



# ВЕРХОВНЫЙ СУД РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

№ 305-КГ17-5672

## О П Р Е Д Е Л Е Н И Е

г. Москва

31 октября 2017 г.

Дело № А40-101850/2016

резолютивная часть определения объявлена 25 октября 2017 года  
полный текст определения изготовлен 31 октября 2017 года

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

председательствующего судьи Антоновой М.К.,  
судей Прониной М.В., Тютин Д.В.

рассмотрела в открытом судебном заседании дело по кассационной жалобе общества с ограниченной ответственностью «Аквамарин» на решение Арбитражного суда города Москвы от 09.08.2016, постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 31.10.2016 и постановление Арбитражного суда Московского округа от 15.02.2017 по делу № А40-101850/2016

по заявлению общества с ограниченной ответственностью «Аквамарин» к Федеральной налоговой службе России о признании недействительным решения от 23.12.2015 № СА-4-9/22609@ «Об отмене решения на основании пункта 3 статьи 31 Налогового кодекса Российской Федерации»,

при участии третьего лица, не заявляющего самостоятельных требований относительно предмета спора: Управления Федеральной налоговой службы по Костромской области.

В заседании приняли участие представители:

от общества с ограниченной ответственностью «Аквамарин» – Ефименкова К.Ю., Горская Н.В., Григорьева Т.И.;

от Федеральной налоговой службы – Денисаев М.А., Овчар О.В.

От Управления Федеральной налоговой службы по Костромской области поступило ходатайство от 20.10.2017 о рассмотрении кассационной жалобы в отсутствие его представителя.

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:**

общество с ограниченной ответственностью «Аквамарин» (далее – общество, налогоплательщик) обратилось в Арбитражный суд города Москвы с заявлением о признании недействительным решения Федеральной налоговой службы (далее – ФНС России) от 23.12.2015 № СА-4-9/22609@ «Об отмене решения на основании пункта 3 статьи 31 Налогового кодекса Российской Федерации».

Решением Арбитражного суда города Москвы от 08.08.2016 в удовлетворении заявленного требования отказано.

Постановлением Девятого арбитражного апелляционного суда от 31.10.2016 решение суда первой инстанции оставлено без изменения.

Арбитражный суд Московского округа постановлением от 15.02.2017 указанные судебные акты оставил без изменения.

В кассационной жалобе, направленной в Верховный Суд Российской Федерации, общество просит отменить принятые по делу судебные акты, ссылаясь на допущенные существенные нарушения судами норм материального права.

Определением судьи Верховного Суда Российской Федерации Антоновой М.К. от 29.09.2017 кассационная жалоба общества вместе с делом передана для рассмотрения в судебном заседании Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации.

В отзыве на кассационную жалобу Федеральная налоговая служба просит оставить судебные акты без изменения.

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

По результатам камеральной налоговой проверки представленной обществом налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость (далее – НДС) за 4 квартал 2013 года Межрайонной инспекцией Федеральной налоговой службы № 7 по Костромской области (далее – инспекция) составлен акт от 07.05.2014 № 14114 и приняты решения от 30.07.2014 № 18135 о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения и № 148 об отказе в возмещении полностью суммы НДС, заявленной к возмещению. В соответствии с указанными решениями обществу доначислено 10 794 949 рублей НДС, начислено 473 677 рублей пеней за нарушение срока уплаты данного налога и штраф, предусмотренный пунктом 1 статьи 122 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – Налоговый кодекс), в размере 2 158 960 рублей. Обществу также отказано в возмещении НДС в размере 26 622 904 рублей.

Решением Управления Федеральной налоговой службы по Костромской области (далее – управление) от 07.11.2014 № 12-12/12258 решения инспекции от 30.07.2014 № 18135 и № 148 отменены в связи с недоказанностью инспекцией согласованности действий общества и его контрагентов, направленных на получение необоснованной налоговой выгоды.

ФНС России в порядке контроля за деятельностью управления, оспариваемым решением от 23.12.2015 № СА-4-9/22609@ «Об отмене решения на основании пункта 3 статьи 31 Налогового кодекса Российской Федерации» отменила решение управления от 07.11.2014 № 12-12/12258 как незаконное, и

соответственно, оставила в силе решения инспекции от 30.07.2014 № 18135 и № 148, которые в настоящее время обжалуются обществом в Арбитражном суде Костромской области в рамках дела № А31-1145/2016.

Основанием для принятия ФНС России решения от 23.12.2015 № СА-4-9/22609@ послужили, в том числе, сообщения ГУБЭП МВД России о наличии в производстве уголовных дел по статьям 193.1, 199 Уголовного кодекса Российской Федерации, возбужденных по материалам проверок, проведенных ФСБ России.

