

АРБИТРАЖНЫЙ СУД СВЕРДЛОВСКОЙ ОБЛАСТИ

Именем Российской Федерации

РЕШЕНИЕ

от 22 января 2021 г. по делу N А60-55395/2020

Резолютивная часть решения объявлена 15 января 2021 года

Полный текст решения изготовлен 22 января 2021 года

Арбитражный суд Свердловской области в составе судьи В.А. Страшковой, при ведении протокола судебного заседания помощником судьи С.А. Кореньковым, рассмотрел в судебном заседании дело N А60-55395/2020

по заявлению Государственного казенного учреждения Свердловской области "Управление автомобильных дорог" (ИНН 6658078110, ОГРН 1026602332437)

к Министерству финансов Свердловской области (ИНН 6661004608, ОГРН 1026605256589)

о признании незаконными пунктов 15 и 6) Представления N 05-08-04/9929-К от 14 октября 2020 года

при участии в судебном заседании:

от заявителя: Новицкая Н.Н., представитель по доверенности N 09-05 от 11.01.2021, паспорт, диплом; Третьяков В.А., представитель по доверенности N 09-10 от 11.01.2021, диплом; Горохова Н.К., представитель по доверенности N 09-220 от 09.12.2020, паспорт;

от заинтересованного лица: Терентьева Е.Е., представитель по доверенности N 45 от 11.12.2020, паспорт, диплом; Казак Д.В., представитель по доверенности N 41 от 11.12.2020 паспорт; Овсянникова А.Н., представитель по доверенности N 40 от 11.12.2020, паспорт

Лица, участвующие в деле, о времени и месте рассмотрения заявления извещены надлежащим образом, в том числе публично, путем размещения информации о времени и месте судебного заседания на сайте суда.

Лицам, участвующим в деле, процессуальные права и обязанности разъяснены. Отводов суду, ходатайств не заявлено.

Государственное казенное учреждение Свердловской области "Управление автомобильных дорог" обратилось в арбитражный суд с заявлением о признании незаконными пунктов 15 и 6) Представления Министерства финансов Свердловской области N 05-08-04/9929-К от 14 октября 2020 года.

Определением от 12.11.2020 заявление принято к производству арбитражного суда, назначено предварительное судебное заседание.

27.11.2020 Государственным казенным учреждением Свердловской области "Управление автомобильных дорог" представлено заявление о приостановлении действия пунктов 15 и 6) Представления Министерства финансов Свердловской области N 05-08-04/9929-К от 14 октября 2020 года по делу N А60-55395/2020.

Указанное заявление рассмотрено судом в порядке главы 8 Арбитражного

процессуального кодекса Российской Федерации.

Определением от 30.11.2020 в удовлетворении заявления Государственного казенного учреждения Свердловской области "Управление автомобильных дорог" (ИНН 6658078110, ОГРН 1026602332437) о приостановлении действия пунктов 15 и 6) Представления Министерства финансов Свердловской области N 05-08-04/9929-К от 14 октября 2020 года отказано.

07.12.2020 заинтересованным лицом в электронном виде представлен отзыв и дополнительные документы.

В предварительном судебном заседании 14.12.2020 заявитель ходатайствовал об отводе председательствующего судьи по делу N А60-55395/2020 В.А. Страшковой. Рассмотрев указанное ходатайство в совещательной комнате, определением от 14.12.2020 в удовлетворении заявления Государственного казенного учреждения Свердловской области "Управление автомобильных дорог" об отводе председательствующего судьи отказано.

В предварительном судебном заседании 14.12.2020 представитель заявителя ходатайствовал о приобщении к материалам дела письменных дополнений к заявлению и возражений на отзыв Министерства финансов Свердловской области.

В предварительном судебном заседании 14.12.2020 представитель Министерства финансов Свердловской области ходатайствовал о приобщении к материалам дела дополнительных документов. Представитель заявителя возражений относительно приобщения к материалам дела указанных документов не заявил. Ходатайство судом рассмотрено и удовлетворено.

Определением от 14.12.2020 назначено судебное разбирательство на 15.01.2021.

15.12.2020 заинтересованным лицом в электронном виде представлены дополнительные документы.

16.12.2020 заявителем представлены дополнительные документы.

23.12.2020 заинтересованным лицом в электронном виде представлен дополнительный отзыв.

14.01.2021 заявителем в электронном виде представлены возражения на дополнительный отзыв от 23.12.2020

В судебном заседании 15.01.2021 представитель заинтересованного лица ходатайствовал о приобщении к материалам дела дополнительных документов. Ходатайство судом рассмотрено и удовлетворено.

Рассмотрев материалы дела, заслушав доводы сторон, арбитражный суд

установил:

На основании приказа Министерства финансов Свердловской области от 19.05.2020 г. N 171 проведена плановая камеральная проверка соблюдения положений правовых актов, регулирующих бюджетные правоотношения, правовых актов, обуславливающих публичные нормативные обязательства и обязательства по иным выплатам физическим лицам из областного бюджета, а также соблюдения условий государственных контрактов, договоров, соглашений о предоставлении средств из областного бюджета за 2018-2019 годы (при необходимости - иные периоды) и соблюдения законодательства Российской Федерации о контрактной системе в сфере закупок товаров, работ, услуг для обеспечения государственных и муниципальных нужд, в соответствии с частью 8 статьи 99 Федерального закона от 5 апреля 2013 года N 44-ФЗ "О контрактной системе в сфере

закупок товаров, работ, услуг для обеспечения государственных и муниципальных нужд" за 2019 год и истекший период 2020 года (при необходимости - иные периоды) в государственном казенном учреждении Свердловской области "Управление автомобильных дорог".

По результатам проверки в адрес ГКУ СО "Управления автодорог" (далее - Управление, Учреждение) направлено Представление Министерства финансов Свердловской области от 14.10.2020 г. N 05-08-04/9929-К (далее - Представление).

