

# Судебная практика Верховного Суда РФ по налоговым спорам 2021

Анализ. Проблемы. Позиции



Группа компаний  
НАЛОГИ И ФИНАНСОВОЕ ПРАВО

Судебная практика  
Верховного Суда РФ  
по налоговым спорам

2021

Анализ. Проблемы. Позиции



© Группа компаний  
«Налоги и финансовое право»  
2022



## Используемые сокращения:

АПК РФ — Арбитражный процессуальный кодекс Российской Федерации  
АС ВВО — Арбитражный суд Волго-Вятского округа  
АС ВСО — Арбитражный суд Восточно-Сибирского округа  
АС ЗСО — Арбитражный суд Западно-Сибирского округа  
АС ДВО — Арбитражный суд Дальневосточного округа  
АС МО — Арбитражный суд Московского округа  
АС ПО — Арбитражный суд Поволжского округа  
АС СЗО — Арбитражный суд Северо-Западного округа  
АС СКО — Арбитражный суд Северо-Кавказского округа  
АС УО — Арбитражный суд Уральского округа  
АС ЦО — Арбитражный суд Центрального округа  
БТИ — Бюро технической инвентаризации  
ВАС РФ — Высший арбитражный суд Российской Федерации  
ВНП — выездная налоговая проверка  
ВС РФ — Верховный суд Российской Федерации  
В/ч — воинская часть  
ГК РФ — Гражданский кодекс Российской Федерации  
ЕНВД — единый налог на вмененный доход  
ИП — индивидуальный предприниматель  
ИФНС — Инспекция Федеральной налоговой службы  
КоАП РФ — Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях  
КНП — камеральная налоговая проверка  
КС РФ — Конституционный суд Российской Федерации  
Минфин РФ — Министерство финансов Российской Федерации  
НДС — налог на добавленную стоимость  
НДФЛ — налог на доходы физических лиц  
НК РФ — Налоговый кодекс Российской Федерации  
Н/П — налогоплательщик  
ОКВЭД — Общероссийский классификатор видов экономической деятельности  
ООО — общество с ограниченной ответственностью  
ОС — основные средства  
ОСНО — общая система налогообложения  
ОЭЗ — особая экономическая зона  
ПСН — патентная система налогообложения  
ПФР — Пенсионный фонд Российской Федерации  
СКАД ВС РФ — Судебная коллегия по административным делам Верховного суда РФ  
СКЭС ВС РФ — Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного суда РФ  
ТК РФ — Трудовой кодекс Российской Федерации  
УСН — упрощенная система налогообложения  
УФНС — Управление Федеральной налоговой службы  
ФКЗ — Федеральный конституционный закон  
ФЛ — физическое лицо  
ФНС РФ — Федеральная налоговая служба  
ФОМС — Фонд обязательного медицинского страхования Российской Федерации  
ФСС — Фонд социального страхования Российской Федерации

## Содержание

1. **Получение доходов от «иной» деятельности, которая так или иначе связана с лизингом, не препятствует применению налогоплательщиком повышенного коэффициента капитализации (12.5 вместо 3).** 8  
Определение СКЭС ВС РФ от 15.01.2021 №305-ЭС20–16100 (дело № А40–123840/2019)
2. **Несмотря на «реальность» операций, по которым возмещался НДС, активное участие налогоплательщика в схемах уклонения от уплаты налогов лишает его права на вычет** 12  
Определение СКЭС ВС РФ от 25.01.2021 № 309-ЭС20–17277 (дело № А76–2493/2017)
3. **При досрочном расторжении договора аренды остаточная стоимость капитальных вложений арендатора в объект аренды не может быть единовременно списана в состав внереализационных расходов по налогу на прибыль.** 16  
Определение СКЭС ВС РФ от 01.02.2021 № 309-ЭС20–16872
4. **Если в проекте контракта цена указана с НДС, участник закупки, применяющий УСН, не обязан исчислять и уплачивать этот налог.** 20  
Определение СКЭС ВС РФ от 08.02.2021 № 305-ЭС20–18251 (Дело № А40–146460/2019)
5. **Налог на имущество обязано уплачивать лицо, на балансе которого оно находится и которое извлекало из него полезные свойства, даже если основание постановки на баланс (регистрация на праве оперативного управления) было незаконным** 23  
Определение СКЭС ВС РФ от 26.02.2021 № 309-ЭС20–18883 (дело № А60–58800/2019)
6. **В целях исчисления налога на прибыль финансовый результат застройщика определяется в целом по объекту (многоквартирному дому)** 28  
Определение СКЭС ВС РФ от 22.03.2021 № 309-ЭС20–17578 (дело № А60–43572/2019)
7. **Налогоплательщик вправе в текущем налоговом периоде списать безнадежную дебиторскую задолженность прошлых периодов, если не истек установленный статьей 78 НК РФ трехлетний срок возврата (зачета) переплаты.**32  
Определение СКЭС ВС РФ от 12.04.2021 № 306-ЭС20–20307 (дело № А72–18565/2019)
8. **В случае признания договора притворной сделкой в части субъектного состава условия договора в остальной части являются действительными, в т. ч. оговора об установлении цены, свободной от любых налогов.** 37  
Определение ВС РФ от 13.04.2021 № 305-ЭС20–20802 (дело № А40–198919/2019)
9. **В случае нарушения имущественных интересов лица обеспечительными мерами в результате предоставления встречного обеспечения, такое лицо вправе обратиться в арбитражный суд с требованием о взыскании компенсации в соответствии с ч. 1 ст. 98 АПК РФ.** 43  
Определение ВС РФ от 21.04.2021 № 307-ЭС20–10839 (дело № А42–7993/2019)
10. **Для целей исчисления земельного налога на вновь образованные земельные участки необходимо исходить из кадастровой стоимости разделенного земельного участка, установленной судом в размере его рыночной стоимости.** 47  
Определение ВС РФ от 05.05.2021 № 309-ЭС20–21650 (дело № А60–65220/2019)

- 11. Течение срока давности для возврата переплаты по налогу (страховым взносам) начинается с момента подачи декларации (расчета) за налоговый (расчетный) период** 50  
Определение ВС РФ от 12.05.2021 № 309-ЭС20–22198 (дело № А47–18534/2019)
- 12. Покупатель вправе заявить вычет НДС по товарам, приобретенным у продавца-банкрота в случае, если эти товары не изготавливались банкротом, а были куплены им у третьих лиц для перепродажи** 55  
Определение ВС РФ от 13.05.2021 № 308-ЭС21–364 (дело № А20–5385/2019)
- 13. При решении вопроса о том, относится ли имущество к движимому или недвижимому в целях налогообложения, следует учитывать его самостоятельную функцию, приобретение как объекта движимого имущества (а не части капитальных сооружений и зданий) и учет как отдельного инвентарного объекта** 60  
Определение ВС РФ от 17.05.2021 № 308-ЭС20–23222 (делу № А32–56709/2019)
- 14. Налоговая реконструкция не применяется, если налогоплательщик участвовал в совершении правонарушения и не раскрыл реального исполнителя по сделке (даже если поставка доказана, но выполнена не контрагентом по договору)** 63  
Определение ВС РФ от 19.05.2021 № 309-ЭС20–23981 (дело № А76–46624/2019)
- 15. Срок давности для возврата переплаты по страховым взносам начинает течь с момента их уплаты, а не с даты публикации Постановления КС РФ от 30.11.2016 № 27-П, которым дано толкование норм законодательства** 67  
Определение ВС РФ от 21.05.2021 № 309-ЭС20–22962 (дело № А50–36354/2019)
- 16. В случае перехода с УСН на ОСНО налогоплательщик вправе принять к вычету суммы НДС по оконченным строительством объектам ОС, если они введены в эксплуатацию после прекращения применения УСН** 69  
Определение ВС РФ от 24.05.2021 № 301-ЭС21–784 (дело № А38–8598/2019)
- 17. Суд не вправе рассматривать в порядке упрощенного производства дела из административных правонарушений, если сумма штрафа превышает 100000 руб.** 72  
Определение ВС РФ от 02.07.2021 № 305-ЭС21–2822 (дело № А41–6342/2020)
- 18. Срок на взыскание налога отсчитывается с момента выставления налоговым органом требования об уплате налога (независимо от нарушения сроков проведения налоговой проверки)** 74  
Определение ВС РФ от 05.07.2021 № 307-ЭС21–2135 (дело № А21–10479/2019)
- 19. Рассмотрение дела при невозможности участия стороны по ВКС из-за технических неполадок у суда неправомерно: суд обязан был отложить заседание** 81  
Определение ВС РФ от 08.07.2021 № 302-ЭС21–3164 (дело № А74–14640/2019)
- 20. Налоговая недоимка ИП не может быть во внесудебном порядке списана с его счета, не используемого в предпринимательской деятельности** 84  
Определение ВС РФ от 23.08.2021 № 307-ЭС21–6593 (дело № А52–1072/2020)

- 21. Налоговые доначисления могут быть взысканы с контрагента, если явились следствием его недобросовестных действий и налогоплательщик не был соучастником схемы уклонения от уплаты налогов** 88  
Определение ВС РФ от 09.09.2021 № 302-ЭС21–5294 (дело № А33–3832/2019)
- 22. Начало применения льготы по налогу на прибыль при реализации инвестиционного проекта – момент ввода возведенных основных средств в эксплуатацию и отражения затрат на счете 01 «Основные средства», а не дата отражения затрат в составе незавершенных капитальных вложений.** 93  
Определение ВС РФ от 20.09.2021 № 305-ЭС21–11548 (дело № А40–248146/2019)
- 23. В целях исчисления НДФЛ сумма денежных средств, полученных учредителем общества при уменьшении его доли в уставном капитале, подлежит уменьшению на величину расходов, связанных с ее приобретением** 97  
Определение ВС РФ от 27.09.2021 № 308-ЭС21–7618 (дело № А53–15494/2019)
- 24. Сам по себе факт монтажа оборудования в зданиях и помещениях (цехах) не является основанием для признания объекта недвижимым имуществом и отказа в применении освобождения от обложения налогом на имущество** 101  
Определение ВС РФ от 28.09.2021 № 308-ЭС21–6663 (дело № А18–1531/2019)
- 25. Начало течения срока на возврат переплаты по УСН участника схемы «дробления» бизнеса зависит от его осведомленности об участии в данной схеме. Если ИП-участник схемы «дробления» не осуществлял реальную предпринимательскую деятельность, а был лишь задействован в схеме, он не мог не знать об излишней уплате налога в момент перечисления его в бюджет и срок на возврат следует исчислять с момента уплаты.** 105  
Определение ВС РФ от 18.10.2021 № 309-ЭС21–11163 (дело № А60–29781/2020)
- 26. Таможенные платежи подлежат взысканию с покупателя, не ввозившего товар на территорию РФ, если он знал (или должен был знать) о недостоверном декларировании и неполной уплате таможенных платежей третьими лицами** 110  
Определение ВС РФ от 28.10.2021 № 306-ЭС21–10075 (дело № А55–39440/2019)
- 27. Течение срока давности для возврата ИП переплаты по страховым взносам начинается с момента подачи декларации по НДФЛ за налоговый период** 115  
Определение ВС РФ от 16.11.2021 № 308-ЭС21–12599 (дело № А53–6401/2020)
- 28. Добросовестный инвестор не может быть лишен права на льготу, если условия ее применения были изменены на основании закона, принятого после заключения инвестиционного договора** 117  
Определение ВС РФ от 24.11.2021 № 310-ЭС21–11695 (дело № А14–65/2020)
- 29. Заведомая некорректность кадастровой оценки, о чем не мог не знать налогоплательщик, исключает его освобождение от пени и штрафа** 121  
Определение ВС РФ от 24.11.2021 № 305-ЭС21–13506 (дело № А40–29028/2018)
- 30. Не подлежат обложению налогом на имущество объекты, являющиеся улучшениями земельного участка и не имеющие самостоятельного функционального значения** 124  
Определение ВС РФ от 13.12.2021 № 305-ЭС21–12104 (дело № А40–95182/2020)

- 31. При известности реального поставщика налоговый орган обязан определить действительный размер налоговых обязательств компании.** 127  
Определение ВС РФ от 15.12.2021 № 305-ЭС21-18005 (дело № А40-131167/2020)
- 32. Транспортные компании, перевозящие транзитом через РФ иностранные грузы, вправе заявить вычет НДС за приобретенные в РФ сопутствующие товары и услуги.** 131  
Определение ВС РФ от 27.12.2021 № 301-ЭС21-16598 (дело № А43-25632/2019)
- 33. Обжалование гражданином решения инспекции в ФНС РФ является уважительной причиной пропуска срока на обращение в суд, которая подлежит установлению судом даже при отсутствии заявления гражданина** 134  
Кассационное определение СКАД ВС РФ от 03.02.2021 № 89-КАД20-5-К7
- 34. Срок для возврата переплаты по налогу может исчисляться с момента подключения к личному кабинету.** 137  
Кассационное определение СКАД ВС РФ от 28.04.2021 № 57-КАД21-4-К1
- 35. Для возврата излишне уплаченных таможенных платежей плательщик вправе обратиться непосредственно в суд с имущественным требованием, не обращаясь перед этим в таможенный орган** 140  
Кассационное определение СКАД ВС РФ от 27.01.2021 № 5-КАД20-46-К2
- 36. Неправомерно начисление (взыскание) пеней на недоимку, по которой налоговая инспекция пропустила сроки принудительного взыскания.** 143  
Кассационное определение СКАД ВС РФ от 14.04.2021 № 18-КА21-1
- 37. Реализация жилого помещения сама по себе не является предпринимательской деятельностью в целях уплаты НДФЛ.** 145  
Кассационное определение СКАД ВС РФ от 14.04.2021 № 39-КАД21-1-К1
- 38. Исполнитель по государственному контракту не обязан исчислять НДС, указанный в цене закупки, если применяет УСН** 147  
Кассационное определение СКАД ВС РФ от 06.07.2021 № 46-АД21-70-К6
- 39. Выплата наследнику действительной стоимости доли в уставном капитале, полученной в порядке наследования, не облагается НДФЛ.** 149  
Кассационное определение СКАД ВС РФ от 27.10.2021 № 46-КАД21-1-К6



## Позиция № 1

**Получение доходов от «иной» деятельности, которая так или иначе связана с лизингом, не препятствует применению налогоплательщиком повышенного коэффициента капитализации (12.5 вместо 3).**

Определение СКЭС ВС РФ от 15.01.2021 №305-ЭС20-16100  
(дело № А40-123840/2019)

<b>Дело № 1(15.01.2021)</b> <b>«Налог на прибыль при совершении лизинговой операции с ино/компанией»</b> (дело № А40-123840/2019, ООО «ДЕ ЛАГЕ ЛАНДЕН ЛИЗИНГ» vs ФНС)	
Результат (в чью пользу)	Организация <b>(+)</b> , <b>новое рассмотрение</b>
Округ, дело которого пересматривает ВС	АС МО
Судья, передавший дело в СКЭС	Завьялова Т.В.
Тема	Налог на прибыль
Судья, пересмотревший дело	<b>Иваненко Ю.Г.</b> , Антонова М.К., Завьялова Т.В.
Как рассматривалось дело	I (-) II (-) III (-)
Подавалась ли надзорная жалоба/результат	



**Суть:** спор касался вопроса о праве налогоплательщика-лизинговой компании на применение повышенного коэффициента капитализации при расчете контролируемой задолженности в случае осуществления иных видов деятельности, помимо лизинга.

**Фабула дела:** по результатам выездной налоговой проверки налоговый орган установил, что между Обществом и его «сестринской» компанией De Lage Landen Ireland Company (Республика Ирландия) заключены генеральные кредитные соглашения. Во исполнение данных соглашений общество производило выплату процентов по долговым обязательствам.

Налоговый орган пришел к выводу о нарушении обществом при исчислении налога на прибыль п. 2 ст. 269 НК РФ в связи с неправомерным включением в состав внереализационных расходов процентов в рамках долговых обязательств по генеральным кредитным соглашениям перед De Lage Landen

Ireland Company, что привело к занижению налоговой базы за 2013 и 2015 гг., а также к завышению убытка, исчисленного в целях налогообложения прибыли за 2014 г.

Признав задолженность Общества по данным соглашениям контролируемой, а также учитывая превышение ее размера над величиной собственных активов более чем в три раза, налоговый орган пришел к выводу о необходимости применения в спорной ситуации предельного уровня капитализации при расчете коэффициента 3.

Обществу было отказано в применении при расчете коэффициента капитализации 12,5 из-за неисполнения условий для его применения (установлен факт осуществления Обществом не только лизинговой деятельности).

**Суды трех инстанций** отказали Обществу в признании решения налогового органа недействительным, поскольку Общество в 2013-2015 гг. помимо лизинговой деятельности осуществляло и иные виды деятельности, в частности: деятельность по реализации оборудования и техники в рассрочку и получение комиссий за организацию договора лизинга, которые не включались в состав общей суммы лизинговых платежей.

Не согласившись с выводами судов, Общество обратилось с жалобой в Верховный суд РФ, указав, что заключало сопутствующие лизинговой деятельности договоры, необходимые для надлежащего исполнения обязательств лизингодателя. Общество отметило, что установление для лизинговых компаний повышенного коэффициента соотношения долга и собственного капитала (12,5) направлено на учет специфики лизинга, справедливое и экономически обоснованное налогообложение данного сектора экономики, что не было учтено судами. Также указано на незаконность расчета налоговым органом действительной налоговой обязанности по налогу на прибыль.

**СКЭС ВС РФ** отменила решения нижестоящих судов и направила дело на новое рассмотрение в суд первой инстанции.

В обоснование своих выводов Судебная коллегия указала, что установление в п. 2 ст. 269 НК РФ особого порядка определения коэффициента капитализации для лизинговых компаний обусловлено особенностями природы экономической деятельности данной категории налогоплательщиков, состоящей в привлечении финансовых средств, их размещении с намерением получить прибыль. В этой связи, если налогоплательщик является лизинговой компанией, отказ налогового органа от применения специальных правил определения коэффициента капитализации (применение делителя, равного трем вместо двенадцати с половиной) не должен быть произвольным, и в отношении налоговых периодов до 01.01.2017 допустим при условии, что по результатам мероприятий налогового контроля установлен факт ведения налогоплательщиком иной экономической деятельности, не связанной с извлечением прибыли от предоставления финансирования иным участникам оборота.

Вопреки позиции налогового органа, занятой при рассмотрении дела и поддержанной судами, само по себе получение лизинговой компанией иных доходов помимо лизинговых платежей, не означает, что одновременно налогоплательщиком велась иная экономическая деятельность, а соответствующие доходы являются результатом ее ведения. Такой подход не согласуется с За-

коном о лизинге, предусматривающим возможность оказания лизинговыми компаниями дополнительных услуг, связанных с реализацией договоров лизинга, заключением сопутствующих лизингу сделок, уступки прав из договора лизинга и т. п. В равной мере для лизинговых компаний не исключается возможность получения внереализационных доходов (например, дивидендов, договорных неустоек и штрафов, процентов по банковским депозитам, курсовых разниц), которые возникают при ведении экономической деятельности любого хозяйствующего субъекта, но, как правило, не образуют самостоятельного вида экономической деятельности.

При рассмотрении дела налогоплательщик последовательно указывал, что является лизинговой компанией, созданной для осуществления на территории РФ лизинга техники российского и иностранного производства, и фактически не осуществляет какой-либо иной деятельности. Отменяя судебные акты нижестоящих судов и направляя дело на новое рассмотрение, СКЭС ВС РФ отметила, что названные доводы налогоплательщика не приняты судами во внимание и не осуществлена оценка обстоятельств, связанных с получением иных доходов помимо лизинговых платежей.

#### **Комментарий:**

Следует подчеркнуть, что до 2017 г. в силу п. 2 ст. 269 НК РФ лизинговые компании были вправе использовать повышенный коэффициент капитализации 12,5 только при условии осуществления *исключительно* лизинговой деятельности (и никакой другой).

На это указывали и налоговые органы в своих разъяснениях (см., н-р, Письма Минфина РФ от 23.01.2012 № 03-03-06/1/25, от 20.06.2011 № 03-03-06/1/364).

Так, в Письме от 23.01.2012 № 03-03-06/1/25 Минфин отрицательно ответил на вопрос организации о ее праве применять коэффициент 12,5 в случае, если доля доходов от лизинговой деятельности составляет 98,61%. Финансовое ведомство подчеркнуло, что в целях применения п. 2 ст. 269 НК РФ (которым ранее был установлен коэффициент капитализации 12,5 для лизинговых компаний) под осуществлением *исключительно* лизинговой деятельности следует понимать осуществление *только* деятельности по приобретению имущества и передаче его в лизинг.

Однако впоследствии законодатель сознательно отказался от критерия осуществления налогоплательщиками-лизинговыми компаниями *исключительно* лизинговой деятельности для возможности применения коэффициента 12,5.

Федеральным законом от 15.02.2016 № 25-ФЗ пункт 3 ст. 269 НК РФ был дополнен определением понятия организации, занимающейся лизинговой деятельностью. Доходы такой компании от осуществления лизинговой деятельности должны составлять не менее 90%, т. е. было прямо установлено право лизинговых компаний на получение иных доходов без ущерба для возможности применять коэффициент капитализации 12,5. Данное положение вступило в силу 01.01.2017.

В рассматриваемом случае доходы Общества от занятия лизинговой деятельностью в проверяемый период составили более 90% от общей величины доходов. Кроме того, иные доходы были так или иначе связаны с ведением лизинговой деятельности, на что указал ВС РФ. Суды нижестоящих трех ин-

станций этот факт в правоте налогоплательщика не убедил.

Примечательно, что немногим ранее ВС РФ отказал другому налогоплательщику (ООО «Скания Лизинг») в пересмотре аналогичного дела, подчеркнув, что общество занималось иной деятельностью, кроме лизинговой, несмотря на то, что доход от этой деятельности составлял не более 6% (Определение ВС РФ от 18.02.2020 № 305-ЭС19-27759 по делу № А40-5500/2019).

Было прямо указано, что «положения пункта 2 статьи 269 НК РФ (в редакции, действовавшей в проверяемый период) не содержат такого понятия как «основная деятельность» и не ставят в зависимость применение указанного коэффициента от объема доходов, полученных лизинговой организацией от не лизинговых операций».

Суд согласился с налоговым органом в том, что для возможности применения коэффициента капитализации 12,5 налогоплательщик должен был заниматься исключительно лизинговой деятельностью, а положения Закона 15.02.2016 № 25-ФЗ, которым слово «исключительно» было убрано, обратной силы не имеют и поэтому применяться к налогоплательщику не могут.

В комментируемом же Определении Закон 15.02.2016 № 25-ФЗ также не действовал в проверяемых периодах, однако ВС РФ отметил, что и до 01.01.2017 отказ в применении повышенного коэффициента капитализации допустим только «при условии, что по результатам мероприятий налогового контроля установлен факт ведения налогоплательщиком иной экономической деятельности, не связанной с извлечением прибыли от предоставления финансирования иным участникам оборота».

Следует подчеркнуть, что Определения о передаче (рассматриваемое дело) и об отказе в передаче дела в СКЭС ВС (дело ООО «Скания Лизинг») были приняты разными судьями (рассматриваемое дело — Т. В. Завьялова, дело ООО «Скания Лизинг» — А. Г. Першутов), т. е. влияние человеческого фактора в виде неодинаковых подходов судей к той или иной проблеме игнорировать нельзя.

При новом рассмотрении Определением Арбитражного суда г. Москвы от 05.07.2021 производство по делу было прекращено в связи с заключением мирового соглашения, согласно которому Инспекция признала правомерным применение Обществом коэффициента капитализации 12,5, установленного для лизинговых компаний.

Комментируемое Определение ВС РФ включено в «Обзор судебной практики Верховного Суда Российской Федерации № 2 (2021)» (утв. Президиумом ВС РФ 30.06.2021) и в «Обзор правовых позиций, отраженных в судебных актах Конституционного Суда Российской Федерации и Верховного Суда Российской Федерации, принятых в первом квартале 2021 года по вопросам налогообложения» (Письмо ФНС РФ от 06.04.2021 № БВ-4-7/4549@).

## Позиция № 2

Несмотря на «реальность» операций, по которым возмещался НДС, активное участие налогоплательщика в схемах уклонения от уплаты налогов лишает его права на вычет

Определение СКЭС ВС РФ от 25.01.2021 № 309-ЭС20-17277  
(дело № А76-2493/2017)

<b>Дело № 2(25.01.2021)</b> <b>«Реальность операции при сговоре нал/плата с однодневками не влияет на негативные налог/последствия»</b> (дело № А76-2493/2017, ЗАО «Уралбройлер» vs ФНС)	
Результат (в чью пользу)	Налогоплательщик (-)
Округ, дело которого пересматривает ВС	АС УО
Судья, передавший дело в СКЭС	Завьялова Т.В.
Тема	НДС при работе с однодневками
Судьи в составе СКЭС	<b>Завьялова Т.В.</b> , Першутов А.Г., Тютин Д.В.
Как рассматривалось дело	I (-) II (-) III (+)
Подавалась ли надзорная жалоба/результат	



**Суть:** спор касался вопроса о правомерности предъявления вычетов по НДС при создании искусственного документооборота.

**Фабула дела:** в ходе налоговой проверки налоговым органом установлено неправомерное применение обществом налоговых вычетов по НДС по товарам (работам, услугам), приобретенным у «номинальных» и подконтрольных по отношению к налогоплательщику контрагентов.

Полагая, что решение по результатам ВМП вынесено необоснованно, налогоплательщик обжаловал его в УФНС, а затем в арбитражный суд.

**Суды первой и апелляционной инстанций** оставили требования Общества без удовлетворения. Суды исходили из того, что налоговым органом установлено создание Обществом и взаимозависимыми с ним лицами (контрагентами «первого звена») схемы, при которой часть денежных средств, перечисленных заявителем в счет оплаты товаров (услуг), направлялась реаль-

ным поставщикам (исполнителям), а часть перечислялась на расчетные счета организаций, обладающих признаками анонимных структур, и впоследствии перечислялась на расчетные счета подконтрольных обществу организаций, также не осуществляющих реальную хозяйственную деятельность, затем возвращаясь налогоплательщику под видом займов.

Отменяя судебные акты судов нижестоящих инстанций, **суд округа** отметил, что инспекцией не опровергнуты обстоятельства, свидетельствующие о том, что спорные контрагенты являлись действующими юридическими лицами, имеющими трудовые и иные ресурсы, с возможностью самостоятельного выполнения работ, оказания услуг во взаимоотношениях с налогоплательщиком. Не опровергнут факт проведения тех видов работ, по которым Обществом заявлены вычеты.

Не согласившись с выводами суда округа, налоговый орган обратился с жалобой в Верховный суд РФ. По мнению подателя жалобы, обстоятельство, на которое указывает суд кассационной инстанции, само по себе не может иметь предопределяющего значения и опровергать выводы налогового органа и судов относительно незаконности возмещения НДС, поскольку искусственно созданный документооборот в целях перечисления денежных средств, заведомо не направленных на оплату товаров и выполненных работ, исключает саму возможность того, что данные денежные средства участвовали в реальных финансово-хозяйственных операциях и товары (работы) на эти суммы могли поступить налогоплательщику.

**СКЭС ВС РФ** отменила решение суда кассационной инстанции и оставила в силе решение суда первой инстанции.

Судебная коллегия указала, что при рассмотрении вопроса о том, могут ли негативные последствия неуплаты НДС «техническими» компаниями быть возложены на налогоплательщика-покупателя имеет значение установление факта причастности налогоплательщика к нарушениям, допущенным в процессе обращения товаров (работ, услуг), то есть направленность действий налогоплательщика на получение экономического эффекта за счет непосредственного участия в уклонении от уплаты НДС совместно с лицами, не осуществлявшими реальной экономической деятельности.

При установлении названных обстоятельств само по себе реальное исполнение операций по реализации товаров (работ, услуг) непосредственным контрагентом налогоплательщика («контрагентом первого звена») не позволяет налогоплательщику — покупателю претендовать на получение налоговой выгоды в отсутствие экономического источника вычета (возмещения) налога.

В рассматриваемом деле суды первой и апелляционной инстанций установили обстоятельства, дающие основания полагать, что экономический источник вычета (возмещения) НДС налогоплательщиком в части стоимости товаров и строительно-монтажных работ, сформированной организациями, участвовавшими в транзитном перечислении денежных средств, в бюджете не создан, поскольку за незначительным налоговым бременем этих организаций стоял вывод денежных средств по фиктивным документам, а не реальная экономическая деятельность.

Следовательно, в данном случае налоговая выгода в форме вычета (возме-



щения) НДС рассматривалась Обществом в качестве самостоятельной неправомерной цели при том, что ее достижение было сопряжено с допущенными в предшествующих звеньях обращения товаров (работ, услуг) нарушениями при уплате НДС, организованными с участием самого налогоплательщика. Указанные обстоятельства свидетельствуют о необоснованности налоговой выгоды, полученной Обществом при применении налоговых вычетов в соответствующей части.

**Комментарий:**

В рассматриваемом случае с треском провалилась позиция о том, что налогоплательщик не отвечает за действия контрагентов второго, третьего и последующих звеньев цепочки поставки ТРУ.

Не воспринял Верховный Суд и аргумент налогоплательщика о реальности поставок и необходимости «спрашивать» с контрагентов первого звена, перечисливших полученные от Общества деньги в адрес технических компаний. Действительно, товар был поставлен, работы выполнены, что не оспаривалось налоговым органом, однако часть оплаты была возвращена Обществу как своеобразный «откат» в виде займов и налог с этих сумм в бюджет не попал, т. к. выдача займов — необлагаемая НДС операция (подп. 15 п. 3 ст. 149 НК РФ). При этом инспекция виртуозно «размотала» всю цепочку, доказав в суде, что организатором «круговой» схемы движения денежных средств был сам налогоплательщик.

И если раньше суды отказывали налогоплательщикам в вычетах НДС со ссылкой на то, что из-за неуплаты налога «однодневкой» в бюджете не создан источник для вычета покупателю, то в 2020 г. судебная практика развернулась в несколько другое русло.

Так, в неизвестном Определении от 14.05.2020 № 307-ЭС19-27597 по делу АО «Звездочка» СКЭС ВС подчеркнула, что в таких случаях, помимо установления реальности приобретения ТРУ, надлежит разобраться в том, *являлось ли целью налогоплательщика уклонение от налогообложения через сотрудничество с «однодневкой»* либо, в отсутствие такой цели, — знал или должен был знать налогоплательщик-покупатель о допущенных контрагентом нарушениях.

Аналогичный вывод был сделан Верховным Судом суть позднее в деле АО «Красцветмет» (Определение ВС РФ от 28.05.2020 № 305-ЭС19-16064 по делу № А40-23565/2018). В комментируемом Определении ВС РФ в обоснование своей позиции сделал прямую ссылку на эти судебные акты.

Кроме того, в комментируемом Определении суд подчеркнул преемственность нового регулирования — статьи 54.1 НК РФ и подходов, закрепленных в Постановлении Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды». Здесь вспоминается, что сразу после вступления в силу ст. 54.1 НК РФ контролирующие органы выпустили множество писем, где утверждалось, что Постановление № 53 больше не действует и статья 54.1 НК РФ — это принципиально новое регулирование по спорам с участием «однодневок» (см., н-р, Письма ФНС РФ от 16.08.2017 № СА-4-7/16152@, от 31.10.2017 № ЕД-4-9/22123@, от 28.12.2017 № ЕД-4-2/26807). Однако практика регулярно опровергает этот подход.

В рассматриваемом споре также примечательно применение инспекцией налоговой реконструкции по эпизоду с приобретением оборудования при включении в цепочку технического посредника ООО «Русагроимпорт-Урал» (данный эпизод в Определении ВС РФ не изучался). Налоговый орган «выбросил» искусственно наращенную наценку технического посредника, фактически не участвовавшего в поставке, и принял вычет НДС в оставшейся части.

Еще не так давно об определении вычетов НДС расчетным путем не приходилось и мечтать, однако сегодня подходы к данному вопросу меняются, что подтверждается и в Письме ФНС РФ от 10.03.2021 № БВ-4-7/3060@ о практике применения ст. 54.1 НК РФ (п. 10). Вторит этой позиции и судебная практика (например, в Решении Арбитражного суда Новосибирской области от 17.11.2021 по делу № А45–17529/20211 была выброшена только наценка технической компании, в остальной части суд признал правомерность вычетов НДС).

Определение включено в «Обзор судебной практики Верховного Суда Российской Федерации № 2 (2021)» (утв. Президиумом ВС РФ 30.06.2021), «Обзор правовых позиций, отраженных в судебных актах Конституционного Суда Российской Федерации и Верховного Суда Российской Федерации, принятых в первом квартале 2021 года по вопросам налогообложения» (направлен Письмом ФНС РФ от 06.04.2021 № БВ-4-7/4549@).



## Позиция № 3

При досрочном расторжении договора аренды остаточная стоимость капитальных вложений арендатора в объект аренды не может быть одновременно списана в состав внереализационных расходов по налогу на прибыль.

Определение СКЭС ВС РФ от 01.02.2021 № 309-ЭС20-16872

<b>Дело № 3 (01.02.2021)</b> <b>«НДС и налог на прибыль при неотделимых улучшениях при аренде»</b> (дело № А76-8895/2019, АО «Промышленная группа «МЕТРАН» vs ФНС)	
Результат (в чью пользу)	Налогоплательщик <b>(-),</b> <b>на новое рассмотрение</b>
Округ, дело которого пересматривает ВС	АС УО
Судья, передавший дело в СКЭС	Завьялова Т.В.
Тема	Налог на прибыль, НДС
Судьи в составе СКЭС	<b>Иваненко Ю.Г.</b> , Завьялова Т.В., Тютин Д.В.
Как рассматривалось дело	I (-) II (-) III (+)
Подавалась ли надзорная жалоба/результат	



**Суть:** спор касался вопроса об обложении налогом на прибыль и НДС неотделимых улучшений арендованного имущества при расторжении договора

**Фабула дела:** между Обществом и заводом были заключены договоры аренды производственных помещений для осуществления хозяйственной деятельности. В период с 2007 по 2013 гг. Общество после согласования с заводом выполнило работы по ремонту арендованных помещений. Неотделимые улучшения были учтены Обществом как капитальные вложения, произведенные арендатором с согласия арендодателя, стоимость которых не возмещается арендодателем, амортизируется арендатором в течение срока действия договора аренды.

По причине расторжения в 2015 и 2016 гг. договоров аренды остаточная стоимость неотделимых улучшений списана Обществом в состав внереализационных расходов по налогу на прибыль.

По результатам выездной проверки налоговый орган указал на неправомерное включение Обществом в состав внереализационных расходов остаточной стоимости неотделимых улучшений, признав их безвозмездно переданными заводу. Кроме того, безвозмездная передача неотделимых улучшений, которые являются неотъемлемой частью возвращенных основных средств, не признается объектом обложения НДС (подп. 5 п. 2 ст. 146 НК РФ). В связи с этим налоговый орган указал, что у Общества возникла обязанность по восстановлению налога в части остаточной (балансовой) стоимости неотделимых улучшений основных средств.

**Суды первой и апелляционной инстанций** отказали в удовлетворении требований Общества.

**Кассационный суд** акты нижестоящих судов отменил и признал решение налогового органа незаконным. По его мнению, расходы Общества в виде капитальных вложений в арендованное имущество, которые в течение срока действия договора аренды не были отнесены в состав расходов, подлежат учету в порядке, аналогичном порядку их учета при списании основных средств.

Не согласившись с выводами суда округа, налоговый орган обратился с жалобой в Верховный Суд РФ. Налоговый орган, в частности указал на принципы налогового учета, а именно на то, что расходы одной стороны договора должны корреспондировать доходам другой стороны. Поскольку стоимость капитальных вложений в форме неотделимых улучшений в силу подп. 32 п. 1 ст. 251 НК РФ не учитывается арендодателем в составе доходов, соответствующее право арендатора на учет в составе расходов произведенных затрат также отсутствует.

**СКЭС ВС РФ** отменила судебный акт кассационной инстанции полностью. Дело в указанной части направлено на новое рассмотрение.

СКЭС ВС РФ указала, что по общему правилу стоимость капитальных вложений налогоплательщика в арендованное имущество не может быть включена в состав расходов единовременно, а учитывается для целей налогообложения по мере использования улучшенных объектов основных средств в деятельности налогоплательщика, направленной на получение дохода. Поскольку возможность извлечения выгоды от использования арендованного имущества связана со сроком аренды, то именно с этими временными пределами законодатель связал период начисления амортизации в налоговом учете арендатора. Суд округа справедливо отметил, что положениями ст. 258 НК РФ прямо не решена судьба расходов арендатора в виде капитальных вложений в арендованное имущество, которые в период действия аренды не были учтены при налогообложении (стоимость капитальных вложений не амортизирована полностью по причине превышения срока полезного использования арендованного объекта над сроком договора аренды). Однако из этого, вопреки выводу арбитражного суда кассационной инстанции, не вытекает, что налогоплательщик — арендатор имеет безусловное право учесть в составе расходов оставшуюся стоимость капитальных вложений при прекращении аренды.

При разрешении данного вопроса необходимо исходить из характера произведенных улучшений. Так если улучшения в арендованном имуществе имели вид достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, технического

перевооружения, но арендованный объект возвращен арендодателю без получения встречного предоставления за произведенные в него капитальные вложения, расходы налогоплательщика в части, оставшейся не списанной через амортизационные отчисления в течение срока аренды, по общему правилу не могут быть учтены при налогообложении, как не отвечающие критерию экономической оправданности.

При этом презумпция экономической неоправданности затрат налогоплательщика на улучшение чужого имущества при отсутствии компенсации их стоимости со стороны собственника носит опровержимый характер и не исключает права налогоплательщика доказывать экономическую обоснованность произведенных им капитальных вложений в полном объеме применительно к обстоятельствам конкретного дела.

Из материалов настоящего дела следует, что произведенные Обществом улучшения могли носить различный характер, поскольку включали в себя как организацию, отделку и обустройство отдельных помещений для использования налогоплательщиком в своих произведенных нуждах, так и улучшения общего характера, связанные с обустройством элементов зданий (шахты лифта, систем вентиляции, отопления, освещения и др.).

Однако при рассмотрении дела суды не установили характер выполненных обществом неотделимых улучшений, в том числе, производился ли налогоплательщиком ремонт либо им в действительности были произведены капитальные вложения в форме достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, технического перевооружения арендованных основных средств, а также суды не дали должной оценки возмездности и экономической оправданности капитальных вложений.

При новом рассмотрении дела в части данного эпизода судам необходимо установить характер произведенных обществом неотделимых улучшений, устранить противоречия в оценке наличия у собственника имущества обязательства по возмещению арендатору стоимости неотделимых улучшений и фактического исполнения этого обязательства (зачет стоимости неотделимых улучшений в счет арендной платы).

#### **Комментарий:**

В комментируемом Определении, направляя дело на новое рассмотрение, Верховный Суд поручил суду первой инстанции разобраться в вопросе о том, чьей же выгоде в итоге послужили произведенные арендатором улучшения (его или арендодателя). При этом ВС РФ подчеркнул, что если вложения носили капитальный характер и были оставлены арендодателю без получения встречного предоставления, это экономически необоснованные расходы.

Позиция о незаконности признания в налоговом учете расходов, понесенных налогоплательщиком «за того парня», практиковалась и ранее.

Например, в Справке по актуальным вопросам применения НК РФ, утвержденной Президиумом ФАС Уральского округа от 25.02.2014 (Вестник ФАС Уральского округа, № 1, 2014), «чужие» расходы не влекут экономической выгоды для налогоплательщика, т. е. являются экономически необоснованным расходом. Налогоплательщик не вправе учитывать такие расходы для целей налогообложения.

Минфин РФ в своих многочисленных разъяснениях подчеркивал, что «если налогоплательщиком возмещаются расходы другого налогоплательщика, то такие расходы не могут рассматриваться как расходы, произведенные для осуществления деятельности самого налогоплательщика, в связи с чем не подлежат учету при формировании налоговой базы по налогу на прибыль организаций» (см. Письма Минфина РФ 12.02.2020 № 03-03-06/1/9422, от 14.10.2019 № 03-03-06/1/78573, от 08.02.2019 № 03-03-07/7618, от 06.11.2018 № 03-03-06/1/79510, от 20.08.2018 № 03-03-06/1/58770 и др.).

В этой связи СКЭС ВС РФ подчеркнула, что решение вопроса о правомерности признания расходов в учете налогоплательщика-арендатора будет зависеть от того, были ли улучшения объекта необходимы именно арендатору, а не арендодателю, планировал ли арендатор окупить вложения в течение срока аренды, имели ли улучшения коммерческую ценность для арендодателя.

Верховный Суд, по сути, установил презумпцию экономической неоправданности затрат налогоплательщика на улучшение чужого имущества при отсутствии компенсации их стоимости со стороны собственника.

Вместе с тем ВС РФ прямо подчеркнул, что данная презумпция является опровержимой и не исключает права налогоплательщика доказывать экономическую обоснованность произведенных им капитальных вложений и их необходимость исключительно для ведения им собственной хозяйственной деятельности через арендуемый объект.

Именно такой спор был рассмотрен в Постановлении Президиума ВАС РФ от 08.10.2013 № 3589/13 (ООО «ИКЕА МОС»), когда до ввода ТЦ в эксплуатацию арендаторы самостоятельно производили отделку помещений. Тогда было доказано, что вложения в объекты аренды производились исключительно в связи заинтересованностью арендаторов в открытии магазинов одновременно с официальным открытием нового ТЦ для посетителей, т. е. в своих интересах, а не в целях безвозмездно «обогащить» арендодателя-собственника ТЦ.

