



ВЕРХОВНЫЙ СУД РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

№ 302-КГ18-7510

О П Р Е Д Е Л Е Н И Е

г. Москва

16 октября 2018 г.
Дело № А19-10889/2017

Резолютивная часть определения объявлена 10 октября 2018 года.
Полный текст определения изготовлен 16 октября 2018 года.

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 кассационную жалобу федерального казенного учреждения «Исправительная колония № 25 Главного управления Федеральной службы исполнения наказаний по Иркутской области» на решение Арбитражного суда Иркутской области от 16.08.2017, постановление Четвертого арбитражного апелляционного суда от 25.10.2017 и постановление Арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 27.02.2018 по делу № А19-10889/2017

по заявлению федерального казенного учреждения «Исправительная колония № 25 Главного управления Федеральной службы исполнения наказаний по Иркутской области» (далее – учреждение, заявитель) о признании незаконными решения Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 15 по Иркутской области (далее – инспекция, налоговый орган) от 21.12.2016 № 343 об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения в части доначисления 70 634 рублей налога на

прибыль организаций, предложения внести необходимые исправления в документы бухгалтерского и налогового учета; решения Управления Федеральной налоговой службы по Иркутской области (далее – управление) от 16.03.2017 № 26-13/005274@ об оставлении апелляционной жалобы без удовлетворения,

В заседании приняли участие представители:

от учреждения – Овчинников А.Г.;

от инспекции – Денисаев М.А., Рымарев А.В., Циваня А.П.;

от управления – Циваня А.П.

Заслушав доклад судьи Верховного Суда Российской Федерации Антоновой М.К., выслушав объяснения представителей участвующих в деле лиц, Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации

установила:

решением Арбитражного суда Иркутской области от 16.08.2017, оставленным без изменения постановлением Четвертого арбитражного апелляционного суда от 25.10.2017 и постановлением Арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 27.02.2018, в удовлетворении заявленных требований отказано.

В кассационной жалобе, поданной в Верховный Суд Российской Федерации учреждение просит отменить судебные акты и направить дело на новое рассмотрение в суд первой инстанции, ссылаясь на существенное нарушение судами норм материального права.

Основаниями для отмены или изменения Судебной коллегией Верховного Суда Российской Федерации судебных актов в порядке кассационного производства являются существенные нарушения норм материального права и (или) норм процессуального права, которые повлияли на исход дела и без устранения которых невозможны восстановление и защита нарушенных прав, свобод, законных интересов в сфере предпринимательской и иной экономической деятельности, а также защита охраняемых законом публичных интересов (часть 1 статьи 291.11 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации).

Определением судьи Верховного Суда Российской Федерации Антоновой М.К. от 27.08.2018 кассационная жалоба учреждения вместе с делом передана для рассмотрения в судебном заседании Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации.

Одновременно с кассационной жалобой учреждением заявлено ходатайство о направлении запроса в Конституционный Суд Российской Федерации, которое поддержано заявителем в судебном заседании.

Судебная коллегия, рассмотрев заявленное ходатайство с учетом мнения представителей инспекции и управления, возражавших против заявленного ходатайства, отказала учреждению в его удовлетворении.

Изучив материалы дела, проверив в соответствии с положениями статьи 291.14 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации законность обжалуемых судебных актов, Судебная коллегия Верховного Суда Российской Федерации полагает, что кассационная жалоба учреждения подлежит удовлетворению, а обжалуемые судебные акты - отмене по следующим основаниям.

Как следует из материалов дела и установлено судами, учреждением в 2015 году получена выручка в общей сумме 15 082 084 рубля 77 копеек от реализации в адрес организаций и физических лиц товаров (пиломатериалов, киоска и металлической ограды, продуктов подсобного хозяйства, продуктов питания, хлебобулочных и мясных изделий, одежды), произведенных с использованием труда осужденных.

В ходе камеральной налоговой проверки представленной учреждением налоговой декларации инспекция пришла к выводу о занижении налогоплательщиком налоговой базы по налогу на прибыль за 2015 год в связи с неправомерным неисчислением налога с доходов, полученных от операций по реализации указанных товаров, и не учетом расходов, понесенных в связи с их производством (изготовлением).

