

# ВЕРХОВНЫЙ СУД РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

## ОПРЕДЕЛЕНИЕ

от 5 февраля 2019 г. N 309-КГ18-14683

Резолютивная часть определения объявлена 30 января 2019 года. Полный текст определения изготовлен 5 февраля 2019 года. Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации в составе:

председательствующего судьи Завьяловой Т.В., судей Антоновой М.К., Першутова А.Г., рассмотрела в открытом судебном заседании дело по кассационной жалобе Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы N 18 по Челябинской области на постановление Восемнадцатого арбитражного апелляционного суда от 20.02.2018 и постановление Арбитражного суда Уральского округа от 09.06.2018 по делу N А76-5261/2017 Арбитражного суда Челябинской области по заявлению общества с ограниченной ответственностью «ТПК» к Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы N 18 по Челябинской области о признании частично недействительным решения от 12.09.2016 N 14.

В заседании приняли участие представители:

от Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы N 18 по Челябинской области — Денисаев М.А., Довыденко С.В., Рымарев А.В.;

от общества с ограниченной ответственностью «ТПК» — Пономарев А.В. Заслушав доклад судьи Верховного Суда Российской Федерации Антоновой М.К., выслушав объяснения представителей лиц, участвующих в деле, Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации

установила:

общество с ограниченной ответственностью «ТПК» (далее — общество, налогоплательщик) обратилось в Арбитражный суд Челябинской области с заявлением к Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы N 18 по Челябинской области (далее — инспекция, налоговый орган) о признании недействительным решения от 12.09.2016 N 14 о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения в части доначисления 17 986 893 рублей налога на добавленную стоимость, 6 819 089 рублей 55 копеек пени по данному налогу, 17 454 216 рублей налога на прибыль, 5 569 958 рублей 44 копеек пени по данному налогу, привлечения к налоговой ответственности по пункту 1 статьи 122 Налогового кодекса Российской Федерации (далее — Налоговый кодекс) за неполную уплату налогов в виде штрафа в размере 2 674 147 рублей и 3 490 843 рублей 20 копеек соответственно, по статье 123 Налогового кодекса за неправомерное неперечисление в установленный срок налога на доходы физических лиц в виде штрафа в размере 141 425 рублей 31 копейки (с учетом смягчающих ответственность обстоятельств).

Решением Арбитражного суда Челябинской области от 17.10.2017 в удовлетворении заявленного требования отказано.

Постановлением Восемнадцатого арбитражного апелляционного суда от 20.02.2018 решение суда от 17.10.2017 отменено, требование удовлетворено.

Арбитражный суд Уральского округа постановлением от 09.06.2018 отменил постановление суда апелляционной инстанции в части признания недействительным решения инспекции по эпизоду, связанному с доначислением НДС и налога на прибыль, и в этой части оставил в силе решение суда первой инстанции. В остальной части постановление суда от 20.02.2018 оставил без изменения.

В кассационной жалобе, поданной в Верховный Суд Российской Федерации, инспекция, ссылаясь на существенные нарушения норм права, просит отменить судебные акты судов апелляционной инстанции и округа по эпизоду, связанному с привлечением общества к налоговой ответственности по статье 123 Налогового кодекса, и оставить в данной части в силе решение суда первой инстанции.

Определением судьи Верховного Суда Российской Федерации Антоновой М.К. от 28.12.2018 кассационная жалоба налогового органа по данному эпизоду вместе с делом передана для рассмотрения в судебном заседании Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации.

Согласно части 1 статьи 291.11 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации 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.

Проверив в соответствии с положениями статьи 291.14 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации законность судебных актов в обжалуемой части, изучив материалы дела, выслушав объяснения лиц, участвующих в деле, Судебная коллегия Верховного Суда Российской Федерации установила следующее.

Инспекцией проведена выездная налоговая проверка общества по вопросам правильности исчисления, полноты и своевременности уплаты (удержания, перечисления) налога на доходы физических лиц за период с 01.01.2012 по 29.06.2015, а также иных налогов и сборов за период с 01.01.2012 по 31.12.2014. По результатам проверки составлен акт от 26.04.2016 N 6 и принято решение от 12.09.2016 N 14.

Указанным решением общество привлечено к налоговой ответственности, предусмотренной пунктом 1 статьи 122 и статьей 123 Налогового кодекса в виде штрафных санкций в размере 6 306 415 рублей 51 копейки, предложено уплатить недоимку по налогу на добавленную стоимость в размере 21 777 427 рублей и по налогу на прибыль в размере 17 454 216 рублей, пени за несвоевременную уплату налогов в размере 6 819 089 рублей 55 копеек и 5 569 958 рублей 44 копеек соответственно.