В рассматриваемом же деле № А76–8895/2019 при новом рассмотрении Решением Арбитражного суда Челябинской области от 14.05.2021 в удовлетворении требований налогоплательщика было отказано.

Суд пришел к выводу о том, что улучшения полезны не только арендатору, но и арендодателю (модернизация освещения, эл/проводки, отопления, вентиляции, охранно-пожарной сигнализации, водоснабжения; созданы новые офисные помещения). Также было установлено, что прекращение аренды было обусловлено переездом в новое собственное здание, что находится в сфере контроля арендатора

Определение включено в «Обзор правовых позиций, отраженных в судебных актах Конституционного Суда Российской Федерации и Верховного Суда Российской Федерации, принятых в первом квартале 2021 года по вопросам налогообложения» (направлен Письмом ФНС РФ от 06.04.2021 № БВ-4-7/4549@).

## Позиция № 4

**Если в проекте контракта цена указана с НДС, участник закупки, применяющий УСН, не обязан исчислять и уплачивать этот налог.**

Определение СКЭС ВС РФ от 08.02.2021№ 305-ЭС20-18251  
(Дело № А40-146460/2019)

<b>Дело № 4 (08.02.2021)</b> <b>«НДС в цене контракта при проведении закупочных процедур»</b> (дело № А40-146460/2019, ФГБУ «Медцентр им. Н.Н.Петрова vs ФАС»)	
Результат (в чью пользу)	Налогоплательщик (+)
Округ, дело которого пересматривает ВС	АС МО
Судья, передавший дело в СКЭС	Антонова М.К.
Тема	НДС
Судьи в составе СКЭС	<b>Иваненко Ю.Г.</b> , Завьялова Т.В., Антонова М.К.
Как рассматривалось дело	I (-) II (-) III (-)
Подавалась ли надзорная жалоба/результат	



**Суть:** спор касался вопроса о правомерности включения заказчиком НДС в проект государственного контракта с исполнителем, применяющим УСН.

**Фабула дела:** Общество, применяющее специальный режим налогообложения УСН, выиграло аукцион на право заключения государственного контракта на поставку оргтехники. Заказчиком ему был направлен проект контракта с включением суммы НДС. При этом с возражениями общества по данному вопросу Заказчик не согласился, в связи с чем общество обратилось с жалобой в ФАС РФ, посчитав, что его права нарушены.

По результатам рассмотрения жалобы ФАС РФ признала обоснованными доводы общества, посчитав, что отказ Заказчика исключить из проекта контракта указание о сумме НДС в цене, не соответствует требованиям части 1 статьи 34 Закона о контрактной системе.

Решением ФАС РФ жалоба общества была признана обоснованной; на Заказчика, аукционную комиссию и оператора электронной площадки возло-

жена обязанность по устранению нарушения законодательства о контрактной системе.

Считая вышеназванные ненормативные правовые акты антимонопольного органа незаконными, Заказчик обратился в арбитражный суд с заявлением о признании решения ФАС недействительным.

Решениями **арбитражных судов первой, кассационной и апелляционной инстанций** в удовлетворении требований Заказчика было отказано, что послужило причиной для обращения в ВС РФ.

Как указали суды, отказ Заказчика исключить из проекта контракта на стадии его подписания условие о цене контракта «включая НДС», в случае если контракт заключается с поставщиком, применяющим УСН, приводит к ущемлению прав участника закупки, поскольку такое лицо будет обязано уплатить НДС. В связи с этим суды отметили, что при направлении победителем закупки, применяющим УСН, протокола разногласий по вопросу исключения из проекта контракта условия о включении НДС в цену контракта, заказчик обязан исключить указанное условие.

**СКЭС ВС РФ** отменила решения нижестоящих судов, указав, что если в проекте контракта цена указана с НДС, участник закупки, применяющий УСН, не обязан исчислять и уплачивать этот налог. Такая обязанность возникнет, только если он выставит счет-фактуру с выделенной в нем суммой НДС (Постановление КС РФ от 03.06.2014 № 17-П). Поэтому контрактная цена корректировке не подлежит.

#### **Комментарий:**

Позиция судов всех трех нижестоящих инстанций тем более удивительна, что относительно недавно мнение, аналогичное высказанному Экономколлегией в комментируемом Определении, уже было поддержано в другом судебном акте ВС РФ (Определение ВС РФ от 30.05.2019 № 305-ЭС19-391). Тогда было подчеркнуто, что само по себе указание суммы НДС в проекте контракта с «упрощенцем» прав последнего не нарушает — он будет обязан исчислить и уплатить налог в бюджет *исключительно* в случае, если выставит заказчику счет-фактуру на основании п. 5 ст. 173 НК РФ.

Следует вспомнить, что Определение от 30.05.2019 № 305-ЭС19-391 было включено в Обзор судебной практики Верховного Суда РФ № 3 (2019), поэтому как арбитры могли его «проглядеть», остается только догадываться.

Еще гораздо раньше Конституционный Суд указал на то, что единственным основанием платить НДС является выставление налогоплательщиком счета-фактуры, чего в рассматриваемом случае не было (Постановление КС РФ от 03.06.2014 № 17-П). Тогда же Конституционным Судом было отмечено, что возможность двойного налогообложения — по общей системе налогообложения и в рамках спецрежима априори неправомерна.

Более того, Минфин РФ и Минэкономразвития неоднократно разъясняли, что уменьшение цены контракта на сумму НДС не производится, если победителем аукциона является «упрощенец», и поставленные товары (работы, услуги) оплачиваются по цене, указанной в контракте (см. Письма Минфина РФ от 26.01.2012 № 03-07-11/21, от 28.12.2011 № 02-11-00/6027, от 26.08.2017 № 24-01-10/55970, от 05.09.2014 № 03-11-11/44793; Письма Минэкономраз-



вития от 06.04.2010 № Д22–353, от 27.09.2010 № Д22–1740, от 27.09.2010 № Д22–1741.

Как отметила ФАС России в Письме от 21.08.2014 № АЦ/33651/14, в случае включения в цену контракта НДС, если победитель закупки не является плательщиком этого налога (т. к. применяет УСН), заказчик обязан заключить контракт и оплатить его по цене, предложенной победителем закупки, независимо от применяемой им системы налогообложения.

В данном случае сумма НДС признается прибылью победителя закупки. В процессе осуществления закупки и заключения контракта заказчик не вправе корректировать цену контракта, предложенную применяющим УСН участником (Письмо Минэкономразвития России от 07.10.2015 № Д28и-2906).

Таким образом, практика по рассматриваемому вопросу на момент рассмотрения спора являлась устоявшейся. Вероятно, по ее итогам было даже выпущено Информационное письмо Минфина РФ от 15.05.2019 № 24-01-07/34829 «По вопросу заключения и порядка оплаты по контракту исполнителю, применяющему упрощенную систему налогообложения».

В указанном документе говорилось, во-первых, о том, что Законом (№ 44-ФЗ) сведения о применяемой участниками закупок системе налогообложения не включены в перечень сведений, которые должны представляться ими в составе заявки на участие в закупке. Во-вторых, подчеркивалось, что цена контракта является твердой и не подлежит изменению в зависимости от применяемой победителем закупки системы налогообложения. И, наконец, в-третьих, — о том, что выплачиваемые победителю закупки денежные средства уменьшаются на сумму налога только в том случае, если вносить этот налог в бюджет обязан заказчик.

Следует вспомнить и имевший место ранее спор, когда государственный заказчик пытался взыскать с победителя закупки, применявшего систему УСН, сумму НДС, уплаченную им в цене контракта, как неосновательное обогащение. В суде первой инстанции ему это удалось. Однако апелляционный суд в иске заказчику отказал и ВС РФ с ним согласился. Стоит изучить Постановление суда апелляционной инстанции, поскольку данный документ грамотно аргументирован (Постановление Пятнадцатого Арбитражного апелляционного суда от 03.05.2018 по делу № А53–29054/2017, Определение ВС РФ от 16.11.2018 № 308-ЭС18–18914 по тому же делу).

## Позиция № 5

**Налог на имущество обязано уплачивать лицо, на балансе которого оно находится и которое извлекало из него полезные свойства, даже если основание постановки на баланс (регистрация на праве оперативного управления) было незаконным**

Определение СКЭС ВС РФ от 26.02.2021 № 309-ЭС20-18883  
(дело № А60-58800/2019)

<b>Дело № 5 (26.02.2021)</b> <b>«Налог на имущество, уплаченный третьим лицом»</b> (дело № А60-58800/2019, ООО «ЛОЗА» vs ФНС)	
Результат (в чью пользу)	Налогоплательщик (+)
Округ, дело которого пересматривает ВС	АС УО
Судья, передавший дело в СКЭС	Завьялова Т.В.
Тема	Налог на имущество
Судьи в составе СКЭС	<b>Иваненко Ю.Г.</b> , Завьялова Т.В., Тютин Д.В.
Как рассматривалось дело	I (-) II (+) III (-)
Подавалась ли надзорная жалоба/результат	

**Суть:** спор касался вопроса о том, кто должен уплачивать налог на имущество организаций в случае передачи объекта третьему лицу (некоммерческой организации) на праве оперативного управления, если передача была признана незаконной.

**Фабула дела:** учредителем общества 03.06.2011 было зарегистрировано право собственности на 1/2 доли в праве общей долевой собственности на нежилые помещения. Впоследствии указанное имущество было внесено учредителем в уставный капитал общества. Право собственности зарегистрировано за обществом 26.04.2013.

Обществу по итогам выездной налоговой проверки начислена недоимка по налогу на имущество организаций за 2014-2016 гг. в отношении находящихся в долевой собственности налогоплательщика (с физическим лицом —



учредителем Общества) нежилых помещений.

Впоследствии инспекцией вынесено решение об исправлении технических ошибок в первоначальном решении — изменена мотивировочная часть решения и изложена в другой редакции резолютивная часть, а именно, наряду со штрафом в сумме 4257272 руб. применен штраф по п. 1 ст. 119 НК РФ (непредставление в срок налоговой декларации).

Решением вышестоящего налогового органа выводы инспекции подтверждены. Выражая несогласие с решениями инспекции, общество оспорило их в судебном порядке.

Решением **Арбитражного суда Свердловской области** в удовлетворении заявленных требований отказано.

Постановлением **Семнадцатого арбитражного апелляционного суда** решение суда первой инстанции отменено, решение налогового органа признано недействительным.

**Арбитражный суд Уральского округа** отменил Постановление апелляционного арбитражного суда, оставив в силе решение суда первой инстанции.

Не согласившись с выводами суда округа, налогоплательщик обратился с жалобой в Верховный Суд РФ.

В обоснование своей позиции общество указало, что для определения надлежащего плательщика налога на имущество организаций следует принимать во внимание обстоятельства учета объекта на балансе организации, а также его фактическое использование в хозяйственной деятельности, поскольку обязанность налогоплательщика по уплате налога на имущество возникает только при установлении указанных обстоятельств. В рассматриваемой ситуации с момента ввода объектов в эксплуатацию (2008 год) все помещения указанного здания находились в оперативном управлении негосударственного образовательного учреждения и использовались институтом в своей уставной деятельности. После реорганизации образовательного учреждения в автономную некоммерческую организацию (25.11.2014) спорные помещения отражались на балансе АНОО ВО «УрФЮИ».

Поскольку единоличное использование спорных помещений и их учет на балансе в качестве основных средств, а также извлечение прибыли от оказания платных образовательных услуг со стороны института подтверждено материалами дела, общество считает, что АНОО ВО «УрФЮИ» является надлежащим плательщиком налога в проверяемые инспекцией периоды. Таким образом, при принятии оспариваемого решения налоговым органом было допущено двойное налогообложение, поскольку налог на имущество за спорный период уже был оплачен третьим лицом (институтом), которое учитывало спорное имущество в качестве основного средства и фактически им владело (использовало в уставной деятельности).

**СКЭС ВС РФ** отменила решение суда первой инстанции и постановление суда кассационной инстанции и оставила в силе постановление суда апелляционной инстанции.

Судебная коллегия указала, что по общему правилу российская организация обязана уплачивать налог на имущество в отношении активов, которые признаются основными средствами и подлежат отражению в ее бухгалтерском

учете. Как правило, упомянутым критериям отвечает имущество, принадлежащее налогоплательщику на праве собственности. Однако, если имущество, отвечающее признакам основных средств, закреплено собственником на ограниченном вещном праве — праве оперативного управления — за некоммерческой организацией, оно признается активом этой организации и, следовательно, именно некоммерческая организация — балансодержатель выступает плательщиком налога.

В рассматриваемом споре установлено, что спорные помещения находились в оперативном управлении института, учитывались им в качестве объектов основных средств и использовались при ведении уставной (образовательной) деятельности.

То обстоятельство, что начиная с 26.11.2014 запись о закреплении спорных помещений за институтом на праве оперативного управления сохранялась в государственном реестре в результате незаконного поведения института, не может являться основанием для его освобождения от обязанности по уплате налога и возложения налогового бремени на общество, поскольку в данном случае нарушение закона, допущенное при оформлении права, не являлось препятствием для использования спорных помещений в уставной деятельности института, извлечения выгоды при ее ведении, в то время как общество названной возможности было лишено.

Следовательно, возложение обязанности по уплате налога на институт в соответствии со сведениями, фактически отраженными в государственном реестре, отвечает экономическому основанию налога на имущество. Напротив, возложение этой обязанности на титульного собственника, лишенного возможности использовать принадлежащее ему имущество в силу противоправных действий лица, внесшего сведения о своем праве на имущество в государственный реестр, не обеспечивало бы равного и экономически оправданного распределения налогового бремени между участниками оборота в зависимости от их имущественной способности к уплате налога, формировало бы неправильные финансовые стимулы поведения участников оборота.

При таком положении является правомерным вывод суда апелляционной инстанции о том, что именно институт должен признаваться плательщиком налога в отношении спорных помещений за рассматриваемые налоговые периоды.

#### **Комментарий:**

Безусловно, процесс решения судьбы спорного объекта сильно напоминает заграничный сериал — «личную» историю супругов, принявших когда-то решение на заработанные деньги учредить вуз, для размещения которого и было возведено без преувеличения роскошное здание в центре города.

Однако «Москва не сразу строилась» и за годы строительства здания муж и жена успели развестись. Один из них передал объект институту на праве оперативного управления, не желая ни регистрировать за собой (дабы не платить за это добро нехилые налоги), ни отдавать 50% (как «совместно нажитое имущество») уже бывшей супруге. Путем инициирования судебных разбирательств «обиженная экс-жена»-таки добилась признания за собой половины доли на здание, которые и внесла в уставный капитал учрежденного ей же

ООО «Лоза» (заявитель в комментируемом деле). Одновременно регистрация права оперативного управления вуза половиной объекта была признана незаконной.

Уходя немного в сторону, стоит вспомнить, что ООО «Лоза» обратилось с иском к институту о взыскании почти 35 миллионов руб. платы за пользование имуществом (половиной здания) без законных оснований. В свою очередь, институт заявил встречный иск о взыскании с ООО «Лоза» операционных расходов на содержание объекта.

Суд взыскал с института в пользу ООО «Лоза» неосновательное обогащение за незаконное пользование спорными помещениями в здании. Одновременно с общества в пользу института были взысканы расходы на содержание помещений, за исключением расходов по уплате налога на имущество (Постановление Арбитражного суда Уральского округа от 24.09.2018 по делу № А60–18402/2015). На тот момент суды не разбирались, кто же (институт или собственник — ООО «Лоза») обязан был платить налог: вывод был обоснован тем, что институт предпринял попытки вернуть налог из бюджета, поэтому получение этой суммы еще и с собственника помещений необоснованно.

Впоследствии бюджет сумму уплаченного налога институту вернул, а инспекция при налоговой проверке пришла к выводу, что налогоплательщиком является все-таки собственник — ООО «Лоза», и неважно, что пользоваться спорным имуществом он не имел возможности и оно было учтено на балансе института.

В комментируемом Определении, обосновывая свои выводы, Экономколлегия ВС РФ провела аналогию с ситуацией, когда налог взимался инспекциями с уже снесенных зданий и уничтоженных транспортных средств только потому, что они числились за налогоплательщиком в ЕГРН или в реестре ГИБДД.

Например, в Постановлении Президиума ВАС РФ от 15.12.2011 № 12223/10 было указано, что:

*«...списание транспортного средства с баланса организации без снятия его с учета в регистрирующем государственном органе не освобождает налогоплательщика, на которого зарегистрировано это транспортное средство, от обязанности по исчислению и уплате транспортного налога, поскольку в силу императивных положений статей 357, 358, 362 НК РФ признание лиц налогоплательщиками, определение объекта налогообложения и возникновение обязанности по исчислению и уплате транспортного налога основано на сведениях о транспортных средствах и лицах, на которых они зарегистрированы».*

Однако подобная практика была изменена Верховным Судом в Определениях ВС РФ от 20.09.2018 № 305-КГ18–9064, от 24.10.2018 № 305-КГ18–12600 — АО «Прачечная «Очаково»):

*«...законодательство о налогах и сборах связывает обязанность по исчислению и уплате налога на имущество организаций с наличием у налогоплательщика реально существующих объектов недвижимости, способных приносить экономические выгоды его владельцу и потому признаваемых частью активов налогоплательщика — объектами основных средств...»*

**...само по себе наличие в государственном кадастровом учете сведений об объекте недвижимости и его принадлежности налогоплательщику не может служить основанием для взимания налога при отсутствии облагаемого имущества в действительности.**

*Таким образом, налоговый орган необоснованно доначислил налогоплательщику налог на имущество организаций и соответствующие суммы пеней».*

С учетом указанной практики в комментируемом Определении и был сделан вывод о том, что налог на имущество в отношении объекта недвижимости должен платить тот, кто им фактически пользуется и извлекает из него экономические выгоды, несмотря на то, что собственником в реестре числится иное лицо.

Данный подход представляется нам справедливым, учитывая, что помещения использовались институтом для оказания платных образовательных услуг, тогда как собственник (ООО «Лоза») фактически был лишен возможности пользоваться объектом.

Рассматриваемая ситуация напоминает также практику, когда суд признает правомерным взимание налога на имущество с лица, построившего здание, фактически его использующего в своей хозяйственной деятельности, но не регистрирующего свое право собственности и не отражающего в своем учете в качестве основного средства (см., н-р, Постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 05.12.2018 по делу № А55-5761/2018).

## Позиция № 6

**В целях исчисления налога на прибыль финансовый результат застройщика определяется в целом по объекту (многоквартирному дому)**

Определение СКЭС ВС РФ от 22.03.2021 № 309-ЭС20-17578  
(дело № А60-43572/2019)

<b>Дело № 6 (22.03.2021)</b> <b>«Налог на прибыль застройщика»</b> (дело № А60-43572/2019, ООО «Новая строительная компания» vs ФНС)	
Результат (в чью пользу)	Налогоплательщик (+)
Округ, дело которого пересматривает ВС	АС УО
Судья, передавший дело в СКЭС	Першутов А.Г.
Тема	Налог на прибыль
Судьи в составе СКЭС	<b>Першутов А.Г.</b> , Завьялова Т.В., Тютин Д.В.
Как рассматривалось дело	I (-) II (-) III (-)
Подавалась ли надзорная жалоба/результат	



**Суть:** спор касался вопроса об определении застройщиком финансового результата по объектам долевого строительства для целей исчисления налога на прибыль.

**Фабула дела:** по результатам камеральной налоговой проверки уточненной налоговой декларации по налогу на прибыль за 2017 год инспекция вынесла решение, в соответствии с которым обществу доначислен налог на прибыль организаций за 2017 год в сумме 4015423 рублей, начислены пени и штраф.

Основанием для вынесения указанного решения послужил вывод инспекции о том, что являясь застройщиком многоквартирного дома, для строительства которого привлекались денежные средства дольщиков в соответствии с положениями Федерального закона от 30.12.2004 № 214-ФЗ, общество в целях исчисления налога на прибыль по итогам строительства спорного дома неправомерно определило налоговую базу по объекту строительства в целом как совокупную разницу доходов и расходов, связанных со строительством жи-

лого комплекса за налоговый период.

По мнению инспекции, застройщик обязан был определять финансовый результат по каждому отдельному объекту договора долевого участия в строительстве — помещению (квартире). При этом средства, полученные по договорам долевого участия, являются источником целевого финансирования, следовательно, сумма экономии по результатам строительства является платой за услуги, включаемой в налоговую базу, а убытки в связи с превышением затрат над суммой целевого финансирования не включаются в состав расходов. При суммировании экономии по каждому дольщику отрицательный результат принимается равным нулю, так как недостаточность целевых средств застройщик восполнил своими средствами, относить которые к расходам, уменьшающим доходы, нет оснований.

Решением вышестоящего налогового органа выводы инспекции подтверждены. Выражая несогласие с решениями инспекции, общество оспорило их в судебном порядке.

**Суды трех инстанций** согласились с выводом инспекции об обязанности застройщика определять финансовый результат по каждому договору долевого участия, при этом убытки, полученные в виде превышения затрат на строительство объекта недвижимости над суммой средств целевого финансирования по каждому участнику долевого строительства в состав расходов не включаются.

Не согласившись с выводами судов, налогоплательщик обратился с жалобой в Верховный суд РФ.

**СКЭС ВС РФ** отменила судебные акты нижестоящих судов и приняла новый судебный акт, удовлетворив требования налогоплательщика.

Судебная коллегия указала, что для организаций-застройщиков установлены специальные правила налогообложения, предполагающие отражение в регистрах налогового учета не доходов и расходов от реализации помещений (квартир), а определение налоговой базы исходя из итоговой величины финансового результата (прибыли или убытка). При этом критерием определения финансового результата является использование полученных от дольщиков средств по целевому назначению. В свою очередь, финансовый результат застройщика от использования средств дольщиков по целевому назначению определяется в целом по объекту строительства (многоквартирному дому).

#### **Комментарий:**

На протяжении длительного времени практика по вопросу о моменте учета финансового результата застройщика, привлекающего средства по договорам долевого участия (в момент передачи помещения дольщику или на момент завершения строительства), складывалась противоречиво. Не могли определиться с данным вопросом и сами налоговые органы,

Так, в Письме Минфина РФ от 05.08.2013 № 03-03-06/1/31306 было закреплено право застройщика для целей налогообложения прибыли определять экономию или перерасход денежных средств дольщиков в целом по построенному объекту на дату подписания документа о передаче его в эксплуатацию.

И, напротив, со ссылкой на Определение ВС РФ от 05.06.2017 № 303-КГ17-5474, в более позднем Письме Минфина от 07.08.2018 № 03-03-06/1/55395



подчеркивалось, что застройщику следует определять экономию (перерасход) денежных средств в разрезе каждого участника долевого строительства на момент исполнения соответствующего договора долевого участия (т. е. подписания акта о передачи объекта долевого строительства).

Напомним, что в Определении ВС РФ от 05.06.2017 № 303-КГ17-5474 судьи согласились с коллегами из Арбитражного суда Дальневосточного округа<sup>1</sup> в том, что налоговая база по услугам застройщика, а также суммы средств, остающихся в его распоряжении после завершения строительства, должны определяться на момент исполнения каждого договора долевого участия (т. е. не в целом по объекту строительства, а по каждому дольщику). Кроме того, отрицательный результат застройщика не признается убытком, а рассматривается как отсутствие дохода по конкретному дольщику, соответственно, общая сумма полученного дохода складывается из сумм полученных доходов (положительных разниц) по каждому дольщику, которому такой доход получен.

Аналогичную позицию поддержала высшая судебная инстанция и в «отказном» Определении ВС РФ от 15.01.2020 № 304-ЭС19-24887: ВС РФ согласился с мнением, высказанным в Постановлении Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 13.09.2019 по делу № А70-16544/2018, где был признан правомерным вывод инспекции о том, что расчет экономии застройщика должен производиться отдельно по каждому дольщику (соинвестору).

Однако и до принятия комментируемого Определения встречалась судебная практика в пользу налогоплательщика, когда суды подчеркивали, что застройщик не обязан определять экономию (перерасход) денежных средств только в разрезе каждого участника долевого строительства, законодательство не содержит запрета на определение экономии инвестиционных средств по дому в целом.

Именно такой подход поддержан в Постановлении Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 24.07.2020 по делу № А70-12281/2019, Постановлении Арбитражного суда Поволжского округа от 07.10.2020 по делу № А65-32019/2019.

Резюмируя изложенное, отметим, что ни НК РФ, ни иное законодательство не определяет, каким образом (по каждому объекту долевого строительства или по построенному объекту в целом) застройщик обязан учитывать финансовый результат в целях налога на прибыль, поэтому, на наш взгляд, в рассматриваемом случае «истина конвенциональна», чем и объясняется неопределенность по спорному вопросу.

Удивительна только ссылка Экономколлегии на «Положение по бухгалтерскому учету долгосрочных инвестиций», которое, во-первых, не является нормативным актом, во-вторых, не имеет отношения к сфере долевого строительства, т. к. устанавливает порядок учета затрат на создание, увеличение размеров, а также приобретение внеоборотных активов длительного пользования (свыше одного года), *не предназначенных для продажи* (п. 1.2 данного документа) ...

Комментируемое Определение включено в «Обзор судебной практики Вер-

---

<sup>1</sup> Постановление Арбитражного суда Дальневосточного округа от 02.02.2017 по делу № А04-2505/2016.

ховного Суда Российской Федерации № 2 (2021)» и в «Обзор правовых позиций, отраженных в судебных актах Конституционного Суда Российской Федерации и Верховного Суда Российской Федерации, принятых в первом квартале 2021 года по вопросам налогообложения».



## Позиция № 7

Налогоплательщик вправе в текущем налоговом периоде списать безнадежную дебиторскую задолженность прошлых периодов, если не истек установленный статьей 78 НК РФ трехлетний срок возврата (зачета) переплаты.

Определение СКЭС ВС РФ от 12.04.2021 № 306-ЭС20-20307  
(дело № А72-18565/2019)

<b>Дело № 7 (12.04.2021) (+)</b> <b>«Исправление ошибки в текущем налог/периоде (ст.54 НК РФ)»</b> (дело № А72-18565/2019, ООО «Евроизол» vs ФНС»)	
Результат (в чью пользу)	Налогоплательщик
Округ, дело которого пересматривает ВС	АС ПО
Судья, передавший дело в СКЭС	Павлова Н.В.
Тема	Налог на прибыль
Судья, пересмотревший дело	Иваненко Ю.Г., Завьялова Т.В., Павлова Н.В.
Как рассматривалось дело	I (+) II (-) III (-)
Подавалась ли надзорная жалоба/результат	



**Суть:** спор касался вопроса о порядке корректировки налоговой базы и суммы налога при выявлении ошибки.

**Фабула дела:** в ходе камеральной проверки декларации по налогу на прибыль за 12 месяцев 2018 г. налоговым органом установлено, что Обществом по строке 400 в приложении 2 к листу 02 «Корректировка налоговой базы на выявленные ошибки (искажения), относящиеся к прошлым налоговым периодам (2016 г.), приведшие к излишней уплате налога», отражена сумма корректировки. Обществом заявлен убыток. Инспекцией установлено, что указанная сумма корректировки отражена по контрагенту, который исключен из ЕГРЮЛ.

По мнению налогового органа, Обществом не были соблюдены условия для корректировки, установленные ст. 54 НК РФ: период возникновения убытка (год ликвидации контрагента) был известен, а допущенные ошибки не при-

вели к излишней уплате налога. У Общества не было оснований для отнесения задолженности контрагента в состав внереализационных расходов 2018 г.

Решением вышестоящего налогового органа выводы инспекции подтверждены. Выражая несогласие с решениями инспекции, Общество оспорило их в судебном порядке.

**Суд первой инстанции** признал недействительным решение налогового органа. Ошибка (искажение) в определении налоговой базы и суммы налога, приведшая к излишней уплате налога, не имеет негативных последствий для казны. Исправление такой ошибки (искажения) не посредством подачи уточненной декларации за предыдущий налоговый период, а посредством отражения исправленных сведений в текущей декларации допустимо в течение установленного ст. 78 НК РФ срока.

**Суды апелляционной и кассационной инстанций** с решением суда первой инстанции не согласились и отказали Обществу в удовлетворении требований.

Не согласившись с выводами судов, налогоплательщик обратился с жалобой в Верховный Суд РФ.

В обоснование своей позиции Общество указало, что, начиная с 01.01.2009, в абз. 3 п. 1 ст. 54 НК РФ закреплено право налогоплательщика произвести перерасчет налоговой базы и суммы налога за налоговый (отчетный) период, в котором ошибки (искажения) были выявлены, если они привели к излишней уплате налога. По мнению Общества, суд первой инстанции верно отметил смысл данной нормы, который состоит в том, что ошибка (искажение) в определении налоговой базы и суммы налога, приведшая к излишней уплате налога, не имеет негативных последствий для казны. Указанные выводы подтверждаются судебной практикой и разъяснениями Минфина России.

**СКЭС ВС РФ** отменила постановление суда кассационной инстанции, оставила в силе решение суда первой инстанции.

Как указал ВС РФ в своем Определении, право на корректировку налоговой базы в текущем налоговом периоде появилось с 01.01.2009 в связи с поправками в абз. 3 п. 1 ст. 54 НК РФ, внесенными Федеральным законом от 26.11.2008 № 224-ФЗ.

Из содержания пояснительной записки к законопроекту следует, что вышеуказанный закон был направлен на совершенствование регулирования отдельных вопросов налогового администрирования, касающихся регламентации контрольных полномочий налоговых органов.

В контексте реализации данной общей цели законодателя установленные в абз. 3 п. 1 ст. 54 НК РФ правила перерасчета налоговой базы в периоде выявления ошибки (искажения) должны толковаться и применяться таким образом, чтобы исключать формальное возникновение недоимок при отсутствии неблагоприятных материальных последствий для государства в результате допущенных при исчислении налогов ошибок (искажений); обеспечить уменьшение административного бремени, возлагаемого на налогоплательщиков в связи с устранением таких ошибок (искажений) и эффективность работы налоговых органов, имея в виду, что необходимость подачи уточненных деклараций по каждому факту исправления ошибки (искажения) в соответствии с ранее

действовавшим регулированием влекла бы за собой проведение отдельных камеральных налоговых проверок в каждом из этих случаев. С учетом названных положений, судебная практика исходит из правомерности перерасчета в текущем налоговом периоде налоговой базы, если ранее допущенные ошибки (искажения) не имеют негативных последствий для казны. Исправление таких ошибок (искажений) не посредством подачи уточненной декларации за предыдущий налоговый период, а посредством отражения исправленных сведений в текущей налоговой декларации признается допустимым (Определения СКЭС ВС РФ от 19.01.2018 № 305-КГ17-14988, от 21.01.2019 № 308-КГ18-14911).

При этом возможность перерасчета налоговой базы не ограничивается только случаями получения налогоплательщиком положительного финансового результата (прибыли) в периоде возникновения ошибки (искажения) и не обуславливается излишней уплатой налога исключительно в этот период, поскольку такие ограничения не вытекают ни из буквального содержания абз. 3 п. 1 ст. 54 НК РФ.

С учетом вышеизложенного СКЭС ВС РФ оставила в силе решение суда I инстанции.

#### **Комментарий:**

Напомним, что ранее правомерным признавалось списание просроченной дебиторской задолженности в расходы исключительно в периоде истечения срока исковой давности или исключения контрагента-должника из ЕГРЮЛ. Переплата за периоды, в которых просроченная задолженность должна была быть списана, могла учитываться только в случае, если они входят в проверяемый период при проведении выездной налоговой проверки.

При этом суды не принимали ссылки налогоплательщиков на то, что уменьшение налоговой базы в результате списания задолженности в текущем периоде необходимо рассматривать в совокупности с ее завышением в периоде истечения срока исковой давности (ликвидации контрагента).

Например, в Постановлении Президиума ВАС РФ от 15.06.2010 № 1574/10 по делу № А56-4354/2009, было указано следующее:

*«...[положение пункта 1 статьи 272 НК РФ] не предоставляет налогоплательщику права на произвольный выбор налогового периода, в котором в состав внереализационных расходов включается безнадежная к взысканию задолженность.*

*Ссылка общества на отсутствие у него задолженности по уплате налога на прибыль ввиду того, что установленное инспекцией занижение налоговой базы [проверяемого периода] не может оцениваться судами в отрыве от завышения им в связи с этим соответствующей базы [периодов, в которых истек срок исковой давности для взыскания задолженности и эта задолженность должна была быть списана], не может быть принята во внимание.*

*Налоговые периоды [в которых истек срок давности для взыскания задолженности] не входили в число проверяемых инспекцией периодов по налогу на прибыль, следовательно, налоговый орган был лишен возможности подтвердить либо опровергнуть утверждение общества о наличии у него переплаты за прошлые годы, сложившейся в результате невключения названных сумм дебиторской задолженности в состав внереализационных расходов про-*

*шлых налоговых периодов.*

***Данные обстоятельства подлежат оценке налоговым органом и могут быть приняты судом во внимание только в случае, когда в результате выявленных нарушений корректируется размер налогового обязательства налогоплательщика за разные налоговые периоды, однако в пределах периода проведения одной налоговой проверки».***

То есть в общем случае сумма дебиторской задолженности могла быть списана не иначе как в периоде истечения срока давности или исключения контрагента-должника из ЕГРЮЛ. Суды рассуждали, что переплата за периоды, в которых просроченная задолженность должна была быть списана, может учитываться только в случае, если они входят в проверяемый период при проведении выездной налоговой проверки.

Аналогичной точки зрения придерживались и контролирующие органы.

Согласно позиции Минфина РФ дебиторская задолженность включается во внереализационные расходы в том периоде, в котором истек срок ее исковой давности.

Так, в Письме Минфина РФ от 20.06.2018 № 03-03-06/1/42047 ведомство подчеркивало:

***«...по истечении срока исковой давности задолженность признается безнадежным долгом, который учитывается в составе внереализационных расходов отчетного периода, в котором истекает срок исковой давности (п. 7 ст. 272 НК РФ)».***

В Письме Минфина РФ от 28.01.2013 № 03-03-06/1/38 было отмечено:

***«Дата признания внереализационных расходов для целей налогообложения прибыли установлена п. 7 ст. 272 НК РФ. Так, расход в виде безнадежной задолженности, по которой истек срок исковой давности, учитывается в составе внереализационных расходов в последний день того отчетного периода, в котором истекает срок исковой давности».***

Аналогичная позиция изложена в Письмах Минфина РФ от 25.08.2017 № 03-03-06/1/54556, УФНС РФ по г. Москве от 13.04.2011 № 16-15/035618.1@.

Однако впоследствии данная практика была изменена, на что указала Экономколлегия в комментируемом Определении.

В Определении ВС РФ от 19.01.2018 № 305-КГ17-14988 по делу № А41-17865/2016 суд пришел к выводу о возможности списания безнадежной задолженности в более позднем налоговом периоде:

***«Как следует из материалов дела, в ходе проверки инспекцией установлено, что в 2012 году общество отнесло в состав расходов дебиторскую задолженность в размере 127350520 рублей по хозяйственным операциям с рядом контрагентов, срок исковой давности для взыскания которой истек в предыдущих налоговых периодах (2009-2011 гг.). Инспекция пришла к выводу о неправомерности учета списанной дебиторской задолженности в размере 127350520 рублей при исчислении налога за 2012 год, доначислив налог на прибыль по указанному эпизоду в сумме 25470104 рублей...»***

***По общему правилу, закрепленному в абзаце втором п. 1 ст. 54 НК РФ, ошибки (искажения) в исчислении налоговой базы, относящиеся к прошлым***

налоговым (отчетным) периодам, исправляются за период, в котором они были совершены.

Наряду с указанным правилом в абзаце третьем п. 1 ст. 54 НК РФ (в редакции Федерального закона от 26.11.2008 № 224-ФЗ) также установлено право налогоплательщика произвести перерасчет налоговой базы и суммы налога за налоговый (отчетный) период, в котором ошибки (искажения) были выявлены, если допущенные ошибки (искажения) привели к излишней уплате налога.

В последнем случае ошибка (искажение) в определении налоговой базы и суммы налога не приводит к нарушению интересов казны. Соответственно, исправление такой ошибки (искажения) не посредством подачи уточненной декларации за предыдущий налоговый период, а посредством отражения исправленных сведений в текущей налоговой декларации признается допустимым. При этом предполагается, что к моменту исправления ошибки (подачи налоговой декларации) не истек установленный ст. 78 НК РФ трехлетний срок возврата (зачета) переплаты, учитывая, что лишь в течение указанного срока налогоплательщик вправе распоряжаться соответствующей суммой излишне уплаченного в бюджет налога.

...на основании абзаца третьего п. 1 ст. 54 НК РФ ошибка в налоговом учете, выразившаяся в несвоевременном отнесении безнадежной к взысканию задолженности в состав расходов, могла быть исправлена, в том числе путем отражения рассматриваемых расходов в регистрах налогового учета в [более позднем] налоговом периоде, что фактически было сделано налогоплательщиком.

**При таком положении инспекция, установив факт несвоевременного признания расходов в виде списанной дебиторской задолженности в 2012 году, должна была учесть указанные расходы при проверке правильности исчисления налога на прибыль за соответствующий налоговый период, охваченный налоговой проверкой (2010-2012 гг.), а не отказывать в учете расходов как таковых».**

Аналогичная позиция была высказана Верховным Судом в Определении от 21.01.2019 № 308-КГ18-14911.

Восприняли данный вывод и финансисты.

Так, в Письме от 01.07.2019 № 03-03-06/1/48327 Минфин РФ разъяснял:

«...выявленные в текущем отчетном (налоговом) периоде в результате налоговой проверки суммы безнадежной задолженности, относящиеся к прошлым налоговым (отчетным) периодам, могут быть также учтены налогоплательщиком в налоговом периоде их обнаружения при соблюдении условий, установленных статьей 54 НК РФ, с учетом положений статьи 78 НК РФ».

Таким образом, на момент рассмотрения комментируемого спора уже была сформирована устойчивая судебная практика о праве налогоплательщика списать в расходы безнадежную дебиторскую задолженность в периоде более позднем, чем истек срок исковой давности (контрагент исключен из ЕГРЮЛ), о чем напомнил ВС РФ. Удивительно, что суды двух инстанций сочли доводы налогоплательщика не заслуживающими внимания.

## Позиция № 8

**В случае признания договора притворной сделкой в части субъектного состава условия договора в остальной части являются действительными, в т.ч. оговорка об установлении цены, свободной от любых налогов.**

Определение ВС РФ от 13.04.2021 № 305-ЭС20-20802  
(дело № А40-198919/2019)

<b>Дело № 8 (13.04.2021) (+/-)</b> <b>«Возложение доначисленных налогов в покупную цену»</b> (дело № А40-198919/2019, АО «Фармамед» vs АО «Нижфарм»)	
Результат (в чью пользу)	«Фармамед» <b>(+), новое рассмотрение</b>
Округ, дело которого пересматривает ВС	Суд по интеллектуальным правам
Судья, передавший дело в СКЭС	Попова В.В.
Тема	Налог на прибыль
Судья, пересмотревший дело	Попова В.В. Маненок А.Н., Хатыпова Р.А.
Как рассматривалось дело	I (-) II (-) III (+)
Подавалась ли надзорная жалоба/результат	Определением ВС РФ от 30.06.2021 № 189-ПЭК21 сторонам отказано в передаче дела на рассмотрение в Президиум ВС РФ.



**Суть:** спор касался вопроса о правомерности взыскания с покупателя суммы доначисленных продавцу налогов за создание схемы.

**Фабула дела:** в 2013 году «Нижфарм» договорился о приобретении бизнеса «Аквалор» у его создателя. На тот момент исключительные права на ключевой актив бизнеса — товарный знак «Aqualor Аквалор» — принадлежали офшорной компании «Эльвинто Альянс Инк» («Эльвинто»), зарегистрированной на БВО. Она приобрела товарный знак в 2010 году у его создателя АО «Фармамед». И «Эльвинто», и «Фармамед» фактически принадлежали одному лицу, что позднее установят суды в рамках налогового дела № А41–103588/2017, в котором «Фармамед» оспаривал привлечение его к налоговой ответственности.

Сделка с «Нижфармом» прошла в 2013 году через новую компанию-прослойку «Баттервуд Холдингс Лимитед» («Баттервуд»), зарегистрированную на Кипре и принадлежащую «Эльвинто». «Баттервуд» приобрел у «Эльвинто» товарный



знак за € 1100, а также за € 130,9 млн. «условный актив», ранее не существовавший: права на регистрацию новых товарных знаков Aqualor и «Аквалор». После этого «Баттервуд» перепродал «Нижфарму» права на товарный знак за те же самые € 1100, но заработал на правах на регистрацию, отдав их за € 130998900. По итогам этих сделок «Нижфарм» уплатил НДС в российский бюджет.

В 2017 году ИФНС провела выездную проверку АО «Фармамед» и установила, что заключенные между «Нижфармом» и «Баттервудом» договоры об отчуждении товарного знака и прав на регистрацию являются притворными — прикрывающими сделку, в результате которой «Фармамед» продал «Нижфарму» свой ключевой актив бизнеса «Аквалор» — товарный знак. «Фармамед» признали лицом, получившим необоснованную налоговую выгоду от налоговой схемы, в результате применения которой он не уплатил налог на прибыль в российский бюджет.

ИФНС доначислила «Фармамеду» более 1,2 млрд. руб. недоимки по налогу на прибыль за 2013-2014 гг. «Фармамед» оспорил решение налогового органа в рамках дела № А41-103588/2017, но безуспешно. Четыре инстанции, включая Верховный Суд, подтвердили обоснованность выводов налогового органа о том, что «при продаже товарных знаков их действительная стоимость была перераспределена в пользу условного актива (права на регистрацию товарного знака), ранее не существовавшего и не зарегистрированного, что привело к получению АО «Фармамед» необоснованной налоговой выгоды».