В пункте 15 Представления указано, что в нарушение пункта 2 статьи 264.1 Бюджетного кодекса Российской Федерации, статьи 13 Федерального закона от 06.12.2011 N 402-ФЗ, пунктов 17, 65 Стандарта "Концептуальные основы", пункта 18 Инструкции о порядке составления и представления годовой, квартальной и месячной отчетности об исполнении бюджетов бюджетной системы Российской Федерации, утвержденной приказом Минфина России от 28.12.2010 N 191н, Баланс (ф. 0503130) из годовой бюджетной отчетности Управления содержит недостоверные сведения в части отражения доходов будущих периодов, что привело к искажению бюджетной отчетности ГКУ СО "Управление автомобильных дорог".

Пунктом 6) Представления на Управление возложена обязанность: по пункту 15 - обеспечить отражение в учете неустоек исполнителям контрактов за нарушение их условий в соответствии с Инструкцией по применению Единого плана счетов бухгалтерского учета, утвержденной приказом Министерства финансов Российской Федерации от 01.12.2010 N 157. Представить документы, подтверждающие устранение нарушения в бухгалтерском учете и в бюджетной отчетности.

ГКУ СО "Управления автодорог" считая пункты 15 и 6) Представления (страница 4) незаконными и необоснованными, нарушающими права и законные интересы заявителя, обратилось в арбитражный суд с настоящим заявлением.

Согласно ст. 198 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации граждане, организации и иные лица вправе обратиться в арбитражный суд с заявлением о признании недействительными ненормативных правовых актов, незаконными решений и действий (бездействия) государственных органов, органов местного самоуправления, иных органов, должностных лиц, если полагают, что оспариваемый ненормативный правовой акт, решение и действие (бездействие) не соответствуют закону или иному нормативному правовому акту и нарушают их права и законные интересы в сфере предпринимательской и иной экономической деятельности, незаконно возлагают на них какие-либо обязанности, создают иные препятствия для осуществления предпринимательской и иной экономической деятельности.

В силу ч. 4, 5 ст. 200 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации при рассмотрении дел об оспаривании ненормативных правовых актов, решений и действий (бездействия) государственных органов, органов местного самоуправления, иных органов, должностных лиц арбитражный суд в судебном заседании осуществляет проверку оспариваемого акта или его отдельных положений, оспариваемых решений и действий (бездействия) и устанавливает их соответствие закону или иному нормативному правовому акту, устанавливает наличие полномочий у органа или лица, которые приняли оспариваемый акт, решение или совершили оспариваемые действия (бездействие), а также устанавливает, нарушают ли оспариваемый акт, решение и действия (бездействие) права и законные интересы заявителя в сфере предпринимательской и иной экономической деятельности.

Обязанность доказывания соответствия оспариваемого ненормативного правового акта закону или иному нормативному правовому акту, законности принятия оспариваемого решения, совершения оспариваемых действий (бездействия), наличия у органа или лица надлежащих полномочий на принятие оспариваемого акта, решения, совершение оспариваемых действий (бездействия), а также обстоятельств, послуживших основанием

для принятия оспариваемого акта, решения, совершения оспариваемых действий (бездействия), возлагается на орган или лицо, которые приняли акт, решение или совершили действия (бездействие).

Предметом спора по делам о признании решений и действий незаконными, ненормативного правового акта недействительным является требование, направленное, прежде всего, на исключение последствий, порожденных действием (решением, актом).

Следовательно, в рассматриваемом случае, исходя из положений ст. 12 Гражданского кодекса Российской Федерации, ст. 199 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, для признания данного ненормативного правового акта недействительным необходимо соблюдение двух условий: несоответствие его закону или иному нормативному правовому акту и нарушение прав и законных интересов заявителя в сфере предпринимательской и иной экономической деятельности, незаконно возлагающее на него какие-либо обязанности, создание иных препятствий для осуществления предпринимательской и иной экономической деятельности.

Таким образом, в предмет доказывания по делу входит несоответствие оспариваемого решения действующему законодательству, а также факт нарушения прав и законных интересов заявителя в сфере предпринимательской и иной экономической деятельности.

Оценив фактические обстоятельства, исследовав имеющиеся в материалах дела доказательства, заслушав доводы участвующих в деле лиц, суд пришел к следующим выводам.

Полномочия Минфина Свердловской области на проведение проверки регламентированы следующими нормоположениями.

Внутренний государственный финансовый контроль является контрольной деятельностью, в том числе органов государственного финансового контроля, являющихся органами исполнительной власти субъектов Российской Федерации (пункты 1, 3 статьи 265 Бюджетного кодекса РФ).

В соответствии с абзацем 3 части 1 статьи 266.1 БК РФ объектами государственного (муниципального) финансового контроля являются, в том числе, государственные (муниципальные) учреждения.

Положениями подпункта 3 пункта 2 Постановления Правительства Свердловской области от 12.03.2020 N 130-ПП "О Министерстве финансов Свердловской области" (далее - Постановление Правительства Свердловской области N 130-ПП) предусмотрено, что Минфин Свердловской области является органом внутреннего государственного финансового контроля Свердловской области, который как орган внутреннего государственного финансового контроля осуществляет на территории Свердловской области следующие полномочия:

- за соблюдением положений правовых актов, регулирующих бюджетные правоотношения, в том числе устанавливающих требования к бухгалтерскому учету и составлению и представлению бухгалтерской отчетности государственных учреждений;

- в сфере закупок товаров, работ, услуг (далее - закупки) для обеспечения государственных нужд, предусмотренный законодательством Российской Федерации о контрактной системе (подп. 10 п. 1).

Согласно подпунктам 2 - 4 пункта 24 Постановления Правительства Свердловской области N 130-ПП в целях реализации полномочий, предусмотренных пунктом 10 настоящего положения, Министерство осуществляет следующие функции:

- проводит плановые и (или) внеплановые проверки, ревизии и обследования в

отношении объектов контроля;

- направляет объектам контроля акты, заключения, а в случае установления бюджетных нарушений - обязательные для исполнения представления и (или) предписания.

Следуя положениям вышеуказанных правовых норм, законодательно определен механизм реализации полномочий органа внутреннего финансового контроля, который включает, в том числе проведение проверок, направление объектам контроля представлений и предписаний.

Проверка проведена в соответствии с планом контрольных мероприятий Минфина Свердловской области в финансово-бюджетной сфере на 2020 год, утвержденным приказом и.о. Министра финансов Свердловской области от 12.12.2019 N 517.