Решением Управления Федеральной налоговой службы по Челябинской области от 23.12.2016 N 16-07/006241@ решение инспекции оставлено без изменения.

Не согласившись с ненормативным актом налогового органа, в том числе в части привлечения к ответственности, предусмотренной статьей 123 Налогового кодекса, общество обратилось в арбитражный суд с настоящим заявлением.

Основанием для привлечения общества к налоговой ответственности по статье 123 Налогового кодекса в виде штрафа в размере 141 425 рублей 31 копейки послужил вывод инспекции о неправомерном неперечислении обществом как налоговым агентом в срок, установленный налоговым законодательством, налога на доходы физических лиц, удержанного из доходов работников.

Отказывая в удовлетворении требования в данной части, суд первой инстанции, руководствуясь положениями статей 23, 24, 123, 223, 226 Налогового кодекса, пришел к выводу о том, что общество, имея возможность по своевременному перечислению в бюджет денежных средств, удержанных в счет уплаты НДФЛ за наемных работников, неправомерно использовало денежные средства для собственных нужд, что свидетельствует о недобросовестном характере его действий и пренебрежительном отношении к выполнению своих прямых обязанностей, в связи с чем примененный налоговым органом размер штрафа соответствует степени вины заявителя.

Отменяя решение суда и признавая решение инспекции в указанной части недействительным, суд апелляционной инстанции исходил из несоразмерности назначенного штрафа совершенному правонарушению. Также суд отметил, что на день принятия инспекцией решения, допущенное правонарушение совершено обществом впервые, ранее общество не привлекалось к ответственности за несвоевременное перечисление указанного налога. Суд кассационной инстанции согласился с выводами суда апелляционной инстанции. Между тем судами апелляционной и кассационной инстанций при рассмотрении дела по обжалуемому эпизоду не учтено следующее.

Согласно подпункту 1 пункта 3 статьи 24 и пункту 1 статьи 226 Налогового кодекса налоговые агенты обязаны правильно и своевременно исчислять, удерживать из денежных средств, выплачиваемых налогоплательщикам, и перечислять налоги в бюджетную систему Российской Федерации на соответствующие счета Федерального казначейства.

В соответствии со статьей 123 Налогового кодекса неправомерное неудержание и (или) неперечисление (неполное удержание и (или) перечисление) в установленный настоящим Кодексом срок сумм налога, подлежащего удержанию и перечислению налоговым агентом, влечет взыскание штрафа в размере 20 процентов от суммы, подлежащей удержанию и (или) перечислению.

Общество, обратившись в арбитражный суд с заявлением о признании ненормативного акта недействительным в части рассматриваемого эпизода, заявило ходатайство об уменьшении размера штрафа в связи с наличием смягчающих вину обстоятельств. Согласно пункту 1 статьи 112 Налогового кодекса обстоятельствами, смягчающими ответственность за совершение налогового правонарушения, признаются, в том числе, иные

обстоятельства, которые судом или налоговым органом, рассматривающим дело, могут быть признаны смягчающими ответственность. В силу пункта 4 указанной статьи обстоятельства, смягчающие или отягчающие ответственность за совершение налогового правонарушения, устанавливаются налоговым органом или судом, рассматривающим дело, и учитываются при применении налоговых санкций.

При наличии хотя бы одного смягчающего ответственность обстоятельства размер штрафа подлежит уменьшению не менее чем в два раза по сравнению с размером, установленным соответствующей статьей Налогового кодекса (пункт 3 статьи 114). Обязанность суда снизить размер штрафа при наличии хотя бы одного смягчающего обстоятельства не менее чем в два раза разъяснена в постановлении Пленума Верховного Суда Российской Федерации N 41 и Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации N 9 от 11.06.1999 «О некоторых вопросах, связанных с введением в действие части первой Налогового кодекса Российской Федерации».

Согласно разъяснениям, данным в пункте 16 Постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 30.07.2013 N 57 «О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации», если при рассмотрении дела, связанного с применением санкции за налоговое правонарушение, будет установлено наличие хотя бы одного из смягчающих ответственность обстоятельств (пункт 1 статьи 112 Кодекса), суд при определении размера подлежащего взысканию штрафа обязан в соответствии с пунктом 3 статьи 114 Кодекса уменьшить его размер не менее чем в два раза по сравнению с предусмотренным соответствующей нормой Кодекса.