Полагая свои права нарушенными, общество обратилось в арбитражный суд с заявлением о признании недействительным решения ФНС России.

Отказывая обществу в удовлетворении заявленного требования, суды трех инстанций исходили из того, что в силу статьи 9 Закона Российской Федерации от 21.03.1991 № 943-1 «О налоговых органах Российской Федерации» (далее – Закон о налоговых органах) и пункта 3 статьи 31 Налогового кодекса вышестоящим налоговым органам предоставлено право отменять решения нижестоящих налоговых органов в случае их несоответствия Конституции Российской Федерации, федеральным законам и иным нормативным правовым актам.

Суды указали, что вышестоящий налоговый орган вправе осуществлять контроль за нижестоящими налоговыми органами не только в рамках проведения контрольных налоговых мероприятий, предусмотренных налоговым законодательством (в виде выездных, повторных выездных налоговых проверок, когда проверке подвергается как налогоплательщик, так и полнота мероприятий налогового контроля, осуществленных налоговым органом), но и в порядке подчиненности в рамках контроля за деятельностью нижестоящих налоговых органов (когда оценивается только законность решения налогового органа без участия налогоплательщика).

В связи с этим суды поддержали позицию ФНС России о возможности отмены решения управления без жалобы налогоплательщика, поскольку процедура (сроки) такой отмены не предусмотрены ни Законом о налоговых органах, ни Налоговым кодексом.

Судебная коллегия Верховного Суда Российской Федерации считает, что судебные акты судов трех инстанций подлежат оставлению без изменения по следующим основаниям.

Статьей 1 Закона о налоговых органах определено, что налоговые органы составляют единую централизованную систему контроля за соблюдением законодательства о налогах и сборах, за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты (перечисления) в бюджетную систему Российской Федерации налогов, сборов и страховых взносов, соответствующих пеней, штрафов, процентов, а в случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации, – за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты (перечисления) в бюджетную систему Российской Федерации иных обязательных платежей, установленных законодательством Российской Федерации.

В Постановлении Конституционного Суда Российской Федерации от 17.03.2009 № 5-П разъяснено, что централизованным характером системы налоговых органов предопределяется контроль вышестоящего налогового органа за деятельностью нижестоящих налоговых органов, направленный на обеспечение соблюдения ими законодательства о налогах и сборах в соответствии с принципом конституционной законности (статья 15 Конституции Российской Федерации).

Согласно статье 2 Закона о налоговых органах единая централизованная система налоговых органов состоит из федерального органа исполнительной власти, уполномоченного по контролю и надзору в области налогов и сборов, и его территориальных органов.

В соответствии с пунктом 1 Положения о Федеральной налоговой службе (утверждено Постановлением Правительства Российской Федерации от 30.09.2004 № 506) данная служба в лице ее территориальных подразделений является органом исполнительной власти, осуществляющим контрольные функции путем реализации проверочных мероприятий, в рамках предоставленных ей действующим законодательством полномочий.

В статье 9 Закона о налоговых органах и в пункте 3 статьи 31 Налогового кодекса вышестоящим налоговым органам предоставлено право отменять и изменять решения нижестоящих налоговых органов в случае их несоответствия

Конституции Российской Федерации, федеральным законам и иным нормативным правовым актам.

Следовательно, при применении данных норм реализуется принцип законности деятельности органов публичной власти в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах.

Как неоднократно отмечено в актах Конституционного Суда Российской Федерации (в том числе определение от 22.04.2010 № 595-О-О, постановление от 24.03.2017 № 9-П), пункт 3 статьи 31 Налогового кодекса допускает отмену вышестоящим налоговым органом решения нижестоящего только в том случае, когда оно принято в нарушение требований законодательства о налогах и сборах; подобное решение имеет целью восстановление в административном порядке законности, нарушенной неправомерным актом нижестоящего органа, по инициативе самого вышестоящего налогового органа, осуществляющего текущий контроль за деятельностью нижестоящих органов. При этом такое решение не выводится из сферы судебного контроля: налогоплательщик, усматривающий вследствие отмены решения нижестоящего налогового органа нарушение своих прав и законных интересов, может обратиться за их защитой в суд. У суда же, имеется возможность проверить обоснованность решения вышестоящего налогового органа.

Соответственно, исходя из актов Конституционного Суда Российской Федерации, не исключается возможность отмены вышестоящим налоговым органом такого решения нижестоящего налогового органа, которым налогоплательщику были предоставлены определенные льготы (преимущества, вычеты), в том числе решения о возмещении НДС (статья 176 НК РФ), в случае, когда оно было принято в нарушение требований законодательства о налогах и сборах. В данном случае предусматривается право государства (вышестоящего налогового органа), выявившего ошибку в определении налоговой обязанности, исправить ее по собственной инициативе, и такое регулирование согласуется со статьей 57 Конституции Российской Федерации, из содержания которой усматривается, что определение размера налоговой обязанности не является предметом усмотрения налогоплательщиков и налоговых органов, налоги должны уплачиваться в законно установленном размере.