В соответствии с пунктом 63 начало проведения проверки ГКУ СО "Управление автомобильных дорог" запланировано на 2 квартал 2020 года.

Таким образом, проверка являлась плановой, проведение планового контрольного мероприятия в отношении Учреждения начато 29.05.2020, окончено 11.09.2020.

Постановлением Правительства РФ от 03.04.2020 N 438 "Об особенностях осуществления в 2020 году государственного контроля (надзора), муниципального контроля и о внесении изменения в пункт 7 Правил подготовки органами государственного контроля (надзора) и органами муниципального контроля ежегодных планов проведения плановых проверок юридических лиц и индивидуальных предпринимателей" (далее - Постановление Правительства РФ N 438) на 2020 год установлены ограничения проведения органами государственного (муниципального) контроля (надзора) контрольных мероприятий в отношении юридических лиц и индивидуальных предпринимателей - субъектов малого и среднего предпринимательства, отдельных некоммерческих организаций, а также иных юридических лиц и индивидуальных предпринимателей, распространяются на виды государственного контроля (надзора), в отношении которых применяются положения Федерального закона от 26.12.2008 N 294-ФЗ "О защите прав юридических лиц и индивидуальных предпринимателей при осуществлении государственного контроля (надзора) и муниципального контроля", включая виды государственного контроля (надзора), муниципального контроля, указанные в частях 3.1 Закона N 294-ФЗ.

Вместе с тем, Минфин России в письме от 29.04.2020 N 02-09-06/35083 указал, что Постановление Правительства РФ N 438 издано во исполнение п. 1 ч. 1 ст. 17 Федерального закона от 01.04.2020 N 98-ФЗ "О внесении изменений в отдельные законодательные акты РФ по вопросам предупреждения и ликвидации чрезвычайных ситуаций", в соответствии с которым Правительство Российской Федерации в 2020 году вправе принимать решения, предусматривающие особенности организации и осуществления видов федерального государственного контроля (надзора), в отношении которых применяются положения Федерального закона N 294-ФЗ, включая особенности осуществления видов государственного контроля (надзора), указанных в части 3.1 статьи 1 указанного ФЗ.

Таким образом, Правительство РФ не устанавливает особенности осуществления видов регионального и муниципального контроля, в том числе контроля и надзора в финансово-бюджетной сфере. Положения Постановления Правительства РФ N 438 не могут применяться в части, противоречащей Федеральному закону N 98-ФЗ.

Вторым основанием издания Постановления Правительства РФ N 438 является часть 1.1 статьи 26.2 Закона N 294-ФЗ, согласно которой, если иное не установлено Правительством РФ, проверки в отношении юридических лиц, индивидуальных предпринимателей, отнесенных в соответствии со статьей 4 Федерального закона от

24.07.2007 N 209-ФЗ "О развитии малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации" к субъектам малого и среднего предпринимательства, сведения о которых включены в единый реестр субъектов малого и среднего предпринимательства, не проводятся с 1 апреля по 31 декабря 2020 года включительно, за исключением проверок, основаниями для проведения которых являются причинение вреда или угроза причинения вреда жизни, здоровью граждан, возникновение чрезвычайных ситуаций природного и техногенного характера.

Исходя из данной нормы, Правительство РФ вправе установить иное регулирование отношений, связанных с особенностями осуществления государственного и муниципального контроля в отношении субъектов малого и среднего предпринимательства.

С учетом изложенного, Минфин России указал, что в 2020 году контрольные мероприятия органов внутреннего государственного финансового контроля, являющихся органами исполнительной власти субъектов Российской Федерации, могут осуществляться в соответствии с утвержденными планами контрольной деятельности на 2020 год, за исключением мероприятий, проводимых в отношении субъектов малого и среднего предпринимательства.

Учреждение не является субъектом малого или среднего предпринимательства.

Помимо соответствующего разъяснения Минфина России, Постановлением Правительства РФ от 28.07.2020 N 1129 внесены изменения в Постановление Правительства РФ N 438, в соответствии с которым в 2020 году в список проверок, проводимых при осуществлении государственного контроля (надзора) и муниципального контроля в отношении юридических лиц и индивидуальных предпринимателей, включены плановые и внеплановые проверки юридических лиц - участников бюджетного процесса в рамках осуществления контроля и надзора в финансово-бюджетной сфере.

Как установлено в ходе рассмотрения дела, проверка являлась камеральной, любое взаимодействие осуществлялось исключительно в дистанционном режиме - посредством обмена информацией через СЭД (системы электронного документооборота) и электронной почты, с соблюдением санитарно-эпидемиологических требований, направленных на нераспространение новой коронавирусной инфекции.

Таким образом, контрольное мероприятие проведено уполномоченным органом в установленном законом порядке.

Доводы заявителя со ссылкой на ч. 3.1 ст. 1 Федерального закона от 26.12.2008 N 294-ФЗ "О защите прав юридических лиц и индивидуальных предпринимателей при осуществлении государственного контроля (надзора) и муниципального контроля" отклоняются судом, поскольку в данной норме прямо указано, что положения данного Федерального закона, устанавливающие порядок организации и проведения проверок, не применяются при осуществлении следующих видов государственного контроля (надзора), муниципального контроля: контроль и надзор в финансово-бюджетной сфере, контроль за соблюдением законодательства Российской Федерации и иных нормативных правовых актов Российской Федерации о контрактной системе в сфере закупок товаров, работ, услуг для обеспечения государственных и муниципальных нужд (п. 3, 14 ч. 3.1 ст. 1).

Исходя из требований ст. 270.2 БК РФ, Министерство финансов в случае выявления нарушений бюджетного законодательства обязано направлять объекту контроля соответствующее представление.

Таким образом, Представление является необходимым этапом реализации административной процедуры по итогам проведения мероприятий органа финансового контроля при установлении нарушений бюджетного законодательства, зафиксированных актом проверки.

Под представлением в целях настоящего Кодекса понимается документ органа внутреннего государственного финансового контроля, направляемый объекту контроля и содержащий информацию о выявленных в пределах компетенции органа внутреннего государственного финансового контроля нарушениях и одно из следующих обязательных для исполнения в установленные в представлении сроки или в течение 30 календарных дней со дня его получения, если срок не указан, требований по каждому указанному в представлении нарушению: требование об устранении нарушения и о принятии мер по устранению его причин и условий (подп. 1 п. 2 ст. 270.2 БК РФ).