При этом суды установили, что «Фармамед», «совершая притворные сделки, осознавал противоправность своего поведения, предвидел последствия своего противоправного поведения в целях уменьшения своих налоговых обязательств».

В 2019 году «Фармамед» обратился в арбитражный суд с иском к «Нижфарму» о взыскании суммы доначисленного налога на прибыль как части цены проданных прав (дело № А40-198919/2019). В обоснование иска «Фармамед» указал, что поскольку в рамках налогового дела «Фармамед» был признан фактическим продавцом по договору о передаче прав на регистрацию товарного знака, то «Нижфарм» обязан компенсировать ему все налоги, уплаченные в бюджет, т. к. в п. 1 их договора указано, что цена за бизнес «Аквалор» определена в размере € 131 млн. и 160000 руб. «без учета налогов, если применимо».

Размер требований «Фармамед» определил как 20% (ставка налога на прибыль) от 131 млн. €, что составило 1,8 млрд. руб. по курсу ЦБ на момент подачи иска. «Нижфарм» возражал против иска, ссылаясь на то, что условия договора о передаче условного актива — прав на регистрацию — не применяются к отношениям сторон. Компания указывала на то, что в рамках налогового дела суды признали прикрываемой (фактической) сделкой договор об отчуждении прав на товарный знак, а в этом документе tax gross-up условия не было.

По мнению «Нижфарма», фраза в соглашении о передаче прав на регистрацию «без учета налогов, если применимо» относится к обязанности «Нижфарма» уплатить НДС в российский бюджет при перечислении покупной цены в пользу иностранной компании «Баттервуд». То есть она не означает, что «Нижфарм» должен компенсировать «Фармамеду» налог на прибыль от сделки. Кроме того, «Нижфарм» заявил о пропуске трехлетнего срока исковой давности, который,

по его мнению, начал течь не позднее 2015 года, то есть с даты возникновения у «Фармамед» обязанности уплатить налог на прибыль от реализации сделки.

**Первая инстанция и апелляция** удовлетворили иск в полном объеме, установив, что «Фармамед» является фактическим продавцом по договору о передаче прав на регистрацию, а этот документ обязывает АО «Нижфарм» возместить продавцу любые выплаченные им налоги в связи со сделкой, включая налог на прибыль. Суды также посчитали, что срок исковой давности следует отсчитывать с момента фактического доначисления «Фармамеду» налоговой недоимки в 2017 году.

**Суд по интеллектуальным правам** по итогам рассмотрения кассационной жалобы «Нижфарма» отменил акты судов нижестоящих инстанций и вынес новое решение об отказе в удовлетворении иска в полном объеме.

СИП установил, что нижестоящие инстанции неправоммерно применили к отношениям «Фармамед» и «Нижфарма» условия договора о передаче прав на регистрацию, поскольку в рамках налогового дела прикрываемой (фактической) сделкой признали соглашение об отчуждении товарного знака.

СИП пришел к выводу, что предложенное судами нижестоящих инстанций толкование условий договора о передаче прав на регистрацию в любом случае является неправоммерным, так как позволяет «Фармамеду», разработавшему и применившему схему уклонения от налогообложения путем занижения налоговой базы по налогу на прибыль, получить выгоду от своего недобросовестного поведения.

Дополнительно СИП указал на пропуск «Фармамедом» срока исковой давности со ссылкой на то, что при умышленном создании схемы по уклонению от уплаты налога на прибыль он не мог не знать о том, что обязанность по его уплате возникла в силу закона в 2015 году. Следовательно, требование о взыскании этой суммы «Фармамед» должен был предъявить не позднее 2018 года.

Кроме того, СИП посчитал, что в отношении «Фармамед» необходимо применить принцип эстоппель, поскольку «Фармамед» в налоговом деле ссылался на то, что после уступки прав на товарный знак в пользу «Эльвинто» в 2010 году он не контролировал его последующую реализацию, однако, предъявляя иск к «Нижфарму», кардинально поменял свою позицию.

«Фармамед» обратился с жалобой в Верховный Суд. **СКЭС ВС РФ** отменила решения нижестоящих судов и отправила дело на новое рассмотрение.

Судебная коллегия указала, что притворность субъектного состава сделки, по общему правилу, не отменяет действительность ее условий, не противоречащих существу подлинных отношений сторон и требованиям закона. Это означает, что обязательства по сделке, имеющей притворный субъектный состав, по общему правилу, продолжают подлежать исполнению на тех условиях, которые закреплены в договоре. Вопреки позиции Суда по интеллектуальным правам, при рассмотрении настоящего спора, касающегося полноты уплаты цены по договору, суды первой и апелляционной инстанций правоммерно руководствовались условиями договора, которые касаются определения размера встречного предоставления (цены договора) и сохраняют свое действие в том числе для общества «Нижфарм» как приобретателя прав на товарный знак.



Также судебная коллегия не согласилась с выводами Суда по интеллектуальным правам относительно исчисления срока исковой давности ввиду следующего. Если законом не установлено иное, течение срока исковой давности начинается со дня, когда лицо узнало или должно было узнать о нарушении своего права.

Обязанность общества «Фармамед» по уплате налога в связи отчуждением обществу «Нижфарм» активов, формирующих бизнес «Аквалор», возникла 01.09.2017 после вступления в силу решения налогового органа о доначислении недоимки, и именно с наступлением названного юридического факта права общества «Фармамед» могли считаться нарушенными отказом общества «Нижфарм» от доплаты цены сделки на сумму налога. В связи с этим, как обоснованно отметили суды первой и апелляционной инстанции, срок исковой давности по требованиям, изложенным в настоящем иске, не мог истечь ранее 01.09.2020 и не был пропущен истцом.

### **Комментарий:**

Случай, в очередной раз подтверждающий значение условий договора для распределения налоговых рисков сторон. Пусть дело и относится к налогам не напрямую, однако сделанные в Определении выводы стоит учитывать и специалистам в сфере налогообложения.

При реализации Обществом «Фармамед» бизнеса «Аквалор» через цепочку подконтрольных иностранных компаний в договоре было предусмотрено, что цена установлена «без учета налогов». При этом НДС был установлен в отдельном документе и уплачен покупателем (АО «Нижфарм»).

Как впоследствии укажут суды, «при заключении договора стороны *заблуждались* относительно налоговых последствий сделки», и параллельно при этом пропишут, что сторонами была применена *схема* уклонения от налогообложения (товарный знак был продан через кипрскую компанию — кондута в целях освобождения дохода от налогообложения путем применения международного договора). Как мы понимаем, применение схемы само по себе исключает заблуждение. Однако у судей ВС на сей счет сложилось иное мнение.

По факту налоговый орган схему раскрыл, сделки по продаже актива иностранными компаниями были признаны недействительными, а фактическим продавцом признан отечественный АО «Фармамед» с доначислениями налога на прибыль на сумму более миллиарда руб. «Фармамед» недоимку заплатил, но пошел в арбитражный суд с иском к покупателю о взыскании якобы недоплаченной цены актива.

АО «Нижфарм» заявляли, что цена по договору была уплачена в полном объеме, а продавец пытается переложить на него свои налоговые обязательства, не говоря уже о пропуске им срока давности. В свою очередь, «Фармамед» упирался в условие договора о «чистой» цене и перераспределении тем самым риска неправильного понимания налогового законодательства на покупателя.

В итоге три инстанции во мнениях разделились и спор попал в Верховный Суд. Отметим, что дело было рассмотрено неналоговым составом Коллегии по экономическим спорам, отсюда «так много нам открытий чудных» по некоторым моментам.

Прежде всего отметим, что Суд допустил применение налоговой оговорки

в гражданско-правовом договоре, указав, что цена должна определяться так, как это было указано в соглашении сторон — т. е. без учета налогов.<sup>2</sup>

Как нам представляется, данный вывод следует признать экономически обоснованным, ведь налог в любом случае закладывается в цену товара для покупателя, что не является переложением обязанности по исполнению налоговой обязанности на третье лицо (сумму налога в бюджет все равно продавец уплатит сам).

«Нижфарм» же ссылались, в частности, на нарушение предусмотренной пунктом 1 ст. 45 НК РФ императивной обязанности налогоплательщика-продавца по самостоятельной уплате налога. Однако в случае, если бы стороны не использовали схему по безналоговой продаже товарного знака через иностранную компанию, цена актива была бы увеличена на сумму налога, поскольку включала бы все издержки продавца (в т. ч. уплаченный им налог).

Предполагаем, что если бы спор был рассмотрен по существу на «втором круге», суд поддержал бы эту логику.

Сложнее с якобы не пропущенным продавцом сроком давности для взыскания цены договора. Суд указал, что «Фармамедом» этот срок не пропущен. Вместе с тем договор между АО «Нижфарм» и кипрским кондуитом был заключен в 2013 г., а в суд продавец обратился 30.07.2019, т. е. через 6 (!) лет. Но судьи ВС сделали вывод, что о наличии обязанности по уплате налога «Фармамед» узнал только после вступления в силу решения инспекции по результатам налоговой проверки, т. е. не ранее 01.09.2017.

Однако, учитывая установленный умысел на уклонение от уплаты налога посредством продажи актива через кипрского кондуита, мы больше склонны согласиться с мнением кассационной инстанции о том, что об обязанности платить налог на прибыль обе стороны знали в момент заключения договора (т. е. в 2013 г.). Сложно поверить в то, что цепочка сделок проходила вне контроля фактического продавца, если учесть наличие единого бенефициара всех задействованных на стороне продавца компаний (собственника АО «Фармамед»). Таким образом, мы полагаем, что срок давности АО «Фармамед»-таки пропущен, однако способы оспорить позицию судей, скорее всего, исчерпаны.

Сомнения вызывает и указание судьям на новом круге исследовать доводы АО «Нижфарм» об искусственном его включении продавцом в схему передачи прав, когда была установлена его изначальная осведомленность о применении схемы.

По итогу получаем признание высшими судьями налоговых оговорок в договоре и не вполне однозначную картину в части всего остального.

Стороны обращались с надзорными жалобами, однако Определением

---

2 Надо признать, что применение налоговых оговорок получило распространение в целях защиты имущественных интересов сторон (см., н-р, Постановление Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 17.11.2020 № Ф04-4801/2020 по делу № А67-11580/2019, Постановление Арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 05.06.2017 № Ф08-2428/2017 по делу № А53-22858/2016 и др.).

Очень распространены налоговые оговорки в части включения/невключения НДС в цену товара (см., н-р, Определение ВС РФ от 23.11.2017 № 308-ЭС17-9467 по делу № А32-4803/2015 (АО «Транснефть терминал»)).

от 30.06.2021 № 189-ПЭК21 было отказано в передаче жалоб в Президиум ВС РФ.

В итоге 17.12.2021 дело было прекращено Арбитражным судом города Москвы в закрытом судебном заседании, т. е. основания неизвестны.

## Позиция № 9

**В случае нарушения имущественных интересов лица обеспечительными мерами в результате предоставления встречного обеспечения, такое лицо вправе обратиться в арбитражный суд с требованием о взыскании компенсации в соответствии с ч. 1 ст. 98 АПК РФ.**

Определение ВС РФ от 21.04.2021 № 307-ЭС20-10839  
(дело № А42-7993/2019)

<span style="color: red;">(+)</span> <b>Дело № 9</b> (21.04.2021) «Выплата компенсации за применение обеспечительных мер» (дело № А42-7993/2019, ООО «Рыб/комплекс» vs ФНС»)	
Результат (в чью пользу)	Налогоплательщик
Округ, дело которого пересматривает ВС	АС СЗО
Судья, передавший дело в СКЭС	Павлова Н.В.
Тема	Ущерб от действий ИФНС
Судья, пересмотревший дело	Иваненко Ю.Г., Павлова Н.В., Тютин Д.В.
Как рассматривалось дело	I (+) II (+) III (-)
Подавалась ли надзорная жалоба/результат	



**Суть:** спор касался вопроса о выплате компенсации за применение обеспечительных мер.

**Фабула дела:** Общество (налогоплательщик) обратилось в арбитражный суд с заявлением о признании недействительным решения налогового органа. Одновременно с подачей заявления общество в порядке, установленном частью 3 статьи 199 АПК РФ, заявило ходатайство о принятии обеспечительной меры в виде приостановления действия решения инспекции. В свою очередь, Инспекция обратилась в суд с ходатайством о предоставлении встречного обеспечения.

Определением суда Обществу было предложено предоставить встречное обеспечение в сумме 8295657 рублей путем предоставления банковской гарантии либо путем зачисления на депозитный счет суда денежных средств

в той же сумме. Общество перечислило на депозитный счет суда сумму встречного обеспечения в размере 8295657 рублей. Ходатайство Общества о принятии обеспечительных мер было удовлетворено.

По итогам рассмотрения спора суд признал решение налогового органа недействительным. Также были отменены обеспечительные меры, встречное обеспечение возвращено Обществу.

Общество, полагая, что в результате принятия обеспечительных мер для него наступили негативные последствия, которые выразились в том, что длительное время (более 17 месяцев) оно не имело возможности пользоваться и распоряжаться значительной денежной суммой, что повлекло финансовые потери в виде упущенной выгоды, обратился в суд с требованием о взыскании компенсации в соответствии с частью 1 ст. 98 АПК РФ.

Решением **суда первой инстанции** требования Общества удовлетворены частично: с инспекции в пользу Общества взыскана компенсация в размере 943602,57 руб., а также судебные расходы в размере 21702,86 руб. В удовлетворении остальной части иска отказано.

Постановлением **апелляционного суда** решение суда первой инстанции изменено: с инспекции в пользу Общества взыскана компенсация в размере 300000 рублей, а также судебные расходы в размере 6900 рублей, в удовлетворении остальной части иска отказано.

Постановлением **суда кассационной инстанции** решения нижестоящих судов отменены, в удовлетворении иска отказано. Суд подчеркнул, что ч. 1 ст. 98 АПК РФ касается исключительно случаев, когда *ответчик*, чьи права и (или) законные интересы нарушены обеспечением иска, после вступления в законную силу судебного акта арбитражного суда об отказе в удовлетворении иска вправе требовать от истца, по заявлению которого были приняты обеспечительные меры, возмещения убытков или выплаты компенсации. В рассматриваемом же случае заявитель (Общество) является истцом, т. е. действие статьи 98 АПК РФ на него не распространяется.

Данный вывод послужил для Общества основанием для обращения в ВС РФ. Заявитель просил отменить судебные акты второй и третьей инстанции и оставить в силе решение суда первой инстанции.

**СКЭС ВС РФ** отменила судебные акты первой и кассационной инстанции и оставила в силе решение апелляции.

Экономколлегия указала, что встречное обеспечение по своей сути является разновидностью обеспечительных мер, которая применяется во встречном режиме — в ответ на истребуемые первоначальные обеспечительные меры.

Нормой статьи 98 АПК РФ предусмотрено право как ответчика, так и других лиц на защиту своих прав и (или) законных интересов, которые были нарушены обеспечением иска. Данная норма направлена на защиту имущественных интересов любых лиц, участвующих в деле, которые в конкретном деле предоставляют встречное обеспечение (в настоящем случае — Общества, так как именно оно перечислило сумму встречного обеспечения на депозитный счет суда). Следовательно, позиция кассационного суда о том, что эти положения применимы только к ответчикам, является неверной.

При этом ВС РФ не нашел оснований для отмены постановления апелляции-

онного суда, уменьшившего размер компенсации по сравнению с решением первой инстанции.

Определение включено в «Обзор судебной практики Верховного Суда Российской Федерации № 3 (2021)» и в «Обзор правовых позиций, отраженных в судебных актах Конституционного Суда Российской Федерации и Верховного Суда Российской Федерации, принятых во втором квартале 2021 года по вопросам налогообложения», направленный Письмом ФНС РФ от 28.07.2021 № БВ-4-7/10638.

#### **Комментарий:**

Здесь можно только приветствовать толкование Верховным Судом статьи 98 АПК РФ, в которой действительно идет речь о праве на взыскание компенсации за нарушение прав обеспечительными мерами не только ответчика, но и иных лиц, однако кто эти «иные лица», норма не конкретизирует. Экономколлегия, на наш взгляд, абсолютно справедливо указала на направленность нормативного регулирования, установленного в ст. 98 АПК РФ, на компенсацию за вмешательство в имущественную сферу хозяйствующего субъекта.

Еще ранее в Постановлении Президиума ВАС РФ от 06.09.2011 № 2929/11 было подчеркнуто, что если участники хозяйственного общества из-за обеспечительных мер лишены возможности эффективно развивать предпринимательскую деятельность корпорации, пользуясь теми же инструментами, что и конкуренты (лизинг, банковские кредиты, облигационное заимствование...), то такое хозяйственное общество лишается возможности развиваться теми же темпами, что и другие участники рынка.

Напомним, что в результате встречного обеспечения, инициированного налоговым органом, Общество больше года не имело права пользоваться почти десятью миллионами рублей, которые в ином случае могло бы расходовать на цели увеличения оборота и своей прибыли.

В рассматриваемом случае, как совершенно справедливо указывал суд первой инстанции, в случае непредоставления встречного обеспечения в виде внесения денежных средств на депозит суда, Общество должно было бы исполнить вступившее в законную силу решение Инспекции, понеся финансовые потери на сумму 16591314 рублей; при этом после вступления решения суда (о признании решения Инспекции недействительным) в законную силу налоговый орган должен был бы не только восстановить нарушенные права на сумму 16591314 рублей, но и перечислить проценты на сумму излишне взысканного налога по п. 5 ст. 79 НК РФ, что составило бы сумму, в 2 раза превышающую размер запрошенной Обществом компенсации.

Действительно, если налоговый орган в случае признания его решения недействительным судом или отмены вышестоящим ведомством возвращает излишне уплаченный (взысканный) налог с процентами (п. 10 ст. 78, п. 5 ст. 79 НК РФ), то суд, возвращающий деньги с депозита, никаких процентов «выигравшему» налогоплательщику «доплачивать» не будет.

Даже если в качестве встречного обеспечения налогоплательщик предоставляет в суд банковскую гарантию, в случае признания в итоге решения налогового органа недействительным, он сможет взыскать с налогового органа свои расходы на оплату банковской гарантии (см. Постановление ВАС РФ от 10.06.2012

№ 6791/11, Определение КС РФ от 04.10.2012 № 1851-О, Постановление ВАС РФ от 05.11.2013 № 6861/13).

Следовательно, отсутствие в правопорядке механизмов для компенсации налогоплательщику убытков вследствие изъятия по инициативе государства (налогового органа) из его распоряжения актива (денежных средств), вело бы к нарушению основополагающих принципов налогового права. Таким образом, занятую в комментируемом Определении позицию Верховного Суда можно только приветствовать.



## Позиция № 10

Для целей исчисления земельного налога на вновь образованные земельные участки необходимо исходить из кадастровой стоимости разделенного земельного участка, установленной судом в размере его рыночной стоимости.

Определение ВС РФ от 05.05.2021 № 309-ЭС20-21650  
(дело № А60-65220/2019)

<p style="text-align: center;"><b>Дело № 10 (05.05.2021) (+)</b>  <b>«Земельный налог при оспаривании кадастровой стоимости»</b>            (дело № А60-65220/2019, ПАО «Каменск-Уральский завод ОЦМ» vs ФНС»)         </p>	
Результат (в чью пользу)	Налогоплательщик
Округ, дело которого пересматривает ВС	АС УО
Судья, передавший дело в СКЭС	Тютин Д.В.
Тема	Земельный налог
Судья, пересмотревший дело	Иваненко Ю.Г., Антонова М.К., Тютин Д.В.
Как рассматривалось дело	I (-) II (-) III (-)
Подавалась ли надзорная жалоба/результат	



**Суть:** спор касался вопроса об исчислении земельного налога в случае, когда кадастровая стоимость земельного участка была снижена в результате ее оспаривания.

**Фабула дела:** налоговым органом проведена выездная налоговая проверка общества за период с 01.01.2014 по 31.12.2016. По итогам проверки обществу доначислен земельный налог.

Общество в начале 2016 года владело земельным участком с кадастровым номером 66:45:0100354:104. Указанный земельный участок в 2016 году был разделен на четыре земельных участка, вследствие чего 05.07.2016 в ЕГРП внесены сведения об этих участках. В частности, в отношении одного из участков с кадастровым номером 66:45:0100354:5656 кадастровая стоимость определена в размере 382886674,56 руб., исходя из показателя 1521,13 руб. за кв. м.

Общество 12.10.2016 обратилось заявлением об оспаривании кадастровой стоимости первоначального земельного участка с кадастровым номером 66:45:0100354:104. Решением Свердловского областного суда кадастровая стоимость земельного участка установлена в размере его рыночной стоимости по состоянию на 01.01.2015 в размере 56444318 руб., что соответствует показателю 202,35 руб. за кв. м.

Актом определения кадастровой стоимости земельных участков от 30.10.2017 определена кадастровая стоимость, в том числе, одного из получившихся в результате разделения земельных участков с кадастровым номером № 66:45:0100354:5656, которая составила 50933923 рубля, что также соответствует показателю 202,35 руб. за кв. м.

Налоговый орган в ходе проверки пришел к выводу о том, что общество ошибочно продекларировало и уплатило земельный налог за выделенный участок с кадастровым номером № 66:45:0100354:5656 за период с 05.07.2016 по 31.12.2016, исходя из его кадастровой стоимости в размере 50933923 руб., так как применению подлежала кадастровая стоимость в размере 382886674,56 рублей.

На данном основании налоговым органом доначислен земельный налог за 2016 год, начислены пени и санкции. По тем же основаниям налоговым органом доначислен земельный налог за 2016 год (пени, санкции) за период с 05.07.2016 по оставшимся трем участкам.

**Суды трех инстанций**, отказывая обществу в признании недействительными доначислений земельного налога, согласились с выводами налогового органа о том, что в 2016 году для целей налогообложения не подлежала применению кадастровая стоимость земельного участка, установленная решением Свердловского областного суда, впоследствии указанная в акте определения кадастровой стоимости земельных участков от 30.10.2017.

Не согласившись с выводами судов, налогоплательщик обратился с жалобой в Верховный Суд РФ.

В обоснование своей позиции общество указало, что в силу положений ч. 5 ст. 24.20 Федерального закона от 29.07.1998 № 135-ФЗ (в соответствующей редакции) оно имеет право на учет для целей обложения земельным налогом участков в 2016 году за период с 05.07.2016 по кадастровой стоимости, следующей из решения Свердловского областного суда, то есть в соответствии с показателем 202,35 руб. за кв. м., вследствие чего оспариваемые доначисления, по мнению общества, являются незаконными.

**СКЭС ВС РФ** отменила решения нижестоящих судов. Экономколлегия указала, что в силу ч. 5 ст. 24.20 Федерального закона от 29.07.1998 № 135-ФЗ «Об оценочной деятельности...» (в редакции, действовавшей в 2016 году), сведения о кадастровой стоимости, измененной решением суда, применяются с 01.01.2016. Общество, обжалуя кадастровую стоимость первоначального земельного участка, фактически оспаривало кадастровую стоимость и всех получившихся в результате разделения четырех участков, поэтому в 2016 г. к ним должен применяться тот же размер кадастровой стоимости, что и к основному участку.

**Комментарий:**

По нашему мнению, позиция Экономколлегии выглядит абсолютно логично и применение к выделенному земельному участку кадастровой стоимости, многократно превышающей кадастровую стоимость первоначального участка, нарушало бы принцип экономического основания налога.

Следует подчеркнуть, что с 2019 г. существует противоречие между нормами Налогового кодекса и оценочного законодательства в части даты начала применения для целей налогообложения пересмотренной по решению суда или комиссии кадастровой стоимости.

Так, согласно п. 15 ст. 378.2 НК РФ в случае изменения кадастровой стоимости объекта налогообложения вследствие установления его рыночной стоимости сведения об измененной кадастровой стоимости, внесенные в ЕГРН, учитываются при определении налоговой базы *начиная с даты начала применения для целей налогообложения сведений об изменяемой кадастровой стоимости.*

Тогда как в п. 6 ч. 2 ст. 18 Закона от 03.07.2016 № 237-ФЗ «О государственной кадастровой оценке» установлено, что пересмотренная кадастровая стоимость должна применяться с 1 января года, в котором в комиссию подано заявление об установлении кадастровой стоимости объекта в размере рыночной.

При этом Росреестр при внесении обновленных сведений в ЕГРН руководствуется нормами Закона «О государственной кадастровой оценке», а налоговые органы рассчитывают налоговую базу в соответствии с данными ЕГРН.

Судам в такой ситуации приходится «изворачиваться» и в решениях о пересмотре кадастровой стоимости определять отдельно дату начала применения вновь установленной кадастровой стоимости «для целей, предусмотренных законодательством РФ» (п. 6 ч. 2 ст. 18 Закона о государственной кадастровой оценке) и «для целей налогообложения» (п. 15 ст. 378.2 НК РФ).

Например, в Решении Московского городского суда № 3А-705/2021 от 12.04.2021 указано:

*«...установленная настоящим решением суда кадастровая стоимость нежилого здания по состоянию на 1 января 2018 года применяется для целей, предусмотренных законодательством Российской Федерации, с 1 января 2020 г. и до даты внесения в Единый государственный реестр недвижимости сведений о кадастровой стоимости данного объекта недвижимости, утвержденной при проведении очередной государственной кадастровой оценки; а для целей налогообложения применяется с 1 января 2019 года и до даты внесения в Единый государственный реестр недвижимости сведений о кадастровой стоимости данного объекта недвижимости, утвержденной при проведении очередной государственной кадастровой оценки».*

Однако, как мы понимаем, с конца 2021 г. данная дилемма устранена внесением изменений в закон «О государственной кадастровой оценке» (Федеральный закон от 06.12.2021 № 408-ФЗ): теперь положения этого закона приведены в соответствие с НК РФ.


Определение включено в «Обзор правовых позиций, отраженных в судебных актах Конституционного Суда Российской Федерации и Верховного Суда Российской Федерации, принятых во втором квартале 2021 года по вопросам налогообложения» (направлен Письмом ФНС РФ от 28.07.2021 № БВ-4-7/10638).

## Позиция № 11

**Течение срока давности для возврата переплаты по налогу (страховым взносам) начинается с момента подачи декларации (расчета) за налоговый (расчетный) период**

Определение ВС РФ от 12.05.2021 № 309-ЭС20-22198  
(дело № А47-18534/2019)

<b>Дело № 11 (+)</b> (12.05.2021) <span style="float: right;">36</span> <b>«Возврат переплаченных страховых взносов»</b> (дело № А47-18534/2019, ООО «Пассажирский альтернативный транспорт» vs ПФР)	
Результат (в чью пользу)	Плательщик стр/взносов
Округ, дело которого пересматривает ВС	АС УО
Судья, передавший дело в СКЭС	Тютин Д.В.
Тема	Возврат страховых взносов
Судья, пересмотревший дело	<b>Иваненко Ю.Г.</b> , Першутов Ю.Г., Тютин Д.В.
Как рассматривалось дело	I (-) II (-) III (-)
Подавалась ли надзорная жалоба/результат	-


 Группа компаний  
**НАЛОГИ И ФИНАНСОВОЕ ПРАВО**
2021 ИТОГИ

**Суть:** спор касался вопроса о сроке для возврата излишне уплаченных страховых взносов в Пенсионный фонд РФ.

**Фабула дела:** 19.01.2017 Общество представило расчет РСВ-1 за 2016 год, а 18.09.2019 — корректирующий расчет РСВ-1 ПФР за 2016 год, с учетом пониженных тарифов страховых взносов.

24.09.2019 Общество обратилось в Управление ПФР с заявлением о возврате излишне уплаченных страховых взносов. Отделением ПФР принято решение об отказе в возврате данной суммы, поскольку камеральная проверка по предоставленной 18.09.2019 корректирующей форме РСВ-1 за 2016 год не была завершена на момент подачи рассматриваемого заявления 24.09.2019, спорные суммы не могли относиться к излишне уплаченным.

Общество 23.10.2019 вновь обратилось с аналогичным заявлением о возврате излишне уплаченных сумм страховых взносов на обязательное пенсионное

и обязательное медицинское страхование. Отделением ПФР принято решение о возврате заявленной суммы частично. В возврате оставшейся суммы страховых взносов Обществу отказано в связи с истечением трехлетнего срока со дня уплаты указанной суммы.

Не согласившись с решением ПФР, Общество оспорило его в арбитражном суде.

**Суды**, частично отказывая Обществу в удовлетворении заявленного требования, пришли к выводу, что в части излишне уплаченных страховых взносов за 2016 год переплата возникла 07.10.2016 и ранее, следовательно, о факте излишней уплаты налогоплательщик должен был узнать 07.10.2016. Между тем с заявлением о возврате излишне уплаченных сумм страховых взносов Общество обратилось в Пенсионный фонд 23.10.2019, то есть с пропуском предусмотренного п. 7 ст. 78 НК РФ срока возврата соответствующих взносов.

Не согласившись с выводами судов, налогоплательщик обратился с жалобой в Верховный Суд РФ.

**СКЭС ВС РФ** отменила решения нижестоящих судов и приняла новый судебный акт. Судебная коллегия указала, что юридические основания для возврата переплаты по итогам финансово — хозяйственной деятельности наступают с даты представления налоговой декларации (расчета) за соответствующий налоговый (расчетный) период, но не позднее срока, установленного для ее представления в налоговый орган. Срок представления расчета по страховым взносам по форме РСВ-1 ПФР за 2016 год — не позднее 15.02.2017. Фактически Общество представило расчет РСВ-1 ПФР за 2016 год 19.01.2017, вследствие чего именно в эту дату Общество должно было узнать о факте излишней уплаты страховых взносов за 2016 год, в том числе в спорной сумме.

Общество обращалось в управление ПФР с заявлением о возврате излишне уплаченных страховых взносов в даты 24.09.2019 и 23.10.2019, а в суд с требованием Общество обратилось 27.11.2019. Соответственно, трехлетний срок Обществом соблюден. В связи с этим Судебная коллегия пришла к выводу, что отказ Обществу в возврате страховых взносов за 2016 год являлся незаконным.

#### **Комментарий:**

Согласно п. 7 ст. 78 НК РФ по общему правилу заявление о зачете или о возврате суммы излишне уплаченного налога может быть подано в течение трех лет со дня уплаты указанной суммы, т. е. заявление о возврате переплаты налогоплательщик имеет право подать в налоговый орган в течение трех лет с момента уплаты.

В силу ст. ст. 45 и 52 НК РФ по общему правилу налогоплательщик самостоятельно исчисляет сумму налога, подлежащую уплате за налоговый период и самостоятельно исполняет обязанность по уплате налога путем оформления поручения на перечисление налога в бюджетную систему РФ.

Следовательно, презюмируется, что об уплате налога в излишней сумме налогоплательщик должен узнать в день его уплаты.

В то же время судебная практика исходит из того, что юридические основания для возврата переплаты по итогам финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика (плательщика страховых взносов) наступают с даты

представления налоговой декларации (расчета) за соответствующий налоговый (расчетный) период — именно такая позиция была поддержана Экономколлегией в комментируемом Определении.

Ранее такой же вывод был сделан в Постановлении Президиума ВАС РФ от 28.06.2011 № 17750/10, Определениях ВС РФ от 03.09.2015 № 306-КГ15–6527 и от 11.10.2017 № 305-КГ17–6968.

Следовательно, начало течения трехлетнего срока на возврат переплаты определяется как дата подачи декларации (расчета) за налоговый (расчетный) период.

Выходя за рамки обсуждения комментируемого Определения, отметим, что согласно п. 7 ст. 431 НК РФ плательщики представляют в налоговый орган расчет по страховым взносам не позднее 30-го числа месяца, следующего за расчетным (отчетным) периодом.

Таким образом, у налогоплательщика (плательщика взносов) есть три года с момента представления расчета за год на подачу заявления о возврате из бюджета переплаты — т. е. возврат излишне уплаченного налога носит заявительный характер.

На случай, если налогоплательщик (плательщик взносов) просрочит подачу заявления о возврате излишне уплаченного налога (страховых взносов), контролирующие органы подчеркивают, что «списание налоговыми органами излишне уплаченных сумм налогов, сборов, страховых взносов, пеней и штрафов, со дня уплаты которых прошло более трех лет, Налоговым кодексом не предусмотрено» (см. Письма Минфина РФ от 15.06.2021 № 03-02-11/46765, от 20.04.2021 № 03-02-11/29986, от 25.02.2021 № 03-02-06/12973), т. е. при подаче заявления в налоговый орган в возврате излишне уплаченных страховых взносов правомерно будет отказано.

Вместе с тем согласно правовой позиции, изложенной в Определении КС РФ от 21.06.2001 № 173-О:

*«...норма [ст. 78 НК РФ], согласно которой заявление о возврате суммы излишне уплаченного налога может быть подано в течение трех лет со дня уплаты указанной суммы, направлена не на ущемление прав налогоплательщика, который ошибся в расчете суммы налогового платежа, по какой-либо причине, в том числе, вследствие незнания налогового закона или добросовестного заблуждения, и не препятствует налогоплательщику в случае пропуска, указанного срока обратиться в суд с иском о возврате из бюджета переплаченной суммы в порядке гражданского или арбитражного судопроизводства, и в этом случае действуют общие правила исчисления срока исковой давности — со дня, когда лицо узнало или должно было узнать о нарушении своего права (п. 1 ст. 200 Гражданского кодекса РФ)».*

См. также Определения КС РФ от 30.06.2020 № 1600-О, от 30.06.2020 № 1595-О, от 26.03.2019 № 815-О и др.

Как следует из ст. ст. 196, 200 ГК РФ, общий срок исковой давности составляет три года со дня, когда лицо узнало или должно было узнать о нарушении своего права и о том, кто является надлежащим ответчиком по иску о защите этого



права.

Согласно п. 79 Постановления Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 № 57 «О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации»:

*«При проверке соблюдения налогоплательщиком срока на обращение в суд с иском о возврате излишне уплаченных сумм налога, пеней, штрафа судам необходимо учитывать, что пунктом 7 статьи 78 НК РФ определены продолжительность и порядок исчисления срока для подачи соответствующего заявления в налоговый орган.*

***В то же время применительно к пункту 3 статьи 79 Кодекса с иском в суд налогоплательщик вправе обратиться в течение трех лет считая со дня, когда он узнал или должен был узнать о нарушении своего права на своевременный зачет или возврат указанных сумм».***

С учетом изложенной выше правовой позиции КС РФ (Определение от 21.06.2001 № 173-О) в Постановлении Президиума ВАС РФ от 25.02.2009 № 12882/08 указано, что:

*«Вопрос определения времени, когда налогоплательщик узнал или должен был узнать об излишней уплате налога, надлежит разрешать с учетом оценки совокупности всех имеющих значение для дела обстоятельств, в частности установить причину, по которой налогоплательщик допустил переплату налога; наличие у него возможности для правильного исчисления налога по данным первоначальной налоговой декларации, изменения действующего законодательства в течение рассматриваемого налогового периода, а также другие обстоятельства, которые могут быть признаны судом в качестве достаточных для признания непропущенным срока на возврат налога.*

***Бремя доказывания этих обстоятельств в силу статьи 65 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации возлагается на налогоплательщика...***

*При этом моментом, когда налогоплательщик узнал о факте излишней уплаты налога, не может считаться момент совершения им действий по корректировке своего налогового обязательства и представлению уточненной налоговой декларации».*

Таким образом, суд с учетом конкретных обстоятельств может восстановить трехлетний срок для подачи заявления о возврате излишне уплаченного налога.

При этом следует отметить, что практика восстановления судом пропущенного срока на возврат излишне уплаченного налога складывается в большинстве случаев негативно для налогоплательщиков (см., н-р, Определения ВС РФ от 09.09.2020 № 306-ЭС20-11845, от 21.10.2019 № 301-ЭС19-18524, от 23.12.2019 № 308-ЭС19-21435, от 14.04.2020 № 309-ЭС20-3776 и мн. др.).

Аналогично по мнению контролирующих органов при обращении в суд с иском о возврате из бюджета переплаченной суммы в порядке арбитражного судопроизводства налогоплательщик должен обосновать уважительные причины пропуска срока на возврат налога в порядке ст. 79 НК РФ.

Например, в Письме Минфина РФ от 17.11.2017 № 03-02-08/75912 указано



следующее:

*«...в случае пропуска срока, установленного пунктом 7 статьи 78 Кодекса, налогоплательщик может обратиться в суд для защиты своего права в пределах общего срока исковой давности, установленного статьей 196 Гражданского кодекса Российской Федерации.*

***В случае когда суд признает уважительной причину пропуска срока исковой давности, нарушенное право гражданина подлежит защите (статья 205 Гражданского кодекса Российской Федерации)».***

При этом перечень причин, которые являются уважительными при пропуске срока, предусмотренного законом на обращение в судебные органы за защитой нарушенного права, законодательством не установлен и определяется судом самостоятельно с учетом оценки совокупности всех имеющих значение для дела обстоятельств.

Судебная практика исходит из того, что не могут, как правило, рассматриваться в качестве уважительных причин пропуска процессуального срока такие причины, как некомпетентность персонала, кадровые перестановки, смена руководителя..., а также иные внутренние организационные проблемы юридического лица (см., н-р, п. 15 Постановление Пленума ВС РФ от 30.06.2020 № 12 «О применении Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации при рассмотрении дел в арбитражном суде апелляционной инстанции»).

Учитывая изложенное, налогоплательщик, просрочивший подачу в налоговый орган заявления о возврате излишне уплаченного налога (страховых взносов), вправе обратиться в суд с иском о возврате излишне уплаченных сумм, однако для удовлетворения требований ему придется обосновать причину пропуска срока исковой давности.

## Позиция № 12

**Покупатель вправе заявить вычет НДС по товарам, приобретенным у продавца-банкрота в случае, если эти товары не изготавливались банкротом, а были куплены им у третьих лиц для перепродажи**

Определение ВС РФ от 13.05.2021 № 308-ЭС21-364  
(дело № А20-5385/2019)

<b>Дело № 12 (+)</b>	
<b>«Вычет НДС при уплате НДС в цене продавцу-банкроту»</b> (дело № А20-535/20198 от 13.05.2021, ООО «Эльбруспойнт» vs ФНС)	
Результат (в чью пользу)	Налогоплательщик
Округ, дело которого пересматривает ВС	АС СКО
Судья, передавший дело в СКЭС	Завьялова Т.В.
Тема	НДС
Судья, пересмотревший дело	<b>Завьялова Т.В.</b> , Антонова М.К., Тютин Д.В.
Как рассматривалось дело	I (+) II (-) III (-)
Подалась ли надзорная жалоба/результат	-



**Суть:** спор касался вопроса о применении налоговых вычетов НДС по счетам-фактурам поставщика, признанного банкротом.

**Фабула дела:** по результатам камеральной налоговой проверки представленной обществом налоговой декларации по НДС налоговым органом составлен акт и принято решение о привлечении заявителя к налоговой ответственности за совершение налогового правонарушения. Основанием для принятия данного решения послужил вывод налогового органа о неправомерном принятии к вычету НДС по счетам-фактурам, выставленным контрагентом общества, признанным несостоятельным (банкротом).

Выражая несогласие с решением инспекции, Общество оспорило их в судебном порядке.

Решением **суда первой инстанции** требования Общества были удовлетворены в полном объеме. Суд подтвердил право заявителя на применение выче-

тов по НДС по счетам-фактурам поставщика-банкрота, поскольку реализованные в процессе текущей хозяйственной деятельности нефтепродукты не были включены в конкурсную массу поставщика, а выставленные контрагентом к оплате суммы НДС отражены им в налоговой декларации и уплачены в бюджет в полном объеме.

**Суд апелляционной инстанции** решение суда первой инстанции отменил и отказал Обществу в удовлетворении требований. **Суд округа** позицию апелляционного суда поддержал. По мнению судов апелляционной и кассационной инстанций, покупатель вправе принять к вычету НДС, который ему предъявила организация-банкрот, только лишь в случае реализации банкротом продукции, произведенной им самостоятельно в процессе текущей хозяйственной деятельности. Но поскольку поставщик не изготавливал нефтепродукты, а приобрел их у сторонних организаций для последующей продажи, таким правом на вычет НДС покупатель воспользоваться не вправе.

Не согласившись с выводами судов, налогоплательщик обратился с жалобой в Верховный Суд РФ.

В обоснование своей позиции Общество указало, что выводы оспариваемых судебных актов противоречат положениям подп. 15 п. 2 ст. 146 НК РФ с учетом толкования, данного в Постановлении Конституционного Суда РФ № 41-П от 19.12.2019.

**Судебная коллегия ВС РФ** отменила постановление суда кассационной инстанции и оставила в силе решение суда первой инстанции. Экономколлегия указала, что само по себе открытие конкурсного производства в отношении продавца товаров не может являться безусловным основанием для лишения покупателя, правомерно вступившего в отношения (продолжавшего отношения) с банкротом, права на вычет «входящего» НДС.

При ином подходе бремя уплаты НДС переносится с организации — должника, признанного банкротом, на хозяйствующего субъекта — покупателя, который, не имея основания к вычету ни суммы НДС по приобретенной у должника изготовленной им готовой продукции, ни суммы НДС, исчисленной предыдущими участниками процесса товародвижения, должен уплатить налог в бюджет непосредственно от величины собственного облагаемого налогом оборота, что ставит покупателя в неравное и более обременительное положение в сравнении с иными лицами, ведущими такую же экономическую деятельность, и в связи с этим по общему правилу не может быть признано допустимым.

Таким образом, в отношении товаров, приобретенных у организаций — банкротов в рамках осуществления их текущей хозяйственной деятельности в период действия подп. 15 п. 2 ст. 146 НК РФ (т. е. до 01.01.2021), налогоплательщики — покупатели принимают к вычету предъявленные им суммы налога на общих основаниях.