По мнению инспекции, выручка от операций по реализации товаров, произведенных с использованием труда осужденных, не является доходом, полученным от оказания учреждением государственных услуг (работ), который в силу подпункта 33.1 пункта 1 статьи 251 Налогового кодекса не учитывается при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций.

Налоговым органом по результатам проверки составлен акт от 21.10.2016 № 10-12/3163 и принято решение от 21.12.2016 № 343 об отказе в привлечении к налоговой ответственности, которым учреждению доначислено 70 634 рубля налога на прибыль, предложено уплатить указанную недоимку и внести необходимые исправления в документы налогового и бухгалтерского учета.

Решением управления от 16.03.2017 № 26-13/005274@ апелляционная жалоба налогоплательщика оставлена без удовлетворения.

Считая решения инспекции и управления незаконными, учреждение обратилось в арбитражный суд.

Отказывая в удовлетворении заявленных требований, суды, руководствуясь положениями статей 247, 248, 249, 251 Налогового кодекса, статей 6, 161, 241 Бюджетного кодекса Российской Федерации (далее – Бюджетный кодекс), Федеральным законом от 27.07.2010 «Об организации предоставления государственных и муниципальных услуг», Федеральным законом от 24.11.2014 № 366-ФЗ «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации» (далее – Закон от 24.11.2014 № 366-ФЗ), Положением о Федеральной службе исполнения наказаний, утвержденным Указом Президента Российской Федерации от 13.10.2004 № 1314, пришли к выводу о правомерном доначислении налога на прибыль, поскольку реализация выпускаемой учреждением продукции не может рассматриваться в качестве государственной (муниципальной) услуги, работы либо иной функции, и, соответственно, к связанным с такой реализацией доходам и расходам положения подпункта 33.1 пункта 1 статьи 251 и пункта 48.11 статьи 270 Налогового кодекса применению не подлежат.

Судебные инстанции исходили из того, что с 01.01.2015 при формировании налоговой базы по налогу на прибыль не учитываются только доходы казенных учреждений, полученные от оказания услуг (выполнения работ) за плату, независимо от того, относятся оказываемые услуги (выполняемые работы) к государственным и муниципальным или нет, при этом доходы от реализации казенным учреждением товаров подлежат обложению налогом на прибыль в общеустановленном порядке.

Также суды указали, что у учреждения не имелось оснований для неопределенности и неоднозначного понимания положений подпункта 33.1 пункта 1 статьи 251 и пункта 48.11 статьи 270 Налогового кодекса, в связи с чем доводы учреждения о необходимости применения положений пункта 7 статьи 3 Налогового кодекса являются несостоятельными.

Судебная коллегия не может согласиться с выводами судов по следующим основаниям.

Согласно статье 120 Гражданского кодекса Российской Федерации казенные учреждения являются некоммерческими организациями.

В силу статьи 9.2 Федерального закона от 12.01.1996 № 7-ФЗ «О некоммерческих организациях» (далее – Закон о некоммерческих организациях) государственные (муниципальные) бюджетные учреждения создаются для выполнения работ, оказания услуг в целях обеспечения реализации предусмотренных законодательством Российской Федерации полномочий органов государственной власти (государственных органов) или органов местного самоуправления.

В соответствии со статьей 6 Бюджетного кодекса казенным учреждением признается государственное (муниципальное) учреждение, осуществляющее оказание государственных (муниципальных) услуг, выполнение работ и (или) исполнение государственных (муниципальных) функций в целях обеспечения реализации предусмотренных законодательством Российской Федерации полномочий органов государственной власти (государственных органов) или органов местного самоуправления, финансовое обеспечение деятельности которого осуществляется за счет средств соответствующего бюджета на основании бюджетной сметы.

Из указанных положений следует, что казенные учреждения могут выполнять как государственные (муниципальные) функции, так и оказывать государственные (муниципальные) услуги (выполнять работы) физическим и юридическим лицам.