Учитывая изложенное, Представление внесено Управлению в соответствии с требованиями БК РФ, направлено на устранение причин и условий совершения нарушений, на принятие мер, направленных на недопущение нарушений Закона впредь.

Оспариваемое Представление вынесено Минфином Свердловской области в пределах предоставленных полномочий и с соблюдением процедуры рассмотрения результатов проверки, которой установлены нарушения бюджетного законодательства.

В соответствии с требованиями Представления (пункт 6) Управлению необходимо обеспечить отражение в учете неустоек исполнителям контрактов за нарушение их условий в соответствии с Инструкцией N 157н.

Как следует из материалов дела, проверкой Минфина Свердловской области установлено, что в нарушение пункта 2 статьи 264.1 БК РФ, статей 5, 13 Федерального закона N 402-ФЗ, пунктов 17, 35, 36, 43, 65 Стандарта "Концептуальные основы", пунктов 7, 34, 35 Стандарта "Доходы" и пункта 301 Инструкции N 157н, пунктов 12, 18 Инструкции N 191н, Баланс (ф. 0503130), требования в сумме 22 895 064,31 руб., оспариваемые исполнителями контрактов, на счете бюджетного учета 1 40140 141 "Доходы будущих периодов от штрафных санкций за нарушение законодательства о закупках и нарушение условий контрактов (договоров)" годовой бюджетной отчетности ГКУ СО "Управление автодорог" содержит недостоверные сведения в части отражения доходов будущих периодов. Недостоверность бюджетной отчетности Управления по состоянию на 01.01.2019 и 01.01.2020 года выражается в искажении показателей Баланса (ф. N 0503130):

- на 01.01.2019 по строке 510 - "-" (следовало - 24 110 235,13 руб.), искажение показателя -100%;

- на 01.01.2020 по строке 510 - "-" (следовало - 30 425 650,41 руб.), искажение показателя - 100%.

Поскольку Учреждением не представлены данные на запрос Минфина Свердловской области о предоставлении информации о претензионной работе (запрос от 23.05.2020 N 05-08-04/4122, Приложение N 6), сведениями из общедоступных источников установлен факт и размер неустоек, предъявленных Учреждением исполнителям государственных контрактов за нарушение ими условий контрактов, и неуплаченные (оспариваемые) исполнителями в установленные сроки, которые в учете Управления не отражены.

Так, по данным Арбитражного суда Свердловской области и Единой информационной системы в сфере закупок (<http://ekaterinburg.arbitr.ru> и <https://zakupki.gov.ru>) в 2018 году исполнителям контрактов Учреждением предъявлены 13 требований об уплате неустойки в общей сумме 24 110 235,13 руб., которые в установленный срок, а также в 2018, 2019 годах и на момент проверки, не оплачены. По состоянию на 01.01.2020 споры по выставленным Управлением неустойкам продолжены. Перечень контрактов, по которым неустойка предъявлена, но оспаривается исполнителем контракта и им не уплачена, приведен в Таблице N 8.

Кроме того, еще по 5 государственным контрактам предъявлены требования об уплате неустойки в 2019 году в общей сумме 6 315 415,28 руб., которые оспариваются исполнителями контрактов (перечень контрактов в Таблице N 9, стр. 67 акта).

Таким образом, с 2018 года сведения о доходах будущих периодов не отражались на вышеуказанном счете Учреждения, отражены по соответствующему счету нулевым показателем, в связи с чем, на протяжении двух лет Учреждением, в силу нарушения правовых норм, регулирующих бюджетные правоотношения, допущено грубое искажение бюджетной отчетности на 100%.

Необходимо отметить, что требования представления Минфина Свердловской области в оспариваемой части Учреждением выполнены, соответствующая кредиторская задолженность Учреждения - начисленные контрагентам штрафные санкции (пени, неустойки), в отсутствие, при этом, решения суда, отражена на счете "Доходы будущих периодов" в размере 85 819 259,94 рубля, что подтверждается консолидированной бюджетной отчетностью Министерства транспорта за 9 месяцев 2020 года.

Не отражение (недостоверное отражение) в учете казенного учреждения показателей дебиторской задолженности расценивается как существенное нарушение (Определение Верховного Суда РФ от 24.07.2019 N 308-ЭС19-10927 по делу N А53-20898/2018).

По мнению Учреждения, законодательство о бюджетном учете не содержит однозначного требования отражения в бухгалтерском учете в составе доходов будущих периодов обязательств, возникающих из претензионных требований, в рамках досудебного (внесудебного) рассмотрения претензий без признания претензий судом или должником. На момент предъявления требования по штрафным санкциям размер поступлений не может быть определен, поскольку не выполняются критерии признания доходов.

Доводы Учреждения суд не может признать обоснованными в связи со следующим.

Ведение бухгалтерского учета казенными учреждениями осуществляется в соответствии с положениями Приказа Минфина России от 01.12.2012 N 157н "Об утверждении Единого плана счетов бухгалтерского учета для органов государственной власти (государственных органов), органов местного самоуправления, органов управления государственными внебюджетными фондами, государственных академий наук, государственных (муниципальных) учреждений и Инструкции по его применению" (далее - Инструкция N 157н), Инструкцией по применению плана счетов бюджетного учета, утвержденной приказом Минфина России от 06.12.2010 N 162н (далее - Инструкция N 162н), федеральными стандартами бухгалтерского учета государственных финансов.

Единые требования к ведению бюджетного учета казенными учреждениями предусмотрены СГС "Концептуальные основы", применяемым с 01.01.2018 года, и федеральным стандартом "Доходы", утвержденным приказом Минфина России от 27.02.2018 N 32н (применяется с 01.01.2019 года, далее - стандарт "Доходы").

Также Учреждение обязано руководствоваться Инструкцией о порядке составления и представления годовой, квартальной и месячной отчетности об исполнении бюджетов бюджетной системы Российской Федерации, утвержденной приказом Минфина России от 28.12.2010 N 191н (далее - Инструкция N 191н).