При этом, вопреки выводам судов, для оценки правомерности применения налоговых вычетов не может иметь значения характер хозяйственной деятельности продавца (производство собственной продукции или коммерческая продажа товаров), поскольку такого рода дифференциация права на вычет «входящего» налога у покупателя товаров (работ, услуг) не вытекает из п. 2

ст. 171 НК РФ.

**Комментарий:**

Необходимо отметить, что вопрос об обложении НДС операций по реализации товаров, произведенных организацией — банкротом в процессе текущей хозяйственной деятельности, долгое время оставался спорным.

Согласно подп. 15 п. 2 ст. 146 НК РФ (в редакции, действовавшей до 01.01.2021) не признавались объектом налогообложения операции по реализации имущества должников, признанных банкротами, т. е. НДС не начислялся при реализации имущества компаний-банкротов, поскольку такие операции не являются объектом налогообложения.

Согласно письмам Минфина РФ от 28.08.2018 № 03-07-14/61023, от 26.01.2017 № 03-07-14/3700 и др. норма подп. 15 п. 2 ст. 146 НК РФ распространяется на любое имущество компании-банкрота — как на имущество компании, так и на товары, произведенные в процессе текущей хозяйственной деятельности.

Иными словами, ранее мнение Минфина РФ заключалось в том, что операции по реализации имущества банкрота (как составляющего конкурсную массу, так и изготовленного им в ходе текущей производственной деятельности) НДС не облагаются, поскольку товар — это любое имущество, реализуемое или предназначенное для реализации (п. 3 ст. 38 НК РФ). Никаких исключений для продукции (услуг), производимой банкротом в ходе текущей производственной деятельности в конкурсном производстве, нет.

В судебной практике существовали противоположные подходы к рассматриваемой проблеме, на что было указано, в частности, в Постановлении КС РФ от 19.12.2019 № 41-П:

*«В результате наличия в судебной практике различных подходов **суды по сходным делам как признавали недействительными** решения налоговых органов об отказе покупателям продукции, произведенной должниками-банкротами в процессе текущей хозяйственной деятельности, в праве на вычет по НДС, если сумма этого налога была выделена в счете-фактуре и предъявлена продавцом покупателю, **так и поддерживали такие решения налоговых органов...***

*Из материалов судебной практики следует, что на основе подпункта 15 пункта 2 статьи 146 Налогового кодекса Российской Федерации в противоположных его толкованиях **принимаются противоречащие друг другу решения о праве на вычет по НДС**».*

Следует подчеркнуть, что законодательство о банкротстве разграничивает имущество должника, входящее в конкурсную массу и продукцию, произведенную в процессе его текущей хозяйственной деятельности.

Так, в силу п. 1 ст. 131 Федерального закона от 26.10.2002 № 127-ФЗ «О несостоятельности (банкротстве)» (далее — Закон о банкротстве) конкурсную массу составляет все имущество должника, имеющееся на дату открытия конкурсного производства и выявленное в ходе конкурсного производства.

Реализация имущества должника, которое является продукцией, произведенной им в процессе своей хозяйственной деятельности, обособляется от реа-

лизации прочего имущества должника, составляющего конкурсную массу (п. 6 ст. 139 Закона о банкротстве).

Такого же мнения придерживался ВС РФ, рассматривая дела о применении подп. 15 п. 2 ст. 146 НК РФ в редакции, действовавшей до 01.01.2021, указывая, что операции по реализации товаров, произведенных в процессе текущей хозяйственной деятельности, подлежат обложению НДС на общих основаниях.

В Определении ВС от 26.10.2018 № 304-КГ18–4849 по делу № А27–11046/2017 указано:

*«...понятия «реализация товаров» и «реализация имущества должника», используемые в статье 146 Налогового кодекса, не являются тождественными и, соответственно, имеют различное содержание...»*

*Таким образом, под реализацией имущества должника понимается продажа имущества, входящего в конкурсную массу, за исключением продукции, изготовленной должником в процессе своей текущей хозяйственной деятельности, и на основании пункта 1 статьи 11 Налогового кодекса в этом же значении понятие «реализация имущества должника» должно толковаться в целях применения подпункта 15 пункта 2 статьи 146 Налогового кодекса».*

В том же Определении суд отметил, что:

*«...вопреки доводам инспекции, наличие риска неисполнения налогоплательщиком-должником обязанности по уплате в бюджет предъявляемого НДС само по себе не может служить основанием для отказа в вычетах контрагентам-покупателям продукции, изготовленной налогоплательщиком в процессе своей хозяйственной деятельности».*

Аналогичные выводы содержатся в Определении ВС РФ от 08.11.2018 № 309-КГ18–9573, Определении ВС РФ от 09.03.2021 № 301-ЭС20–19679.

Конституционный Суд РФ в Постановлении от 19.12.2019 № 41-П признал подп. 15 п. 2 ст. 146 НК РФ не соответствующим Конституции РФ в той мере, в какой неопределенность его нормативного содержания не обеспечивает в правоприменительной практике его единообразного понимания. Федеральному законодателю было предписано внести в действующее нормативное регулирование необходимые изменения.

Как указано в Постановлении от 19.12.2019 № 41-П:

*«Впредь до внесения в подп. 15 пункта 2 статьи 146 НК РФ надлежащих изменений указанная норма не подлежит применению в истолковании, исключающем предоставление вычета по НДС налогоплательщикам, которым предъявлена сумма НДС в цене продукции, произведенной организацией — банкротом в процессе ее текущей хозяйственной деятельности;*

*— покупатели продукции организации-банкрота имеют право на вычет НДС, если не будет установлено, что конкурсный управляющий и покупатель продукции знали, что сумма НДС, учтенная в цене продукции, при имеющемся объеме и структуре долгов организации не могла быть уплачена в бюджет;*

*— налоговые органы не вправе доначислять покупателю НДС и отказывать ему в предоставлении вычета по НДС, если в ходе производства по делу о банкротстве ими не приняты были меры к прекращению организацией-банкротом текущей хозяйственной деятельности, в процессе которой произведена соответствующая продукция».*

Иными словами, налоговый орган не может отказать покупателю в вычете НДС, если им (налоговым органом) не предпринимались меры к остановке деятельности предприятия — банкрота.

С 01.01.2021 в подп. 15 п. 2 ст. 146 НК РФ были внесены изменения (Федеральный закон от 15.10.2020 № 320-ФЗ), согласно которым у банкрота — все без НДС (независимо от того, включены ли товары в конкурсную массу или произведены в процессе текущей деятельности).

По нашему мнению, Экономколлегия совершенно справедливо указала на то, что реализация товаров банкротами и до 01.01.2021 давала право покупателю на вычет по НДС вне зависимости от того, произведены ли товары самим банкротом или куплены у третьих лиц для перепродажи, т. е. суды апелляционной и кассационной инстанции истолковали нормы подп. 15 п. 2 ст. 146 НК РФ ограничительно, что недопустимо в публичном праве.

О том, что разные налоговые последствия однородных по своей экономической сути отношений нарушают принцип экономической обоснованности налога указывалось и ранее.

Так, в Постановлении Президиума ВАС РФ от 08.10.2013 № 3589/13 было прямо подчеркнуто:

*«При определении различных налоговых последствий выполнения отделочных работ в предоставленных в возмездное пользование помещениях в зависимости от того, выполняются данные работы до или после регистрации права собственности арендодателя на возводимый объект недвижимости, будет нарушен принцип экономической обоснованности налогообложения, закрепленный пунктом 3 ст. 3 НК РФ. К однородным с экономической точки зрения отношениям при отсутствии специальных указаний в налоговом законодательстве должны применяться единые налоговые последствия».*

Аналогичным образом рассуждал ВС РФ в Определении от 30.07.2015 № 305-КГ15–3206 применительно к праву на применение ставки НДС 0% по международным перевозкам пассажиров:

*«Применение различных налоговых последствий к одинаковым по своему содержанию хозяйственным операциям в зависимости лишь от того, на чьем бланке оформлен билет пассажиру, является прямым нарушением принципа экономической обоснованности налогообложения, установленного пунктом 3 статьи 3 Налогового кодекса».*

В рассматриваемом случае суды нижестоящих инстанций предлагали ставить право на вычет в зависимость только от того, были ли товары произведены самим банкротом или куплены у третьих лиц для перепродажи, что так же нарушало бы принцип экономической обоснованности налога.

Определение включено в «Обзор правовых позиций, отраженных в судебных актах Конституционного Суда Российской Федерации и Верховного Суда Российской Федерации, принятых во втором квартале 2021 года по вопросам налогообложения» (доведен до нижестоящих налоговых органов Письмом ФНС России от 28.07.2021 № БВ-4-7/10638).



## Позиция № 13

При решении вопроса о том, относится ли имущество к движимому или недвижимому в целях налогообложения, следует учитывать его самостоятельную функцию, приобретение как объекта движимого имущества (а не части капитальных сооружений и зданий) и учет как отдельного инвентарного объекта

Определение ВС РФ от 17.05.2021 № 308-ЭС20-23222  
(делу № А32-56709/2019)

<b>Дело № 13 (+)</b>	
<b>«Льгота по налогу на имущество в отношении движимости/недвижимости»</b> (делу № А32-56709/2019 от 17.05.2021, ООО «Юг-Новый Век» vs ФНС)	
Результат (в чью пользу)	Налогоплательщик
Округ, дело которого пересматривает ВС	АС СКО
Судья, передавший дело в СКЭС	Тютин Д.В.
Тема	Налог на имущество организаций
Судья, пересмотревший дело	<b>Завьялова Т.В.</b> , Антонова М.К., Тютин Д.В.
Как рассматривалось дело	I (+) II (+) III (-)
Подавалась ли надзорная жалоба/результат	-

**Суть:** спор касался вопроса о применении в отношении энергоустановки льготы по налогу на имущество организаций, предусмотренной п. 25 ст. 381 НК РФ.

**Фабула дела:** по итогам выездной налоговой проверки инспекция пришла к выводу о неправомерном отнесении обществом энергоустановки к объектам движимого имущества и ее исключении из объектов налогообложения по налогу на имущество организаций на основании п. 25 ст. 381 НК РФ.

Полагая, что спорная энергоустановка является недвижимым имуществом, налоговый орган доначислил Обществу налог на имущество организаций.

Рассматривая спор, **суды первой и апелляционной инстанций** пришли к выводу, что электроустановка не отвечает признакам недвижимого имуще-



ства, установленным в ст. 130 ГК РФ, в связи с чем признали решение налогового органа в указанной части недействительным.

Отменяя принятые по делу судебные акты по данному эпизоду, **суд округа**, ссылаясь на технический паспорт указал, что трансформаторная подстанция входит в состав гостинично-туристического комплекса, который является единственным потребителем электрической энергии через распределительную трансформаторную подстанцию, а потому перемещение трансформаторной подстанции будет связано с несоразмерным ущербом для использования гостинично-туристического комплекса по назначению.

При таких обстоятельствах суд кассационной инстанции пришел к выводу о том, что энергоустановка является составной частью объекта недвижимости — здания гостинично-туристического комплекса, и по совокупности признаков является составной частью неделимой недвижимой вещи, а потому признал необоснованным применение налогоплательщиком льготы, предусмотренной п. 25 ст. 381 НК РФ.

Не согласившись с выводами суда округа, налогоплательщик обратился с жалобой в **Верховный Суд РФ**.

Экономколлегия отменила постановление суда кассационной инстанции и оставила в силе решение суда первой инстанции. Судебная коллегия указала, что для целей разграничения имущества на движимое и недвижимое в целях исчисления налога необходимо руководствоваться установленными в бухгалтерском учете формализованными критериями признания имущества налогоплательщика в качестве соответствующих объектов основных средств. В соответствии с ОКОФ оборудование не относится к зданиям и сооружениям, формируя самостоятельную группу основных средств, за исключением прямо предусмотренных в классификаторах случаев, когда отдельные объекты признаются неотъемлемой частью зданий и включаются в их состав.

В этой связи по общему правилу исключение из объекта налогообложения, предусмотренное п. 25 ст. 381 НК РФ, применимо к машинам и оборудованию, выступавшим движимым имуществом при их приобретении и правомерно принятым на учет в качестве отдельных инвентарных объектов, а не в качестве составных частей капитальных сооружений и зданий.

Поскольку спорная энергоустановка принята на учет в качестве самостоятельного объекта и не может быть отнесена к коммуникациям здания энергоцентра и (или) здания гостиницы согласно ОКОФ, Судебная коллегия признала правомерным применение Обществом освобождения от налогообложения.

#### **Комментарий:**

С момента выведения из-под налогообложения движимого имущества баталии между налоговыми органами и налогоплательщиками по поводу «движимости» или «недвижимости» тех или иных объектов приобрели огромные масштабы.

В июле 2019 г. по стране «прогремело» дело «Лесозавода-25» (Определение ВС РФ 12.07.2019 № 307-ЭС19-5241), где для определения правовой природы имущества было предложено руководствоваться не положениями гражданского законодательства, а обратиться к бухгалтерским критериям признания имущества объектом основных средств.

Данный подход представляется совершенно справедливым, учитывая, что объектами налогообложения налогом на имущество признается недвижимое имущество, *учитываемое на балансе организации в качестве объектов основных средств в порядке, установленном для ведения бухгалтерского учета* (подп. 1 п. 1 ст. 374 НК РФ).

В комментируемом Определении ВС РФ развил данную тему, подчеркнув, что сами по себе критерии прочной связи вещи с землей, невозможности раздела вещи без повреждения/изменения назначения, соединения вещей для использования по общему назначению в сложную вещь (ст. ст. 130, 133, 134 ГК РФ) не дают возможности однозначно решить вопрос о праве на льготу, поскольку не позволяют разграничить инвестиции в обновление *производственного* оборудования и создание некапитальных сооружений от инвестиций в создание (улучшение) объектов недвижимости (зданий и капитальных сооружений).

По замечанию Экономколлегии, в обоих случаях приобретаемые налогоплательщиком активы до окончания монтажа не имеют прочной связи с землей, а после начала эксплуатации могут образовывать сложную вещь с объектом недвижимости, разделение которой без разрушения или повреждения становится невозможным или экономически нецелесообразным.

Поэтому следует исходить из того, предназначен объект для обслуживания здания (капитального сооружения), в котором он расположен, или выполняет самостоятельные функции. Как мы понимаем, это является для судов основным критерием отнесения объекта к «движимости» или составной части недвижимого комплекса.

Необходимо вспомнить, что когда законодатель устанавливал право хозяйствующих субъектов не облагать налогом движимое имущество (действовавший до 01.01.2019 пункт 25 ст. 381 НК РФ), он преследовал цель поощрения инвестиций в новое оборудование.

Однако как нередко бывает, «хотели как лучше — получилось как всегда»: налогоплательщики массово ринулись «разукрупнять» сложные объекты недвижимости, выделяя их составные части в учете как отдельные инвентарные единицы. Фискалы также не оставались в долгу, часто безосновательно считая любое оборудование составной частью объекта недвижимости, по этой причине облагаемой налогом на имущество.

Комментируемое Определение ВС РФ включено в «Обзор правовых позиций, отраженных в судебных актах Конституционного Суда Российской Федерации и Верховного Суда Российской Федерации, принятых во втором квартале 2021 года по вопросам налогообложения» (направлен Письмом ФНС РФ от 28.07.2021 № БВ-4-7/10638).

Кроме того, ссылки на данное Определение ВС РФ содержатся в Письмах ФНС РФ о критериях разграничения видов имущества на движимое и недвижимое (см. Письма ФНС РФ от 21.05.2021 № БС-4-21/7027@, от 02.08.2021 № СД-4-21/10889@, от 01.10.2021 № БС-4-21/13969@, от 15.11.2021 № БС-4-21/15939@, от 25.11.2021 № БС-4-21/16452@).

## Позиция № 14

**Налоговая реконструкция не применяется, если налогоплательщик участвовал в совершении правонарушения и не раскрыл реального исполнителя по сделке (даже если поставка доказана, но выполнена не контрагентом по договору)**

Определение ВС РФ от 19.05.2021 № 309-ЭС20-23981  
(дело № А76-46624/2019)

<b>Дело № 14 (-)</b>	
<b>«Налоговая реконструкция по налогу на прибыль по сделке с однодневкой»</b> (дело № А76-46624/2019 от 19.05.2021, ООО «Фирма «Мэри» vs ФНС)	
Результат (в чью пользу)	Налоговый орган
Округ, дело которого пересматривает ВС	АС УО
Судья, передавший дело в СКЭС	Павлова Н.В.
Тема	Налог на прибыль
Судья, пересмотревший дело	<b>Павлова Н.В.</b> Завьялова Т.В., Антонова М.К.
Как рассматривалось дело	I (-) II (-) III (+)
Подавалась ли надзорная жалоба/результат	-



**Суть:** спор касался вопроса о правомерности учета расходов при исчислении налога на прибыль в ситуации, когда реальность операции не оспаривается, но сделка исполнена другим лицом, а не контрагентом по договору.

**Фабула дела:** по итогам выездной налоговой проверки обществу были доначислены НДС и налог на прибыль. Основанием для доначислений послужил вывод налогового органа о необоснованном применении налогоплательщиком вычетов НДС и учете в целях исчисления налога на прибыль расходов по сделкам с некоторыми контрагентами.

Не согласившись с выводами инспекции, Общество обжаловало решение в вышестоящий налоговый орган, а затем в суд.

Отказывая в удовлетворении заявления, **суды первой и апелляционной инстанции** пришли к выводу о том, что Обществом необоснованно заявлены

налоговые вычеты и учтены расходы по сделкам с некоторыми контрагентами, поскольку реальность сделок с этими контрагентами не подтверждена, представленные документы являются недостоверными.

**Суд кассационной инстанции** судебные акты нижестоящих судов отменил в части отказа в удовлетворении требований о признании недействительным доначисления налога на прибыль. В указанной части требования удовлетворены, в остальной части судебные акты оставлены без изменения. Суд округа указал на то, что сам по себе факт получения необоснованной налоговой выгоды не может служить основанием для изменения порядка определения недоимки и для взимания налога в относительно большем размере. Форма вины имеет значение лишь при определении размера штрафной санкции по ст. 122 НК РФ. В противном случае доначисление налога в большем, чем должно, размере, становится дополнительной мерой налоговой ответственности, которая действующим налоговым законодательством не предусмотрена. Поскольку инспекция, как указал суд кассационной инстанции, не доказала того обстоятельства, что упомянутые операции в действительности не совершались, вывод о документальной неподтвержденности спорных расходов как понесенных именно в рамках сделки с конкретными контрагентами не влечет безусловного отказа в признании таких расходов для целей исчисления налога на прибыль.

Не согласившись с выводами суда кассационной инстанции, Инспекция обратилась с жалобой в Верховный Суд РФ.

Судебная коллегия отменила постановление суда кассационной инстанции и оставила в силе решение суда первой инстанции.

**СКЭС ВС РФ** указала, что, если цель уменьшения налоговой обязанности за счет организации формального документооборота с участием «технических» компаний преследовалась непосредственно налогоплательщиком или по крайней мере при известности налогоплательщику об обстоятельствах, характеризующих его контрагента как «техническую» компанию, применение расчетного способа определения налоговой обязанности в такой ситуации не отвечало бы предназначению данного института, по сути уравнивая в налоговых последствиях субъекты, чье поведение и положение со всей очевидностью не является одинаковым: налогоплательщиков, допустивших причинение потерь казне для получения собственной налоговой выгоды, и налогоплательщиков, не обеспечивших должное документальное подтверждение осуществленных ими операций.

В то же время право на вычет фактически понесенных расходов при исчислении налога на прибыль может быть реализовано налогоплательщиком, содействовавшим в устранении потерь казны — раскрывшим сведения и документы, позволяющие установить лицо, осуществившее фактическое исполнение по сделке, осуществить его налогообложение и таким образом вывести фактически совершенные хозяйственные операции из «теневого» (не облагаемого налогами) оборота.

Однако в рассматриваемой ситуации Обществом не были предоставлены соответствующие сведения и подтверждающие документы по спорным сделкам, в связи с чем СКЭС ВС РФ признала правомерным доначисление налогов без учета понесенных обществом расходов.

**Комментарий:**

В очередной раз высказана позиция ВС РФ, учитывающая вину налогоплательщика в создании формального документооборота при решении вопроса о его праве на налоговую реконструкцию. В рассматриваемом случае было доказано, что ООО «Фирма «Мэри» умышленно с 2014 г. встраивало в цепочку доставки товара до конечных покупателей технические компании, а фактически товар доставлялся водителями (физическими лицами).

При том, что доставка осуществлялась в действительности (налоговый орган этого не оспаривал), и было доказано, что налогоплательщик понес расходы по ее оплате водителям, Экономколлегия заняла жесткую позицию, поставив право налогоплательщика на налоговую реконструкцию в зависимость от раскрытия им реального исполнителя по сделкам, чего он не сделал.

Ранее аналогичная позиция была высказана ФНС РФ (п. 10 Письма ФНС РФ от 10.03.2021 № БВ-4-7/3060@ «О практике применения статьи 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации»).

В целом следует признать, что в последнее время ВС РФ стал уделять внимание субъективной стороне при решении вопроса о праве налогоплательщика на расходы и вычеты по НДС в делах о необоснованной налоговой выгоде (см., н-р, Определение ВС РФ от 14.05.2020 № 307-ЭС19-27597 (АО «Звездочка»), Определение ВС РФ от 28.05.2020 № 305-ЭС19-16064 (АО «Красцветмет»), Определение ВС РФ от 25.01.2021 № 309-ЭС20-17277 (ЗАО «Уралбройлер» и др.).

Между тем еще в п. 10 Постановления Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» предлагалось учитывать заведомую осведомленность налогоплательщика о техническом характере контрагента и его вину в создании схем по минимизации налогообложения.

Однако эти моменты через какое-то время стали «забываться» налоговыми органами и судами. В практике превалировала позиция: «сработал с однодневкой — значит, виноват», поэтому постепенный отказ ВС РФ от позиции «объективного вменения» и разворота практики в сторону налогоплательщика можно только приветствовать.

В последовавшем в конце 2021 г. решения Экономколлегии по делу ООО «Спецхимпром» (Определение ВС РФ от 15.12.2021 № 305-ЭС21-18005) жесткая позиция, занятая в комментируемом Определении, была несколько смягчена: не важно, каким образом (от налогоплательщика или иным способом) к инспекции попали сведения о реальном исполнителе по сделке, налоговый орган должен установить действительные налоговые обязательства проверяемой компании.

В недавнем судебном акте (Определение ВС РФ от 12.04.2022 № 302-ЭС21-22323 — ООО «НБС-Групп») налогоплательщик раскрыл сведения о реальном исполнителе по договору, представил уточненную декларацию. Однако инспекция отказалась ее учитывать ввиду подачи после проведения налоговой проверки. Направляя дело на новое рассмотрение, Экономколлегия напомнила, что при известности реального исполнителя по сделке необоснованной налоговой выгодой является только наценка технической компании.

При этом из формулировок решений что по делу «Спецхимпром», что по делу «НБС-Групп» можно заключить независимость права налогоплательщика на налоговую реконструкцию от источника получения инспекцией сведений о реальном исполнителе по сделке (от самого налогоплательщика или из иных источников).

Резюмируя изложенное, хочется верить, что позиция, занятая ВС РФ в комментируемом Определении, не станет преваляющей.

Определение включено в «Обзор судебной практики Верховного Суда Российской Федерации № 3 (2021)» (утв. Президиумом ВС РФ 10.11.2021) и в «Обзор правовых позиций, отраженных в судебных актах Конституционного Суда Российской Федерации и Верховного Суда Российской Федерации, принятых во втором квартале 2021 года по вопросам налогообложения» (Письмо ФНС РФ от 28.07.2021 № БВ-4-7/10638).

## Позиция № 15

**Срок давности для возврата переплаты по страховым взносам начинает течь с момента их уплаты, а не с даты публикации Постановления КС РФ от 30.11.2016 № 27-П, которым дано толкование норм законодательства**

Определение ВС РФ от 21.05.2021 № 309-ЭС20-22962  
(дело № А50-36354/2019)

<b>Дело № 15 (-)</b>	
<b>«Возврат переплаты по страховым взносам»</b> (дело № А50-36354/2019 от 21.05.2021, ИП Конищев А.А. vs ПФР)	
Результат (в чью пользу)	ПФР
Округ, дело которого пересматривает ВС	АС УО
Судья, передавший дело в СКЭС	Першутов А.Г.
Тема	Возврат переплаты страх/взносов
Судья, пересмотревший дело	<b>Першутов А.Г.</b> , Завьялова Т.В., Тютин Д.В.
Как рассматривалось дело	I (+) II (+) III (+)
Подавалась ли надзорная жалоба/результат	-

**Суть:** спор касался вопроса об исчислении срока давности при возврате переплаты по страховым взносам.

**Фабула дела:** ИП уплатил страховые взносы за 2014-2015 гг. без учета произведенных расходов, связанных с извлечением доходов. Он обратился в Фонд с заявлением о возврате переплаты, но получил отказ, который обжаловал в суде.

Суд общей юрисдикции по заявлению ИП обязал Фонд вернуть переплату за 2015 г.

В части отказа в возврате переплаты за 2014 г. ИП обратился в арбитражный суд, который удовлетворил его требования. **Суды трех инстанций** исходили из того, что о наличии спорной переплаты страховых взносов ИП мог узнать не ранее 02.12.2016 после официального опубликования на официальном интернет-портале правовой информации Постановления КС РФ от 30.11.2016



№ 27-П, а, соответственно, трехлетний срок на подачу в суд заявления о возврате спорной суммы в данном случае не пропущен.

Фонд обратился в ВС РФ с кассационной жалобой.

**СКЭС ВС РФ** отменила судебные акты нижестоящих судов и приняла новый судебный акт, отказав ИП в удовлетворении требований. Судебная коллегия указала, что правовая позиция КС РФ не имеет обратной силы. В названном Постановлении КС РФ нормы права неконституционными не признал, а лишь установил их конституционно правовой смысл. Переплата по страховым взносам у ИП возникла в момент ее перечисления в бюджет Фонда, т. е. применительно к платежам за 2014 г. — не позднее 01.04.2015, независимо от позиции КС РФ.

Поскольку при рассмотрении дела суды установили, что с заявлением о возврате спорных излишне уплаченных сумм страховых взносов предприниматель обратился в Пенсионный фонд 04.06.2018, а в суд с настоящим заявлением 29.11.2019, то, соответственно, предпринимателем пропущен как трехлетний срок для обращения в Пенсионный фонд с заявлением о возврате излишне уплаченных сумм страховых взносов, так и трехлетний срок исковой давности для обращения в суд с настоящим заявлением.

#### **Комментарий:**

Примечательно, что немногим ранее ВС РФ поддержал позицию о том, что срок давности для возврата переплаты по страховым взносам начинает течь не с момента перечисления налога в бюджет, как в комментируемом Определении, а с момента подачи декларации (расчета) за налоговый период (Определение ВС РФ от 12.05.2021 № 309-ЭС20-22198).

Однако решение данного вопроса все равно не имело бы значения для исхода дела — срок давности в любом случае был заявителем пропущен.

И, безусловно, принятие решений высшими судебными инстанциями (КС, ВС РФ) никогда не рассматривалось как основание для изменения начала течения срока давности (если это не было прямо указано в самом судебном акте).

После принятия Постановления КС РФ от 30.11.2016 № 27-П Верховный Суд последовательно поддерживал налогоплательщиков в спорах об определении базы при исчислении страховых взносов как доходов, уменьшенных на величину расходов.<sup>3</sup> Однако в данных спорах не вставал вопрос об исчислении срока давности с момента публикации Постановления КС РФ.

Определение включено в «Обзор судебной практики Верховного Суда Российской Федерации № 3 (2021)».

---

<sup>3</sup> См. Определения ВС РФ от 04.04.2017 № 301-КГ16-16732, от 18.04.2017 № 304-КГ16-16937, от 23.05.2017 № 308-КГ16-19401, от 30.05.2017 № 304-КГ16-20851, от 13.06.2017 № 306-КГ17-423, от 03.08.2017 № 304-ЭС17-1872, от 22.11.2017 № 303-КГ17-8359 и др.

## Позиция № 16

**В случае перехода с УСН на ОСНО налогоплательщик вправе принять к вычету суммы НДС по оконченным строительством объектам ОС, если они введены в эксплуатацию после прекращения применения УСН**

Определение ВС РФ от 24.05.2021 № 301-ЭС21-784  
(дело № А38-8598/2019)

<b>Дело № 16 (+)</b> <b>«Вычет по НДС при переходе с УСН на ОСНО»</b> (дело № А38-8598/2019 от 24.05.2021, ООО ПКО фирма «Транс-Ойл» vs ФНС)	
Результат (в чью пользу)	Налогоплательщик <b>(направлено на новое рассмотрение)</b>
Округ, дело которого пересматривает ВС	АС ВВО
Судья, передавший дело в СКЭС	Завьялова Т.В.
Тема	НДС/вычет
Судья, пересмотревший дело	<b>Завьялова Т.В.</b> , Антонова М.К., Павлова Н.В.
Как рассматривалось дело	I (-) II (-) III (-)
Подавалась ли надзорная жалоба/результат	-



**Суть:** спор касался вопроса о возможности принятия к вычету «входного» НДС, предъявленного по хозяйственным операциям, произведенным в период применения налогоплательщиками УСН.

**Фабула дела:** обществом представлена в налоговый орган уточненная налоговая декларация за 3 квартал 2015 года по НДС. Претендуя на возмещение данного налога из бюджета, налогоплательщик указал, что в рамках договора инвестирования при строительстве автомобильной заправочной станции он как заказчик-застройщик понес расходы, представив в подтверждение соответствующие счета-фактуры, предъявленные к оплате подрядчиком.

По результатам камеральной налоговой проверки указанной декларации налоговым органом составлен акт и принято решение об отказе в возмещении НДС. В ходе проверки инспекцией установлено, что с момента регистрации в качестве юридического лица общество применяло УСН с объектом обложе-

ния «доходы». Однако с 01.07.2015 налогоплательщиком право на применение специального налогового режима было утрачено, с указанной даты он являлся плательщиком НДС. Ссылаясь на то обстоятельство, что п. 6 ст. 346.25 НК РФ установлено ограничение на применение вычетов НДС по хозяйственным операциям, произведенным в период применения налогоплательщиками УСН, а представленные Обществом счета-фактуры отражают расходы, понесенные до перехода на общий режим налогообложения и в отсутствие отдельного учета произведенных расходов, налоговый орган пришел к выводу об отсутствии у заявителя права на применение налогового вычета за спорный налоговый период.

Не согласившись с решением инспекции, общество обжаловало его в вышестоящий налоговый орган, а затем в суд.

**Суды трех инстанций** поддержали позицию налогового органа и отказали Обществу в удовлетворении требований.

Не согласившись с выводами судов, общество обратилось с жалобой в **Верховный Суд РФ**. По мнению общества, ограничение на принятие к вычету сумм НДС распространяется на случай, когда объект основных средств введен в эксплуатацию в период применения УСН. Между тем, перейдя на общую систему налогообложения и став плательщиком НДС, свое право на вычет НДС по расходам, понесенным в период применения УСН, налогоплательщик может реализовать не раньше момента ввода строящегося объекта в эксплуатацию. При данных обстоятельствах, учитывая, что Обществом соблюдены условия, установленные ст. 171-172 НК РФ для применения вычета, оно настаивало на том, что вправе принять к вычету спорные суммы НДС.

Судебная коллегия отменила судебные акты нижестоящих судов и направила дело на новое рассмотрение в суд I инстанции.

Экономколлегия подчеркнула, что НК РФ не содержит запрета на принятие к вычету НДС, уплаченного в период нахождения на УСН, поэтому налогоплательщик вправе получить вычет при соблюдении других условий по вычетам (ст. 169, 171, 172 НК РФ). Кроме того, передача объекта заказчику состоялась уже после перехода на ОСН и начала ведения деятельности, облагаемой НДС. Оснований для отказа в вычете НДС не имелось.

#### **Комментарий:**

Отметим, что ранее контролирующие органы и суды придерживались точки зрения о том, что принятие к вычету сумм НДС, предъявленных организацией, находящейся на УСН «доходы», при строительстве объекта ОС, вводимого в эксплуатацию после перехода этой организации на ОСНО, налоговым законодательством не предусмотрено (см., н-р, Письмо Минфина РФ от 01.09.2017 № 03-07-11/56374, от 07.04.2020 № 03-07-11/27295, Письмо ФНС РФ от 17.07.2015 № СА-4-7/12690@, Определение КС РФ от 22.01.2014 № 62-О).

Принимая «отказные» решения, нижестоящие суды упирались в то, что п. 6 ст. 346.25 НК РФ о праве налогоплательщика при переходе с УСН на ОСНО получить вычет по налогу, предъявленному в период применения УСН, который не был отнесен на расходы по УСН, распространяется только на «доходно-расходный» УСН, тогда как заявитель применял УСН «доходы».

Экономколлегия же истолковала данную норму иным образом, подчеркнув,

что ее назначение — исключить возможность одновременного получения налоговой выгоды, сначала заявив расходы по УСН, а после перехода на ОСНО — еще и вычеты по НДС.

СКЭС также сослалась на пункт 16 Обзора практики рассмотрения судами дел, связанных с применением глав 26.2 и 26.5 НК РФ (утв. Президиумом ВС РФ 04.07.2018), где была поддержана аналогичная комментируемому Определению точка зрения.

Из содержания данного пункта вытекает, что речь в нем о «доходно-расходных упрощенцах», но Экономколлегия признала вывод универсальным.

Определение включено в «Обзор правовых позиций, отраженных в судебных актах Конституционного Суда Российской Федерации и Верховного Суда Российской Федерации, принятых во втором квартале 2021 года по вопросам налогообложения» (Письмо ФНС РФ от 28.07.2021 № БВ-4-7/10638)/

На «втором круге» судом первой инстанции требования налогоплательщика были удовлетворены частично (Арбитражный суд Республики Марий-Эл от 27.04.2021), апелляционная жалоба на момент подготовки комментария не подана.

При этом Определением ВС РФ от 06.08.2021 № 791511645866 налоговому органу было отказано в удовлетворении заявления о разъяснении судебного акта (комментируемого Определения).

## Позиция № 17

**Суд не вправе рассматривать в порядке упрощенного производства дела из административных правонарушений, если сумма штрафа превышает 100 000 руб.**

Определение ВС РФ от 02.07.2021 № 305-ЭС21-2822  
(дело № А41-6342/2020)

<b>Дело № 17 (+)</b>	
<b>«О возможности рассмотрения касс/жалобы в упрощенном порядке»</b> (дело № А41-6342/2020 от 02.07.2021, ООО «ТЭК РУСГЛОБАЛ» vs ФНС)	
Результат (в чью пользу)	Налогоплательщик (направлено на новое рассмотрение)
Округ, дело которого пересматривает ВС	АС МО
Судья, передавший дело в СКЭС	Першутов А.Г.
Тема	Арбитражный процесс
Судья, пересмотревший дело	<b>Першутов А.Г.</b> , Антонова М.К., Тютин Д.В.
Как рассматривалось дело	I (-) II (-) III (-)
Подавалась ли надзорная жалоба/результат	

48

Группа компаний  
НАЛОГИ И ФИНАНСОВОЕ ПРАВО

2021 ИТОГИ

**Суть:** спор касался вопроса о правомерности зачисления валютной выручки на счет резидента в иностранном банке, минуя уполномоченный банк в РФ, и праве суда кассационной инстанции рассматривать дело о привлечении к административной ответственности в упрощенном порядке, если размер штрафа превышает 100000 руб.

**Фабула дела:** общество зачислило оплату по договору об организации перевозок с казахстанской компанией (валютную выручку) на счет в банке, зарегистрированном в Республике Казахстан, минуя счет в уполномоченном банке, за что было привлечено к административной ответственности по ст. 15.25 КоАП РФ (Нарушение валютного законодательства Российской Федерации). При этом обществу был назначен штраф в размере 937530,43 рублей.

Посчитав привлечение к административной ответственности неправомерным, общество оспорило Постановление о назначении административного

наказания в суде.

**Суды первой и апелляционной инстанций** пришли к выводу о наличии в действиях общества состава административного правонарушения, ответственность за которое установлена частью 1 статьи 15.25 КоАП РФ и отказали в удовлетворении заявленных требований.

При этом, учитывая, что сумма штрафа превышала 100000 руб., суды первой и второй инстанций рассмотрели спор по общим правилам искового производства, предусмотренным АПК РФ.

Однако **суд кассационной инстанции**, оставляя в силе вынесенные судебные акты, рассмотрел кассационную жалобу общества на решение суда первой инстанции и постановление суда апелляционной инстанции в порядке упрощенного производства единолично без вызова сторон.

**СКЭС ВС РФ** отменила Постановление суда кассационной инстанции, подчеркнув, что в силу п. п. 3, 4 ст. 227 АПК РФ в упрощенном порядке могут рассматриваться дела о привлечении к административной ответственности, если административный штраф не превышает 100000 руб.

Кассационная инстанция не имела права рассматривать спор «единолично», без вызова сторон, что нарушает право на судебную защиту. Постановление кассационного суда было направлено в тот же суд на новое рассмотрение.

#### **Комментарий:**

«Без комментариев» — сложно понять, какая муха укусила судью Латыпову Р. Р., ведь лимит по сумме административного штрафа для возможности рассмотрения споров в упрощенном порядке установлен прямой нормой АПК РФ. Тем более, что перед глазами у судьи были акты первых двух инстанций, вынесенные по общим правилам искового производства.

Возможно такая ошибка объясняется огромной нагрузкой на судей и судебную систему в целом.

Тем не менее, победа в Верховном Суде по процессуальным основаниям не спасла заявителя — в августе 2021 г. «отказные» решения судов первой инстанции и апелляции были оставлены в силе (Постановление Арбитражного суда Московского округа от 19.08.2021 по делу № А41–6342/2020).

## Позиция № 18

**Срок на взыскание налога отсчитывается с момента выставления налоговым органом требования об уплате налога (независимо от нарушения сроков проведения налоговой проверки)**


Определение ВС РФ от 05.07.2021 № 307-ЭС21-2135  
(дело № А21-10479/2019)

50

**Дело № 18 (-)**

**«Об исчислении сроков на обращение в суд для взыскания недоимки»**  
(дело № А21-10479/2019 от 05.07.2021, ООО «Неринга» vs ФНС)

Результат (в чью пользу)	Налоговый орган
Округ, дело которого пересматривает ВС	АС СЗО
Судья, передавший дело в СКЭС	Першутов А.Г.
Тема	Сроки для взыскания налога
Судья, пересмотревший дело	<b>Першутов А.Г.</b> , Завьялова Т.В., Павлова Н.В.
Как рассматривалось дело	I (-) II (+) III (-)
Подавалась ли надзорная жалоба/результат	Подана надзорная жалоба



Группа компаний  
НАЛОГИ И ФИНАНСОВОЕ ПРАВО

2021 ИТОГИ

**Суть:** спор касался вопроса об исчислении сроков, установленных НК РФ для взыскания налоговым органом недоимки.

**Фабула дела:** по результатам камеральной налоговой проверки представленной Обществом 24.01.2018 налоговой декларации по НДС за IV квартал 2017 года Инспекция № 9 составила акт проверки от 11.05.2018 и с учетом возражений налогоплательщика вынесла решение от 12.11.2018 о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения, согласно которому обществу доначислен НДС, пени и штраф.

Во исполнение решения от 12.11.2018 о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения Инспекция № 926.02.2019 выставила обществу требование об уплате до 19.03.2019 имеющейся задолженности.

Инспекция № 7, наделенная с 01.05.2019 полномочиями по централизован-



ному единоличному применению на территории Калининградской области мер взыскания с юридических лиц и ИП задолженности, приняла в отношении Общества решение от 23.03.2019 о взыскании налогов, пеней и штрафов за счет денежных средств на счетах налогоплательщика в банках, поскольку налогоплательщик требование инспекции № 9 добровольно не исполнил.

Также Инспекция № 724.03.2019, 09.06.2019, 12.07.2019 приняла соответствующие решения о приостановлении операций по счетам Общества в банках и 10.04.2019 приняла решение о взыскании налога, сбора, пеней, штрафа, процентов за счет имущества налогоплательщика, которое направила в Отдел судебных приставов-исполнителей Центрального района г. Калининграда Управления Федеральной службы судебных приставов по Калининградской области.

Решением Управления от 19.07.2019 меры принудительного исполнения обязанности по уплате налога, пеней, штрафов, принятые инспекцией в отношении Общества, отменены.

С учетом данных обстоятельств Инспекция № 7 обратилась в арбитражный суд с заявлением о взыскании с Общества недоимки.

Удовлетворяя требования инспекции, **суд первой инстанции** исходил из того, что судебными актами по другому делу требование инспекции № 9 от 26.02.2019 признано законным, и инспекцией не пропущен предусмотренный п. 3 ст. 46 НК РФ срок на обращение в суд с заявлением о взыскании задолженности по налогам, пеням, штрафам.

**Суд апелляционной инстанции**, ссылаясь на п. 31 Постановления Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 № 57, указал, что нарушение инспекцией при проведении камеральной налоговой проверки сроков, предусмотренных ст. 46, 70, 88, 100, 101, 139.1, 140 НК РФ, и незаявление ею ходатайства о восстановлении пропущенного срока подачи заявления лишило ее возможности обращения в суд с настоящим заявлением после 16.05.2019, в связи с чем отменил решение суда первой инстанции и отказал инспекции в удовлетворении заявленных требований.