В соответствии с пунктом 2 статьи 24 Закона о некоммерческих организациях, а также с пунктом 3 статьи 161 Бюджетного кодекса казенное учреждение может осуществлять приносящую доход деятельность лишь постольку, поскольку это служит достижению целей, ради которых оно создано, и соответствует указанным целям при условии, что такая деятельность указана в его учредительных документах. При этом доходы, полученные от указанной деятельности, поступают в соответствующий бюджет бюджетной системы Российской Федерации.

Правовая основа деятельности учреждения определена Законом Российской Федерации от 21.07.1993 № 5473-1 «Об учреждениях и организациях, исполняющих уголовные наказания в виде лишения свободы», положениями пункта 3 статьи 13 которого предусмотрена обязанность учреждений, исполняющих наказания, привлекать осужденных к труду. Также обязанность по привлечению осужденных к труду возложена на ФСИН России в соответствии с Положением о Федеральной службе исполнения наказаний, утвержденным Указом Президента Российской Федерации от 13.10.2004 № 1314 (пункт 7).

Заявитель по делу является федеральным казенным учреждением уголовно-исполнительной системы, исполняющим уголовное наказание в виде лишения свободы, которое не преследует цели получения прибыли, но вправе заниматься приносящей доход деятельностью, способствующей выполнению им основных задач в соответствии с законодательством Российской Федерации. К таким видам деятельности, в том числе, относится реализация продукции, которую осуществляет учреждение с привлечением труда осужденных и которая направлена на создание условий моральной и материальной

заинтересованности осужденных в результатах труда (пункты 1.1, 1.6, 2.1, 2.4.1, 2.4.2, 2.4.3 Устава учреждения).

В соответствии с подпунктом 33.1 пункта 1 статьи 251 Налогового кодекса (в редакции Федерального закона от 24.11.2014 № 366-ФЗ «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации», вступившей в законную силу 01.01.2015) при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций не учитываются доходы в виде средств, полученных казенными учреждениями от оказания услуг (выполнения работ).

Принимая судебные акты, суды поддержали вывод налогового органа о том, что из названной нормы Налогового кодекса следует возможность освобождения доходов от обложения налогом на прибыль только при оказании казенными учреждениями услуг и выполнении работ, при этом положения указанной нормы права не распространяются на доходы, полученные от реализации продукции, произведенной с использованием труда осужденных; такие доходы подлежат учету для целей налогообложения прибыли в общеустановленном порядке.

По мнению Судебной коллегии, судами трех инстанций не учтено, что согласно правовой позиции Конституционного Суда Российской Федерации, изложенной в постановлении от 22.06. 2009 № 10-П, по своей конституционно-правовой природе налоги являются необходимой экономической основой существования и деятельности государства, условием реализации его публичных задач, представляют собой форму отчуждения собственности в целях обеспечения расходов публичной власти. Тем самым они позволяют реализовать социальную, экономическую, правоохранительную и другие функции Российской Федерации как демократического правового социального государства (статьи 1 (часть 1) и 7 (часть 1) Конституции Российской Федерации). Следовательно, налоговое регулирование призвано, не ограничиваясь достижением фискальных целей государства, обеспечивать эффективное использование государственной собственности как материальной основы осуществления программ экономического, социального, культурного развития, обеспечения прав и свобод человека и гражданина (статьи 2, 7, 18, 71 (пункты «в», «е») Конституции Российской Федерации) с учетом всей совокупности социально-экономических и иных факторов развития Российской Федерации.

Обладая широкими дискреционными полномочиями в сфере налогообложения, законодатель, тем не менее, не может действовать произвольно. Федеральное законодательство о налогах и сборах должно создавать надлежащие условия исполнения налоговой обязанности, что

предполагает, в частности, при установлении федеральных налогов определение всех элементов налоговых обязательств, включая объект налогообложения, налоговую базу, порядок исчисления и уплаты налога. Соблюдение федеральным законодателем при формировании структуры налога конституционных требований формальной определенности и полноты элементов налогового обязательства и учет объективных характеристик экономико-правового содержания налога обеспечивают эффективность налогообложения и реальность его целей, а также позволяют налогоплательщикам своевременно уплатить налог, а налоговым органам - осуществлять контроль за действиями налогоплательщиков по уплате налоговых сумм в бюджет.