Согласно пункту 301 Инструкции N 157н счет 40140 "Доходы будущих периодов" предназначен для учета сумм доходов, начисленных (полученных) в отчетном периоде, но относящихся к будущим отчетным периодам, с учетом положений федерального стандарта бухгалтерского учета для организаций государственного сектора "Доходы".

В связи с указанными положениями, Инструкцией N 157н определено ведение отдельного учета для доходов текущего финансового года (счет 40110) и доходов будущих периодов (счет 40140).

Учитывая, что в части штрафных санкций невозможно определить, когда и в какой именно сумме поступят средства, в связи с этим применяется счет "Доходы будущих

периодов". При этом, согласно Единому плану счетов бухгалтерского учета для государственных учреждений (Приказ Минфина России от 01.12.2010 N 157н) к данному счету могут применяться аналитические счета, в зависимости от возможной даты признания:

- доходы будущих периодов к признанию в текущем году (40141);
- доходы будущих периодов к признанию в очередные года (40149).

Требования пунктов 7, 34 Стандарта "Доходы" предусматривают, что доходы, полученные (начисленные) в отчетном периоде, но относящиеся к будущим отчетным периодам, признаются для целей бухгалтерского учета, формирования и публичного раскрытия показателей бухгалтерской отчетности доходами будущих периодов.

Доходы от штрафов, пеней, неустоек признаются в бухгалтерском учете на дату возникновения требования к плательщику штрафов, пеней, неустоек, возмещения ущерба, в частности при вступлении в силу вынесенного постановления (решения) по делу об административном правонарушении, определения о наложении судебного штрафа, при предъявлении плательщику документа, устанавливающего право требования по уплате предусмотренных контрактом (договором, соглашением) неустоек (штрафов, пеней).

Абзацем 2 пункта 16 СГС "Концептуальные основы" предусмотрено, что объекты бухгалтерского учета признаются в бухгалтерском учете в том отчетном периоде, в котором имели место факты хозяйственной жизни, приведшие к возникновению и (или) изменению соответствующих активов, обязательств, доходов и (или) расходов, иных объектов бухгалтерского учета, вне зависимости от поступления или выбытия денежных средств (или их эквивалентов) при расчетах, связанных с осуществлением указанных операций.

Пунктом 78 СГС "Концептуальные основы" предусмотрено, что объекты бухгалтерского учета отражаются в бухгалтерской отчетности в том отчетном периоде, в котором имели место факты хозяйственной жизни, приведшие к возникновению и (или) изменению соответствующих активов, обязательств, доходов и расходов, иных объектов бухгалтерского учета, вне зависимости от поступления или выбытия денежных средств в связи с этими фактами (операциями, событиями).

Согласно письмам Минфина России от 03.09.2018 N 02-05-11/62851, от 18.10.2018 N 02-07-10/75014 в соответствии с пунктом 7 Стандарта "Доходы" доходы, полученные (начисленные) в отчетном периоде, но относящиеся к будущим отчетным периодам, признаются для целей бухгалтерского учета, формирования и публичного раскрытия показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности доходами будущих периодов. В соответствии с п. 301 Инструкции N 157н, счет 401 40 "Доходы будущих периодов" предназначен для учета сумм доходов, начисленных в отчетном периоде, но относящихся к будущим отчетным периодам (в том числе для отражения ожидаемых (возможных) доходов от предъявленных требований по штрафным санкциям) (письма Минфина России в Приложениях N 1,2).

Таким образом, до урегулирования требований, предъявленных недобросовестным исполнителям контрактов за неисполнение или ненадлежащее исполнение обязательств, начисление задолженности (расчетов с дебиторами) с 1 января 2018 года следует отражать в корреспонденции с кредитом счета 0 401 40 141 "Доходы будущих периодов от штрафных санкций за нарушение законодательства о закупках и нарушение условий контрактов (договоров)".

Аналогичные разъяснения даны в письмах Минфина России от 19.06.2019 N 02-07-10/44710, от 24.04.2020 N 02-06-10/34727 и др.).

Учитывая изложенное, доходы будущих периодов казенное учреждение обязано принимать на бюджетный учет на момент возникновения требования об уплате штрафа

(неустойки, пени), то есть в рамках досудебного (внесудебного) рассмотрения претензий.

В соответствии с пунктом 65 СГС "Концептуальные основы" достоверность информации означает отсутствие существенных ошибок.

Отсутствие ошибок означает, что формирование данных бухгалтерского учета и составление бухгалтерской отчетности осуществлены в соответствии с СГС "Концептуальные основы" и иными нормативными правовыми актами, регулирующими ведение бухгалтерского учета и составление бухгалтерской отчетности, а также учетной политикой, сформированной субъектом учета с учетом положений Стандарта. Информация является существенной, если ее отсутствие или искажение могут оказать влияние на решения пользователей.

Корректировка оценочного значения, отраженного в бухгалтерском учете, бухгалтерской отчетности, вследствие изменения допущений, обстоятельств, информации, на основе которых были определены суммовые величины оценочных значений, не является исправлением ошибки и изменением учетной политики (п. 23 федерального стандарта бухгалтерского учета для организаций государственного сектора "Учетная политика, оценочные значения и ошибки", утвержденного приказом Минфина России от 30.12.2017 N 274н).

Таким образом, необоснованными являются доводы Учреждения о том, что отражение в бюджетном учете в составе доходов будущих периодов обязательств, возникающих из претензионных требований в рамках досудебного рассмотрения претензий без признания судом или должником, приведет к существенному искажению бюджетной отчетности Учреждения.

Вопреки доводам Учреждения предъявление штрафных санкций контрагенту является обязанностью государственного заказчика, а не правом.

В соответствии с пунктом 1 статьи 72 БК РФ закупки товаров, работ, услуг для обеспечения государственных нужд осуществляются в соответствии с законодательством Российской Федерации о контрактной системе в сфере закупок товаров, работ, услуг для обеспечения государственных и муниципальных нужд с учетом положений БК РФ.

В силу частей 4, 6 статьи 34 Закона о контрактной системе от 06.04.2013 N 44-ФЗ предъявление контрагентам требований об уплате штрафных санкций в связи с ненадлежащим исполнением (неисполнением) обязательств по контракту, является обязанностью заказчика.