**Суд округа** не согласился с указанным выводом и отменил Постановление суда апелляционной инстанции, оставив в силе Решение суда первой инстанции. При этом суд округа указал, что с учетом положений п. 3 ст. 46 НК РФ шестимесячный срок на обращение инспекции в суд с заявлением о взыскании недоимки по налогу, пеням, штрафам начал исчисляться с 20.03.2019 (следующий день после истечения срока исполнения требования об уплате недоимки) и истек 19.09.2019, а, соответственно, обращаясь 02.08.2019 в арбитражный суд с заявлением, инспекция не нарушила предусмотренный шестимесячный срок.

Не согласившись с выводами судов, Общество обратилось с жалобой в Верховный Суд РФ. В обоснование своей позиции Общество приводило доводы о том, что при исчислении установленного п. 3 ст. 46 НК РФ шестимесячного срока на обращение в суд с заявлением о взыскании с налогоплательщика причитающейся к уплате суммы налога необходимо учитывать совокупность сроков, предусмотренных НК РФ для совершения налоговым органом всех определенных Кодексом действий в рамках осуществления мероприятий на-

логового контроля, принятия соответствующего решения и принятия соответствующих мер по взысканию налоговой недоимки.

По мнению Общества, инспекцией пропущен установленный шестимесячный срок на обращение в суд с заявлением и не заявлялось ходатайство о его восстановлении.

**СКЭС ВС РФ** отказала Обществу в удовлетворении кассационной жалобы, оставив в силе Решение суда первой инстанции и Постановление суда округа.

Судебная коллегия указала, что превышение длительности производства по делу о нарушении законодательства о налогах (совершение определенных действий в рамках осуществления мероприятий налогового контроля с нарушением сроков) само по себе не лишает налоговый орган права на принятие мер внесудебного взыскания, предусмотренных ст. 46-47 НК РФ, но, во всяком случае, ограничивает возможность взыскания пределами двух лет.

В случае превышения двухлетнего срока возражения относительно нарушения длительности проведения налоговой проверки могут быть заявлены налогоплательщиком как при рассмотрении предъявленного к нему в судебном порядке требования о взыскании задолженности, так и при оспаривании самим налогоплательщиком выставленного налоговым органом требования об уплате налога, оспаривании решений (постановлений), принятых налоговым органом в рамках внесудебного взыскания задолженности.

При рассмотрении настоящего дела судами установлено, что вследствие длительности проведения камеральной налоговой проверки решение по ее результатам было принято инспекцией 12.11.2018, в то время как должно было быть принято не позднее 12.07.2018. Это означает, что нарушение длительности проведения налоговой проверки составило четыре месяца и, следовательно, не привело к нарушению предельного двухлетнего срока. Поскольку налоговым органом, несмотря на нарушение длительности налоговой проверки, не утрачена возможность судебного взыскания задолженности, суд первой инстанции правомерно удовлетворил заявленные требования.

#### **Комментарий:**

Своеобразный «тренд» на нарушение налоговыми органами сроков проведения проверок и игнорирование этого факта судами имеет место уже давно.

Ранее суды придерживались мнения о том, что несоблюдение налоговым органом промежуточных сроков проведения мероприятий налогового контроля не влечет увеличения сроков на принудительное взыскание, установленных ст. ст. 46, 47 НК РФ (п. 31 Постановления Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 № 57, п. п. 6, 9 Информационного письма Президиума ВАС РФ от 17.03.2003 № 71, Определение ВС РФ от 22.07.2019 № 305-ЭС19-2960 по делу № А40-22593/2018, Определения КС РФ от 24.12.2013 № 1988-О, от 20.04.2017 № 790-О, от 25.03.2021 № 580-О и др.).

Так, в п. 31 Постановления Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 № 57 «О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации» (далее — постановление Пленума ВС № 57) указано следующее:

*«...несоблюдение налоговым органом при совершении определенных действий в рамках осуществления мероприятий налогового контроля сроков, предусмотренных пунктом 2 статьи 88, пунктом 6 статьи 89, пун-*

*ктами 1 и 5 статьи 100, пунктами 1, 6, 9 статьи 101, пунктами 1, 6, 10 статьи 101.4, пунктом 3 статьи 140 (в случае подачи апелляционной жалобы), статьей 70 НК РФ, не влечет изменения порядка исчисления сроков на принятие мер по взысканию налога, пеней, штрафа в принудительном порядке...»*

Указанные разъяснения трактовались судами следующим образом: взыскание налога, пеней, штрафа в принудительном порядке невозможно, если требование об уплате налога, пени, штрафа или решение об их взыскании было принято за пределами **совокупности сроков**, нормативно предусмотренных ст. 70, п. 2 ст. 88, п. 6 ст. 89, подп. 1, 5 ст. 100, п. п. 1, 6, 9 ст. 101, п. п. 1, 6, 10 ст. 101.4, п. 6 ст. 140 НК РФ (см., н-р, Постановления АС ЗСО от 12.03.2021 по делу № А27-1723/2020, от 18.05.2021 по делу № А27-13930/2020, ФАС МО от 15.11.2011 по делу № А40-123314/10-116-510, ФАС ВСО от 26.11.2008 по делу № А33-2084/08 и др.).

Указанный подход судов послужил основанием для издания контролирующими органами разъяснений о необходимости соблюдения сроков налоговых проверок.

Например, в Письме ФНС РФ от 10.01.2019 № ЕД-4-2/55 «О соблюдении процессуальных сроков, предусмотренных Налоговым кодексом Российской Федерации» ведомство указало:

*«...сформировалась судебная практика, согласно которой нарушение процессуальных сроков проведения мероприятий налогового контроля, оформления их результатов, рассмотрения дел о налоговых правонарушениях, предусмотренных Кодексом, не влечет безусловную отмену итоговых решений по налоговым проверкам, но в итоге **при нарушении каждого отдельно взятого процессуального срока соразмерно уменьшает сроки, предусмотренные Кодексом в отношении процедур принудительного взыскания задолженности...** В ряде случаев нарушение указанных сроков может привести к существенным затруднениям или к невозможности осуществления принудительного взыскания налоговой задолженности...»*

Однако сегодня в судебной практике преобладает позиция о том, что при проверке соблюдения сроков принудительного взыскания оценке подлежит своевременность действий налогового органа *на стадии исполнения решения*, вынесенного по результатам налоговой проверки, *которая начинается с выставления требования об уплате налога* и комментируемое Определение ВС РФ прямо демонстрирует данный подход.

Незадолго до принятия комментируемого Определения Верховный Суд РФ по делу А56-54798/2020 отказался рассматривать в Экономической коллегии жалобу компании, которая посчитала, что выставленное по итогам проверки требование об уплате налога неправомерно, поскольку налоговый орган нарушил сроки на принудительное взыскание налога (Определение ВС РФ от 22.06.2021 № 307-ЭС21-8909 по заявлению ООО «ПСК «Стринко»).

Компания ссылалась на то, что инспекторы нарушили сроки вручения акта, затянули с вынесением решения по проверке, долго ждали, пока вышестоящий налоговый орган рассмотрит жалобу. Все это существенно сдвинуло срок

на выставление требования об уплате налога.

Но суды не увидели нарушений в процедуре принудительного взыскания. Они указали: срок на принудительное внесудебное взыскание задолженности **связан с моментом вступления в силу решения инспекции по итогам проверки. Именно с этого момента у налогового органа возникает право выставить требование об уплате недоимки.**

Такой же вывод мы видим и в Определении ВС РФ по делу ООО «Неринга». При этом достаточно необычно, что сначала Суд передал жалобу общества для рассмотрения в СКЭС, однако в итоге все же признал обжалуемые акты законными:

*«...при проверке соблюдения сроков принудительного внесудебного взыскания оценке подлежит своевременность действий налогового органа на стадии исполнения решения, вынесенного по результатам налоговой проверки (после вступления в силу решения и получения реальной возможности его исполнения), которая начинается с выставления требования об уплате налога.*

*Соответственно, само по себе нарушение длительности проведения налоговой проверки не может иметь юридического значения для оценки правомерности действий налогового органа на стадии взыскания задолженности по налогам. Иное приводило бы к смешению сроков, относящихся к различным административным процедурам — сроков производства по делу о нарушении законодательства о налогах и сборах, и сроков исполнения решения, принятого по результатам названного производства...*

*Соответственно, само по себе нарушение длительности проведения налоговой проверки не может иметь юридического значения для оценки правомерности действий налогового органа на стадии взыскания задолженности по налогам».*

Таким образом, ВС РФ придает самостоятельное значение исчислению сроков на стадии проведения налоговой проверки и на стадии исполнения решения о взыскании налога. Из данного посыла вытекает, что, как бы налоговый орган не нарушал сроки проведения проверки, если не истек предельный срок на взыскание с момента направления требования об уплате налога, взысканию быть.

Отметим, что ничего нового в зависимости сроков на выставление требования от сроков вступления в силу решения по итогам проверки, нет. Такое регулирование существовало и в самой первой редакции п. 2 ст. 70 НК РФ, что не препятствовало высшим судам указывать на необходимость соблюдения налоговыми органами совокупности сроков, включающих нормативные сроки проведения проверок и вынесения решений по их итогам.

В Постановлениях от 24.06.2009 № 11-П и от 20.07.2011 № 20-П Конституционный Суд указывал:

*«в основе установления сроков исковой давности и сроков давности привлечения к ответственности лежит положение о том, что никто не может быть поставлен под угрозу возможного обременения на неопределенный или слишком длительный срок».*

Аналогичного подхода придерживается Европейский Суд по правам человека, полагающий, что предназначение исковой давности — правовая определенность в правоотношениях (Постановление от 7 июля 2009 года по делу «Станьо (Stagno) против Бельгии»). Это означает, что установление в законе срока, в течение которого не только во взаимоотношениях частных лиц, но и во взаимоотношениях частного лица с государством могут наступать неблагоприятные последствия, имеет своей целью обеспечение правовой определенности и стабильности в сфере гражданского оборота, прежде всего в интересах частных лиц.

Ввиду такой противоречивой практики высших инстанций сегодня мы вынуждены констатировать «разброд и шатания» в подходах региональных судов к последствиям нарушений налоговым органом сроков проведения проверок.

И если в одном случае постулируется, что нарушение указанных сроков не является основанием для признания решения налогового органа недействительным<sup>4</sup>, то по другим делам судьи говорят о нарушении налоговым ведомством принципа экономической определенности и недопустимости долгого вмешательства государства в имущественную сферу налогоплательщика<sup>5</sup>.

Резюмируя изложенное, мы категорически не согласны с позицией об индифферентности исчисления сроков взыскания доначисленных налогов к срокам проведения налоговых проверок.

Прежде всего, такой подход нарушает принцип определенности налогообложения: как совершенно справедливо указывал КС РФ, вследствие длительных «раздумий» проверяющих налогоплательщик неоправданно долгое время находится в «подвешенном» состоянии, что не благоприятствует стабильности оборота и доверию к действиям государства.

Кроме того, нарушение сроков проведения налоговых проверок идет вразрез с принципом добросовестности налогового администрирования, согласно которому права налогоплательщиков обеспечиваются соответствующими обязанностями налоговых органов (п. 2 ст. 22 НК РФ). Одной из таких обязанностей является и соблюдение сроков проведения мероприятий налогового контроля, установленных законом.

В частности, обязанностью проверяющих своевременно проводить мероприятия налогового контроля обеспечивается право налогоплательщика знать, какие налоги (в каком размере) он должен платить, и законность доначисления налогов по результатам налоговой проверки.

Как было указано в Постановлении КС РФ от 16.07.2004 № 14-П:

*«Налоговый контроль не должен подавлять экономическую самостоятельность и инициативу, чрезмерно ограничивать свободу предпринимательства».*

---

4 См., н-р, Постановление АС Уральского округа от 16.01.2019 по делу № А60-29157/2018 (оставлено в силе Определением ВС РФ от 29.04.2019 № 309-ЭС19-5322), Постановление АС Центрального округа от 03.07.2020 по делу № А36-9733/2019 (оставлено в силе Определением ВС РФ от 28.09.2020 № 310-ЭС20-13620), Постановление Девятого ААС от 20.12.2021 № 09АП-67678/2021 по делу № А40-36310/2021 и др.

5 Решение АС Ханты-Мансийского автономного округа-Югры от 22.07.2021 по делу А75-18545/2020 (не обжаловалось).

На практике же мы видим ничем не ограниченный произвол фискалов, прямо проявляющийся, в том числе, в злостном игнорировании прав налогоплательщиков в установленный законом срок получить заключение (решение) о налоговых доначислениях. Налогоплательщики на протяжении длительного времени не имеют возможности свободно планировать свою хозяйственную деятельность, поскольку не могут предсказать, какую сумму им придется изъять из «оборачиваемых» денег для погашения налоговых недоимок.



## Позиция № 19

**Рассмотрение дела при невозможности участия стороны по ВКС из-за технических неполадок у суда неправомерно: суд обязан был отложить заседание**

Определение ВС РФ от 08.07.2021 № 302-ЭС21-3164  
(дело № А74-14640/2019)

<b>Дело № 19 (+)</b>	
<b>«О возможности рассмотрения касс/жалобы без участия представителя налогоплательщика»</b>	
(дело № А74-14640/2019 от 08.07.2021, ООО «ДМ Трейдинг» vs ФНС)	
Результат (в чью пользу)	Налогоплательщик
Округ, дело которого пересматривает ВС	АС ВСО
Судья, передавший дело в СКЭС	Першутов А.Г.
Тема	Арбитражный процесс
Судья, пересмотревший дело	<b>Першутов А.Г.</b> , Антонова М.К. Тютин Д.В.
Как рассматривалось дело	I (-) II (-) III (-)
Подавалась ли надзорная жалоба/результат	

53

Группа компаний  
НАЛОГИ И ФИНАНСОВОЕ ПРАВО

2021 ИТОГИ

**Суть:** спор касался вопроса о правомерности проведения судебного заседания без налогоплательщика в ситуации, когда последний не смог участвовать ввиду невозможности технического подключения по видеоконференц-связи (ВКС).

**Фабула дела:** общество обжаловало решение налогового органа, принятое по результатам камеральной проверки, в суде.

Принимая кассационную жалобу общества к рассмотрению, суд округа также удовлетворил ходатайство общества об участии в судебном заседании путем использования систем ВКС, поручив Арбитражному суду Красноярского края организацию ВКС в целях участия общества в судебном заседании суда округа.

В дальнейшем суд округа удовлетворил ходатайство инспекции об участии в судебном заседании путем использования систем ВКС, поручив Арбитраж-



ному суду Республики Хакасия организацию ВКС в здании Арбитражного суда Республики Хакасия в целях участия инспекции в судебном заседании суда округа.

Однако в назначенное время представитель общества явился в Арбитражный суд Красноярского края для участия в судебном заседании суда округа путем использования систем ВКС, однако суд округа не обеспечил подключение Арбитражного суда Красноярского края к судебному заседанию суда округа, и рассмотрел кассационную жалобу общества по существу в этом судебном заседании только при участии представителя инспекции.

Обстоятельства, не позволившие суду округа осуществить подключение Арбитражного суда Красноярского края к судебному заседанию суда округа с использованием систем ВКС, не нашли своего отражения в судебном акте суда округа, принятом по результатам рассмотрения кассационной жалобы Общества.

**СКЭС ВС РФ** отменила Постановление суда кассационной инстанции и направила дело на новое рассмотрение в суд округа.

Судебная коллегия указала, что необходимой гарантией права на судебную защиту и права на справедливое судебное разбирательство — как неоднократно указывал Конституционный Суд РФ — служит равно предоставляемый сторонам доступ к правосудию, включая реальную возможность довести свою позицию относительно всех аспектов дела до сведения суда (Постановления от 14.02.2000 № 2-П, от 17.11.2005 № 11-П, от 06.04.2006 № 3-П, от 25.03.2008 № 6-П и др.).

В этой связи СКЭС ВС РФ пришла к выводу, что даже в случае наличия технического сбоя при подключении Арбитражного суда Красноярского края к судебному заседанию суда округа с использованием систем ВКС, суд округа должен был отложить рассмотрение кассационной жалобы по существу для обеспечения возможности участия общества в судебном заседании.

#### **Комментарий:**

Огромное разнообразие технических средств, позволяющих сторонам спора участвовать в судебном заседании, не выезжая из города своего местонахождения, с одной стороны, существенно расширяет возможности по отстаиванию ими своих интересов. С другой стороны, неизбежны и технические накладки, подобные рассмотренной в комментируемом Определении.

В таких случаях суды обычно откладывают разбирательство или объявляют перерыв: в ч. 5 ст. 158 АПК РФ прямо установлено право суда отложить судебное разбирательство в случае возникновения технических неполадок при использовании ВКС либо системы веб-конференции.

Заметим, что отложение заседания из-за технических неполадок — это право, а не обязанность суда. Вместе с тем организация участия стороны в судебном заседании с использованием ВКС возложена Арбитражным процессуальным законодательством на суд (п. 2 ст. 153.1 АПК РФ) — стороне спора достаточно только явиться в назначенное время и подтвердить свои полномочия на участие в судебном заседании.

Поэтому было бы несправедливо возлагать негативные последствия за технические сбои оборудования суда на участника процесса — позиция Эконом-

коллегии о направлении дела на новое рассмотрение, где заявитель смог бы озвучить свою позицию по обстоятельствам спора, абсолютно справедлива.

Высказывание, приписываемое Вольтеру: «Я не разделяю ваших убеждений, но готов умереть за ваше право их высказывать», в комментируемом Определении нашло свое прямое отражение.

При новом рассмотрении кассационная жалоба Общества была оставлена без удовлетворения (Постановление Арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 29.12.2021) — т. е. мнение кассационного суда осталось неизменным, участие представителя заявителя в заседании не повлияло на исход дела, однако он получил возможность высказаться и привести свои аргументы.

Определением ВС РФ от 12.01.2022 № 302-ЭС21–3164 Обществу было отказано в передаче дела для повторного рассмотрения в СКЭС ВС РФ.

## Позиция № 20

**Налоговая недоимка ИП не может быть во внесудебном порядке списана с его счета, не используемого в предпринимательской деятельности**

Определение ВС РФ от 23.08.2021 № 307-ЭС21-6593  
(дело № А52-1072/2020)

### Дело № 20 (+) (23.08.2021)

55

«О взыскании недоимки с личных счетов ИП»  
(дела № А52-1072/2020, №А41-19216/2020, ВТБ vs ФНС)

Результат (в чью пользу)	Налогоплательщик
Округ, дело которого пересматривает ВС	АС СЗО
Судья, передавший дело в СКЭС	Завьялова Т.В.
Тема	Взыскание налогов с ИП
Судья, пересмотревший дело	<b>Завьялова Т.В.</b> , Першутов А.Г., Тютин Д.В.
Как рассматривалось дело	I (-) II (-) III (+)
Подавалась ли надзорная жалоба/результат	



**Суть:** спор касался вопроса о привлечении банка к налоговой ответственности за неисполнение решения налогового органа о приостановлении операций по счетам налогоплательщика — физического лица, имеющего статус ИП.

**Фабула дела:** налоговый орган, установив наличие у предпринимателя задолженности по страховым взносам, направил в его адрес требование об уплате указанной суммы взносов.

В связи с неисполнением предпринимателем в установленный срок требования налоговый орган на основании ст. 46 НК РФ принял решение о взыскании страховых взносов и пеней за счет денежных средств плательщика в банках и, руководствуясь ст. 76 НК РФ, — решение о приостановлении операций и переводов электронных денежных средств по счетам предпринимателя, открытым в банке.

Ввиду неисполнения Банком решения налогового органа инспекция приняла решение о привлечении банка к налоговой ответственности по ст. 134

НК РФ в виде взыскания штрафа за неисполнение решения налогового органа о приостановлении операций по счетам налогоплательщика — физического лица, имеющего статус ИП.

Полагая, что оспариваемое решение инспекции нарушает права и охраняемые законом интересы в сфере предпринимательской деятельности, Банк обратился в арбитражный суд с соответствующим заявлением.

**Судами трех инстанций** Банку было отказано в удовлетворении требований.

Отказывая в удовлетворении заявленного банком требования, суды пришли к выводу, что решение налогового органа о приостановлении операций по счетам налогоплательщика в банке подлежит безусловному исполнению банком.

Суды отметили, что НК РФ не содержит ограничений по обращению взыскания недоимки на денежные средства индивидуальных предпринимателей. При этом довод банка о том, что у кредитного учреждения при получении решения налогового органа о приостановлении операций по счетам налогоплательщика отсутствует обязанность по приостановлению операций по счетам, открытым клиентом банка как физическим лицом, и банк обязан был приостановить лишь счета, открытые клиентом банка для ведения предпринимательской деятельности, судами был отклонен как необоснованный.

Не согласившись с выводами судов, Банк обратился с жалобой в Верховный Суд РФ. В обоснование своей позиции Банк указывал на то, что системное толкование ст. ст. 46, 72, 76 НК РФ не позволяет сделать вывод о допустимости применения приостановления операций по счетам как к счетам физических лиц, не обладающих статусом ИП, так и к счетам, целевое назначение которых не связано с предпринимательской деятельностью.

Более того, приостановление операций по счетам является обеспечительной мерой для взыскания налогов, а взыскание налогов с физических лиц предусмотрено в судебном порядке на основании ст. 48 НК РФ, следовательно, и обеспечение заявленного налоговым органом требования также возможно только в судебном порядке.

**СКЭС ВС РФ** отменила судебные акты нижестоящих судов, приняла новый судебный акт, удовлетворив требования Банка.

В обоснование своих выводов Судебная коллегия указала, что законодательство о налогах и сборах устанавливает различные правила взыскания налоговой задолженности с физических лиц и субъектов предпринимательской деятельности.

Это позволяет сделать вывод о том, что объем полномочий налоговых органов при применении мер взыскания к субъектам предпринимательства и гражданам имеет принципиальные различия, обусловленные необходимостью исключить угрозу административного вмешательства в права личности при осуществлении взыскания.

Принимая во внимание, что для целей законодательства о налогах и сборах индивидуальные предприниматели рассматриваются в качестве категории физических лиц, вышеназванные гарантии должны учитываться и в отношении этой категории налогоплательщиков. Обращение взыскания на денежные

средства гражданина, находящиеся на его банковском счете, не предназначенном для осуществления предпринимательской деятельности, в том числе, если владелец счета имеет статус предпринимателя, не может не приводить к вмешательству в права личности, поскольку фактически означает уменьшение объема денежных средств, за счет которых гражданин обеспечивает жизнедеятельность себя и лиц, находящихся на его иждивении (оплачивает приобретение продуктов питания, одежды, лекарственных средств, медицинских услуг, иных необходимых для жизни благ).

В связи с этим бесспорный порядок взыскания задолженности, предусмотренный ст. 46 НК РФ, может применяться к физическим лицам, имеющим статус ИП, в ограниченном объеме: в отношении задолженности по налогам, уплачиваемым в связи с ведением предпринимательской деятельности (например, налог на добавленную стоимость, налог по упрощенной системе налогообложения) и применительно к счетам в банке, открытым гражданином для ее ведения.

**Комментарий:**

До принятия судебных актов ВС РФ, не допускающих в бесспорном порядке взыскивать налоговые долги ИП с их счетов в банках, не относящихся к ведению предпринимательской деятельности, контролирурующие органы не сомневались в правомерности таких взысканий.

Обосновывалось это, в частности, тем, что в силу ст. 24 ГК РФ по общему правилу гражданин отвечает по своим обязательствам всем принадлежащим ему имуществом.

Поспособствовал поддержке этой позиции и КС РФ, указывавший, что поскольку юридически имущество ИП, используемое им в личных целях, не обособлено от имущества, непосредственно используемого для осуществления индивидуальной предпринимательской деятельности, он отвечает по обязательствам, в том числе связанным с предпринимательской деятельностью, всем своим имуществом, за исключением того, на которое в соответствии с законом не может быть обращено взыскание (см., н-р, Определение от 15.05.2001 № 88-О).

В связи с этим было выпущено множество разъяснений Минфина и ФНС РФ с указанием на правомерность обращения взыскания налогов (сборов, страховых взносов, пеней и штрафов) на счета физических лиц — индивидуальных предпринимателей (в том числе текущие счета, не связанные с ведением предпринимательской деятельности) и правомерности приостановления операций по таким счетам в связи с налоговыми долгами ИП (см., н-р, Письма Минфина РФ от 20.07.2017 № 03-02-07/2/46472, от 02.09.2020 № 03-02-07/1/76791, от 23.07.2020 № 03-02-07/1/64489, Письмо ФНС РФ от 04.09.2017 № ГД-4-8/17567 и др.).

Фискалы подчеркивали, что ст. 76 НК РФ не содержит ограничений на приостановление операций по счетам граждан-ИП в зависимости от того, используется ли счет в предпринимательской деятельности.

Кредитные организации обращались в ФНС с вопросом об исполнении решений налоговых органов о приостановлении операций по личным счетам налогоплательщиков, имеющих статус ИП, и инкассовых поручений к счетам

физических лиц, открытым не для осуществления ими предпринимательской деятельности.

В ответ ФНС РФ выпустила Письмо от 06.08.2019 № КЧ-4-8/15606, подчеркнув, что решения налоговых органов о приостановлении операций по счетам физических лиц, зарегистрированных в качестве ИП, глав крестьянских (фермерских) хозяйств подлежат исполнению кредитными организациями вне зависимости от того, что счет не связан с предпринимательской деятельностью гражданина.

Экономколлегия же предпочла посмотреть на ситуацию глубже, обратив внимание на принципиально различный порядок взыскания налогов за счет имущества налогоплательщика в зависимости от наличия у него статуса ИП (ст. 46 НК РФ — в бесспорном порядке) либо отсутствия такового (ст. 48 НК РФ — по решению суда).

Судьи признали бесспорный порядок взыскания по налоговым долгам ИП с его личных счетов неправомерным, предложив налоговым органам обращаться в суд и взыскивать «предпринимательские» долги по налогам с соблюдением правил гражданского-процессуального законодательства. Соответственно, было признано неправомерным и привлечение банка к ответственности за неисполнение поручения о блокировке личного счета.

В тот же день было вынесено аналогичное Определение ВС РФ по заявлению того же лица — банка «ВТБ» (Определение № 305-ЭС21-6579).

ФНС РФ включила комментируемое Определение в «Обзор правовых позиций, отраженных в судебных актах Конституционного Суда Российской Федерации и Верховного Суда Российской Федерации, принятых в четвертом квартале 2021 года по вопросам налогообложения» (Письмо ФНС РФ от 02.03.2022 № БВ-4-7/2500@).

Кроме того, со ссылкой на комментируемое Определение Минфин и ФНС прорабатывают возможность внести изменения в НК РФ, направленные на реализацию данной позиции ВС РФ (Письмо Минфина РФ от 04.03.2022 № 03-02-07/16186).

## Позиция № 21

**Налоговые доначисления могут быть взысканы с контрагента, если явились следствием его недобросовестных действий и налогоплательщик не был соучастником схемы уклонения от уплаты налогов**

Определение ВС РФ от 09.09.2021 № 302-ЭС21-5294  
(дело № А33-3832/2019)

<b>Дело № 21 (+)</b> (09.09.2021)	
<b>«О взыскании убытков с контрагента, виновного в доначислении НДС»</b> (дело № А33-3832/2019, АО «Таймырская топливная компания» vs ООО «Таймырстрой»)	
Результат (в чью пользу)	<b>В пользу истца</b> 10.12.2021 стороны подписали мировое соглашение в пользу истца
Округ, дело которого пересматривает ВС	АС ВСО
Судья, передавший дело в СКЭС	Борисова Е.Е.
Тема	Взыскание убытков из-за налогов
Судья, пересмотревший дело	<b>Борисова Е.Е.</b> , Золотова Е.Н., Попова Г.Г.
Как рассматривалось дело	I (-) II (-) III (-)
Подавалась ли надзорная жалоба/результат	

57

Группа компаний  
НАЛОГИ И ФИНАНСОВОЕ ПРАВО

2021 ИТОГИ

**Суть:** спор касался вопроса взыскания с контрагента доначисленных по результатам налоговой проверки сумм НДС в качестве убытков.

**Фабула дела:** приняв работы, обусловленные договором подряда и оплатив подрядчику согласованную сумму выполненных работ, истец оформил к вычету НДС.

Между тем по результатам налоговой проверки истцу доначислены НДС, пени и штраф в связи с отсутствием реальных финансово-хозяйственных операций между сторонами по делу и, соответственно, необоснованным применением истцом вычета. Решением вышестоящего налогового органа решение инспекции оставлено без изменения. По итогам оспаривания доначислений в судах налогоплательщику было отказано в удовлетворении требований.

В этой связи истец подал иск к подрядчику о взыскании с последнего доначисленных сумм НДС в качестве убытков.



**Суды трех инстанций**, отказывая в иске о взыскании заявленной суммы убытков, пришли к выводу о том, что, заключая договор с контрагентом, истец не проявил должной осмотрительности, приняв документы, содержащие явно недостоверную информацию, взял тем самым на себя риск негативных последствий.

При этом заключение договора подряда истцом по результатам тендера суды не признали обстоятельством, оправдывающим его в выборе контрагента, поскольку такая процедура инициирована самим налогоплательщиком, что лишь подтверждает направленность действий истца на выбор ответчика в качестве исполнителя.

Учитывая условия договора, принимая во внимание право заказчика осуществлять контроль за ходом выполнения работ, суды посчитали, что сведения о наличии (отсутствии) техники, материалов, трудовых (гражданско-правовых) договоров с физическими лицами истец мог и должен был установить в период исполнения договора и на этапе подписания актов о приемке выполненных работ.

Таким образом, поскольку истец на стадии заключения и исполнения договора был осведомлен о видах работ, о необходимых для их выполнения материалах и техники, суды сделали вывод, что действия, послужившие основанием для отказа в применении налогового вычета по НДС, выразились в непроявлении должной осмотрительности самим налогоплательщиком при выборе контрагента, принятии к учету первичных документов, не отражающих реальные хозяйственные операции и признали иск необоснованным.

Не согласившись с выводами судов, истец обратился с жалобой в Верховный Суд РФ. В обоснование своей позиции компания указывала на то, что избранный судами подход поощряет недобросовестных контрагентов, возлагая все возможные риски и негативные последствия на добросовестных налогоплательщиков, вступивших в отношения с кондуитными контрагентами, дезавуируя цель применения доктрины налоговой выгоды.

Истец утверждал, что ответчик как на этапе конкурсного отбора, так и при исполнении договора создавал видимость благонадежности, недостоверность представленной информации не могла быть обнаружена истцом, а деятельность по управлению своим имуществом и обеспечению текущих производственных операций (приобретение материалов, оборудования, техники, привлечение рабочей силы) относится к оперативно-хозяйственной деятельности и не подлежит проверке со стороны заказчика. Не исполняя требования договора, ответчик не только тем самым допустил нарушения условий гражданско-правовой сделки, но и повлиял негативно на утрату истцом права на возмещение НДС, в связи с чем спорная сумма является для него убытками.

**СКЭС ВС РФ** отменила судебные акты нижестоящих судов и направила дело на новое рассмотрение в суд первой инстанции.

Экономколлегия указала, что применение такой меры гражданско-правовой ответственности как возмещение убытков допустимо при любом умалении имущественной сферы участника оборота, в том числе выразившемся в увеличении его налогового бремени по обстоятельствам, которые не должны были

возникнуть при надлежащем (добросовестном) исполнении обязательств другой стороной договора.

В силу принципа добросовестности подрядчик, допустивший нарушения при ведении своей деятельности, не должен ставить заказчика в такое положение, при котором последний не сможет реализовать права, предусмотренные налоговым законодательством.

Подрядчик в нарушение норм закона (п. 1 ст. 706 ГК РФ) и условий договора привлечен к его исполнению третьих лиц (субподрядчиков), именно в отношении которых налоговым органом сделан вывод об их мнимом участии в выполнении работ на объектах заказчика.

СКЭС ВС РФ пришла к выводу, что возможность заказчика на этапе исполнения договора предотвратить наступление для него неблагоприятных последствий, самостоятельно выявив нарушения подрядчика, не может служить основанием для освобождения подрядчика от ответственности за причиненные заказчику убытки в виде доначисленных сумм налогов, пени и санкций.

В такой ситуации заказчик оказывается лицом, потерпевшим от нарушений, допущенных подрядчиком, и ему должна быть обеспечена возможность восстановить свою имущественную сферу с использованием гражданско-правовых средств защиты.

Доказано, что заказчик не являлся соучастником подрядчика и субподрядчика в получении необоснованной налоговой выгоды, а только не проявил должную осмотрительность при выборе контрагента. Неосмотрительность могла служить лишь основанием для уменьшения судом размера ответственности должника, но не для полного отказа в удовлетворении требования о возмещении убытков.

На этапе заключения договора подрядчик представил недостоверные сведения об имеющихся у него трудовых ресурсах, свидетельствах о допуске к работам, оказывающим влияние на объекты капитального строительства, чем создал видимость своей благонадежности как контрагента.

Допущенные подрядчиком нарушения при исполнении договора обусловили невозможность реализации права на вычет НДС Истца, то есть была причинно-следственная связь между недобросовестным поведением подрядчика при заключении (исполнении) договора и причинением ущерба заказчику.

Кроме того, Экономколлегия не согласилась с мнением нижестоящих судов о пропуске Истцом срока исковой давности, подчеркнув, что право на иск возникло у него с момента вступления в силу решения инспекции о доначислении НДС.

#### **Комментарий:**

В комментируемом Определении Верховный Суд занял очень благоприятную для налогоплательщиков позицию, способную изменить ранее сложившиеся подходы.

Если обратиться к истории вопроса, долгое время судебная практика о взыскании доначисленных налогов с контрагента как гражданско-правовых убытков терпела неизменное фиаско: суды указывали на то, что в силу п. 3 ст. 2 ГК РФ нормы гражданского законодательства не применяются к налоговым

правоотношениям, а возмещение убытков — способ защиты гражданских прав (см., н-р, Определение ВС РФ от 08.07.2021 № 309-ЭС21-10345, Постановление Арбитражного суда Уральского округа от 27.01.2020 по делу № А71-5923/2019, Постановление Арбитражного суда Московского округа от 10.12.2020 по делу № А40-311076/2019 и мн. др.).

Также подчеркивалось, что не являются убытками расходы, хотя и понесенные потерпевшим в результате правонарушения, но компенсируемые из иных источников (вычетов по НДС) (см., н-р, Постановление ВАС РФ от 23.07.2013 № 2852/13, Определение ВС РФ от 13.12.2018 № 305-ЭС18-10125 и др.). Однако в комментируемом Определении именно отказ в вычетах послужил основанием пойти с иском к недобросовестному контрагенту.

Отметим, что одновременно распространилась поддерживаемая судами практика налоговых органов взыскивать с контролирующих лиц неплатежеспособного налогоплательщика накопленные недоимки и пени как компенсацию ущерба, причиненного бюджету, на основании ст. 1068 ГК РФ (см., н-р, Постановление КС РФ от 08.12.2017 № 39-П («дело Ахмадеевой»). То есть было признано право государства пользоваться гражданско-правовыми средствами в налоговых правоотношениях, как бы это ни называлось и чем бы ни обосновывалось, в то время как бизнесу в такой возможности отказывалось.

Комментируемое Определение наряду с иными немногочисленными судебными актами (см., н-р, Определение ВС РФ от 06.03.2020 № 304-ЭС20-257 — ООО «Шахта «Грамотеинская», Постановление ВАС РФ от 23.07.2013 № 2852/13 — ЗАО «Газпром нефть») дает добросовестным налогоплательщикам, надежду на получение «отнятых» налоговым органом вычетов по НДС с виновных контрагентов.

Напомним, что Экономколлегия указала на правомерность взыскания убытков с контрагента, если в вычетах отказано из-за его виновных действий и налогоплательщик — не соучастник схемы уклонения от уплаты налогов. Тот факт, что вычеты предусмотрены нормами налогового, а не гражданского законодательства, не препятствует их признанию в качестве особого механизма компенсации расходов хозяйствующего субъекта.

При этом заслуживают положительной оценки рассуждения судей о том, что непроявление налогоплательщиком должной осмотрительности при выборе контрагента не может служить основанием для отказа во взыскании убытков с этого недобросовестного контрагента, поскольку правопорядок не должен ставить в приоритет и защищать интересы «жуликов» против интересов лиц, чья вина состояла только в проявлении неосторожности.

Если же доказано соучастие налогоплательщика в получении необоснованной налоговой выгоды совместно с контрагентом, закономерно, что рассчитывать ему в суде будет не на что (см., н-р, Определение ВС РФ от 08.07.2021 № 309-ЭС21-10345, Постановление Арбитражного суда Уральского округа от 16.03.2021 по делу № А60-68922/2018, Постановление Арбитражного суда АС ЗСО от 24.02.2021 по делу А70-22593/2019 и др.).

Помимо прочих положительных для налогоплательщиков эффектов от комментируемого Определения следует отметить, что Экономколлегия предельно точно определила начало течения срока исковой давности — с даты принятия

решения налоговым органом, т. е. с момента появления у налогоплательщика права на иск.

Если до принятия Определения по делу АО «Таймырская топливная компания» среди нижестоящих судов по этому вопросу царили «разброд и шатания» (так, первые три инстанции в рассматриваемом деле сделали вывод о начале течения срока давности с даты подписания актов о приемке работ), то хочется верить, что теперь практика по этому вопросу придет «к общему знаменателю».

При новом рассмотрении производство по делу было прекращено заключением сторонами мирового соглашения, согласно которому Ответчик выплачивает Истцу доначисленную сумму налога (Определение Арбитражного суда Красноярского края от 10.12.2021).

Комментируемое Определение включено в «Обзор судебной практики Верховного суда Российской Федерации № 4 (2021)» (утв. Президиумом ВС РФ 16.02.2022).

## Позиция № 22

**Начало применения льготы по налогу на прибыль при реализации инвестиционного проекта – момент ввода возведенных основных средств в эксплуатацию и отражения затрат на счете 01 «Основные средства», а не дата отражения затрат в составе незавершенных капитальных вложений.**

Определение ВС РФ от 20.09.2021 № 305-ЭС21-11548  
(дело № А40-248146/2019)

<b>Дело № 22 (+)</b> (20.09.2021) <b>«О применении налог/льгот по налогу на прибыль при реализации инвест/проекта»</b> (дело № А40-248146/2019, АО «Северсталь – Сортовой завод Балаково» vs ФНС)	
Результат (в чью пользу)	<b>Налогоплательщик</b>
Округ, дело которого пересматривает ВС	АС Московского округа
Судья, передавший дело в СКЭС	Завьялова Т.В.
Тема	Налог на прибыль
Судья, пересмотревший дело	<b>Завьялова Т.В.</b> , Антонова М.К., Пронина М.В.
Как рассматривалось дело	I (-) II (-) III (-)
Подавалась ли надзорная жалоба/результат	-



**Суть:** спор касался вопроса о начале действия региональных льгот для целей исчисления налога на прибыль.

**Фабула дела:** участником консолидированной группы налогоплательщиков — акционерным обществом «Северсталь — Сортовой завод Балаково» в период с 2010 по 2014 год была осуществлена реализация инвестиционного проекта на территории Саратовской области. Целью данного проекта являлись строительство и эксплуатация мини-завода по производству сортового проката строительного назначения.

Расходы по капитальным вложениям в рамках инвестиционного проекта превысили 650000000 рублей и в 2011 году были отражены в бухгалтерской отчетности акционерного общества «Северсталь — Сортовой завод Балаково» на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы», как вложения в незавершен-

ное строительство, незаконченные операции приобретения основных средств, нематериальных и других активов. Капитальные вложения в основные средства отражены в бухгалтерском балансе участника на балансовом счете 01 «Основные средства» в 2013 году на основании актов ввода в эксплуатацию основных средств.

Налоговым органом была проведена камеральная налоговая проверка уточненной декларации по налогу на прибыль организаций за 2017 год ответственного участника консолидированной группы налогоплательщиков — ПАО «Северсталь». По результатам проверки обществу доначислен налог на прибыль организаций в размере 172076428 рублей, подлежащий зачислению в бюджет Саратовской области. Доначисление указанного налога было связано с выводом налогового органа о неправомерном применении консолидированной группой налогоплательщиков за 2017 год пониженной ставки по налогу на прибыль организаций, зачисляемому в бюджет Саратовской области, в размере 13,5% по участнику — акционерному обществу «Северсталь-сортовой завод Балаково». В ходе проверки налоговый орган пришел к выводу о том, что условия применения пониженной ставки в отношении капитальных вложений (затрат) при реализации инвестиционного проекта по строительству мини-завода были выполнены участником в 2011 году, в связи с чем пятилетний срок на применение указанной ставки в 2017 году истек.

Не согласившись с выводами инспекции, Общество обратилось сначала в вышестоящий налоговый орган, а затем в суд.

Отказывая в удовлетворении заявленного Обществом требования, суды указали, что решение инспекции соответствует действующему налоговому законодательству и не нарушает права и законные интересы налогоплательщика.

Не согласившись с выводами судов, Общество обратилось с жалобой в Верховный Суд РФ.

**СКЭС ВС РФ** отменила судебные акты нижестоящих судов и приняла новый судебный акт, удовлетворив требования налогоплательщика.

Судебная коллегия указала, что установленная законодательством субъекта РФ льгота предназначена для поощрения капиталовложений, и с точки зрения своего экономического содержания состоит в частичном освобождении от налогообложения прибыли субъектов, осуществивших инвестиции в основные средства. Учитывая при этом, что субъектами льготы являются вновь создаваемые организации-инвесторы, то толкование положений ст. 1 Закона № 131-ЗСО, определяющих условия применения пониженной ставки налога (в том числе порядок исчисления срока ее применения) должно носить внутренне непротиворечивый характер, позволяя в действительности обеспечить частичное освобождение от налогообложения той прибыли, которая будет получена инвесторами от использования (эксплуатации) возведенных ими объектов.