Вместе с тем, поскольку обязанность платить законно установленные налоги распространяется в равной мере на всех налогоплательщиков, законодатель при определении нормативно-правового механизма налогообложения тех или иных экономических объектов должен учитывать также юридически значимые характеристики субъектов, включаемых в сферу налогообложения, с тем чтобы особенности их правового статуса не служили препятствием для реализации возложенной на них налоговой обязанности. Это относится и к государственным казенным учреждениям, для которых в силу специфики их правового положения уплата налогов и сборов в порядке, установленном законодательством о налогах и сборах, является одновременно исполнением бюджетного обязательства получателей средств федерального бюджета, что, в свою очередь, определяется нормами бюджетного законодательства.

Следовательно, признавая учреждения плательщиками налогов и сборов, федеральный законодатель не может не учитывать особенности их правового статуса как субъектов не только налогового, но и бюджетного права, что предполагает необходимость обеспечения непротиворечивого правового регулирования исполнения данными субъектами налоговой обязанности, в том числе на основе согласования норм налогового и бюджетного законодательства.

В силу пункта 3 статьи 41 Бюджетного кодекса доходы от платных услуг, оказываемых казенными учреждениями, поступают в соответствующий бюджет бюджетной системы Российской Федерации и относятся к неналоговым доходам бюджетов.

В соответствии с пунктом 2 статьи 161 Бюджетного кодекса финансовое обеспечение деятельности казенного учреждения осуществляется за счет средств соответствующего бюджета бюджетной системы Российской Федерации и на основании бюджетной сметы. Пунктом 3 указанной нормы

права предусмотрено, что доходы, полученные от указанной деятельности, поступают в соответствующий бюджет бюджетной системы Российской Федерации.

Пунктом 10 статьи 241 Бюджетного кодекса установлено, что доходы, полученные от приносящей доход деятельности федеральными казенными учреждениями, исполняющими наказания в виде лишения свободы, в результате осуществления ими собственной производственной деятельности в целях исполнения требований уголовно-исполнительного законодательства Российской Федерации об обязательном привлечении осужденных к труду, в полном объеме зачисляются в федеральный бюджет, отражаются на лицевых счетах получателей бюджетных средств, открытых указанным учреждениям в территориальных органах Федерального казначейства, и направляются на финансовое обеспечение осуществления функций указанных казенных учреждений сверх бюджетных ассигнований, предусмотренных в федеральном бюджете, в порядке, установленном Министерством финансов Российской Федерации.

Закрепленные в вышеприведенных нормах бюджетного законодательства положения, регулирующие порядок зачисления в федеральный бюджет и отражения на лицевых счетах доходов, полученных казенными учреждениями от приносящей доход деятельности, предусмотрено также в Порядке отражения на лицевых счетах получателей бюджетных средств, открытых в территориальных органах Федерального казначейства федеральным казенным учреждениям, исполняющим наказания в виде лишения свободы, операций по финансовому обеспечению осуществления функций указанных учреждений, источником которого являются доходы, полученные ими от приносящей доход деятельности, утвержденном приказом Минфина России от 21.07.2010 № 73н и действующем в спорный период (далее – Порядок № 73н).

В частности, из пункта 2 Порядка № 73н следует, что средства, полученные от привлечения осужденных к оплачиваемому труду, зачисляются в федеральный бюджет на основании расчетных документов, оформляемых юридическими или физическими лицами, которым оказывались услуги (выполнялись работы, поставлялись товары) (пункт 2).

Средства, полученные от привлечения осужденных к оплачиваемому труду, являющиеся дополнительным источником бюджетного финансирования, зачисленные в федеральный бюджет на основании расчетных документов плательщика, учитываются администратором доходов федерального бюджета, определенным правовым актом ФСИН России в соответствии со статьей 160.1 Бюджетного кодекса.