Порядок расчета размера штрафных санкций предусмотрен вышеуказанным Федеральным законом и Постановлением Правительства РФ от 30.08.2017 N 1042-ПП.

Законодательство не предоставляет заказчику альтернативного права предъявления штрафных санкций, в том числе в зависимости от суммы неустойки.

Таким образом, предъявление контрагентам по государственным контрактам требований об уплате штрафных санкций (пени, неустоек) является обязанностью государственного заказчика.

Более того, нормативно-правовыми актами предусмотрен порядок отражения в бюджетном учете соответствующих сумм.

Так, абзацем 14 пункта 86 Инструкции N 162н предусмотрено, что суммы задолженности по штрафам, пеням, неустойкам, начисленным за нарушение условий договоров на поставку товаров, выполнение работ, оказание услуг, отражаются по дебету счета 209 41 560 "Увеличение дебиторской задолженности по доходам от штрафных санкций за нарушение условий контрактов (договоров)" и кредиту счетов 040 ПО 141 "Доходы от штрафных санкций за нарушение законодательства о закупках, нарушение

условий контрактов (договоров)", 040 140 141 "Доходы будущих периодов от штрафных санкций за нарушение законодательства о закупках, нарушение условий контрактов (договоров)".

Кроме того, пунктом 301 Инструкции N 157н, письмом Минфина России от 03.09.2018 N 02-05-11/62851 предусмотрен механизм учета дохода от штрафных санкций в случае принятия судом решения с иной суммой, подлежащей взысканию с контрагента по государственному контракту, чем сумма, поставленная на бюджетный учет на основании требования казенного учреждения, направленного подрядчику (поставщику, исполнителю) об уплате суммы неустойки (пени, штрафа): разница между размером ущерба, определенным решением суда, и размером ущерба, начисленным учреждением, отражается по дебету счета 1401 40 141 "Доходы будущих периодов от штрафных санкций за нарушение законодательства о закупках и нарушение условий контрактов (договоров)" в корреспонденции с кредитом счета 209 41 660 "Уменьшение дебиторской задолженности по доходам от штрафных санкций за нарушение условий контрактов (договоров)".

Учитывая изложенное, до урегулирования требований, предъявленных недобросовестным исполнителям контрактов за неисполнение или ненадлежащее исполнение обязательств, начисление задолженности (расчетов с дебиторами) отражается посредством применения счета 0 401 40 141.

Таким образом, в силу вышеуказанных требований законодательства, вопреки позиции Управления, казенное учреждение обязано принимать на бюджетный учет доходы будущих периодов на момент возникновения требования об уплате штрафа (неустойки, пени), а не на момент вступления в законную силу решения суда (арбитражного суда), как ошибочно полагает Заявитель.

В обоснование позиции Управлением приведена ссылка на Федеральный стандарт бухгалтерского учета для организаций государственного сектора "Резервы. Раскрытие информации об условных обязательствах и условных активах", утвержденный приказом Министерства финансов РФ от 30.05.2020 N 124н (далее - Стандарт "Резервы").

Позиция Управления судом отклоняется по следующим основаниям.

Предметом правового регулирования Стандарта "Резервы" является совершенно иной объект учета - расходы публично-правового образования (либо государственных (муниципальных) бюджетных и автономных учреждений). Таким образом, на соответствующем счете казенного учреждения отражается сумма штрафных санкций, которые государственный заказчик обязан будет выплатить контрагентам по государственным контрактам.

Так, в соответствии с пунктом 11 Стандарта "Резервы" в бюджетном (бухгалтерском) учете отражению подлежит резерв по претензиям, искам.

Соответственно, указанный Стандарт не является предметом правовой оценки при рассмотрении настоящего заявления Управления.

Кроме того, необходимо отметить, что нарушения допущены Управлением при составлении и представлении бюджетной отчетности за 2018-2019 годы, в то время как в соответствии с пунктом 2 преамбулы к Приказу N 124н Стандарт применяется с 1 января 2020 года, для составления бюджетной отчетности с 2020 года. Обратной юридической силы настоящий нормативно-правовой акт (регистрация в Минюсте России 29.06.2018 N 51491) не имеет.

Таким образом, ссылка Учреждения на составление бюджетной отчетности за 2019 год в соответствии со Стандартом "Резервы", как противоречащая правовым нормам, не может быть принята во внимание.

Согласно правовой позиции Учреждения, фактические и иные обстоятельства при

взыскании неустойки устанавливаются судом. Установление прав и обязанностей путем составления претензии не предусмотрено законодательством. Ссылаясь на практику антимонопольных органов, Управление полагает, что Налоговый кодекс РФ (далее - НК РФ) определяет порядок признания доходов в виде штрафов, пеней и (или) иных санкций за нарушение договорных или долговых обязательств, а также в виде сумм возмещения убытков (ущерба) на дату признания суммы иска должником либо на дату вступления в законную силу решения суда.

По мнению Управления, устанавливающими право требования оплаты неустойки документами могут являться: решения суда, судебные приказы, либо признание сумм иска должником.

Доводы Управления не могут быть приняты во внимание, поскольку налоговый учет и бюджетный учет имеют различные цели и, соответственно, различное правовое регулирование.

В приведенных Учреждением решениях антимонопольных органов предметом судебных разбирательств являлись споры об определении факта, свидетельствующего о признании должником обязанности уплатить сумму штрафа (пеней), о неправомерности включения в состав доходов для исчисления налога на прибыль, о привлечении общества к налоговой ответственности по пункту 1 статьи 122 НК РФ за неполную уплату налога на добавленную стоимость.

Положения НК РФ, в целом налогового законодательства, не применяются к порядку ведения бюджетного учета, составления и представления бюджетной отчетности, поскольку, в соответствии со статьей 4 Федерального закона N 402-ФЗ законодательство Российской Федерации о бухгалтерском учете состоит из настоящего Федерального закона, других федеральных законов и принятых в соответствии с ними нормативных правовых актов.

Статьей 21 Федерального закона N 402-ФЗ "О бухгалтерском учете" (далее - Федеральный закон N 402-ФЗ) предусмотрен перечень документов в области регулирования бухгалтерского учета, в котором отсутствует НК РФ и иные нормы налогового законодательства. Перечень, предусмотренный указанной статьей, является закрытым, исчерпывающим, расширительному толкованию не подлежит.