Закон № 131-ЗСО не содержит определения понятия «произведенные капитальные вложения», которое используется в нем в качестве критерия, позволяющего установить периоды применения пониженной ставки налога налогоплательщиком. В то же время, как следует из действующих правил бухгалтерского

учета, не оформленные актами приемки-передачи основных средств и иными документами затраты на строительно-монтажные работы, приобретение зданий, оборудования, транспортных средств, инструмента, инвентаря, иных материальных объектов длительного пользования, прочие капитальные работы и затраты относятся к незавершенным капитальным вложениям.

В свою очередь, принятые в эксплуатацию объекты, приемка которых оформлена в установленном порядке, считаются законченным строительством. Затраты по данным объектам в размере их инвентарной стоимости списываются со счета, предназначенного для учета капитальных вложений, на счета учета приходуемого имущества.

С учетом целевого предназначения льготы, как направленной на частичное освобождение от налогообложения прибыли, полученной от использования вновь построенных объектов, и приведенных положений правил бухгалтерского учета, для целей применения пониженной ставки налога значение в рассматриваемом случае должны иметь завершенные капитальные вложения, которые отражаются в бухгалтерском учете по окончании строительства соответствующих объектов, пригодных к эксплуатации и принятых в связи с этим к учету в качестве основных средств, а не затраты налогоплательщика, формирующие незавершенное строительство.

Противоположный подход к толкованию условий применения льготы, предложенный налоговым органом и поддержанный судами, не основан на положениях законодательства, по существу противоречит законной цели предоставления льготы и нарушает принцип равенства налогоплательщиков при реализации ими права на применение льготы. До ввода в эксплуатацию вновь создаваемых объектов основных средств отсутствует предмет для применения пониженной ставки налога — облагаемая налогом прибыль от реализации инвестиционного проекта. В такой ситуации налогоплательщик — инвестор, реализовавший проект по созданию (обновлению) основных средств, требующий длительного срока завершения (в том числе ввиду значительного масштаба инвестиций и объемов строительства) оказывается в более уязвимом положении, поскольку заведомо утрачивает возможность полноценного использования льготы еще до завершения инвестиционного проекта, что недопустимо.

При таком положении выводы нижестоящих судов об отсутствии у Общества права на применение пониженной ставки налога на прибыль в 2017 году при исчислении налога, подлежащего зачислению в бюджет Саратовской области, сделаны с нарушением положений законодательства о налогах и сборах, законодательства о капитальных вложениях и правил бухгалтерского учета, без учета сформированной Верховным Судом РФ практики разрешения споров, связанных с реализацией права на льготы налогоплательщиками — инвесторами.

#### **Комментарий:**

Заслуживает аплодисментов применение Экономколлегией телеологического толкования положений регионального закона — уяснение его целей, заключающихся в частичном освобождении от налогообложения прибыли, которая будет получена инвесторами от эксплуатации возведенных ими объектов.



При этом Суд сослался на ранее рассмотренные дела «Лесозавода-25» (Определение ВС РФ от 12.07.2019 № 307-ЭС19-5241), «НАК «Азот» (Определение ВС РФ от 16.10.2018 № 310-КГ18-8658), «Юг-Новый Век» (Определение ВС РФ от 17.05.2021 № 308-ЭС20-23222) и др., в которых указывалось на необходимость соблюдения принципа равенства и объективных критериев при предоставлении налоговых льгот и обязательность учета целей их введения.

Буквально в ст. 1 Закона Саратовской области от 01.08.2007 № 131-ЗСО указано, что

налогоплательщики-инвесторы, осуществившие капитальные вложения в основные средства в размере не менее 650 млн. руб. при реализации инвестиционных проектов на территории отдельных районов Саратовской области, вправе применять пониженную ставку налога на прибыль в размере 13,5% в течение 5 лет с момента отражения произведенных капитальных вложений в бухгалтерском балансе.

Печально, что нижестоящие суды не смогли разобраться в вопросе о том, с какого момента капитальные вложения считаются завершенными и потому согласились с налоговым органом в том, что таким моментом является отражение затрат на счете 08 как незавершенного строительства. В то время как абсолютно логично, что если строительство объекта не завершено, нет и оснований для применения льготы, т. к. нет прибыли от его использования.

По нашему мнению, правовые позиции, сформулированные ВС РФ в комментируемом Определении, ориентирующие на выявление цели введения налоговых льгот, анализ возможности их реального применения налогоплательщиком, являются универсальными и, безусловно, могут использоваться в качестве аргумента при выстраивании позиции налогоплательщика в случае возникновения споров с налоговыми органами касательно обоснованности применения любых налоговых льгот.

Определение включено в «Обзор правовых позиций, отраженных в судебных актах Конституционного Суда Российской Федерации и Верховного Суда Российской Федерации, принятых в третьем квартале 2021 года по вопросам налогообложения» (Письмо ФНС РФ от 16.12.2021 № БВ-4-7/17685@).

## Позиция № 23


**В целях исчисления НДФЛ сумма денежных средств, полученных учредителем общества при уменьшении его доли в уставном капитале, подлежит уменьшению на величину расходов, связанных с ее приобретением**

Определение ВС РФ от 27.09.2021 № 308-ЭС21-7618  
(дело № А53-15494/2019)

Результат (в чью пользу)	Налоговый агент
Округ, дело которого пересматривает ВС	АС СКО
Судья, передавший дело в СКЭС	Антонова М.К.
Тема	НДФЛ
Судья, пересмотревший дело	<b>Иваненко Ю.Г.</b> , Антонова М.К., Пронина М.В.
Как рассматривалось дело	I (-) II (-) III (-)
Подалась ли надзорная жалоба/результат	

62

**Дело № 23 (+)** (27.09.2021)  
**«Об НДФЛ при уменьшении уст/капитала ООО»**  
(дело № А53-15494/2019, ООО «НТ-СТРОЙИНВЕСТ vs ФНС)

 **Группа компаний  
НАЛОГИ И ФИНАНСОВОЕ ПРАВО**

2021 ИТОГИ

**Суть:** спор касался вопроса об исчислении и удержании НДФЛ с дохода, полученного учредителем в результате уменьшения уставного капитала.

**Фабула дела:** в отношении Общества была проведена выездная налоговая проверка правильности исчисления и уплаты единого налога, уплачиваемого в связи с применением УСН, а также НДФЛ.

По результатам проверки по эпизоду, связанному с доначислением НДФЛ, налоговый орган пришел к выводу о необоснованном неисчислении налога с дохода, полученного учредителем Общества в результате уменьшения уставного капитала.

Не согласившись с решением инспекции, Общество обжаловало его в вышестоящий налоговый орган, а затем в суд.

Рассматривая спор в части эпизода, связанного с доначислением НДФЛ, суды

установили, что 10.08.2015 по решению единственного учредителя (участника) Общества уставный капитал общества уменьшен на сумму 1760000 рублей и определен в размере 10000 рублей.

При этом по расходным кассовым ордерам учредитель получил наличными 670607 руб. 50 коп. в счет уменьшения уставного капитала; по платежному поручению — 650000 руб.

Признавая, что Общество не исполнило обязанности налогового агента при выплате указанных денежных сумм — не исчислило и не удержало НДФЛ по ставке 13% с дохода, полученного учредителем, и, отказывая в связи с этим в удовлетворении заявления Общества, **суды** отметили, что денежные средства выплачены учредителю за счет уменьшения имущества Общества, являющегося его собственностью, а не собственностью его учредителя, и соответственно, у учредителя возникает экономическая выгода, которая облагается НДФЛ с полной суммы полученного дохода.

Не согласившись с выводами судов, Общество обратилось с жалобой в Верховный Суд РФ. Общество полагает, что суды не выяснили, отвечают ли полученные участником Общества суммы в виде номинальной стоимости части доли уставного капитала после его уменьшения требованиям ст. 41 НК РФ. При выплате физическому лицу сумм в связи с уменьшением уставного капитала Общества участнику возвращается часть его вклада, внесенного ранее, в связи с чем отсутствует какая-либо экономическая выгода и дохода он не получает. Доход возникает только в том случае, если сумма полученных средств превышает размер ранее внесенного вклада. В данном случае выплаченные учредителю суммы не превышают размера ранее внесенного им вклада в уставный капитал.

**СКЭС ВС РФ** отменила судебные акты нижестоящих судов и направила дело на новое рассмотрение в суд первой инстанции.

Судебная коллегия указала, что гл. 23 НК РФ в редакции, действовавшей в период возникновения спорных правоотношений (до 01.01.2016), не содержала норм, определяющих порядок обложения НДФЛ сумм, получаемых физическими лицами — участниками организации при уменьшении уставного капитала.

Однако это не означает, что все поступившие физическим лицам суммы образуют их доход и подлежат налогообложению, поскольку в силу ст. 41 НК РФ доход определяется исходя из извлеченной гражданином экономической выгоды. Применительно к личному налогообложению вывод об извлечении экономической выгоды гражданином, как правило, должен быть основан на обстоятельствах, свидетельствующих об улучшении его имущественного положения относительно ранее существовавшего, и расширении в связи с этим возможностей удовлетворения личных и иных бытовых нужд (потребления благ) физическим лицом. Это предполагает необходимость учитывать существо операций (сделок), в связи с которыми гражданину вменяется получение того или иного дохода.

Уменьшение уставного капитала общества с ограниченной ответственностью, производимое путем уменьшения номинальной стоимости долей всех участников, является обратной операцией по отношению к оплате долей

в уставном капитале, осуществляемой участниками при учреждении хозяйственного общества, то есть по существу выступает частичным возвратом ранее внесенного участником вклада (его стоимости).

Следовательно, если выплаченные гражданину — участнику организации денежные средства не превышают величину произведенного им в соответствующей части вложения, имущественное положение налогоплательщика не улучшается, а приводится в состояние, имевшее место до оплаты доли в уставном капитале, то это свидетельствует об отсутствии дохода.

#### **Комментарий:**

Следует отметить, что до 01.01.2016 (до принятия Федерального закона от 08.06.2015 № 146-ФЗ) положения гл. 23 НК РФ прямо не устанавливали порядок налогообложения НДФЛ сумм, получаемых физическими лицами — акционерами (участниками) общества при уменьшении уставного капитала общества. В связи с этим имела место неоднозначность в истолковании и применении правовых норм в налогообложении подобных операций и в правоприменительной практике выработались две противоположные позиции.

Согласно первой позиции, основанной на положениях абз. 2 подп. 2 п. 2 ст. 220 НК РФ, при выплате физическому лицу сумм в связи с уменьшением уставного капитала обложению НДФЛ подлежит вся полученная физическим лицом сумма, без каких-либо вычетов на ранее произведенные расходы, уменьшающие сумму полученного дохода. Такой вывод сделан, в частности, в Письмах Минфина РФ от 28.04.2014 № 03-04-07/19864, от 11.12.2012 № 03-04-05/4-1382, от 03.05.2006 № 03-05-01-04/109.

Вторая позиция была основана на положениях ст. 41 НК РФ, согласно которой доходом признается экономическая выгода. При выплате физическому лицу сумм в связи с уменьшением уставного капитала участнику (акционеру) возвращается часть его вклада, внесенного ранее, поэтому никакой экономической выгоды и, следовательно, дохода, подлежащего обложению НДФЛ, он не получает. Доход возникает только в том случае, если сумма полученных физическим лицом участником (акционером) средств превышает размер ранее внесенного вклада. Такой вывод был сделан, в частности, в Постановлении Президиума ВС РФ от 22.07.2015 № 8ПВ15, Определении КС РФ от 27.10.2015 № 2539-О, Постановлении ФАС Московского округа от 08.09.2009 № КА-А41/8762-09, Постановлении Арбитражного суда Уральского округа от 01.06.2016 № Ф09-5229/16 по делу № А60-40302/2015.

Кроме того, аналогичные разъяснения изредка давали и работники налогового ведомства.

Так, в Письме ФНС РФ от 23.12.2005 № 04-2-03/205 отмечалось, что экономической выгодой является разница между суммой выручки, которую налогоплательщик получит, и суммой платежа по договору, на основании которого он такое право приобрел. Таким образом, объектом налогообложения НДФЛ будет являться указанная выгода в денежной форме (см. также Письмо УФНС России по г. Москве от 30.05.2006 № 28-10/47422@).

Именно вторую точку зрения законодатели сочли более логичной и имеющей под собой экономическое обоснование. Действительно, при уменьшении уставного капитала общества участнику (акционеру) возвращается часть его

вклада (взноса), внесенного (приобретенного) им ранее. Если участнику (акционеру) по вышеуказанным операциям возвращается стоимость имущества (денежные средства) в пределах суммы, равной его взносу в уставный капитал или равной сумме затрат на приобретение доли в уставном капитале, экономическая выгода (доход) у участника (акционера) в этом случае отсутствует, поскольку данные средства не увеличивают имущественное состояние участника (акционера), а лишь уравнивают его. Исключение составляют случаи, когда участнику (акционеру) при уменьшении уставного капитала общества выплачиваются денежные средства (передается имущество) в размере, превышающем размер его вклада в уставный капитал или размер средств, потраченных им на приобретение доли в уставном капитале. Только в этом случае возможно говорить о том, что у него возникает доход (экономическая выгода), который подлежит обложению НДФЛ.

Учитывая сложившуюся к моменту рассмотрения дела судебную практику и внесение изменений в НК РФ о необходимости уменьшения суммы денежных средств, полученных при уменьшении номинальной стоимости доли в уставном капитале, на величину расходов, связанных с ее приобретением, отрицательная для налогоплательщика позиция судов трех нижестоящих инстанций по данному вопросу вызывает удивление.

При новом рассмотрении требования налогоплательщика были удовлетворены (Решение Арбитражного суда Ростовской области от 21.12.2021). Суд подчеркнул, что доказательства скрытого распределения прибыли под видом уменьшения уставного капитала и иные признаки получения Обществом необоснованной налоговой выгоды Инспекцией не представлены.

Комментируемое Определение включено в «Обзор правовых позиций, отраженных в судебных актах Конституционного Суда Российской Федерации и Верховного Суда Российской Федерации, принятых в третьем квартале 2021 года по вопросам налогообложения» (Письмо ФНС РФ от 16.12.2021 № БВ-4-7/17685@).

## Позиция № 24

**Сам по себе факт монтажа оборудования в зданиях и помещениях (цехах) не является основанием для признания объекта недвижимым имуществом и отказа в применении освобождения от обложения налогом на имущество**

Определение ВС РФ от 28.09.2021 № 308-ЭС21-6663  
(дело № А18-1531/2019)

<b>Дело № 24 (+)</b> (28.09.2021)	
<b>«О разграничении «движимое/недвижимое» по налогу на имущество»</b> (дело № А18-1531/2019, ООО «Минеральная вода «Ачалуки» vs ФНС)	
Результат (в чью пользу)	Налогоплательщик
Округ, дело которого пересматривает ВС	АС СКО
Судья, передавший дело в СКЭС	Павлова Н.В.
Тема	Налог на имущество организаций
Судья, пересмотревший дело	<b>Павлова Н.В.</b> , Завьялова Т.В., Першутов А.Г.
Как рассматривалось дело	I (-) II (-) III (-)
Подавалась ли надзорная жалоба/результат	



**Суть:** спор касался вопроса об отнесении оборудования к движимому имуществу в целях исчисления налога на имущество организаций.

**Фабула дела:** по результатам проверки в отношении Общества было вынесено решение о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения, согласно которому налогоплательщику доначислен, в том числе, налог на имущество организаций.

Основанием для вынесения решения послужили выводы инспекции о том, что принадлежащее Обществу оборудование не является движимым имуществом, при приобретении не было учтено надлежащим образом, что привело к искажению налоговой базы по налогу на имущество.

Полагая, что решение по результатам ВМП вынесено необоснованно, налогоплательщик обжаловал его в УФНС, а затем в арбитражный суд.

**Суды трех инстанций** в удовлетворении заявления отказали.

Не согласившись с выводами судов, налогоплательщик обратился с жалобой в Верховный Суд РФ. В кассационной жалобе Общество указывало на то, что суды отказали заявителю в применении льгот, предусмотренных подп. 8 п. 4 ст. 374 и п. 25 ст. 381 НК РФ в отношении оборудования, выступавшего движимым имуществом при его приобретении, правомерно принятого на учет в качестве отдельных инвентарных объектов, которое в силу указанных норм не облагается налогом на имущество организаций.

По мнению Общества, если иное не вытекает из содержания ПБУ 6/01 и классификаторов основных фондов (основных средств), машины и оборудование, приобретенные как объекты движимого имущества, учитываются в бухгалтерском учете отдельно от зданий и сооружений, в качестве самостоятельных инвентарных объектов, и согласно п. 1 ст. 374 НК РФ подлежат налогообложению в таком качестве.

**СКЭС ВС РФ** отменила судебные акты нижестоящих судов и направила дело на новое рассмотрение в суд первой инстанции.

Учитывая установленное п. 6 ст. 3 НК РФ требование формальной определенности налоговых норм и содержащуюся в п. 1 ст. 374 НК РФ отсылку к правилам бухгалтерского учета при определении объекта налогообложения, Судебная коллегия указала, что помимо используемых гражданским законодательством критериев правового режима имущества, юридическое значение для целей применения подп. 8 п. 4 ст. 374, п. 25 ст. 381 НК РФ имеют принятые в бухгалтерском учете формализованные критерии признания имущества налогоплательщика (движимого и недвижимого) в качестве соответствующих объектов основных средств.

Согласно материалам дела объекты основных средств, приобретенные налогоплательщиком, являлись движимым имуществом, охарактеризованы в договорах и сопроводительных документах как различное оборудование и по правилам бухгалтерского учета подлежали принятию бухгалтерскому учету в качестве отдельных инвентарных объектов, что не оспаривалось налоговым органом при рассмотрении дела.

Сам по себе факт монтажа оборудования в зданиях и помещениях (цехах), предназначенных для обеспечения производственной деятельности, не может служить основанием для отказа в применении освобождения от налогообложения, в том числе по мотиву использования имущества (оборудования и зданий) по общему назначению, предопределенному технологией производства (розлива) минеральной воды, поскольку это приводит к дискриминационным условиям налогообложения лиц, осуществивших капитальные вложения в обновление основных средств.

При этом отражение затрат на приобретение имущества на счетах бухгалтерского учета, предназначенных для учета оборудования к установке и вложений во внеоборотные активы, вместо счета учета основных средств, не лишает налогоплательщика права на применение льготы по налогу, поскольку при надлежащем отражении спорных объектов на счете 01 «Основные средства» в качестве оконченого монтажом и принятого в эксплуатацию оборудования законные основания для взимания налога в любом случае отсутствовали бы. Иными словами, выявленные инспекцией нарушения, допущенные



при ведении обществом бухгалтерского учета, не могли привести к неуплате налога.

Экономколлегия подчеркнула, что при новом рассмотрении дела судам следует учесть изложенную правовую позицию и принять законные и обоснованные судебные акты.

#### **Комментарий:**

Невероятное количество копий сломано в судебной практике при рассмотрении споров об освобождении от обложения налогом на имущество «движимых» объектов — налоговые органы упорно пытаются признать такое имущество «улучшением» или «неотъемлемой частью» зданий, сооружений либо земельных участков. В то же время «усердствуют» и налогоплательщики в попытках отразить в учете части сложной недвижимой вещи как отдельные инвентарные (разумеется, «движимые») объекты. В итоге мы наблюдаем упорно повторяющуюся судебную практику, поскольку каждая из противоборствующих сторон настаивает на своей правоте.

Минфин и ФНС РФ также выпустили уже «миллион» разъяснений по данному вопросу, однако территориальные налоговые органы по-прежнему заявляют об «отсутствии сформировавшейся судебной практики» и обращаются с вопросами о критериях разграничения «движимости» и недвижимости. К моменту подготовки настоящего комментария последним «криком души» Федеральной налоговой службы стало Письмо от 25.11.2021 № БС-4-21/16452@ «О критериях разграничения движимого и недвижимого имущества в целях применения главы 30 Налогового кодекса Российской Федерации» — ответ на запрос МИ ФНС России по крупнейшим налогоплательщикам № 5, в котором в очередной раз были обобщены сформированные в судебной практике подходы.

Сегодня суды обращаются к цели введения льготы в виде освобождения «движимости» от обложения налогом на имущество. Подчеркивается, что цель законодателя состояла в сокращении состава облагаемых налогом объектов имущества организаций, что, благодаря упрощению учета объектов налогообложения и снижению налоговой нагрузки, должно было способствовать поощрению налогоплательщиков к правомерному поведению в фискальных правоотношениях, стимулированию организаций к инвестированию в средства производства, к их модернизации, приобретению новых и развитию существующих средств производства.

Цель освобождения от налогообложения движимого имущества, принятого к учету после 1 января 2013 г., состояла в поощрении инвестиций в новое оборудование, что при сохранении налогообложения уже введенного в эксплуатацию оборудования позволило бы реализовать стимул к обновлению основных средств без существенных потерь для бюджетов.

В комментируемом Определении с опорой на ранее вынесенные Экономколлегией решения подчеркнуто, что сами по себе гражданско-правовые критерии прочной связи вещи с землей, невозможности раздела вещи в натуре без разрушения, повреждения вещи или изменения ее назначения, а также соединения вещей для использования по общему назначению, применяемые гражданским законодательством (п. 1 ст. 130, п. 1 ст. 133, ст. 134 ГК РФ), не позволяют однозначно решить вопрос о праве налогоплательщиков на примене-

ние рассматриваемой льготы, поскольку эти критерии не позволяют разграничить инвестиции в обновление производственного оборудования и создание некапитальных сооружений от инвестиций в создание (улучшение) объектов недвижимости — зданий и капитальных сооружений. В обоих случаях приобретаемые налогоплательщиком активы до окончания монтажа не имеют прочной связи с землей, а после начала эксплуатации могут образовывать сложную вещь с объектом недвижимости, разделение которой без разрушения или повреждения становится невозможным или экономически нецелесообразным.

Наряду с комментируемым Определением ключевыми судебными актами по вопросу разграничения движимого и недвижимого имущества в целях обложения объектов налогом на имущество являются Определение ВС РФ от 12.07.2019 № 307-ЭС19-5241 (ЗАО «Лесозавод 25»), от 17.05.2021 № 308-ЭС20-23222 (ООО «Юг-Новый Век»).

В рассматриваемом Определении примечателен также вывод Экономколлегии о том, что ошибочный учет спорного оборудования на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы», а не 01 «Основные средства», не лишает налогоплательщика права на применение льготы по налогу, поскольку при надлежащем отражении спорных объектов на счете 01 в качестве оконченого монтажом и принятого в эксплуатацию оборудования законные основания для взимания налога отсутствовали бы. Выявленные инспекцией нарушения, допущенные при ведении обществом бухгалтерского учета, не могли привести к неуплате налога.

При новом рассмотрении дела требования налогоплательщика были удовлетворены частично (Решение Арбитражного суда Республики Ингушетия от 04.04.2022).

Комментируемое Определение включено в «Обзор судебной практики Верховного суда Российской Федерации № 4 (2021)» (утв. Президиумом ВС РФ 16.02.2022) и «Обзор правовых позиций, отраженных в судебных актах Конституционного Суда Российской Федерации и Верховного Суда Российской Федерации, принятых в третьем квартале 2021 года по вопросам налогообложения» (Письмо ФНС РФ от 16.12.2021 № БВ-4-7/17685@).

## Позиция № 25

Начало течения срока на возврат переплаты по УСН участника схемы «дробления» бизнеса зависит от его осведомленности об участии в данной схеме. Если ИП-участник схемы «дробления» не осуществлял реальную предпринимательскую деятельность, а был лишь задействован в схеме, он не мог не знать об излишней уплате налога в момент перечисления его в бюджет и срок на возврат следует исчислять с момента уплаты.

Определение ВС РФ от 18.10.2021 № 309-ЭС21-11163  
(дело № А60-29781/2020)

### Дело № 25 (-) (18.10.2021)

66

«Возврат налогов при выявлении «дробления бизнеса»  
(дело № А60-29781/2020 от 18.10.2021, Гуторова К.В. vs ФНС)

Результат (в чью пользу)	ФНС (на новое рассмотрение)
Округ, дело которого пересматривает ВС	АС УО
Судья, передавший дело в СКЭС	Тютин Д.В.
Тема	Возврат налогов
Судья, пересмотревший дело	<b>Тютин Д.В.</b> , Першутов А.Г., Антонова М.К.
Как рассматривалось дело	I (+) II (+) III (+)
Подавалась ли надзорная жалоба/результат	-

**Суть:** спор касался вопроса об исчислении срока для возврата излишне уплаченного налога в ситуации, когда переплата образовалась после доначислений контрагенту по итогам налоговой проверки.

**Фабула дела:** в 2015, 2016 годах предприниматель Гуторова К. В. применяла УСН с объектом налогообложения «доходы, уменьшенные на величину расходов». Налоговая декларация за 2015 год с исчисленной суммой налога представлена в налоговый орган 18.04.2016; за 2016 год с исчисленной суммой налога — 26.04.2017. Платежным поручением от 29.04.2016 предпринимателем Гуторовой К. В. уплачен налог за 2015 год; платежными поручениями от 25.04.2016, от 15.07.2016 и от 25.10.2016 — за 2016 год в сумме 740000 руб.

Налоговым органом в отношении ИП Павлоса Константина Владимировича (далее — предприниматель Павлос К. В.), являвшегося контрагентом в т. ч. предпринимателя Гуторовой К. В., проведена выездная налоговая проверка за период с 01.01.2014 по 31.12.2016. По итогам проведения проверки сделан вывод о создании предпринимателем Павлосом К. В. схемы «дробления бизнеса», распределения им выручки между взаимозависимыми лицами, в т. ч. предпринимателем Гуторовой К. В., с целью создания формальных условий для применения УСН. По результатам проверки решением от 18.09.2019 предпринимателю Павлосу К. В. доначислены налоги по общей системе налогообложения за 2014-2016 годы, в том числе с учетом доходов и расходов предпринимателя Гуторовой К. В. за 2015-2016 годы.

Предприниматель Гуторова К. В. обратилась в налоговый орган с заявлениями о возврате излишне уплаченного налога по УСН, в том числе за 2015 год (заявление от 29.11.2019), за 2016 (заявление от 03.12.2019). Налоговым органом приняты решения об отказе в возврате налога по УСН по основанию истечения трех лет для подачи заявления о возврате.

В суд с заявлением о признании отказов налогового органа незаконными предприниматель Гуторова К. В. обратилась 16.06.2020.

**Суды**, удовлетворяя заявленное требование, пришли к выводу, что предприниматель Гуторова К. В. могла узнать об излишней уплате ей налога по УСН только после принятия налоговым органом решения от 18.09.2019 в отношении предпринимателя Павлоса К. В., вследствие чего трехлетний срок, предусмотренный ст. 78 и 79 НК РФ, предпринимателем Гуторовой К. В. не пропущен.

Не согласившись с выводами судов, налоговый орган обратился с жалобой в Верховный Суд РФ. В обоснование своей позиции инспекция указывала, что решение от 18.09.2019, принятое в отношении предпринимателя Павлоса К. В. и установившее «дробление бизнеса» с участием предпринимателя Гуторовой К. В., не может влиять на определение момента, когда предприниматель Гуторова К. В. узнала или должна была узнать об уплате ей налога по УСН в излишней сумме, в том числе и по той причине, что данный налог его плательщики исчисляют, декларируют и уплачивают самостоятельно.

**СКЭС ВС РФ** отменила судебные акты нижестоящих судов и направила дело на новое рассмотрение в суд первой инстанции.

Судебная коллегия указала, положения НК РФ презюмируют, что налогоплательщик налога на УСН по итогам налогового (отчетного) периода обладает всей полнотой информации о налогооблагаемых фактах его собственной предпринимательской деятельности, влияющих на размер указанного налога, вследствие чего он может его самостоятельно исчислить, продекларировать и уплатить.

Гуторова К. В. первоначально продекларировала УСН за 2015-2016 годы и уплатила его в установленные законодательством о налогах сроки, после чего, 09.10.2019 представила уточненные декларации по УСН за 2015-2016 годы без исчисленных сумм налога и истребовала (в варианте имущественного требования) в суде излишне, по ее мнению, уплаченный ей налог.

Исходя из правовой позиции, изложенной в ряде актов высших судебных органов, (в том числе Постановление Президиума ВАС РФ от 28.06.2011 №

17750/10, Определения ВС РФ от 03.09.2015 № 306-КГ15–6527, от 11.10.2017 № 305-КГ17–6968, от 12.05.2021 № 309-ЭС20-22198), юридические основания для возврата переплаты по итогам финансово — хозяйственной деятельности наступают с даты представления налоговой декларации (расчета) за соответствующий налоговый (расчетный) период, но не позднее срока, установленного для ее представления в налоговый орган. По какой именно причине Гуторова К. В., будучи обязанной самостоятельно исчислять, декларировать и уплачивать налог по УСН по итогам своей предпринимательской деятельности, могла узнать об излишней уплате ей налога только после принятия налоговым органом решения в отношении иного лица — предпринимателя Павлоса К. В., из оспариваемых судебных актов по делу не следует.

Кроме того, судами не исследованы вопросы о том, осуществляла ли в действительности Гуторова К. В. облагаемую УСН предпринимательскую деятельность в 2015-2016 годах, самостоятельно ли она исчисляла, декларировала и уплачивала данный налог. Разрешение данных вопросов является существенным, поскольку в том случае, если Гуторова К. В. реально не осуществляла облагаемую УСН предпринимательскую деятельность, она не могла не осознавать факт излишней уплаты ею налога по УСН непосредственно в момент уплаты.

СКЭС пришла к выводу, что указанные обстоятельства являются существенными нарушениями норм материального права, и отправила дело на новое рассмотрение.

#### **Комментарий:**

В судебной практике на момент принятия комментируемого Определения сложились три подхода относительно исчисления срока для возврата переплаты по УСН в случае установления схемы «дробления» бизнеса и признания доходов подконтрольных лиц доходами организатора схемы.

Первый состоял в исчислении срока на возврат переплаты с момента вступления в силу решения инспекции о доначислении налогов организатору схемы. Именно этот подход был применен судьями в рассматриваемом деле.

Второй подход (его поддерживали судьи в Северо-Западном округе) заключался в том, что трехлетний срок на возврат переплаты исчисляется с момента вынесения налоговым органом решения об отказе в удовлетворении заявления налогоплательщика о возврате переплаты. Арбитры считали, что аргументы ИФНС относительно того, что все участники схемы «дробления» бизнеса изначально знали о неправомерном отражении в налоговой отчетности обязательств по УСН, не опровергают вывод о необходимости исчисления срока для возврата с момента вынесения решения ИФНС об отказе участнику в возврате переплаты (см., н-р, Постановления Арбитражного суда Северо-Западного округа от 15.06.2021 по делу № А66–1025/2019, от 24.06.2021 по делу № А66–7903/2019, от 28.06.2021 по делу № А66–1735/2019, от 05.07.2021 по делу № А66–1192/2019 и др.)

Согласно третьему подходу, назовем его «классическим», юридические основания для возврата переплаты наступают с даты представления налоговой декларации (расчета) за соответствующий налоговый (расчетный) период, но не позднее срока, установленного для ее представления в налоговый орган

(см., н-р, Постановление Президиума ВАС РФ от 28.06.2011 № 17750/10, Определения ВС РФ от 03.09.2015 № 306-КГ15-6527, от 11.10.2017 № 305-КГ17-6968, от 12.05.2021 № 309-ЭС20-22198). Соответственно, с этого же момента налогоплательщик «узнает или должен узнать» об излишней уплате налога, т. е. начинается течь срок для возврата переплаты.

При этом, следует это признать, у судов не было единого подхода к решению данного вопроса: как обычно, все зависело от фактических обстоятельств дела.

К примеру, в делах с участием многострадавшего ИП Павлюса К. В., когда задействованные в схеме «дробления» ИП понеслись обращаться в суд за возвратом переплаты по УСН, судья Иванова С. О. с интервалом в несколько дней вынесла как «отказное» решение с выводом о том, что об излишней уплате налога ИП Хабибуллина узнала в момент уплаты (дело № А60–29334/2020), так и положительное для ИП Гуторовой решение, где было указано, что основанием для возникновения переплаты стало решение инспекции в отношении ИП Павлюса (рассматриваемое дело № А60–29781/2020).

СКЭС ВС РФ до момента принятия комментируемого Определения, как мы понимаем, предпочитала с этим особо не разбираться.

Так в Определении ВС РФ от 11.02.2021 № 307-ЭС20–23423 по делу № А26–2130/2020 (судья Завьялова Т. В.) высшая судебная инстанция поддержала коллег в их мнении о том, что налогоплательщик узнал об излишней уплате налогов только при принятии инспекцией решения об их доначислении организатору схемы «дробления»:

*«...суды при удовлетворении заявленного требования исходили из того, что обращение общества в суд совершено в пределах установленного Законом трехлетнего срока, считая со дня, когда заявитель узнал о нарушении своего права на своевременный возврат налога, а именно, с момента окончания налоговой проверки в отношении юридического лица, правоотношение с которым и послужило основанием для возникновения условий для необоснованного увеличения размера налогового обязательства общества.*

*Суды также отметили, что инспекцией не представлено доказательств того, что общество могло узнать о необоснованности исчисления и уплаты налога по УСН ранее окончания налоговой проверки».*

Практически одновременно Экономколлегией было вынесено определение в поддержку «классического» подхода (Определение ВС РФ от 26.03.2021 № 309-ЭС21–1757 по делу № А60–73782/2019 (судья Тютин Д. В.):

*«Как следует из судебных актов, предприниматель обратился в инспекцию с заявлением от 03.12.2019 о возврате сумм излишне уплаченного единого налога при упрощенной системе налогообложения за 2014 год, полагая, что основанием возникновения переплаты по налогу стало решение инспекции от 18.09.2019 о привлечении к налоговой ответственности контрагента заявителя — ИП Павлос Галины Анатольевны...*

*Суды установили, что в рассматриваемом случае указанный срок исчисляется с момента уплаты предпринимателем налога по платежному поручению от 29.04.2015 № 19, при этом вынесенное инспекцией решение в отношении контрагента предпринимателя не повлияло на порядок исчисления срока, поскольку заявитель знал или должен был*



***знать, что отношения в рамках заключенного сторонами агентского договора в действительности таковыми не являются».***

В комментируемом Определении высшая судебная инстанция обратила внимание на то, что момент начала течения срока на возврат переплаты следует определять с учетом того, была ли ИП Гуторова участником схемы «дробления», организованной ИП Павлюсом К. В., т. е. могла ли в момент уплаты налога знать об отсутствии обязанности по его уплате и вела ли самостоятельную предпринимательскую деятельность.

Соответственно, развивая логику Экономколлегии, следует сделать вывод, что если ИП Гуторова — участник схемы и вела самостоятельную экономическую деятельность, то о факте излишней уплаты она знала уже в момент внесения денежных средств в бюджет и с этой даты начался отсчет срока на возврат налога (т. е. он пропущен).

Если ИП Гуторова реально не осуществляла реальную предпринимательскую деятельность, а была лишь задействована организатором (ИП Павлюсом) в схеме по минимизации налоговых обязательств, то она также была осведомлена о переплате (отсутствии оснований для уплаты налога) в момент внесения денег в казну, срок возврата переплаты в этом случае тоже будет пропущен.

Необходимо также отметить, что Экономколлегия изъявляла желание «проверить» и подход судов Северо-Западного округа о начале течения срока на возврат переплаты при выявлении схемы «дробления» с момента отказа инспекции в возврате налога (Определение ВС РФ от 25.11.2021 по делу № А66–1025/2019), однако инспекция «передумала» судиться и подала ходатайство об отказе от кассационной жалобы. В результате ВС РФ прекратил производство по делу (Определение ВС РФ от 06.04.2022 № 307-ЭС21-17081).

С момента принятия комментируемого Определения практика судов на местах, возможно, станет единообразной, однако негативной для налогоплательщиков: шансов на возврат излишне уплаченного налога по УСН при «дроблении» останется ничтожно мало, а бюджет, придется это признать, получит налог дважды — от ИП на УСН и от организатора схемы по ОСНО.

В передаче надзорной жалобы для рассмотрения в Президиуме ВАС РФ налогоплательщику было отказано (Определение ВС РФ от 25.03.2022 № № 450-ПЭК21).

При повторном рассмотрении дела в суде первой инстанции в удовлетворении требований заявителя было отказано со ссылкой на ст. 54.1 НК РФ (Решение Арбитражного суда Свердловской области от 20.05.2022).

При этом суд не стал разбираться в том, пропущен или нет срок на возврат переплаты, а, посчитав ИП Гуторову соучастником схемы «дробления» и указав на причинение ущерба бюджету совместными действиями ИП Павлоса и включенных в схему лиц, признал ее права не нарушенными в результате излишней уплаты налога. В подтверждение своей позиции суд руководствовался Определением ВС РФ от 23.03.2022 № 307-ЭС21-17087.

Определение включено в «Обзор правовых позиций, отраженных в судебных актах Конституционного Суда Российской Федерации и Верховного Суда Российской Федерации, принятых в четвертом квартале 2021 года по вопросам налогообложения» (Письмо ФНС РФ от 02.03.2022 № БВ-4-7/2500@).



## Позиция № 26

**Таможенные платежи подлежат взысканию с покупателя, не ввозившего товар на территорию РФ, если он знал (или должен был знать) о недостоверном декларировании и неполной уплате таможенных платежей третьими лицами**

Определение ВС РФ от 28.10.2021 № 306-ЭС21-10075  
(дело № А55-39440/2019)

### Дело № 26 (-) (28.10.2021)

68

**«Надлежащий плательщик таможенных платежей»**  
(дело № А55-39440/2019, АО РКЦ «Прогресс» vs ФТС)

Результат (в чью пользу)	Таможенный орган (новое рассмотрение)
Округ, дело которого пересматривает ВС	АС УО
Судья, передавший дело в СКЭС	Тютин Д.В.
Тема	Таможенные платежи
Судья, пересмотревший дело	<b>Павлова Н.В.</b> , Пронина М.В., Тютин Д.В.
Как рассматривалось дело	I (+) II (+) III (+)
Подавалась ли надзорная жалоба/результат	-



**Суть:** спор касался вопроса о взыскании таможенных платежей за счет товара, собственником которого не является плательщик.

**Фабула дела:** между фирмой «PIETRO CARNAGHI S. P.A» (Италия) и ООО «Технокомплектлинии» заключен контракт, предмет которого — «Вертикальный токарно — фрезерный центр модели АС 62 ТМ 5500». Все права и обязанности стороны по данному контракту ООО «Технокомплектлинии» по согласованию с представителем итальянской фирмы передало российской фирме ООО «СТК-Экспорт 2002».

В рамках внешнеторгового контракта ООО «СТК-Экспорт 2002» осуществлен ввоз товаров, заявленных в таможенных декларациях как «составные части «Вертикального токарно — фрезерного центра модели АС 62 ТМ 5500». Согласно контракту конечным пользователем оборудования является АО РКЦ

«Прогресс».

Ввезенные товары помещены под таможенную процедуру выпуска для внутреннего потребления, таможенным представителем ООО «Ростэк-Самара» (переименовано в ООО «РТП»).

Таможенным органом было принято решение об открытии встречной выездной таможенной проверки у АО «РКЦ «Прогресс», в ходе которой выявлены факты неверной классификации при декларировании товаров по ТН ВЭД ЕАЭС, что повлекло занижение суммы уплаченных таможенных платежей.

Установлено, что товары, ввезенные и продекларированные по восьми таможенным декларациям, являются «Вертикальным токарно-фрезерным центром модели АС 62 ТМ 5500» в разобранном (несобранном) виде, обладающим основными свойствами комплектного и завершеного товара. Также установлено, что ввезенный товар установлен на территории АО РКЦ «Прогресс» в механообрабатывающем цехе в собранном виде.

Аналогичные факты нарушения выявлены таможенным органом и по другому договору. В итоге были внесены изменения в сведения, содержащиеся в декларациях на товары, и выполнена корректировка их электронных копий, что повлияло на величину таможенных платежей.

Общество обжаловало решение таможни в суд, но получило отказ.

Срок добровольной уплаты по требованиям об уплате таможенных платежей, направленных в адрес ООО «СТК-Экспорт 2002» и ООО «РТП», истек 26.02.2018.

Поскольку ООО «СТК-Экспорт 2002» прекратило деятельность в связи с его ликвидацией, таможней принято решение о признании безнадежными к взысканию и списанию сумм таможенных платежей в отношении задолженности декларанта.

В отношении ООО «РТП» ФНС России также подано заявление в суд о признании должника банкротом.

В итоге таможней учитывается задолженность в отношении ООО «РТП» (таможенный представитель), которое в соответствии с таможенным законодательством несет солидарно ответственность по уплате таможенных платежей с декларантом — ООО «СТКЭкспорт 2002».

Поскольку принятые таможней меры по взысканию таможенных платежей в отношении декларанта — ООО «СТК-Экспорт 2002» и таможенного представителя — ООО «РТП» оказались безрезультатными, ей принято решение об обращении взыскания на товары, в отношении которых пошлины не уплачены и владельцем которых является АО «РКЦ Прогресс». Для этого таможня обратилась в суд.

Но **суды трех инстанций** оказали в удовлетворении этого требования. Они исходили из того, что обращение взыскания на станки не может влечь возложения на его собственника публично-правовой обязанности по уплате таможенных платежей, не исполненной третьим лицом, что соответствует правовой позиции КС РФ (Определение от 05.02.2009 № 248-О-П).

По мнению судов, таможенный орган не представил доказательств, свидетельствующих о том, что Общество на момент приобретения товара знало или должно было знать о незаконности его ввоза на территорию России.