Учитывая, что пунктом 3 статьи 114 Налогового кодекса установлен лишь минимальный предел снижения налоговой санкции, суд по результатам оценки соответствующих обстоятельств (например, характера совершенного правонарушения, количества смягчающих ответственность обстоятельств, личности налогоплательщика, его материального положения) вправе уменьшить размер взыскания и более чем в два раза. В соответствии с правовой позицией Конституционного Суда Российской Федерации, сформулированной в постановлениях от 12.05.1998 N 14-П, от 15.07.1999 N 11-П, от 30.07.2001 N 13-П и в определении от 14.12.2000 N 244-О, санкции, налагаемые органами государственной власти, являются мерой юридической ответственности, поэтому размер взыскания должен отвечать критерию соразмерности и применяться с соблюдением принципов справедливости наказания, его индивидуализации и дифференцированности, с учетом характера совершенного правонарушения, размера причиненного вреда, степени вины правонарушителя, его имущественного положения и иных существенных обстоятельств.

Из приведенных положений следует, что сумма штрафа определяется в виде процента от суммы налога, подлежащей фактической уплате (перечислению) в бюджет за соответствующий период; снижение суммы подлежащего к взысканию штрафа при наличии смягчающих ответственность обстоятельств возможно и более, чем в два раза. Однако уменьшение суммы штрафа более, чем в два раза не свидетельствует о возможности получить от совершенного действия нулевой результат.

При этом, снижая размер подлежащего взысканию штрафа до нуля рублей, суды фактически освободили общество от ответственности за совершение налогового правонарушения, что не соответствует положениям пункта 3 статьи 114 Налогового кодекса. Вместе с тем законодатель разграничил между собой юридические факты, с наличием которых он связывает возможность снижения размера штрафных санкций и освобождения от ответственности за совершение налогового правонарушения.

При этом перечень обстоятельств, исключающих привлечение лица к ответственности за совершение налогового правонарушения, предусмотрен статьей 109 Налогового кодекса и является закрытым. Такие обстоятельства, исключающие вину общества в совершении налогового правонарушения и, соответственно, привлечение его к ответственности за совершение налогового правонарушения, судами не установлены. В связи с этим уменьшение штрафа, подлежащего взысканию с налогоплательщика до нуля рублей, произведено судом апелляционной инстанции при неправильном применении норм материального права. Поскольку факт совершения налогоплательщиком вменяемого ему налогового правонарушения в рассматриваемом случае судами установлен, подтверждается материалами дела и обществом не оспаривается, суд апелляционной инстанции при повторном рассмотрении дела должен был оценить доводы общества о наличии смягчающих обстоятельств и при установлении таких обстоятельств рассмотреть вопрос об уменьшении размера взыскиваемого штрафа, а не освобождать общество от налоговой ответственности. В

этой связи доводы налогового органа, изложенные в жалобе, признаются обоснованными. Учитывая изложенное, Судебная коллегия приходит к выводу о том, что суды апелляционной и кассационной инстанций допустили существенные нарушения норм материального права и поэтому на основании части 1 статьи 291.11 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, обжалуемые судебные акты в части эпизода, связанного с привлечением общества к налоговой ответственности, предусмотренной статьей 123 Налогового кодекса, подлежат отмене с направлением дела на новое рассмотрение в суд апелляционной инстанции.

При новом рассмотрении дела Восемнадцатому арбитражному апелляционному суду необходимо учесть изложенное, установить все имеющие существенное значение для дела обстоятельства и с учетом соблюдения баланса публичных и частных интересов, а также принципа соразмерности штрафа степени тяжести совершенного правонарушения, принять законный и обоснованный судебный акт.

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

определила:

постановление Восемнадцатого арбитражного апелляционного суда от 20.02.2018 и постановление Арбитражного суда Уральского округа от 09.06.2018 по делу N А76-5261/2017 в части признания недействительным решения Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы N 18 по Челябинской области от 12.09.2016 N 14 по эпизоду, связанному с привлечением общества с ограниченной ответственностью «ТПК» к налоговой ответственности по статье 123 Налогового кодекса Российской Федерации в виде штрафа в сумме 141 425 рублей 31 копейки, отменить.

Дело в указанной части направить на новое рассмотрение в Восемнадцатый арбитражный апелляционный суд.

В остальной части принятые по делу судебные акты оставить без изменения.

Председательствующий судья  
Т.В.ЗАВЬЯЛОВА

Судьи  
М.К.АНТОНОВА  
А.Г.ПЕРШУТОВ