Учреждение, ссылаясь на статьи 71, 272 НК РФ, указывает, что данные нормы определяют порядок признания доходов в виде штрафных санкций.

Вместе с тем, требования п. 1 ст. 272 НК РФ регламентируют порядок налогового учета расходов. Кроме того, положения НК РФ, на которые ссылается Заявитель, применяются исключительно для целей налогообложения.

Более того, НК РФ предусмотрен перечень доходов, не учитываемых при определении налоговой базы по налогу на прибыль, перечень является исчерпывающим.

В силу подп. 33.1 п. 1 ст. 251 НК РФ при определении налоговой базы не учитываются доходы в виде средств, полученных казенными учреждениями в соответствии с бюджетным законодательством Российской Федерации подлежащих перечислению в бюджетную систему Российской Федерации.

Таким образом, любые доходы казенного учреждения, которые в соответствии с бюджетным законодательством Российской Федерации подлежат перечислению в бюджетную систему РФ, не учитываются при формировании налоговой базы по налогу на прибыль организаций.

Соответствующая позиция изложена в письмах Минфина России, уполномоченного на разъяснение налогового законодательства в силу пункта 1 статьи 34.2 НК РФ (письма от 04.04.2019 N 03-03-07/23385, от 27.11.2019 N 03-03-06/92134, N 03-03-06/91932, от

02.12.2019 N 03-03-06/3/93433, от 06.07.2020 N 03-03-06/3/58012 и др.).

Таким образом, положения налогового законодательства и практика антимонопольных органов не имеют правового значения при рассмотрении настоящего дела.

Необоснованными и противоречащими правовым нормам являются доводы Управления о том, что у Минфина РФ отсутствуют полномочия на разъяснение законодательства.

Требованиями части 1 статьи 22 Федерального закона N 402-ФЗ предусмотрено, что органом государственного регулирования бухгалтерского учета в Российской Федерации является уполномоченный федеральный орган.

Таковым уполномоченным федеральным органом, в силу Постановления Правительства РФ от 30.06.2004 N 329 "О Министерстве финансов Российской Федерации" (далее - Положение) Министерство финансов Российской Федерации (Минфин России) является федеральным органом исполнительной власти, осуществляющим функции по выработке государственной политики и нормативно-правовому регулированию, в том числе в сфере бюджетной деятельности (пункт 1).

Учитывая изложенное, Минфин РФ, как федеральный орган исполнительной власти, осуществляющий функции по выработке государственной политики и нормативно-правовому регулированию, в том числе, в сфере бюджетной деятельности, уполномочен давать разъяснения по вопросам порядка составления и представления бюджетной отчетности, обязательные для применения, в том числе государственными органами.

Нарушение Учреждением требований законодательства о бюджетном учете влечет ряд существенных негативных последствий, оказывающих влияние на бюджетный учет не только Учреждения, но и Министерства транспорта как главного распорядителя бюджетных средств, в целом, на консолидированную отчетность.

Согласно пункту 10 Инструкции N 191н получатель бюджетных средств представляет бюджетную отчетность своему вышестоящему распорядителю (главному распорядителю) бюджетных средств в установленные им сроки.

Пунктом 8 приказа Минфина Свердловской области от 28.12.2010 N 402 "Об утверждении Порядка составления бюджетной отчетности главными распорядителями средств областного бюджета" предусмотрено, что бюджетная отчетность формируется на основании отчетности субъекта бюджетной отчетности и отчетности, представленной подведомственными получателями средств областного бюджета (администраторами доходов областного бюджета), с последующим обобщением путем суммирования одноименных показателей по соответствующим строкам и графам отчетности, а также исключением в установленном Министерством финансов Российской Федерации порядке взаимосвязанных показателей по консолидируемым позициям форм бюджетной отчетности.

Консолидированная бухгалтерская отчетность должна раскрывать информацию таким образом, как если бы она была подготовлена одним субъектом отчетности. Показатели консолидированной бухгалтерской отчетности формируются путем суммирования одноименных показателей и исключения подлежащих консолидации взаимосвязанных показателей (при наличии таковых) бухгалтерской отчетности группы субъектов отчетности (абз. 2 п. 7 СГС "Концептуальные основы").

В силу статьи 41 БК РФ средства от применения мер гражданско-правовой ответственности по государственным контрактам относятся к неналоговым доходам соответствующих бюджетов бюджетной системы Российской Федерации.

Казенные учреждения, в силу статьи 6, пункта 2 статьи 160.1 БК РФ, являются субъектами администрирования доходов, к функциям которых относятся контроль за

правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты, начисление, учет, взыскание пеней и штрафов по ним, являющихся доходами бюджетов бюджетной системы РФ, в случае и порядке, установленных главным администратором доходов бюджета формирует и представляет главному администратору доходов бюджета сведения и бюджетную отчетность, необходимые для осуществления полномочий соответствующего главного администратора доходов бюджета.

Приказом Министерства транспорта от 02.12.2019 N 380 "О наделении и порядке осуществления бюджетных полномочий главного администратора (администратора) доходов бюджета" за Министерством и подведомственным ГКУ СО "Управление автомобильных дорог" закреплены полномочия администратора доходов бюджета.

В соответствии с абзацем 2 статьи 23 Областного закона от 25.11.1994 N 8-03 "О бюджетном процессе в Свердловской области" на основе бюджетной отчетности об исполнении областного бюджета за отчетный финансовый год разрабатывается проект закона Свердловской области об исполнении областного бюджета за отчетный финансовый год.

Увеличение объема налоговых и неналоговых доходов бюджета Свердловской области и повышение эффективности администрирования доходов областного бюджета являются задачами Государственной программы Свердловской области "Управление государственными финансами Свердловской области до 2024 года", утвержденной Постановлением Правительства Свердловской области от 27.09.2018 N 633-ПП.

Бюджетная отчетность имеет существенное значение и для формирования Дорожного фонда Свердловской области.