Орган Федерального казначейства не позднее трех рабочих дней после поступления в федеральный бюджет средств, полученных от привлечения осужденных к оплачиваемому труду, отражает по соответствующему коду классификации доходов бюджетов в сумме, равной данному поступлению, на лицевом счете получателя бюджетных средств, открытом учреждению, исполняющему наказания, дополнительный источник бюджетного финансирования (пункт 7 Порядка № 73н).

При этом согласно пункту 8 Порядка № 73н операции по использованию дополнительного источника бюджетного финансирования осуществляются учреждением, исполняющим наказания, в пределах доведенных ему в установленном порядке лимитов бюджетных обязательств на основании расходных расписаний.

Таким образом, денежные средства за выполненные казенными учреждениями системы исполнения наказаний работы, оказанные услуги, реализованные товары фактически перечисляются покупателями на счет Федерального казначейства с возможностью их использования учреждением в последующем в пределах лимитов бюджетных обязательств, как средства соответствующего бюджета.

Подпунктом 14 пункта 1 статьи 251 Налогового кодекса предусмотрено, что при определении налоговой базы не учитываются доходы в виде имущества, полученного налогоплательщиком в рамках целевого финансирования.

К средствам целевого финансирования относится имущество, полученное налогоплательщиком и использованное им по назначению, определенному организацией (физическим лицом) - источником целевого финансирования или федеральными законами: в виде лимитов бюджетных обязательств (бюджетных ассигнований), доведенных в установленном порядке до казенных учреждений, а также в виде субсидий, предоставленных бюджетным учреждениям и автономным учреждениям.

Пунктом 2 статьи 251 Налогового кодекса также установлено, что при определении налоговой базы также не учитываются целевые поступления из бюджета и целевые поступления на содержание некоммерческих организаций и ведение ими уставной деятельности.

Следовательно, целевой характер выплат проявляется в возложении на получателя бюджетных средств обязанности осуществлять их расходование в соответствии с определенными целями.

В рассматриваемом случае расходование полученных из бюджета денежных средств произведено учреждением, в том числе на выполнение одной из возложенных на него государственных функций – в целях привлечения

осужденных к труду, а именно к оказанию услуг и (или) выполнению работ по изготовлению товара, в дальнейшем реализованного заявителем, следовательно, целевой характер выплаты соблюден. Данное обстоятельство налоговым органом под сомнение не ставится.

Материалами дела подтверждено, что денежные средства за оказанные учреждением в спорном периоде платные услуги, перечислялись непосредственно потребителями услуг на счет администратора доходов федерального бюджета - Управления Федеральной службы исполнения наказаний по Иркутской области.

Таким образом, в проверенном периоде у учреждения отсутствовал объект обложения по налогу на прибыль.

Учитывая изложенное, принимая во внимание совокупное толкование вышеприведенных положений налогового и бюджетного законодательства, Судебная коллегия приходит к выводу о том, что фактически доходы казенных учреждений, полученные с привлечением труда осужденных, являются доходом федерального бюджета и средством дополнительного бюджетного финансирования учреждения.

При таком положении Судебная коллегия Верховного Суда Российской Федерации считает, что принятые по делу судебные акты судов первой, апелляционной и кассационной инстанций подлежат отмене на основании части 1 статьи 291.11 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, как принятые с существенными нарушениями норм материального права, повлиявшими на исход дела, а заявление учреждения удовлетворению.

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 Иркутской области от 16.08.2017, постановление Четвертого арбитражного апелляционного суда от 25.10.2017 и постановление Арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 27.02.2018 по делу № А19-10889/2017 отменить.

Требования федерального казенного учреждения «Исправительная колония № 25 Главного управления Федеральной службы исполнения наказаний по Иркутской области» удовлетворить.

Признать незаконными решение Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 15 по Иркутской области от 21.12.2016 № 343 об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения в

части доначисления 70 634 рублей налога на прибыль организаций, предложения внести необходимые исправления в документы бухгалтерского и налогового учета и решение Управления Федеральной налоговой службы по Иркутской области от 16.03.2017 № 26-13/005274@ об оставлении апелляционной жалобы налогоплательщика без удовлетворения.

Председательствующий судья

Т.В.Завьялова

Судья

М.К.Антонова

Судья

Н.В.Павлова