Утвержден
Президиумом Верховного Суда
Российской Федерации
17 июля 2019 г.

ОБЗОР
СУДЕБНОЙ ПРАКТИКИ ВЕРХОВНОГО СУДА РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ
N 2 (2019)

СУДЕБНАЯ КОЛЛЕГИЯ ПО ГРАЖДАНСКИМ ДЕЛАМ

Разрешение споров, связанных с защитой права собственности и других вещных прав

Практика применения законодательства о налогах и сборах

30. Размер штрафных санкций за совершение налогового правонарушения не может быть снижен до нуля рублей при наличии смягчающих ответственность обстоятельств, поскольку это будет означать освобождение лица от ответственности за совершение налогового правонарушения.

По результатам проверки налоговым органом принято решение о привлечении общества к налоговой ответственности, в результате которого обществу начислена недоимка по НДС и по налогу на прибыль, штраф за неполную уплату налогов, а также штраф за неправомерное неперечисление в установленный срок налога на доходы физических лиц.

Общество обратилось в арбитражный суд с заявлением о признании решения налогового органа незаконным (с учетом смягчающих ответственность обстоятельств).

Решением суда первой инстанции в удовлетворении заявленного требования отказано. Суд пришел к выводу, 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.

Постановлением суда апелляционной инстанции решение суда первой инстанции отменено, требование удовлетворено. Суд исходил из несоразмерности назначенного штрафа совершенному правонарушению. Также суд отметил, что на день принятия налоговым органом решения допущенное правонарушение совершено обществом впервые, ранее общество не привлекалось к ответственности за несвоевременное перечисление указанного налога.

Постановлением арбитражного суда округа постановление суда апелляционной инстанции отменено в части признания решения налогового органа незаконным по эпизоду, связанному с доначислением НДС и налога на прибыль, и в соответствующей части решение суда первой инстанции оставлено в силе. В остальной части постановление суда апелляционной инстанции оставлено без изменения.

Судебная коллегия Верховного Суда Российской Федерации отменила постановления суда апелляционной и кассационной инстанций в части привлечения общества к ответственности за неправомерное неперечисление в установленный срок налога на доходы физических лиц и направила дело на новое рассмотрение в связи со следующим.

Согласно п. 1 ст. 112 НК РФ 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 п. 4 ст. 112 НК РФ 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 меньше чем в два раза по сравнению с размером, установленным соответствующей статьей НК РФ (п. 3 ст. 114).

Учитывая, что п. 3 ст. 114 НК РФ обозначен 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.

Согласно правовой позиции Конституционного Суда Российской Федерации, сформулированной в постановлениях от 12 мая 1998 г. N 14-П, 15 июля 1999 г. N 11-П, 30 июля 2001 г. N 13-П и в определении от 14 декабря 2000 г. 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 п. 3 ст. 114 НК РФ.

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 ст. 109 НК РФ 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.