В соответствии с пунктом 6 статьи 3 Закона Свердловской области от 20.10.2011 N 84-03 "О Дорожном фонде Свердловской области" объем бюджетных ассигнований Дорожного фонда Свердловской области утверждается законом Свердловской области об областном бюджете в размере 100 процентов прогнозируемого объема, в том числе доходов областного бюджета от административных платежей и штрафов, сборов, санкций, возмещения ущерба в соответствии с законодательством Российской Федерации - в части средств, администратором доходов областного бюджета которых является государственное учреждение Свердловской области, осуществляющее деятельность в сфере дорожного хозяйства.

Принимая во внимание изложенное, основные цели формирования и представления бюджетной отчетности как документа, призванного обеспечить для внешних пользователей раскрытие информации, необходимой им для принятия экономических решений, на достоверность отчетности оказывают влияние не все ошибки (искажения), а существенные ошибки (искажения), которые повлекли изъятие и (или) искажение тех показателей отчетности, которые необходимы для принятия решений внешними пользователями, в частности решения об объеме ожидаемых доходных (финансовых) поступлений, ожидаемых выплат средств ввиду наличия требований кредиторов, объема расходов, необходимых для осуществления деятельности субъекта учета (объема его финансового обеспечения) (письмо Минфина России от 07.09.2017 N 02-06-10/57741).

Также одним из негативных последствий предоставления Управлением искаженной бюджетной отчетности является недостоверность результатов инвентаризации, которая подлежит обязательному проведению Учреждением в силу требований абзаца 6 пункта 7 Инструкции N 191, пункт 20 Инструкции N 157н, пункты 79 - 81 СГС "Концептуальные основы".

Таким образом, требование Представления направлено на соблюдение Учреждением требований законодательства, надлежащее осуществление бюджетного учета с целью недопустимости его искажения, учитывая значимость бюджетной отчетности Управления. Так, бюджетная отчетность Учреждения должна обеспечивать раскрытие

информации, необходимой им для принятия экономических решений, которые необходимы для принятия решений внешними пользователями, в частности решения об объеме ожидаемых доходных (финансовых) поступлений, ожидаемых выплат средств ввиду наличия требований кредиторов, объема расходов, необходимых для осуществления деятельности субъекта учета (объема его финансового обеспечения) (письмо Минфина России от 07.09.2017 N 02-06-10/57741).

Вопреки доводам Учреждения, Минфин Свердловской области не возлагает на Управление обязанности вносить изменения в бюджетную отчетность 2019 года.

Требования Представления направлены на отражение Учреждением в текущем бюджетном учете сумм штрафных санкций, фактически установленное Минфином Свердловской области нарушение бюджетного учета по состоянию на 01.10.2020 устранено.

Таким образом, у Учреждения не возникло каких-либо затруднений в устранении нарушений, что свидетельствует об исполнимости Представления.

Кроме того, следует отметить, действующий с 28.07.2020 федеральный стандарт внутреннего государственного (муниципального) финансового контроля "Реализация результатов проверок, ревизий и обследований", утвержденный Постановлением Правительства РФ от 23.07.2020 N 1095, Раздел 3 которого предусматривает порядок и основания продления органом государственного внутреннего финансового контроля срока представления (предписания).

Помимо нарушения законодательства о бухгалтерском учете, Учреждением нарушены требования бюджетного законодательства, в том числе положений об администрировании доходов.

В соответствии с приказом Министерства транспорта и дорожного хозяйства Свердловской области от 02.12.2019 N 380 "О наделении и порядке осуществления бюджетных полномочий главного администратора (администратора) доходов бюджета" за Министерством и подведомственным ГКУ СО "Управление автомобильных дорог" закреплены полномочия администратора доходов бюджета.

В силу вышеуказанного приказа и требований ст. 160.1 БК РФ Учреждение осуществляет начисление, учет и контроль за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью осуществления платежей в бюджет, пеней и штрафов по ним; осуществляет взыскание задолженности по платежам в бюджет, пеней и штрафов; в случае и порядке, установленных главным администратором доходов бюджета формирует и представляет главному администратору доходов бюджета сведения и бюджетную отчетность, необходимые для осуществления полномочий соответствующего главного администратора доходов бюджета.

Таким образом, Учреждение является администратором бюджетных средств, в связи с чем отсутствие в бюджетном учете данных о требованиях, предъявленных контрагентам по государственным контрактам, влечет сокрытие и, как следствие, непоступление в бюджет Свердловской области сумм штрафных санкций как неналоговых доходов бюджета.

Учитывая изложенное, пункты 15 и 6) Представления Министерства финансов Свердловской области N 05-08-04/9929-К от 14 октября 2020 года соответствуют действующему законодательству, не нарушают права и законные интересы заявителя.

В соответствии с ч. 3 ст. 201 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации в случае, если арбитражный суд установит, что оспариваемый ненормативный правовой акт, решения и действия (бездействие) органов, осуществляющих публичные полномочия, должностных лиц соответствуют закону или иному нормативному правовому

акту и не нарушают права и законные интересы заявителя, суд принимает решение об отказе в удовлетворении заявленного требования.

Руководствуясь ст. 167 - 170, 176, 201 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, арбитражный суд

решил:

1. В удовлетворении заявленных Государственным казенным учреждением Свердловской области "Управление автомобильных дорог" (ИНН 6658078110, ОГРН 1026602332437) требований отказать.

2. Решение по настоящему делу вступает в законную силу по истечении месячного срока со дня его принятия, если не подана апелляционная жалоба. В случае подачи апелляционной жалобы решение, если оно не отменено и не изменено, вступает в законную силу со дня принятия постановления арбитражного суда апелляционной инстанции.

3. Решение может быть обжаловано в порядке апелляционного производства в Семнадцатый арбитражный апелляционный суд в течение месяца со дня принятия решения (изготовления его в полном объеме).

Апелляционная жалоба подается в арбитражный суд апелляционной инстанции через арбитражный суд, принявший решение. Апелляционная жалоба также может быть подана посредством заполнения формы, размещенной на официальном сайте арбитражного суда в сети "Интернет" <http://ekaterinburg.arbitr.ru>.

В случае обжалования решения в порядке апелляционного производства информацию о времени, месте и результатах рассмотрения дела можно получить на интернет-сайте Семнадцатого арбитражного апелляционного суда <http://17aas.arbitr.ru>.

Судья
В.А.СТРАШКОВА
