявлены ошибки в налоговой декларации (расчете) и (или) противоречия между сведениями, содержащимися в представленных документах, либо выявлены несоответствия сведений, представленных налогоплательщиком, сведениям, содержащимся в документах, имеющихся у налогового органа, и полученным им в ходе налогового контроля, об этом сообщается налогоплательщику с требованием представить в течение пяти дней необходимые пояснения или внести соответствующие исправления в установленный срок.

Таким образом, при осуществлении контрольных мероприятий налоговый орган во всех случаях сомнений в правильности уплаты налогов и тем более - обнаружения признаков налогового правонарушения обязан воспользоваться предоставленным ему правомочием истребовать у плательщика необходимую информацию (документы).

Направленность и смысл такой процедуры состоят в том, что она является одним из предусмотренных законодательством механизмов урегулирования потенциально возникающего или могущего возникнуть налогового спора, поводом для которого является обнаружение налоговым органом при проведении камеральной налоговой проверки различного рода ошибок, противоречий и несоответствий.

В свою очередь налогоплательщику, представившему в налоговый орган пояснения относительно выявленных ошибок в налоговой декларации (расчете), в силу пункта 4 статьи 88 НК РФ гарантируется право дополнительно

представить в налоговый орган выписки из регистров налогового и (или) бухгалтерского учета и (или) иные документы, подтверждающие достоверность данных, внесенных в налоговую декларацию (расчет).

При этом учитывая тот факт, что налоговый орган при проведении проверки обязан исходить из имеющихся у него документов и сведений, риск негативного исхода налоговой проверки, связанного с доначислением налогов и привлечением к налоговой ответственности, возлагается на налогоплательщика (налогового агента), не представившего вместе с пояснениями необходимые для проверки документы и не устранившего сомнения в правильности и достоверности сведений, содержащихся в налоговой декларации.

Настаивая на законности принятого в отношении общества решения, инспекция обращала внимание судов на то обстоятельство, что налоговый агент уклонился не только от представления соответствующих пояснений (документов) в рамках камеральной проверки расчета 6-НДФЛ, но и не исполнил требование инспекции о представлении документов (информации) в рамках камеральной налоговой проверки уточненного расчета по страховым взносам, право на истребование которых налоговым органом закреплено в пункте 8<sup>б</sup> статьи 88 Налогового кодекса.

В этой связи суды первой и апелляционной инстанций обоснованно исходили из необходимости возложения на общество в силу статье 65 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации обязанности по доказыванию тех обстоятельств, на которое оно ссылалось в обоснование своей позиции по спору, и учли, что несмотря на неоднократные требования по представлению документов, подтверждающих произведенные расчеты при исчислении НДФЛ, такие доказательства заявитель не представил ни налоговому органу, ни суду.

Принимая во внимание изложенное, Судебная коллегия Верховного Суда Российской Федерации полагает, что оспариваемое постановление суда кассационной инстанции подлежит отмене на основании части 1 статьи 291<sup>11</sup> Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, как принятое

при существенном нарушении норм права, а решение суда первой инстанции и постановление суда апелляционной инстанции по данному делу подлежат оставлению в силе.

Руководствуясь статьями 176, 291<sup>11</sup> – 291<sup>15</sup> Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации

**определила:**

постановление Арбитражного суда Уральского округа от 21 апреля 2025 г. по делу № А47-7677/2024 Арбитражного суда Оренбургской области отменить.

Решение Арбитражного суда Оренбургской области от 11 ноября 2024 г. и постановление Восемнадцатого арбитражного апелляционного суда от 13 января 2025 г. по тому же делу оставить в силе.

Председательствующий судья

Т.В.Завьялова

Судьи

М.В. Пронина

Д.В. Тютин