Таможня подала в ВС РФ кассационную жалобу. По ее мнению, ст. 79 Федерального закона № 289-ФЗ не ограничивает взыскание таможенных платежей за счет товара, собственником которого не является плательщик.

**СКЭС** отменила судебные акты нижестоящих судов и направила дело на новое рассмотрение в суд первой инстанции.

Судебная коллегия указала, что лица, которые на момент приобретения товара не знали и не должны были знать о незаконности его ввоза на территорию РФ, не могут рассматриваться как ответственные за таможенное оформление соответствующих товаров, включая уплату таможенных платежей. В случае же, если в отношениях, связанных с приобретением имущества, заведомо происходящего из-за границы, приобретатель не проявил ту степень заботливости и осмотрительности, какая от него требовалась в целях надлежащего соблюдения таможенного законодательства, это дает основания говорить о его вине в форме неосторожности.

Вместе с тем неосторожный приобретатель, понесший бремя расходов в результате уплаты таможенных платежей, во всяком случае может — на условиях, предусмотренных гражданским законодательством, и в порядке, установленном соответствующим процессуальным законодательством, — требовать возмещения понесенных им расходов со стороны лиц, у которых он приобрел это имущество.

Экономколлегия подчеркнула, что при рассмотрении настоящего дела суды не учли должным образом вышеназванные требования законодательства и правовые позиции КС РФ, посвященные правовому регулированию последствий незаконного ввоза товаров на таможенную территорию. Высказанные в судебных актах суждения об отсутствии оснований для применения ст. 79 Закона о таможенном регулировании и обращения взыскания на товары основаны только на том, что общество «РКЦ «ПРОГРЕСС» не участвовало в декларировании оборудования при его ввозе и не являлось участником таможенных правоотношений в этот момент.

Однако с учетом правовой позиции КС РФ значение для правильного разрешения настоящего спора имели иные обстоятельства, а именно то, знало или должно было знать привлекаемое к уплате таможенных платежей лицо о незаконном перемещении (ввозе) товаров, проявив ту степень осмотрительности, какая от него требовалась по характеру исполняемого обязательства и условиям оборота.

В рассматриваемом случае общество РКЦ «ПРОГРЕСС» изначально являлось конечным потребителем ввозимых товаров, а общество «СТК — Экспорт 2002» выполняло посредническую функцию, не имея самостоятельного интереса ни в заключении внешнеторговых сделок с иностранными поставщиками оборудования, ни в использовании импортированного оборудования. В сложившейся ситуации разумный потребитель не мог не проявлять внимание к правильности и полноте соблюдения таможенных формальностей при ввозе закупленного для него оборудования.

#### **Комментарий:**

Положения ст. 79 Федерального закона от 03.08.2018 № 289-ФЗ «О таможенном регулировании...» при буквальном толковании позволяют обращать взы-

скание на ввезенный товар в случае неуплаты (неполной уплаты) таможенных пошлин при его ввозе, даже если собственник товара его не ввозил и к нарушениям таможенного законодательства третьими лицами отношения не имел.

Ранее аналогичное регулирование содержалось в статье 352 утратившего силу Таможенного кодекса РФ.

Решениями Конституционного Суда толкование данной нормы было несколько смягчено: указано на необходимость выяснять, знал ли (или должен был знать) собственник товара о том, что при ввозе товара таможенные платежи не были уплачены (были уплачены не полностью) и проявил ли он должную осмотрительность в целях надлежащего соблюдения таможенного законодательства (Определения КС РФ от 12.05.2006 № 167-О, от 05.02.2009 № 248-О-П).

В комментируемом Определении Экономколлегия заостряла внимание на том, что во внешнеторговых контрактах и таможенных декларациях на товар (задекларированный по частям) Общество было указано как конечный его получатель, поэтому имело возможность проверить соблюдение таможенного законодательства при ввозе оборудования из-за рубежа, т. е. проявить необходимую осмотрительность.

В то же время среди документов, относящихся к товару, которые продавец обязан предать покупателю, таможенные декларации не названы: в силу п. 2 ст. 456 ГК РФ продавец обязан одновременно с передачей вещи передать покупателю относящиеся к ней документы (технический паспорт, сертификат качества, инструкцию по эксплуатации и т. п.), предусмотренные законом, иными правовыми актами или договором.

Налоговое, бухгалтерское и таможенное законодательство также не устанавливают обязанности продавца передать покупателю таможенную декларацию (в т. ч. ее копию).

Следовательно, если договором купли-продажи прямо не закреплена обязанность поставщика предоставить покупателю декларацию на товар, он не обязан этого делать — т. е. как было задекларировано оборудование и полностью ли были внесены таможенные платежи, Общество было вправе не знать.

Кроме того, вызывает удивление вопрос ВС РФ в комментируемом Определении о необходимости объяснения причин, по которым Общество не заключило внешнеторговые контракты непосредственно с иностранными поставщиками — при том, что уже давно сформирована практика об отсутствии у арбитров права на оценку целесообразности решений, принимаемых хозяйствующими субъектами.

В судебной практике поддерживается позиция о том, что законодательство связывает возможность изъятия товара у добросовестного собственника только в случае доказанности его осведомленности о незаконности ввоза приобретенного им товара на территорию РФ (см., н-р, Постановление КС РФ от 14.05.1999 № 8-П, Определение КС РФ от 27.11.2001 № 202-О, Определение КС РФ от 12.05.2006 № 167-О, Постановление Арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 20.01.2020 по делу № А63–23496/2018 (оставлено в силе Определением ВС РФ от 22.04.2020 № 308-ЭС20-5819).

В то же время имеются решения, в которых указывается, что приобретатели

иностранного товара- предприниматели как квалифицированные участники оборота имеют возможность получить информацию о законности его ввоза на территорию РФ и надлежащем таможенном декларировании.

Например, в Определении ВС РФ от 20.02.2017 № 303-КГ16–20507 по делу № А51–3622/2016 был сделан следующий вывод:

***«Истец, будучи предпринимателем, приобретая спорные товары заведомо иностранного происхождения для предпринимательской деятельности и последующей реализации в розницу, не мог не знать об отсутствии документов, подтверждающих легальность ввоза, то есть, о незаконности ввоза товаров на таможенную территорию таможенного союза, однако не принял мер к тому, чтобы узнать, проходили ли они таможенное оформление, уплачены ли за них таможенные платежи, могут ли они находиться в свободном обращении.»***

*При таких обстоятельствах, установив, что суды рассмотрели по существу требования общества и установили фактические обстоятельства, имеющие значение для дела, суд кассационной инстанции признал ошибочным выводы судов о наличии правовых оснований для удовлетворения заявленных требований и пришел к выводу об обоснованности возложения таможенной на предпринимателя обязанности по уплате таможенных пошлин за товары, незаконно перемещенные через таможенную границу.*

*Неправильного применения норм права, влекущих отмену оспариваемых судебных актов, не усматривается».*

Аналогичные выводы содержатся в Постановлении Арбитражного суда Уральского округа от 20.02.2020 по делу № А60–27623/2019, Постановлении Третьего арбитражного апелляционного суда от 03.04.2019 по делу № А33–23138/2018 и др.

Таким образом, позиция, занятая Экономколлегией в комментируемом Определении, и ранее была нередка в судебной практике. Следует признать, что изначально получившие развитие в делах о необоснованной налоговой выгоде требования к «должной осмотрительности» при выборе контрагента по сделке суды сегодня активно распространяют и на таможенные правоотношения.

Также отметим, что в настоящее время таможенный контроль после выпуска товаров является одним из приоритетных направлений деятельности таможенных органов. Если ранее случаи проведения такого контроля были эпизодическими, то сейчас он проводится на плановой основе. Таможенные органы вправе проводить таможенные проверки в отношении выпущенных в свободное обращение товаров как непосредственно у декларантов, так и у лиц, которые приобрели ввезенные товары (п. 5 ст. 311 ТК ЕАЭС).

При новом рассмотрении требования таможенного органа были удовлетворены, таможенные платежи в полном объеме были взысканы с АО «РКЦ «Прогресс». Поведение покупателя было признано недобросовестным ввиду того, что им не была проявлена та степень заботливости и осмотрительности, какая от него требовалась в целях надлежащего соблюдения таможенного законодательства (Решение Арбитражного суда Самарской области от 21.03.2022). Постановлением Одиннадцатого арбитражного апелляционного суда от 14.06.2022 решение оставлено без изменения. В Арбитражном суде Поволжского округа дело пока не рассмотрено.

## Позиция № 27

**Течение срока давности для возврата ИП переплаты по страховым взносам начинается с момента подачи декларации по НДФЛ за налоговый период**

Определение ВС РФ от 16.11.2021 № 308-ЭС21-12599  
(дело № А53-6401/2020)

<b>Дело № 27 (+)</b> (16.11.2021) <b>«Срок давности на возврат страх/взносов»</b> (дело № А53-6401/2020, ИП Спивак А.В. vs ФНС)	
Результат (в чью пользу)	В пользу налогоплательщика
Округ, дело которого пересматривает ВС	АС СКО
Судья, передавший дело в СКЭС	Першутов А.Г.
Тема	Возврат налогов
Судья, пересмотревший дело	<b>Иваненко Ю.Г.</b> , Першутов А.Г., Тютин Д.В.
Как рассматривалось дело	I (+) II (-) III (-)
Подавалась ли надзорная жалоба/результат	-

**Суть:** спор касался вопроса об исчисления срока давности на возврат переплаты по страховым взносам.

**Фабула дела:** Предприниматель, применяющий общую систему налогообложения, в период 2014, 2015, 2016 гг. уплачивал страховые взносы, исчисленные с суммы доходов плательщика страховых взносов, превышающих 300000 руб., производя расчет только на основании полученных доходов, без учета расходов.

Однако согласно правовой позиции Конституционного Суда РФ (Постановление от 30.11.2016 № 27-П) доход ИП, уплачивающего НДФЛ и не производящего выплат физическим лицам, подлежит уменьшению на сумму документально подтвержденных расходов.

Предприниматель обратился в Фонд с заявлением о возврате излишне уплаченных страховых взносов. Но получил отказ в связи с пропуском трехлетнего срока на обращение за возвратом переплаты.



**Суд первой инстанции** частично удовлетворил требования ИП, указав, что определение окончательного финансового результата и размера налоговой обязанности по НДФЛ производится в налоговой декларации, представляемой по итогам налогового периода, следовательно, о наличии переплаты ИП не мог узнать ранее определения налоговой базы за соответствующий год. Поскольку в рассматриваемом случае декларация по НДФЛ за 2016 год представлена 06.02.2017, суд пришел к выводу, что на момент обращения 31.01.2020 в Фонд с заявлением о возврате переплаты трехлетний срок не пропущен.

Но **апелляционная инстанция, поддержанная кассацией**, иначе посчитала срок давности — три года с даты последнего платежа, произведенного предпринимателем 04.10.2016 — и отказала в удовлетворении требований.

Предприниматель обратился в ВС РФ с кассационной жалобой.

**СКЭС** отменила постановления судов кассационной и апелляционной инстанции, оставив в силе решение суда первой инстанции.

Судебная коллегия указала, что трехлетний срок для обращения с заявлением о возврате переплаты, возникшей в результате уплаты авансовых платежей, подлежит исчислению с момента определения окончательного финансового результата по итогам налогового периода (нарастающим итогом), а именно: с даты представления налоговой декларации за соответствующий год, но не позднее срока, установленного для ее представления в налоговый орган.

Поскольку декларацию 3-НДФЛ за 2016 год со сроком представления до 02.05.2017 ИП представил в инспекцию 06.02.2017. Следовательно, обращение 31.01.2020 в управление с заявлением о возврате излишне уплаченных страховых взносов осуществлено с соблюдением трехлетнего срока, установленного п. 7 ст. 78 НК РФ.

#### **Комментарий:**

Позиция не нова и даже в 2021 г. была в очередной раз высказана Верховным Судом в Определении от 12.05.2021 № 309-ЭС20–22198 по делу № А47–18534/2019 (см. комментарий к позиции № 11). Ранее такой же вывод был сделан в Постановлении Президиума ВАС РФ от 28.06.2011 № 17750/10, Определениях ВС РФ от 03.09.2015 № 306-КГ15–6527 и от 11.10.2017 № 305-КГ17–6968.

При этом отметим, что в Определении от 12.05.2021 № 309-ЭС20–22198 трехлетний срок отсчитывался с момента представления расчета по страховым взносам, поскольку заявителем была организация, тогда как в комментарии Определении Экономколлегия указала, что срок на возврат переплаты по страховым взносам следует отсчитывать с момента подачи декларации по НДФЛ, т. к. ИП является плательщиком этого налога и «определение окончательного финансового результата экономической деятельности и величины дохода произведено предпринимателем в налоговой декларации по НДФЛ, представляемой по итогам налогового периода...»




## Позиция № 28

**Добросовестный инвестор не может быть лишен права на льготу, если условия ее применения были изменены на основании закона, принятого после заключения инвестиционного договора**

Определение ВС РФ от 24.11.2021 № 310-ЭС21-11695  
(дело № А14-65/2020)

<b>Дело № 28 (+)</b> (24.11.2021)		73
<b>«Применение инвест/льготы по налогу на имущество»</b> (дело № А14-65/2020, АО «Воронежский синтетический каучук» vs ФНС)		
Результат (в чью пользу)	В пользу налогоплательщика (направлено на новое рассмотрение)	
Округ, дело которого пересматривает ВС	АС ЦО	
Судья, передавший дело в СКЭС	Першутов А.Г.	
Тема	Налог на имущество орг-ий	
Судья, пересмотревший дело	<b>Иваненко Ю.Г.</b> , Першутов А.Г., Павлова Н.В.	
Как рассматривалось дело	I (-) II (-) III (-)	
Подавалась ли надзорная жалоба/результат	-	


Группа компаний  
НАЛОГИ И ФИНАНСОВОЕ ПРАВО
2021 ИТОГИ

**Суть:** спор касался вопроса о действии во времени законодательных изменений в части применения инвестиционных налоговых льгот.

**Фабула дела:** основанием для принятия налоговым органом решения в части доначисления Обществу налога на имущество организаций за 2014-2016 гг. послужили выводы о необоснованном применении Обществом льготной ставки в размере 0,2%, предусмотренной Законом Воронежской области от 27.11.2003 № 62-ОЗ «О налоге на имущество организаций», в отношении имущества, введенного в эксплуатацию в рамках инвестиционного проекта.

По мнению налогового органа, Общество не имело правовых оснований для применения пониженной ставки. Начиная с 01.01.2013, в базу по налогу на имущество более не включаются объекты движимого имущества — основные средства, принятые на учет после названной даты (п. 4 ст. 374 НК РФ в ред. Федерального закона от 29.11.2012 № 202-ФЗ).

Не согласившись с налоговым органом Общество обжаловало его решение сначала в вышестоящий налоговый орган, а затем в суд.

**Суды трех инстанций** отказали Обществу в удовлетворении требований. В обоснование своих выводов они указали, что в соответствии с Законом Воронежской области от 07.07.2006 № 67-ОЗ «О государственной (областной) поддержке инвестиционной деятельности на территории Воронежской области» организациям, реализующим особо значимые инвестиционные проекты, оказывается государственная (областная) поддержка в форме предоставления налоговых льгот по налогу на имущество, в виде пониженной налоговой ставки.

Законом Воронежской области от 27.11.2003 № 62-ОЗ «О налоге на имущество организаций» установлено, что ставка налога на имущество для организаций, реализующих особо значимые инвестиционные проекты в соответствии с Законом № 67-ОЗ, направленные на модернизацию, реконструкцию, расширение или техническое перевооружение действующего производства, устанавливается на срок три года, начиная с налогового периода, следующего за налоговым периодом, в котором в установленном порядке осуществлен ввод в эксплуатацию производственных мощностей, включенных в инвестиционный проект в целом.

Ставка налога (от 0,2 до 2 процентов) определяется в зависимости от результата соотношения стоимости введенных основных средств по инвестиционному проекту к налогооблагаемой базе по налогу на имущество организаций, выраженного в процентах.

Расчет ставки налога на имущество организаций определен Обществом как соотношение стоимости введенных основных средств по инвестиционному проекту, которая включает в себя как недвижимое, так и движимое имущество, к исчисленной на 31.05.2013 стоимости имущества организации, признаваемого объектом налогообложения, в формировании которой с 01.01.2013 не принимает участие стоимость движимого имущества, и определена налоговая ставка 0,2 процента.

В этой связи суды пришли к выводу, что общество не имело правовых оснований для применения пониженной налоговой ставки по следующим основаниям. Суды указали, что начиная с 01.01.2013 в налоговую базу по налогу на имущество включаются объекты недвижимости и более не включаются объекты движимого имущества — основные средства, принятые на учет после названной даты. Признавая доначисление налога на имущество налоговым органом обоснованным, суды исходили из того, что при расчете соотношения для целей определения размера пониженной ставки налога на имущество Общество нарушило принцип использования сопоставимых показателей при определении налогооблагаемых обстоятельств.

Не согласившись с выводами судов, Общество обратилось с жалобой в Верховный Суд РФ. В обоснование своей позиции налогоплательщик указывает, что изменение федерального законодательства, повлекшее опосредованным путем изменения требований для получения налоговой льготы на региональном уровне, не может служить основанием для отказа в применении пониженной ставки налога для инвестора, приступившего к реализации инвестиционного проекта до принятия законодательных изменений. Последующее

изменение федерального законодательства не должно применяться с обратной силой к добросовестному инвестору.

**СКЭС ВС РФ** отменила судебные акты нижестоящих судов и направила дело на новое рассмотрение в суд первой инстанции.

В обоснование своей позиции Судебная коллегия указала, что ожидания налогоплательщиков — инвесторов относительно налоговой выгоды, которая может быть получена ими по окончании реализации инвестиционного проекта в результате применения соответствующих льгот формируются на момент начала осуществления инвестиций.

В связи с этим равенство прав инвесторов по общему правилу достигается при применении одинаковых условий предоставления льгот к налогоплательщикам, которые приступили к осуществлению инвестиций и реализовали инвестиционный проект в надлежащие сроки.

Принятые после начала реализации инвестиционного проекта акты законодательства о налогах и сборах по общему правилу не могут применяться с обратной силой к длящимся отношениям, связанным с осуществлением инвестиций, если это ухудшает положение налогоплательщиков-инвесторов, в том числе в сравнении с иными субъектами инвестиционной деятельности, а именно, исключают возможность применения льготы или уменьшает величину налоговой выгоды, извлекаемой инвестором из ее применения.

Иное не отвечало бы обязанностям государства, связанным с обеспечением стабильности прав субъектов инвестиционной деятельности, равных прав при осуществлении инвестиционной деятельности и защите инвестиций.

Следовательно, действуя добросовестно, Общество было вправе рассчитывать на то, что по окончании инвестиционного проекта оно сможет реализовать право на льготу и получить налоговую выгоду в соответствующем раз­ мере, исходя из стоимости всех основных средств, вводимых в эксплуатацию по результатам инвестиционного проекта.

В такой ситуации само по себе изменение федерального законодательства, повлекшее опосредованным путем изменение условий, необходимых для применения ставки налога 0,2%, предусмотренной ст. 1 Закона № 62-ОЗ, не могло служить безусловным основанием для отказа в применении пониженной ставки налога для инвестора, приступившего к реализации инвестиционного проекта до принятия новых актов законодательства, и для доначислением налога к уплате в несоизмеримо большем размере.

#### **Комментарий:**

Налоговый орган и суды нижестоящих инстанций в комментируемом деле «опростоволосились», ведь договор об инвестиционной деятельности налогоплательщик заключил 18.10.2012, а исключение объектов движимого имущества из налогооблагаемой базы произошло на основании закона, принятого позднее (Федеральный закон от 29.11.2012 № 202-ФЗ). Верховному Суду пришлось напоминать нижестоящим коллегам общее правило о том, что закон, ухудшающий положение налогоплательщиков, не может применяться с обратной силой к длящимся правоотношениям.

Теперь на «втором круге» рассмотрения дела арбитрам придется разбираться, было ли фактически ухудшено положение налогоплательщика отказом

в льготе по сравнению с налоговой выгодой, полученной от исключения «движимости» из объектов налогообложения.

На момент подготовки комментария дело повторно в суде первой инстанции не рассмотрено.

Определение включено ФНС РФ в «Обзор правовых позиций, отраженных в судебных актах Конституционного Суда Российской Федерации и Верховного Суда Российской Федерации, принятых в четвертом квартале 2021 года по вопросам налогообложения (Письмо ФНС РФ от 02.03.2022 № БВ-4-7/2500@).

## Позиция № 29

**Заведомая некорректность кадастровой оценки, о чем не мог не знать налогоплательщик, исключает его освобождение от пени и штрафа**

Определение ВС РФ от 24.11.2021 № 305-ЭС21-13506  
(дело № А40-29028/2018)

<b>Дело № 29 (+) (24.11.2021)</b> <b>«Налог на имущество по кадастровой стоимости»</b> (дело № А40-29028/2018, ООО «Велес Траст» vs ФНС)	
Результат (в чью пользу)	В пользу налогоплательщика (направлено на новое рассмотрение)
Округ, дело которого пересматривает ВС	АС МО
Судья, передавший дело в СКЭС	Тютин Д.В.
Тема	Налог на имущество орг-ий
Судья, пересмотревший дело	<b>Тютин Д.В.</b> , Першутов А.Г., Павлова Н.В.
Как рассматривалось дело	I (+) II (-) III (-)
Подавалась ли надзорная жалоба/результат	-



**Суть:** спор касался вопроса об исчислении налога на имущество организаций в случае изменения кадастровой стоимости объекта в течение налогового периода.

**Фабула дела:** Обществу на праве собственности принадлежало нежилое помещение.

Налоговым органом проведена камеральная налоговая проверка уточненной декларации Общества по налогу на имущество организаций за 2016 год, в которой Общество исчислило сумму налога исходя из кадастровой стоимости помещения 26548649 рублей и ставки налога 1,3%.

При проверке налоговым органом установлено, что спорное здание включено в Перечень объектов недвижимого имущества, в отношении которых налоговая база определяется как их кадастровая стоимость, утвержденный Постановлением Правительства Москвы от 28.11.2014 № 700-ПП.

Соответственно, налог на имущество организаций подлежит исчислению

по правилам ст. 378.2 НК РФ. В результате проводимых Департаментом экономической политики и развития города Москвы совместно с Департаментом городского имущества города Москвы мероприятий по повышению необоснованно заниженной кадастровой стоимости объектов Перечня объектов недвижимого имущества, в отношении которых налоговая база определяется как их кадастровая стоимость на 2016 год, решением Комиссии по рассмотрению споров о результатах определения кадастровой стоимости от 08.11.2016 кадастровая стоимость спорного помещения установлена в размере 423924170 рублей.

27.12.2016 соответствующие изменения внесены в ЕГРП, утверждены Постановлением Правительства Москвы от 26.12.2016 № 937-ПП и действуют с 01.01.2016.

Соответственно, налоговым органом по результатам проверки принято оспариваемое решение, в котором налог на имущество организаций за 2016 год исчислен исходя из кадастровой стоимости помещения 423924170 рублей, а также доначислены соответствующие пени и санкции.

Не согласившись с решением налогового органа, Общество обжаловало его в вышестоящий налоговый орган, а затем в суд.

**Суд первой инстанции**, отказывая Обществу в удовлетворении заявленного требования, пришел к выводу о законности оспариваемого ненормативного правового акта налогового органа.

При рассмотрении дела в суде апелляционной инстанции Общество уточнило заявленное требование и просило признать недействительным решение инспекции в части доначисления пени и штрафа — полностью, доначисления налога на имущество организаций в сумме 1503244 рубля, исходя из подлежащего уплате за 2016 год налога в размере 4007770 рублей, с учетом кадастровой стоимости спорного помещения 308290000 рублей, установленной решением Московского городского суда от 09.04.2019 по делу № 3а-690/2019.

Соответственно, в части налога **суды апелляционной инстанции и округа** исходили из того, что за 2016 год налог подлежит уплате в размере 4007770 рублей, так как исчисляется из кадастровой стоимости спорного помещения 308290000 рублей, вследствие чего суды признали недействительным решение налогового органа в части доначисления налога на имущество организаций в сумме 1503244 рублей. В части пени и санкций суды апелляционной инстанции и округа удовлетворили требования Общества полностью и исходили из того, что Общество не может быть привлечено к ответственности за совершение налогового правонарушения в виде штрафа и пени при отсутствии вины в совершении налогового правонарушения.

Не согласившись с выводами судов, налоговый орган обратился с жалобой в Верховный Суд РФ. В обоснование своей позиции инспекция приводила доводы о том, что пени и штрафы должны быть исчислены исходя из того, что доначисление налога на имущество организаций признано недействительным не полностью, а частично в сумме 1503244 рублей. Оснований для выводов об отсутствии вины Общества, с точки зрения налогового органа, не имеется.

**СКЭС ВС РФ** отменила постановления апелляционной и кассационной ин-

станций и направила дело на новое рассмотрение.

В обоснование своих выводов Судебная коллегия указала, что различие между первоначально определенной кадастровой стоимостью принадлежащего налогоплательщику объекта недвижимости и его исправленной кадастровой стоимостью является многократным. Такое различие (занижение) кадастровой стоимости со всей очевидностью не укладывается в разумный диапазон возможных значений, которые могут быть получены в рамках соблюдения законной процедуры кадастровой оценки на основе имеющейся информации об объекте недвижимости с учетом профессионального усмотрения, что согласно правовой позиции, выраженной КС РФ в Постановлении от 11.07.2019 № 20-П, позволяет сделать вывод о заведомой некорректности ранее состоявшейся кадастровой оценки, о чем не мог не знать налогоплательщик, являющийся действующей коммерческой организацией.

Соответственно, подход, в соответствии с которым Общество может быть освобождено от пени и налоговых санкций на основании указанных норм НК РФ, не является правомерным.

**Комментарий:**

Позиция о заведомой осведомленности налогоплательщика о некорректном размере первоначальной кадастровой стоимости ранее была высказана в Определении ВС РФ от 19.07.2019 № 305-КГ18-17303.

При новом рассмотрении штраф и пени установлены исходя из кадастровой стоимости, определенной в размере рыночной в 2019 г., Решение суда первой инстанции в данной части отменено (Постановление девятого арбитражного апелляционного суда от 25.02.2022 № 09АП-81090/2021).

Определение включено ФНС РФ в «Обзор правовых позиций, отраженных в судебных актах Конституционного Суда Российской Федерации и Верховного Суда Российской Федерации, принятых в четвертом квартале 2021 года по вопросам налогообложения (Письмо ФНС РФ от 02.03.2022 № БВ-4-7/2500@).



## Позиция № 30

**Не подлежат обложению налогом на имущество объекты, являющиеся улучшениями земельного участка и не имеющие самостоятельного функционального значения**

Определение ВС РФ от 13.12.2021 № 305-ЭС21-12104  
(дело № А40-95182/2020)

<b>Дело № 30 (+)</b> (13.12..2021)		77
<b>«О разграничении «движимое/недвижимое» по налогу на имущество»</b> (дело № А40-95182/2020, ООО «Газпромнефть-Хантос» vs ФНС)		
Результат (в чью пользу)	В пользу налогоплательщика (направлено на новое рассмотрение)	
Округ, дело которого пересматривает ВС	АС МО	
Судья, передавший дело в СКЭС	Першутов А.Г.	
Тема	Налог на имущество орг-ий	
Судья, пересмотревший дело	<b>Иваненко Ю.Г.</b> , Першутов А.Г., Антонова М.К.	
Как рассматривалось дело	I (-) II (-) III (-)	
Подавалась ли надзорная жалоба/результат	-	

**Суть:** спор касался вопроса о том, является ли площадка с кустами нефтяных скважин объектом недвижимости в целях исчисления налога на имущество организаций.

**Фабула дела:** у компании имелись 25 кустов нефтяных скважин. Компания квалифицировала их как движимое имущество. Инспекция по итогам выездной проверки пришла к противоположному выводу: площадка с кустами — это недвижимость.

Налогоплательщик с решением налогового органа не согласился и обжаловал его сначала в вышестоящий налоговый орган, а затем в суд.

**Суды трех инстанций** в удовлетворении требований отказали. В обоснование своей позиции суды указали, что свод правил, касающихся обустройства нефтяных месторождений, определяет кустовые площадки как наземные объекты обустройства месторождений. Общество получило разрешение на строи-

тельство, разрешение на ввод в эксплуатацию и другие документы на кустовую площадку, соответственно, кустовая площадка — объект капитального строительства и недвижимость. Суды отметили, что кустовая площадка не может функционировать самостоятельно и является частью сложного объекта.

Не согласившись с выводами судов, Общество обратилось с жалобой в Верховный Суд РФ. В обоснование своей позиции налогоплательщик указывал, что для целей квалификации объекта следует учитывать каждый объект в отдельности, а не совокупность объектов. Более того, в распоряжении инспекции был отчет СРО кадастровых инженеров, из которого следовало, что кусты ни в отдельности, ни в совокупности, не являются объектами недвижимого имущества. Как отмечал налогоплательщик, у спорных объектов отсутствуют конструктивные элементы, обеспечивающие неразрывную связь с землей. Спорные объекты представляют собой инженерную подготовку кустов скважин, то есть «специальную площадку естественного или искусственного участка территории месторождения».

Кроме того, земельные участки были переданы компании по договору аренды, а в нем есть условие, в соответствии с которым компания в дальнейшем обязана демонтировать кусты и провести рекультивацию. Дополнительно компания получила отчет в БТИ, который также подтверждал доводы о том, что спорный объект не является недвижимым.

СКЭС отменила решения нижестоящих судов и направила дело на новое рассмотрение в суд первой инстанции.

Судебная коллегия указала, что улучшения земельного участка, необходимые для использования этого участка по назначению, по общему правилу не подлежат налогообложению налогом на имущество организаций, поскольку не формируют самостоятельного объекта гражданских прав, отличного от земельного участка.

Следовательно, само по себе использование земельного участка для возведения и эксплуатации на нем объектов капитального строительства (зданий, сооружений и т. п.) не может служить основанием для взимания налога на имущество в отношении стоимости работ по улучшению земельного участка.

Как отметила СКЭС ВС РФ, в рассматриваемом случае обустройство месторождения нефти (газа) предполагает строительство на территории месторождения нефти (газа) комплекса наземных и (или) подземных сооружений, позволяющего вести безаварийную разработку месторождения в соответствии с утвержденным проектным документом. Кустовая площадка представляет собой ограниченную территорию месторождения, на которой подготовлена специальная площадка для размещения группы скважин, нефтегазодобывающего оборудования, служебных и бытовых помещений и т. п. Спорные объекты основных средств созданы Обществом в рамках инженерной подготовки кустов скважин и представляют собой песчаные площадки (основание) для размещения на них сооружений и иных объектов, обеспечивающих добычу газожидкостной смеси.

При этом основание кустовой площадки возводится для целей преобразования существующего рельефа земельного участка (выравнивания и обеспечения устойчивости территории). Созданное по результатам выполнения данных

работ покрытие кустовых площадок обеспечивает ровную и твердую поверхность для расположенных на ней объектов нефтепромысла, но не обладает самостоятельными полезными свойствами, а лишь улучшает полезные свойства земельного участка, на котором оно находится. При этом расположенные на кустовой площадке сооружения и оборудование, в том числе не носящие капитального характера, являются отдельными объектами основных средств.

Более того, по окончании аренды земельных участков Общество будет обязано провести работы по рекультивации нарушенных земель, в рамках осуществления которых все находящиеся на них сооружения должны быть демонтированы, а земельные участки — покрыты слоем почвы, пригодным для роста деревьев, вырубленных при добыче месторождения.

Отменяя решения нижестоящих судов и направляя дело на новое рассмотрение, СКЭС ВС РФ указала, что приведенные доводы могут свидетельствовать о том, что Обществом фактически понесены затраты по улучшению качественного состояния земельных участков, не образующие объект налогообложения по налогу на имущество организаций; из этих затрат сформированы инвентарные объекты основных средств, стоимость которых не включается в расчет налоговой базы по данному налогу.

#### **Комментарий:**

Очередное дело в череде споров о разграничении объектов имущества на движимое и недвижимое.

Отметим, что судебная практика в отношении объектов, представляющих собой улучшение земельного участка, имела место и ранее (см., н-р, Определение ВС РФ от 12.01.2016 № 18-КГ15-222, Постановление Президиума ВАС РФ от 24.09.2013 по делу № А76-1598/2012, Постановление Президиума ВАС РФ от 17.01.2012 по делу № А56-31923/2006, Постановление Арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 03.12.2018 по делу № А78-3062/2018, Постановление ФАС Поволжского округа от 16.12.2008 № 12-7360/08, Решения Арбитражного суда Нижегородской области от 22.02.2019 по делу № А43-13065/2017, от 04.10.2019 по делу № А43-50878/2018, Постановление Семнадцатого арбитражного апелляционного суда от 23.10.2019 по делу № А71-3868/2019 и др.).

При новом рассмотрении в суде первой инстанции требования налогоплательщика были удовлетворены полностью (Решение Арбитражного суда г. Москвы от 12.04.2022).

Определение включено ФНС РФ в «Обзор правовых позиций, отраженных в судебных актах Конституционного Суда Российской Федерации и Верховного Суда Российской Федерации, принятых в четвертом квартале 2021 года по вопросам налогообложения (Письмо ФНС РФ от 02.03.2022 № БВ-4-7/2500@).

## Позиция № 31

**При известности реального поставщика налоговый орган обязан определить действительный размер налоговых обязательств компании.**

Определение ВС РФ от 15.12.2021 № 305-ЭС21-18005  
(дело № А40-131167/2020)

<b>Дело № 31 (+)</b> (15.12.2021) <b>«Применение налог/реконструкции по налогу на прибыль»</b> (дело № А40-131167/2020, ООО «Спецхимпром» vs ФНС)	
Результат (в чью пользу)	В пользу налогоплательщика (направлено на новое рассмотрение)
Округ, дело которого пересматривает ВС	АС МО
Судья, передавший дело в СКЭС	Антонова М.К.
Тема	Налог на прибыль
Судья, пересмотревший дело	<b>Иваненко Ю.Г.</b> , Тютин Д.В. Антонова М.К.
Как рассматривалось дело	I (-) II (-) III (-)
Подавалась ли надзорная жалоба/результат	-



**Суть:** о получении необоснованной налоговой выгоды по НДС и налогу на прибыль при приобретении товара через посредников.

**Фабула дела:** инспекцией проведена выездная налоговая проверка Общества за период 01.01.2014 по 31.12.2016, по результатам которой Обществу доначислены налог на прибыль организаций и НДС, а также пени и штрафы.

Основанием для доначисления налогов послужил вывод налогового органа о направленности действий общества на получение необоснованной налоговой выгоды путем привлечения контрагентов ООО «Полифлок» и ООО «ХимТрейдинг» для осуществления хозяйственной деятельности, связанной с приобретением товара напрямую от производителя — АО «НПП «Алтайспецпродукт».

Не согласившись с решением инспекции, Общество обжаловало его в вышестоящий налоговый орган, а затем — в арбитражный суд.

Рассматривая спор, **суды трех инстанций** пришли к выводу о законности

решения инспекции.

Судебные инстанции указали, что представленные Обществом документы не отвечают установленным требованиям, содержат недостоверные сведения и не подтверждают реальности хозяйственных операций с контрагентами, которые не имели возможности поставить товар, в том числе в связи с наличием признаков номинальных организаций, отсутствием необходимых условий для достижения результатов соответствующей экономической и предпринимательской деятельности.

Не согласившись с выводами судов, Общество обратилось с жалобой в Верховный Суд РФ.

В обоснование своей позиции Общество указывало на неправильное применение как налоговым органом, так и судами положений ст. 54.1 НК РФ, выразившееся в отказе в применении «налоговой реконструкции», то есть в определении действительного размера экономически обоснованных расходов Общества и их учета в целях налогообложения.

По мнению Общества, из толкования ст. 54.1 НК РФ следует, что при формальном документообороте с заявленным контрагентом, но при фактическом исполнении обязательства третьим лицом при несоблюдении условий п. 2 указанной статьи, установлен запрет на получение необоснованной налоговой выгоды налогоплательщиком именно по недостоверным (формальным) документам, что не освобождает налоговые органы от обязанности проверить осуществлялись ли в действительности какие-либо хозяйственные операции под прикрытием формального документооборота, выявить их действительный экономический смысл и определить действительный размер соответствующих налоговых обязательств.

Следовательно, выявление искажений сведений о фактах хозяйственной жизни предполагает доначисление суммы налога, подлежащей уплате в бюджет, таким образом, как если бы налогоплательщик не злоупотреблял правом.

Общество отмечало, что при проведении проверки налоговым органом установлено, что фактически товар приобретался налогоплательщиком непосредственно у производителя — АО «НПП «Алтайспецпродукт», минуя спорных контрагентов; финансово-хозяйственные документы АО «НПП «Алтайспецпродукт», на основании которых возможно произвести расчет расходов и налоговых вычетов по НДС, имелись в материалах налоговой проверки. Соответственно, рассчитанные инспекцией в решении пени и штрафы должны быть скорректированы с учетом уменьшения доначисленных к уплате сумм НДС и налога на прибыль.

СКЭС отменила решения нижестоящих судов и направила дело на новое рассмотрение в суд первой инстанции.

Как отметила Судебная коллегия, налоговые органы не освобождаются от обязанности в рамках контрольных процедур принимать исчерпывающие меры, направленные на установление действительного размера налогового обязательства налогоплательщика, что исключало бы возможность вменения ему налога в размере большем, чем это установлено законом.

Применительно к операциям налогоплательщика, совершенным с использованием «технических» компаний это означает, что возможность применения

«налоговой реконструкции» определяется не формальными, а материальными условиями — установлением по результатам налоговой проверки, в том числе при содействии самого налогоплательщика, лица, которое фактически производило исполнение по сделке, таким образом, чтобы вывести реально совершенные хозяйственные операции из «теневого» (необлагаемого налогами) оборота и осуществить их полное налогообложение.

Принимая во внимание изложенное, противодействие злоупотреблениям в сфере налогообложения не должно приводить к определению налоговой обязанности в относительно более высоком размере — превышающем потери казны от неуплаты налогов, возникшие на той или иной стадии обращения товаров (работ, услуг), приобретенных налогоплательщиком. Иное означало бы применение санкции, что выходит за пределы мер, необходимых для обеспечения всеобщности и равенства налогообложения.

Если в цепочку поставки товаров включены «технические» компании, и в распоряжении налогового органа имеются сведения и доказательства, в том числе раскрытые налогоплательщиком — покупателем, позволяющие установить лицо, которое действовало в рамках легального хозяйственного оборота (осуществило фактическое исполнение по сделке с товаром и уплатило причитающиеся при ее исполнении суммы налогов), то необоснованной налоговой выгодой покупателя может быть признана та часть расходов, учтенных при исчислении налога на прибыль организаций, и примененных им налоговых вычетов по НДС, которая приходится на наценку, добавленную «техническими» компаниями.

По настоящему делу инспекцией с учетом представленных налогоплательщиком документов установлено, что в действительности приобретенная налогоплательщиком продукция поставлялась напрямую ее изготовителем — обществом «НПП «Алтайспецпродукт». Налоговый орган располагал сведениями и документами, которые позволяли установить лицо, осуществившее фактическое исполнение по сделкам (общество «НПП «Алтайспецпродукт») в рамках легального хозяйственного оборота, уплатившее налоги при поставке товара налогоплательщику в соответствующем размере.

Однако при определении размера недоимки по налогу на прибыль организаций и НДС эти сведения налоговым органом фактически во внимание не приняты, что привело к произвольному завышению сумм налогов, пени и штрафов, начисленных по результатам проверки.

#### **Комментарий:**

Разворот в сторону налогоплательщика в сравнении с жесткой позицией, занятой Верховным Судом по делу ООО «Фирма «Мэри» (Определение ВС РФ от 19.05.2021 № 309-ЭС20-23981): если известен действительный исполнитель по договору, инспекция должна определить действительный размер налоговых обязательств компании. При этом, в отличие от позиции по «Фирме «Мэри», Экономколлегия не заостряла внимания на том, указал ли налогоплательщик на реального поставщика («покаялся») или это стало известно инспекции другим способом.

Не было в комментируемом Определении и рассуждений на тему знал ли (должен был знать) налогоплательщик о техническом характере контрагентов,

был ли с его стороны умысел на получение необоснованной налоговой выгоды и проявил ли он должную осмотрительность. Возможно, это связано с тем, что реальный поставщик уплатил налоги и бюджет в этой части не пострадал.

В продолжение принятого в комментируемом Определении подхода в недавнем судебном акте (Определение ВС РФ от 12.04.2022 № 302-ЭС21–22323 – ООО «НБС-Групп») Экономколлегия так же подчеркнула, что при известности реального исполнителя по сделке необоснованной налоговой выгодой является только наценка технической компании.

На момент подготовки комментария дело на «втором круге» в суде первой инстанции не рассмотрено.

Определение включено ФНС РФ в «Обзор правовых позиций, отраженных в судебных актах Конституционного Суда Российской Федерации и Верховного Суда Российской Федерации, принятых в четвертом квартале 2021 года по вопросам налогообложения (Письмо ФНС РФ от 02.03.2022 № БВ-4-7/2500@).