Оспариваемым в настоящем деле решением ФНС России от 23.12.2015 № СА-4-9/22609@ фактически были оставлены в силе решения инспекции от 30.07.2014 № 18135 и № 148, обжалующиеся обществом в Арбитражном суде Костромской области в рамках дела № А31-1145/2016. В этой связи действия ФНС России не привели к новым доначислениям в отношении общества (пункт 81 Постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 30.07.2013 № 57 «О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации»); налогоплательщик реализовал свое право на судебную защиту.

Применительно к вопросу о сроках на реализацию вышестоящим налоговым органом рассматриваемых полномочий, очевидно, что они не могут быть не ограниченными во времени. Так, в актах Конституционного Суда Российской Федерации (в том числе постановления от 24.06.2009 № 11-П и от 20.07.2011 № 20-П) разъясняется, что никто не может быть поставлен под угрозу возможного обременения на неопределенный или слишком длительный срок. Наличие сроков, в течение которых для лица во взаимоотношениях с государством могут наступить неблагоприятные последствия, представляет собой необходимое условие применения этих последствий. Общая правовая позиция также следует из Постановления Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 25.07.2006 № 11366/05, в котором отмечено, что если иное прямо не указано в законе, принудительные возможности государства ограничены, по меньшей мере, сроком исковой давности.

Указанный подход корреспондирует положениям статьи 89 Налогового кодекса, которые предусматривают гарантии прав налогоплательщиков при проведении мероприятий налогового контроля, ограничивая глубину выездной налоговой проверки периодом, не превышающим трех календарных лет. Кроме того из положений пунктов 4 и 10 статьи 89 Налогового кодекса следует, что результаты камеральной налоговой проверки могут быть пересмотрены по итогам выездной налоговой проверки, в том числе, проводимой в рамках контроля за действиями нижестоящего налогового органа при условии, что налоговый период, за который проводится выездная налоговая проверка,

охватывается трехлетним календарным сроком, исчисляемым с конца года, предшествующего году назначения выездной проверки.

В силу подпункта 8 пункта 1 статьи 23 Налогового кодекса налогоплательщики обязаны в течение четырех лет обеспечивать сохранность данных бухгалтерского и налогового учета и других документов, необходимых для исчисления и уплаты налогов, в том числе документов, подтверждающих получение доходов, осуществление расходов (для организаций и индивидуальных предпринимателей), а также уплату (удержание) налогов, если иное не предусмотрено Налоговым кодексом. Указанный общий срок соответствует максимальной глубине выездных налоговых проверок.

Данный вывод согласуется и с правовой позицией Пленума Верховного Суда Российской Федерации, выраженной в пункте 23 Постановления от 12.05.2016 № 18 «О некоторых вопросах применения судами таможенного законодательства» применительно к аналогичному вопросу о временных пределах осуществления таможенными органами ведомственного контроля: отсутствие в законодательстве срока на проведение ведомственного контроля не исключает необходимости учета трехлетнего срока таможенного контроля, проводимого после выпуска товаров (часть 2 статьи 164 Закона о таможенном регулировании), если в результате проведения ведомственного контроля затрагиваются права и обязанности декларанта, например, на нижестоящий таможенный орган возлагается обязанность по принятию решения о корректировке таможенной стоимости взамен отмененного решения.

С учетом приведенных положений, Судебная коллегия полагает, что вышестоящий налоговый орган вправе реализовать полномочия, установленные пунктом 3 статьи 31 Налогового кодекса в пределах срока, предусмотренного для проведения мероприятий налогового контроля, а именно в пределах трех лет, исчисляемых с момента окончания контролируемого налогового периода.

Основаниями для отмены или изменения судебных актов в порядке кассационного производства в Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации 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).

Судебная коллегия приходит к выводу, что при рассмотрении дела судами трех инстанций не было допущено существенных нарушений норм материального права и (или) норм процессуального права, влекущих отмену оспариваемых судебных актов.

При таких обстоятельствах кассационная жалоба общества подлежит оставлению без удовлетворения.

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 города Москвы от 09.08.2016, постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 31.10.2016 и постановление Арбитражного суда Московского округа от 15.02.2017 по делу № А40-101850/2016 оставить без изменения, кассационную жалобу общества с ограниченной ответственностью «Аквамарин» без удовлетворения.

Председательствующий судья

М.К. Антонова

Судья

М.В. Пронина

Судья

Д.В. Тютин