## Позиция № 32

**Транспортные компании, перевозящие транзитом через РФ иностранные грузы, вправе заявить вычет НДС за приобретенные в РФ сопутствующие товары и услуги.**

Определение ВС РФ от 27.12.2021 № 301-ЭС21-16598  
(дело № А43-25632/2019)

<b>Дело № 32 (+)</b> (27.12.2021)	
<b>«Применение НДС ставки 0% при транзитных перевозках в РФ»</b>	
(дело № А43-25632/2019, АО «Судоходная компания «Волжское пароходство» vs ФНС)	
Результат (в чью пользу)	В пользу налогоплательщика
Округ, дело которого пересматривает ВС	АС ВВО
Судья, передавший дело в СКЭС	Антонова М.К.
Тема	НДС при экспорте
Судья, пересмотревший дело	<b>Антонова М.К.</b> , Першутов А.Г., Тютин Д.В.
Как рассматривалось дело	I (-) II (-) III (-)
Подавалась ли надзорная жалоба/результат	-

81

 Группа компаний  
НАЛОГИ И ФИНАНСОВОЕ ПРАВО

2021 ИТОГИ

**Суть:** спор касался вопроса о применении ставки 0% НДС в отношении услуг по транспортировке товаров, помещенных под процедуру таможенного транзита.

**Фабула дела:** Обществом в налоговый орган представлена уточненная налоговая декларация по НДС, в которой заявлены налоговые вычеты по операциям, облагаемым по налоговой ставке 0%.

По результатам проверки инспекцией составлен акт и вынесены решения об отказе в привлечении налогоплательщика к ответственности за совершение налогового правонарушения и об отказе в возмещении Обществу частично суммы НДС, заявленной к возмещению.

Основанием для вынесения указанных решений послужил вывод налогового органа о неправомерном применении Обществом ставки 0% по операциям, связанным с перевозкой или транспортировкой товаров, помещенных под та-

моженную процедуру таможенного транзита при перевозке иностранных товаров от таможенного органа в месте прибытия на территорию РФ до таможенного органа в месте убытия с территории РФ.

Общество обжаловало решения инспекции в вышестоящий налоговый орган, а затем в суд.

**Суды трех инстанций** отказали в удовлетворении заявленных требований. По результатам исследования представленных в материалы дела документов судебные инстанции установили, что российской организацией — ООО «В. Ф. Танкер», правопреемником которого является Общество, заключены контракты с иностранной компанией Nevilford Trading Ltd об осуществлении танкерных рейсовых чартеров. Вместе с тем Обществом не представлено доказательств того, что при перевозке товара, помещенного под таможенную процедуру таможенного транзита, оно оказывало иностранной компании услуги, непосредственно связанные с перевозкой товара; заход судна в российские порты г. Астрахани и г. Ростова-на-Дону был вызван необходимостью таможенного оформления груза в соответствии с требованиями таможенного законодательства РФ, то есть исключительно с целью соблюдения надзорных процедур. Налогоплательщик оказывал услуги по перевозке грузов в пользу иностранной компании, при этом пункты отправления и назначения находились в иностранных государствах, перегрузка грузов, и иные операции, связанные с их транспортировкой, на территории РФ не производились.

Установив данные обстоятельства, учитывая, что услуги, оказываемые Обществом нейтральны для экономического пространства РФ, и объекта обложения НДС у налогоплательщика не возникло, судебные инстанции согласились с выводом налогового органа о том, что ставка 0% НДС по операциям перевозки между иностранными портами применена Обществом необоснованно, в связи с чем отсутствовали правовые основания для отражения вычетов.

Не согласившись с выводами судов, общество обратилось с жалобой в Верховный Суд РФ.

**СКЭС** отменила решения нижестоящих судов и приняла новый судебный акт, которым удовлетворила требования налогоплательщика.

В обоснование своих выводов Судебная коллегия указала, что поскольку заказчиками перевозки (транспортировки) грузов, следующих транзитом, как правило, являются иностранные лица (поставщики или покупатели грузов, экспедиторы или перевозчики, привлекающие российских исполнителей для осуществления отдельных этапов перемещения грузов), для российских исполнителей рассматриваемые услуги (работы) являются экспортируемыми, а переложение бремени фактической уплаты налога на конечного потребителя услуг (работ) — оказывается невозможным.

Это и является основанием установления законодателем для данного вида услуг (работ) правила о применении ставки НДС 0% и позволяет налогоплательщику — исполнителю заявлять к вычету (возмещению) суммы НДС, предъявленные его контрагентами при приобретении товаров (работ, услуг), необходимых для осуществления транзитной перевозки (транспортировки).

Следовательно, выводы судов о том, что спорные операции не имеют экономической привязки к территории Российской Федерации, нейтральны для ее

экономического пространства и не формируют облагаемые НДС операции, являются ошибочными.

Также СКЭС отметила, что нельзя согласиться с доводами инспекции о том, что условием применения налоговой ставки НДС 0% является осуществление перевозки (транспортировки) груза исключительно в пределах территории РФ, что подразумевает выгрузку (погрузку) товаров в российских портах. Данные доводы не согласуются с п. 15 ст. 2 Федерального закона от 08.12.2003 № 164-ФЗ «Об основах государственного регулирования внешнеторговой деятельности», в силу которого международный транзит предполагает перемещение через территорию РФ товаров, транспортных средств в ситуации, когда такое перемещение является лишь частью пути, начинающегося и заканчивающегося за пределами территории РФ.

**Комментарий:**

В рассматриваемом Определении Экономколлегия дала подробное толкование подпункта 4.2 пункта 1 статьи 148 и подпункта 3 пункта 1 статьи 164 НК РФ, подчеркнув, что данные нормы распространяются не только на вспомогательные услуги, связанные с перевозкой, но и на саму перевозку.

Также арбитры указали на ошибочность выводов нижестоящих судов о том, что спорные операции не имеют экономической привязки к территории РФ, нейтральны для ее экономического пространства и не формируют облагаемые НДС операции.

Кроме того, не согласилась коллегия ВС РФ и с доводами инспекции о том, что условием применения нулевой налоговой ставки НДС является осуществление перевозки груза исключительно в пределах РФ, что подразумевает выгрузку (погрузку) товаров в российских портах. Арбитры отметили, что такая позиция противоречит Закону «Об основах государственного регулирования внешнеторговой деятельности», согласно которому международный транзит предполагает перемещение через территорию РФ товаров, транспортных средств в ситуации, когда такое перемещение является лишь частью пути, начинающегося и заканчивающегося за пределами территории РФ.

Комментируемое Определение, как мы понимаем, разрешает в пользу налогоплательщиков вопрос о праве на вычет при транзите товаров в аналогичных ситуациях.

В дальнейшем (с 01.07.2019 — Федеральный закон от 15.04.2019 № 63-ФЗ) в статью 171 НК РФ были внесены изменения, согласно которым вычетам подлежат суммы НДС, предъявленные налогоплательщику при приобретении работ, услуг для осуществления операций, местом реализации которых не признается территория РФ.

Определение включено ФНС РФ в «Обзор правовых позиций, отраженных в судебных актах Конституционного Суда Российской Федерации и Верховного Суда Российской Федерации, принятых в четвертом квартале 2021 года по вопросам налогообложения (Письмо ФНС РФ от 02.03.2022 № БВ-4-7/2500@).

## Позиция № 33

**Обжалование гражданином решения инспекции в ФНС РФ является уважительной причиной пропуска срока на обращение в суд, которая подлежит установлению судом даже при отсутствии заявления гражданина**

Кассационное определение СКАД ВС РФ  
от 03.02.2021 № 89-КАД20-5-К7

<b>Дело № 1 (+) (03.02.2021)</b> <b>«Пропуск 3 месяцев на обжалование в суд решения ИФНС»</b> (дело № 89-КАД20-5-К7, Коркин В.М. vs ФНС)	
Результат (в чью пользу)	Налогоплательщик (на <b>новое рассмотрение</b> )
Округ, дело которого пересматривает ВС	Белгородский обл. суд
Судья, передавший дело в СКАД	Александров В.Н.
Тема	Защита прав налогоплательщика
Судья, пересмотревший дело	<b>Александров В.Н.</b> , Николаева О.В. Калинина Л.А.
Как рассматривалось дело	I (-) II (-) III (-)
Подавалась ли надзорная жалоба/результат	-

**Суть:** спор касался вопроса о продлении срока на обращение в суд с административным иском заявлением, если он был пропущен по причине обжалования решения налогового органа в досудебном порядке.

**Фабула дела:** в отношении налогоплательщика — физического лица было вынесено решение о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения в виде неполной уплаты НДФЛ с дохода от продажи квартиры.

Решением УФНС по субъекту РФ и ФНС РФ решение налоговой инспекции оставлено без изменения.

Налогоплательщик обратился с административным иском заявлением в суд.

**Суды трех инстанций** отказали в удовлетворении заявления. При этом суды исходили из того, что административным истцом пропущен срок обращения

в суд с административным иском заявлением об оспаривании решения налоговой инспекции. Суды указали, что обжалование решения инспекции в ФНС РФ не является уважительной причиной пропуска срока обращения в суд.

**СКАД ВС РФ** отменила судебные акты нижестоящих инстанций и направило дело на новое рассмотрение, руководствуясь следующим.

Суды, признавая трехмесячный срок давности пропущенным, исходили из того, что его течение началось с момента принятия решения УФНС.

Делая вывод о том, что обжалование налогоплательщиком в Федеральную налоговую службу решения инспекции не мешало ему обратиться с административным иском в суд, поскольку подача жалобы на решение налогового органа в ФНС России не является обязательной стадией досудебного обжалования, судебные инстанции не приняли во внимание, что данное обстоятельство свидетельствует о наличии уважительных причин пропуска им трехмесячного срока для обращения в суд.

Админколлегия указала на игнорирование нижестоящими судами того, что обращение гражданина в государственный орган по вопросу нарушения его прав является одним из способов их защиты. Правовая природа досудебного способа разрешения спора направлена на прекращение конфликта без судебного участия, предполагает исчерпание сторонами всех возможных внесудебных способов разрешения такого конфликта до обращения в суд, в связи с чем после исчерпания всех средств досудебного разрешения споров сторона не может быть лишена права на доступ к суду, гарантированного статьей 46 Конституции РФ.

Отказывая в удовлетворении административного искового заявления, суд первой инстанции не указал налогоплательщику, который полагал, что срок обращения в суд исчисляется с момента вынесения решения ФНС России, на пропуск срока подачи административного искового заявления, не выяснил причины его пропуска и не предложил административному истцу представить доказательства их уважительности, чем нарушил принцип состязательности и равноправия сторон в административном судопроизводстве.

#### **Комментарий:**

В ч. 5. ст. 219 КАС РФ прямо указано, что в случае пропуска срока на подачу административного искового заявления его причины должны выясняться в судебном заседании. Однако, как следует из комментируемого Определения, отказывая в удовлетворении административного искового заявления, нижестоящие суды не выясняли фактические обстоятельства пропуска срока.

Кроме того, в соответствии с ч. ч. 8, 9 ст. 226 КАС РФ при рассмотрении административного дела суд должен выяснять обстоятельства спора в полном объеме — как соблюдение истцом сроков обращения в суд, так и нарушение его прав, свобод и законных интересов, соответствие оспариваемого решения закону., т. е. нижестоящие суды должны были обращать внимание не только на соблюдение срока давности, но и изучать обстоятельства дела по существу, чего сделано не было.

Ранее вывод о недопустимости отказа в удовлетворении административного искового заявления исключительно по мотиву пропуска срока обращения в суд, без принятия судом мер по выяснению причин пропуска срока и без ис-

следования фактических обстоятельств дела был сделан в п. 42 «Обзора судебной практики Верховного Суда Российской Федерации № 4 (2020)» (утв. Президиумом ВС РФ 23.12.2020).

Еще ранее необходимость выяснения судом причин пропуска названного срока также отмечал Конституционный Суд РФ в Определении от 18.11.2004 № 367-О.

## Позиция № 34

**Срок для возврата переплаты по налогу может исчисляться с момента подключения к личному кабинету.**

Кассационное определение СКАД ВС РФ  
от 28.04.2021 № 57-КАД21-4-К1

### Дело № 2 (+)

86

**«Определение 3-х летнего срока для требований о возврате переплаты»**  
(дело № 20299/2020 от 28.04.2021, Чаговец Р.А. vs ФНС)

Результат (в чью пользу)	Налогоплательщик (на <b>новое рассмотрение</b> )
Округ, дело которого пересматривает ВС	Белгородский обл. суд
Судья, передавший дело в СКАД	Абакумова И.Д.
Тема	Возврат переплаченного налога
Судья, пересмотревший дело	Александров В.Н., Абакумова И.Д., Калинина Л.А.
Как рассматривалось дело	I (-) II (-) III (-)
Подавалась ли надзорная жалоба/результат	-

**Суть:** спор касался вопроса об исчислении срока на возврат переплаты по налогу.

**Фабула дела:** гражданка Ч., подключившись к личному кабинету на сайте ФНС, узнала о наличии переплаты по НДФЛ в сумме 43,5 тысяч рублей. Платежи были сделаны в 2012, 2013 и 2015 годах. В этой связи она обратилась в инспекцию с заявлением о возврате излишне уплаченного налога, но получила отказ, поскольку, по мнению инспекторов, трехлетний срок, установленный на возврат переплаты, давно прошел.

Признавая Решение ИФНС законным, **суды трех инстанций** исходили из того, что налогоплательщиком пропущен срок обращения с заявлением о возврате излишне уплаченного налога, поскольку, уплатив НДФЛ в 2012, 2013 и 2015 гг., в отсутствие дохода, подлежащего налогообложению, она должна была знать об образовавшейся переплате и обратиться с соответствующим заявлением в течение установленного законом трехлетнего срока.



Не согласившись с выводами судов, заявитель обратилась с кассационной жалобой в ВС РФ.

**ВС РФ** пришел к выводу, что при отказе в удовлетворении административного искового заявления, суды исходили исключительно из формального нарушения положений ч. 3 ст. 78 НК РФ.

При этом суды не установили значимые для правильного разрешения спора обстоятельства возникновения переплаты налога, а также не исследовали вопрос соблюдения налоговым органом процедуры уведомления о наличии переплаты.

Отменяя судебные акты нижестоящих судов и отправляя дело на новое рассмотрение в суд первой инстанции, Верховный Суд отметил, что только анализ совокупности всех обстоятельств позволит сделать правильный вывод, с какого момента следует считать трехлетний срок на возврат.

#### **Комментарий:**

Суды последовательно трансформируют норму п. 7 ст. 78 НК РФ о праве на возврат (зачет) излишне уплаченного налога в течение трех лет с момента уплаты.

В настоящее время в судебной практике сформировано мнение о начале течения срока на возврат (зачет) с момента подачи декларации (расчета) за налоговый (расчетный) период, а не со дня уплаты налога (см., н-р, Определение ВС РФ от 12.05.2021 № 309-ЭС20-22198, от 16.11.2021 № 308-ЭС21-12599, от 03.09.2015 № 306-КГ15-6527, от 11.10.2017 № 305-КГ17-6968 и др.).

Кроме того, пропуск срока на возврат (зачет) в административном порядке не мешает налогоплательщику обратиться в суд с имущественным иском заявлением в течение установленного ГК РФ общего срока исковой давности, который течет с момента, когда лицо узнало или должно было узнать об излишней уплате налога.

При этом налогоплательщик должен доказать в суде причину пропуска срока на подачу заявления о возврате (зачете) в налоговый орган (Постановление Президиума ВАС РФ от 25.02.2009 № 12882/08, Письме Минфина РФ от 17.11.2017 № 03-02-08/75912 и др.).

Вероятно, с учетом повышенных требований к коммерсантам как профессиональным участникам хозяйственного оборота арбитражные суды чаще всего отказывают *юридическим лицам (ИП)* в восстановлении процессуального срока на подачу заявления и возврате (зачете) налогов см., н-р, Определение ВС РФ от 09.09.2020 № 306-ЭС20-11845, от 21.10.2019 № 301-ЭС19-18524, от 23.12.2019 № 308-ЭС19-21435, от 14.04.2020 № 309-ЭС20-3776 и мн. др.).

При этом перечень причин, которые являются уважительными при пропуске срока, предусмотренного законом на обращение в судебные органы за защитой нарушенного права, законодательством не установлен и определяется судом самостоятельно с учетом оценки совокупности всех имеющих значение для дела обстоятельств.

Судебная практика исходит из того, что не могут, как правило, рассматриваться в качестве уважительных причин пропуска процессуального срока такие причины, как некомпетентность персонала, кадровые перестановки, смена руководителя..., а также иные внутренние организационные проблемы юриди-

ческого лица (см., н-р, п. 15 Постановление Пленума ВС РФ от 30.06.2020 № 12 «О применении Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации при рассмотрении дел в арбитражном суде апелляционной инстанции»).

Однако в комментируемом Определении Админколлегия сделала ссылку на норму п. 3 ст. 78 НК РФ об обязанности налоговых органов сообщать налогоплательщику о переплате налога в течение 10 дней.

Именно со ссылкой на данную норму на «втором круге» Октябрьский районный суд города Белгорода удовлетворил требования налогоплательщика в полном объеме (Решение Октябрьского районного суда города Белгорода от 08.07.2021, оставлено без изменения вышестоящими судами). Суд постановил, что о переплате налогоплательщик узнал с момента подключения к личному кабинету ФНС РФ, поэтому срок на подачу искового заявления не пропущен.

Следует вспомнить, что в спорах с участием юридических лиц (ИП) ссылки заявителей на обязанность налогового органа уведомить их о возникшей переплате судами во внимание часто не принимаются — во всей вероятности, ввиду статуса коммерсантов как профессиональных участников оборота.

## Позиция № 35

**Для возврата излишне уплаченных таможенных платежей плательщик вправе обратиться непосредственно в суд с имущественным требованием, не обращаясь перед этим в таможенный орган**

Кассационное определение СКАД ВС РФ  
от 27.01.2021 № 5-КАД20-46-К2

<b>Дело № 3 (27.01.2021)</b> <b>«Выполнение досудебного порядка при истребовании переплаченной т/пошлины»</b> (дело № 2-1440/2019, Налютин М.С. vs ФТС)	
Результат (в чью пользу)	Плательщик (+), <b>на новое рассмотрение</b>
Округ, дело которого пересматривает ВС	СОЮ Московского региона
Судья, передавший дело в СКАД	
Тема	Возврат тамож/пошлины
Судьи в составе СКАД	<b>Александров В.Н.</b> , Николаева О.В., Нефедов О.Н.
Как рассматривалось дело	I (-) II (-) III (-)
Подавалась ли надзорная жалоба/результат	



**Суть:** спор касался вопроса об обязательности соблюдения досудебного порядка при возврате переплаты таможенных пошлин

**Фабула дела:** Административный истец обратился в суд с заявлением, в котором просил обязать Московскую областную таможенную службу вернуть излишне уплаченные таможенные платежи.

**Суды первой, апелляционной и кассационной инстанций** в удовлетворении заявленных требований отказали. Суды, ссылаясь на ст. ст. 66, 67 Таможенного кодекса Евразийского экономического союза (ТК ЕАЭС), ст. 147 Федерального закона от 27.11.2010 № 311-ФЗ «О таможенном регулировании в Российской Федерации», исходили из того, что административный истец не обращался в Московскую областную таможенную службу с заявлением о внесении изменений (дополнений) в сведения, заявленные в декларации на ввезенные товары, в связи с чем не имеет права на возврат излишне уплаченных тамо-

женных пошлин в судебном порядке. Кроме того, суды указали, что административным истцом не представлены доказательства причинно-следственной связи между действиями ответчиков и причинением ему убытков в заявленном размере.

Админколлегия ВС РФ отменила судебные акты нижестоящих судов и направила дело на новое рассмотрение, руководствуясь следующим.

Согласно разъяснениям, данным в п. 34 Постановления Пленума Верховного Суда РФ от 26.11.2019 № 49 «О некоторых вопросах, возникающих в судебной практике в связи с вступлением в силу Таможенного кодекса Евразийского экономического союза» вправе обратиться в суд с имущественным иском о возврате переплаты таможенных платежей без соблюдения административной процедуры возврата. Заявленное требование должно быть рассмотрено судом по существу независимо от того, оспаривалось ли в отдельном судебном порядке решение таможенного органа, послужившее основанием для излишнего внесения таможенных платежей в бюджет.

#### **Комментарий:**

В настоящее время является сформированной практика о праве лица обратиться в суд с имущественным требованием вместо возврата таможенных платежей в административном порядке и оспаривания решения таможенного органа об отказе в таком возврате.

При этом ВС РФ неоднократно подчеркивал, что в случае незаконного взыскания таможенных платежей на плательщика не возлагается обязанность по предварительному обращению в таможенный орган с заявлением об их возврате, поскольку урегулирование вопроса о возврате излишне взысканного налога в административном порядке в этом случае является правом, а не обязанностью плательщика. (см., н-р, п. 34 Постановления Пленума ВС РФ от 26.11.2019 № 49 «О некоторых вопросах, возникающих в судебной практике в связи с вступлением в силу Таможенного кодекса Евразийского экономического союза», Определение ВС РФ от 22.03.2018 № 303-КГ17–20407, от 16.05.2019 № 305-ЭС19-344).

Наличие у плательщика публично-правовых платежей права на защиту посредством предъявления в пределах трехлетнего срока давности имущественных требований об их возврате также неоднократно подтверждалось Конституционным Судом РФ (Постановление от 24.03.2017 № 9-П, Определения от 21.06.2001 № 173-О, от 03.07.2008 № 630-О-П).

Согласно правовой позиции Конституционного Суда, в случае допущения налогоплательщиком переплаты некой суммы налога на данную сумму распространяются все конституционные гарантии права собственности, поскольку ее уплата в таком случае произведена при отсутствии законного на то основания (Постановление 31.10.2019 № 32-П, Определения от 08.02.2007 № 381-О-П и от 25.05.2017 № 959-О).

Даже пропуск срока на возврат таможенных платежей не препятствует плательщику в подаче в суд имущественного иска о возврате из бюджета излишне уплаченной суммы в порядке гражданского или арбитражного судопроизводства (п. 6 Обзора судебной практики Верховного Суда Российской Федерации № 4 (2015), Определения ВС РФ от 22.06.2015 № 310-КГ14–8046, от 24.07.2015

№ 307-КГ15-2797).

При этом аналогичная практика имеется также и в отношении возврата налоговых платежей (см., н-р, п. 79 Постановления Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 № 57 «О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации»).

В Определении ВС РФ от 20.07.2016 № 304-КГ16-3143 (ООО «Скоморошка-Трейдинг») было подчеркнuto, что оспаривание ненормативных правовых актов налоговых органов и истребование излишне взысканного налога по общему правилу являются независимыми и налогоплательщик вправе выбрать для защиты своего права любой из них. Применительно к комментируемому делу гражданину не нужно было проходить круг по корректировке таможенной декларации и оспариванию полученного отказа таможни в возврате излишне уплаченных пошлин для защиты своего права.

При новом рассмотрении требования административного истца были удовлетворены в полном объеме (Решение Зеленоградского районного суда города Москвы от 25.03.2021).

## Позиция № 36

**Неправомерно начисление (взыскание) пеней на недоимку, по которой налоговая инспекция пропустила сроки принудительного взыскания.**

Кассационное определение СКАД ВС РФ  
от 14.04.2021 № 18-КА21-1

### Дело № 4 (+) (14.04.2021)

«О взыскании пени, отдельно от недоимки»

(дело № 18-КА21-1, Барсегян А.В. vs ФНС)

90

Результат (в чью пользу)	Налогоплательщик
Округ, дело которого пересматривает ВС	СОЮ Краснодарского края
Судья, передавший дело в СКАД	Александров В.А.
Тема	Взыскание пени с физ/лица
Судья, пересмотревший дело	<b>Александров В.Н.</b> , Абакумова И.Д., Николаева О.В.
Как рассматривалось дело	I (-) II (-) III (+)
Подавалась ли надзорная жалоба/результат	



Группа компаний  
НАЛОГИ И ФИНАНСОВОЕ ПРАВО

2021 ИТОГИ

**Суть:** спор касался вопроса о взыскании пени отдельно от недоимки.

**Фабула дела:** в 2005 г. физическое лицо получило в порядке наследования ½ доли квартиры. В связи с неуплатой налога с указанного имущества в адрес административного ответчика было направлено требование от 06.04.2017 об уплате пени, начисленной за период с 29 июня 2005 г. по 5 апреля 2017 г.

Решениями судов **первой и апелляционной инстанций** требование инспекции о взыскании с гражданина задолженности по пеням с унаследованного имущества было удовлетворено.

Определением судьи **краевого суда** отказано в передаче кассационной жалобы гражданина для рассмотрения в судебном заседании суда кассационной инстанции.

Не согласившись с состоявшимися судебными актами, гражданин обратился в ВС РФ.

**СКАД ВС РФ** отменила акты нижестоящих инстанций. Админколлегия ука-

зала, что НК РФ не предполагает возможности начисления пени на суммы тех налогов, право на взыскание которых налоговым органом утрачено. Пени не могут быть взысканы в отсутствие обязанности по уплате суммы налога, равно как и при истечении сроков на ее принудительное взыскание.

Судом установлено, что налоговый орган своевременно не принимал мер ко взысканию недоимки по налогу, подлежащему уплате несколько лет назад. В этой связи Суд отказал в удовлетворении заявления налогового органа о взыскании пени.

**Комментарий:**

В нормах НК РФ прямо не указано, можно ли начислить пени на недоимку, по которой инспекция пропустила срок принудительного взыскания.

В п. 57 Постановления Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 № 57 «О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации» разъяснено, что пени могут взыскиваться только в том случае, если налоговым органом были своевременно приняты меры к принудительному взысканию суммы соответствующего налога.

Президиум ВАС РФ также неоднократно указывал на то, что инспекция не вправе начислять пени на недоимку, по которой пропущен срок принудительного взыскания (см., н-р, Постановления Президиума ВАС РФ от 08.02.2011 № 8229/10, от 06.11.2007 № 8241/07, от 03.06.2008 № 1868/08, от 20.01.2009 № 10707/08 и др.)

Позиция Президиума ВАС РФ была доведена ФНС РФ до сведения территориальных инспекций в п. 11 «Обзора практики рассмотрения налоговых споров Президиумом ВАС РФ, Верховным Судом РФ и толкования норм законодательства о налогах и сборах, содержащегося в решениях Конституционного Суда РФ за 2013 год» (Письмо ФНС РФ от 24.12.2013 № СА-4-7/23263).

Информация ФНС России «Некоторые вопросы, связанные с взысканием налоговой задолженности» также содержит вывод о том, что налоговый орган не вправе начислять пени на недоимку, по которой налоговый орган пропустил сроки принудительного взыскания, установленные статьями 46, 47, 48 НК РФ.

Кроме того, разделяет позицию о неправомерности начисления пени на суммы тех налогов, право на взыскание которых налоговым органом утрачено и Конституционный Суд РФ (Определение КС РФ от 17.02.2015 № 422-О).

Таким образом, судебная практика к моменту вынесения СКАД ВС РФ комментируемого Определения являлась сформированной. Мнение о неправомерности взыскания пеней при утрате налоговым органом права на взыскание недоимки представляется полностью обоснованным, поскольку пеня является аксессуарным (дополнительным) обязательством по отношению к недоимке и прекращается с прекращением основного обязательства (обязанности по уплате налога).

Тем не менее и в 2022 г. Верховный Суд столкнулся с аналогичной ситуацией (Кассационное определение СКАД ВС РФ от 30.03.2022 № 4-КАД21-65-К1).



## Позиция № 37

**Реализация жилого помещения сама по себе не является предпринимательской деятельностью в целях уплаты НДФЛ.**

Кассационное определение СКАД ВС РФ  
от 14.04.2021 № 39-КАД21-1-К1

### Дело № 5 (+)

92

**«Налог/база по НДФЛ при регулярной продаже квартир»**  
(дело № 39-КАД21-1К1 от 14.04.2021, Чисткова И.В. vs ФНС)

Результат (в чью пользу)	Налогоплательщик (на новое рассмотрение)
Округ, дело которого пересматривает ВС	СОЮ Курской области
Судья, передавший дело в СКАД	Александров В.Н.
Тема	НДФЛ
Судья, пересмотревший дело	<b>Александров В.Н.</b> , Абакумова И.Д., Нефедова О.Н.
Как рассматривалось дело	I (-) II (-) III (-)
Подавалась ли надзорная жалоба/результат	



**Суть:** спор касался вопроса о праве налогоплательщика-физического лица уменьшить доход от продажи квартиры на размер произведенных расходов в целях исчисления НДФЛ.

**Фабула дела:** инспекция обратилась в суд с административным иском с заявлением к физическому лицу (налогоплательщику) о взыскании задолженности по НДФЛ, а также пеней и штрафов.

Обращаясь в суд с административным иском с заявлением, налоговый орган исходил из того, что у административного ответчика, занимающейся фактической предпринимательской деятельностью по реализации недвижимого имущества, образовалась недоимка по НДФЛ в связи с уменьшением налоговой базы на расходы, связанные с приобретением этого имущества.

**Суды трех инстанций** удовлетворили требования инспекции. При этом суды исходили из того, что проданное налогоплательщиком недвижимое имущество использовалось им в предпринимательской деятельности, в свя-

зи с чем у него отсутствовало право на уменьшение дохода от продажи этого имущества на сумму фактически произведенных и документально подтвержденных расходов, связанных с его приобретением.

**Верховный Суд РФ** отменил решения нижестоящих судов и направил дело на новое рассмотрение. Судебная коллегия указала, что для вывода о предпринимательском характере деятельности налогоплательщика необходимо установить эксплуатацию им квартиры в целях извлечения дохода, а не для удовлетворения жилищных потребностей.

Суды, ссылаясь на то, что деятельность налогоплательщика является предпринимательской, указывали на отсутствие фактического проживания и регистрации по месту жительства административного ответчика в упомянутой квартире.

Между тем указанные обстоятельства не свидетельствуют об использовании недвижимого имущества в предпринимательской деятельности, поскольку гражданское законодательство не запрещает физическим лицам иметь в собственности несколько жилых помещений, а также производить их отчуждение в целях улучшения жилищных условий.

Само по себе обстоятельство непроживания налогоплательщика в названной квартире без установления факта ее эксплуатации в целях извлечения прибыли не позволяет прийти к выводу об использовании административным ответчиком этого помещения в предпринимательской деятельности.

Кроме того, в материалах административного дела отсутствуют документы по совершенным административным ответчиком сделкам, образующим, по мнению налогового органа, предпринимательскую деятельность. Судами не дана оценка систематичности сделок с учетом обстоятельств приобретения недвижимого имущества в различные налоговые периоды, характера и назначения объектов недвижимости.

#### **Комментарий:**

В комментируемом Определении арбитры сместили акцент на недоказанность осуществления налогоплательщиком фактической предпринимательской деятельности при продаже объектов недвижимого имущества.

Между тем в судебной практике сформирована позиция о том, что доходом налогоплательщика является экономическая выгода от реализации товаров, работ, услуг (ст. 41 НК РФ), а не полученная выручка (см., н-р, Определение КС РФ от 27.10.2015 № 2539-О, Постановление ВС РФ от 22.07.2015 № 8-ПВ15 и др.). Экономическая выгода — это реальное приращение имущества в результате хозяйственной деятельности налогоплательщика.

Поэтому, даже если бы было доказано, что налогоплательщик осуществлял предпринимательскую деятельность без регистрации и продажа квартиры имела коммерческую направленность, он был вправе уменьшить полученные доходы на величину произведенных расходов.

При новом рассмотрении в удовлетворении требований инспекции о взыскании с налогоплательщика недоимки было отказано в полном объеме, продажа квартиры не признана предпринимательской деятельностью (Решение Ленинского районного суда г. Курска от 22.06.2021, Апелляционное определение Курского областного суда от 12.10.2021).

## Позиция № 38

**Исполнитель по государственному контракту не обязан исчислять НДС, указанный в цене закупки, если применяет УСН**

Кассационное определение СКАД ВС РФ  
от 06.07.2021 № 46-АД21-70-К6

### Дело № 6 (+)

94

**«НДС при гос/закупках, если подрядчик на УСН»**

(дело № 46-АД21-70-К6 от 06.07.2021,

Андреев И.А. vs Упр/финансового контроля Самарской обл.)

Результат (в чью пользу)	Налогоплательщик
Округ, дело которого пересматривает ВС	СОЮ Самарской обл.
Судья, передавший дело в СКАД	Никифоров С.Б.
Тема	НДС при УСН
Судья, пересмотревший дело	Никифоров С.Б.
Как рассматривалось дело	I (-) II (-) III (+)
Подавалась ли надзорная жалоба/результат	



Группа компаний  
НАЛОГИ И ФИНАНСОВОЕ ПРАВО

2021 ИТОГИ

**Суть:** спор касался вопроса об обязанности исполнителя по государственному контракту исчислять НДС, если по условиям закупки налог включен в цену контракта, а исполнитель применяет УСН.

**Фабула дела:** в апреле 2020 года руководителя департамента имущественных отношений Самарской области оштрафовали за нарушение порядка заключения контракта (ч. 1 ст. 7.32 КоАП).

Основанием для такого решения Госинспекции по финансовому контролю стал госконтракт на оказание услуг по охране казенного имущества, заключенного с охранной организацией в апреле 2019 года.

Проверка установила, что в проекте контракта было предусмотрено условие о включении НДС в стоимость. Но при заключении договора с охранным предприятием этот пункт исчез: в документе указывалось, что цена составляет 793000 руб. и НДС не облагается, так как применяется упрощенная система налогообложения.

Проверяющие пришли к выводу, что руководитель департамента нарушил законодательство о контрактной системе, поскольку заключил договор с нарушением объявленных условий определения исполнителя.

Судьи **районного и областного судов** с постановлением должностного лица согласились. Но Шестой **кассационный суд** передумал штрафовать чиновника. В инстанции посчитали: наличие пункта «включая НДС» могло бы ущемить права участника закупки на «упрощенке», поскольку он будет обязан уплатить НДС, что противоречит налоговому законодательству.

Госинспекция в свою очередь настаивала, что суд кассационной инстанции ошибочно применил нормы закона о контрактной системе. Так, контракт по итогам закупки заключается и оплачивается заказчиком по цене, предложенной участником, с которым заключается контракт, — вне зависимости от применяемой системы налогообложения. При этом корректировка цены в государственных или муниципальных контрактах не допускается. А указание заказчиком в проекте контракта цены с НДС не возлагает на участника на УСН безусловной обязанности по исчислению и уплате НДС.

СКАД ВС РФ отменила все состоявшиеся по делу судебные акты и прекратила производство, поскольку на момент рассмотрения дела в ВС РФ срок давности привлечения должностного лица к административной ответственности истек.

Админколлегия указала, что сама по себе корректировка цены в гос/контракте — нарушение, поэтому штраф законен, однако указание заказчиком в проекте контракта цены с НДС не возлагает на участника на УСН безусловной обязанности по исчислению и уплате НДС. НДС возникает только если «упрощенец», на основании п. 5 ст. 173 НК РФ выставит счет-фактуру. Если же счет-фактура не выставляется, НДС, даже предусмотренный в цене, не исчисляется.

#### **Комментарий:**

Позиция не нова. Даже в 2021 году по аналогичному вопросу высказывалась Судебная коллегия по экономическим спорам ВС РФ (Определение СКЭС ВС РФ от 08.02.2021 № 305-ЭС20-18251).

Кроме того, по данной проблеме сформирована устойчивая судебная практика (см. комментарий к Определению СКЭС ВС РФ от 08.02.2021 № 305-ЭС20-18251 в настоящем Обзоре).

## Позиция № 39

**Выплата наследнику действительной стоимости доли в уставном капитале, полученной в порядке наследования, не облагается НДФЛ.**

Кассационное определение СКАД ВС РФ  
от 27.10.2021 № 46-КАД21-1-К6

### Дело № 7 (+) (27.10.2021)

«НДФЛ при получении доли в порядке наследования»  
(дело № 46-КАД21-1-К6, Лябах Д.Л. vs ФНС)

96

Результат (в чью пользу)	Налогоплательщик
Округ, дело которого пересматривает ВС	СОЮ Самарской обл.
Судья, передавший дело в СКАД	Никифоров С.Б.
Тема	НДС при УСН
Судья, пересмотревший дело	<b>Александров В.Н.</b> , Абакумова И.Д. и Калинина Л.А.
Как рассматривалось дело	I (-) II (-) III (+)
Подавалась ли надзорная жалоба/результат	



Группа компаний  
НАЛОГИ И ФИНАНСОВОЕ ПРАВО

2021 ИТОГИ

**Суть:** спор касался вопроса об обязанности лица, получившего долю в уставном капитале ООО в порядке наследования, уплачивать НДФЛ.

**Фабула дела:** налогоплательщику по наследству от отца перешла доля в уставном капитале общества в размере 33,3%. 27 июня 2017 г. внеочередным общим собранием участников общества было принято решение не принимать в их состав наследника умершего и выплатить ему действительную стоимость доли участника в уставном капитале.

В октябре 2018 г. налогоплательщику была выплачена стоимость унаследованной доли. В связи с этим общество представило в налоговый орган справку по форме 2-НДФЛ с указанием сведений о получении налогоплательщиком дохода в размере выплаченной ему стоимости доли

На основании этого налоговым органом налогоплательщику был начислен НДФЛ за 2018 г. в размере свыше 8,1 млн. руб.

Поскольку налогоплательщик в установленный срок не исполнил обязан-

ность по уплате налога, налоговая инспекция направила в его адрес требование от об уплате НДФЛ в указанном выше размере и пени. В связи с этим налогоплательщик обратился в суд с административным иском с заявлением к налоговому органу о признании требования незаконным. Он указал, что доход, полученный от физического лица в порядке наследования, не подлежит налогообложению в соответствии с п. 18 ст. 217 НК РФ.

Решением Самарского **районного суда** г. Самары от 04.03.2020 в удовлетворении административного искового заявления было отказано. Суды **апелляционной и кассационной инстанций** оставили данное решение без изменений. Они исходили из того, что доход наследника умершего участника хозяйственного общества в виде действительной стоимости доли в уставном капитале, выплаченной ему в связи с отсутствием согласия участников такого общества на переход к нему этой доли, не относится к доходам, предусмотренным п. 18 ст. 217 НК РФ, не подлежащим налогообложению.

В кассационной жалобе в Верховный Суд налогоплательщик, ссылаясь на допущенные судами нарушения норм материального права, просил отменить состоявшиеся по делу судебные акты.

Изучив материалы дела, Судебная коллегия по административным делам ВС РФ согласилась с доводами налогоплательщика.

**СКАД ВС РФ** обратила внимание, что НК предполагает освобождение от обложения НДФЛ любых доходов (за исключением специально оговоренных), полученных в порядке наследования. Кроме того, Конституционный Суд РФ неоднократно указывал, что в России как правовом государстве законы о налогах должны содержать четкие и понятные нормы. Поэтому НК предписывает, что необходимые элементы налогообложения (налоговых обязательств) должны быть сформулированы таким образом, чтобы каждый точно знал, какие налоги, когда и в каком порядке он обязан платить, а все неустранимые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах следует толковать в пользу налогоплательщика (Постановления КС РФ от 23.05.2013 № 11-П и от 01.07.2015 г № 19-П).

Таким образом, Верховный Суд указал, что любое экономическое приращение (как в денежной, так и в натуральной форме), которое возникло у физического лица вследствие наследования, не формирует у него обязанности по уплате налога. Налоговая льгота в виде освобождения от уплаты НДФЛ распространяется и на выплачиваемую наследнику действительную стоимость доли, поскольку данное действие неразрывно связано с самим наследованием доли, обусловлено существующим нормативным регулированием в области наследования и волей третьих лиц (участников общества).

При таких обстоятельствах Судебная коллегия ВС РФ посчитала, что решение налогового органа нельзя признать правомерным, а судебные акты нижестоящих инстанций законными. Так, Верховный Суд отменил указанные судебные акты и вынес новое решение об удовлетворении требований административного истца.

#### **Комментарий:**

По преобладающему мнению контролирующих органов, доход в виде действительной стоимости доли в уставном капитале ООО, выплаченной наслед-

нику, не получившему согласия участников общества на переход доли к нему, не является доходом, полученным в порядке наследования.

Соответственно, положения пункта 18 ст. 217 НК РФ об освобождении от налогообложения «унаследованных» доходов в этом случае не применяются и данный доход должен облагаться НДФЛ в общеустановленном порядке (см., н-р, Письма Минфина РФ от 22.10.2021 № 03-04-06/85660, от 21.04.2021 № 03-04-06/30227, от 16.12.2020 № 03-04-06/110194).

Вместе с тем есть разъяснения Минфина РФ с прямо противоположной точкой зрения: «доход наследника — физического лица в виде действительной стоимости доли в уставном капитале общества на основании пункта 18 ст. 217 Кодекса освобождается от обложения НДФЛ» (Письмо Минфина РФ от 20.02.2017 № 03-04-05/9674).

Верховный Суд РФ в 2014 г. согласился с нижестоящими судами в том, что доход в виде действительной стоимости доли не является доходом, полученным в порядке наследования и должен облагаться НДФЛ (Определение ВС РФ от 10.10.2014 № 301-ЭС14-2972).

Имеется аналогичная практика на уровне окружных судов (см., н-р, Постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 26.01.2018 по делу № А55–8960/2017, Постановление ФАС Волго-Вятского округа от 03.07.2014 по делу № А79–1277/2011 и др.).

Таким образом, судебная практика до момента принятия комментируемого Определения была разноплановой.

Мы склонны согласиться с изложенной в нем позицией ВС РФ о том, что доход в виде выплаченной наследнику действительной стоимости доли не меняет характер данного дохода как полученного в порядке наследования — меняется только форма и неправомерным было бы лишать наследника льготы по НДФЛ по этому основанию.

Определение включено ФНС РФ в Обзор правовых позиций, отраженных в судебных актах Конституционного Суда Российской Федерации и Верховного Суда Российской Федерации, принятых в четвертом квартале 2021 года по вопросам налогообложения (Письмо ФНС РФ от 02.03.2022 № БВ-4-7/2500@).



