

# Судебная практика Верховного Суда РФ по налоговым спорам 2020

Анализ. Проблемы. Позиции



Группа компаний  
НАЛОГИ И ФИНАНСОВОЕ ПРАВО

Судебная практика  
Верховного Суда РФ  
по налоговым спорам

2020

Анализ. Проблемы. Позиции



© Группа компаний  
«Налоги и финансовое право»  
2021



## 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

## 1. Определение ВС РФ от 28.02.2020 № 309-ЭС19–21200 по делу № А47–7120/2018

**Ситуация:** налоговый орган провел проверку и установил, что затраты на приобретение объектов ОС были неправильно квалифицированы налогоплательщиком как расходы на возврат основного долга по кредитам и ошибочно учтены в более поздних налоговых периодах.

**Арбитражные суды** отказали налогоплательщику в удовлетворении требований, указав, что уточненные налоговые декларации были представлены после истечения срока подачи налоговой декларации и срока уплаты налога, а также после проведения ВНП и обнаружения ошибок, которые привели к занижению налога. Подача уточненных налоговых деклараций при таких обстоятельствах фактически является согласием налогоплательщика с налоговым органом, а кроме того, данное обстоятельство не является основанием для освобождения налогоплательщика от ответственности за уже совершенное и выявленное правонарушение; нормами НК РФ не предусмотрена возможность пересмотра результатов ранее проведенной налоговой проверки.

**СКЭС ВС РФ** отменила решения нижестоящих судов и направила дело на новое рассмотрение.

Свою позицию коллегия обосновала следующим.

Само нарушение налогоплательщика состояло в том, что затраты на приобретение объектов ОС были неправильно квалифицированы им как расходы на возврат основного долга по кредитам и ошибочно учтены в более поздних налоговых периодах 2014-2015 гг. Однако это обстоятельство, имевшее место до 2014 года, не исключало необходимости учета фактически понесенных налогоплательщиком расходов в той мере, в какой они имеют отношение к налоговым периодам, охваченным ВНП.

Об ответственности по ст. 122 НК РФ Экономколлегия указала, что когда нарушение законодательства о налогах и сборах сводится лишь к неправильно определению периода учета расходов и возникновение недоимки в охваченных проверкой периодах сопровождается эквивалентной переплатой налога, допущенной в иных налоговых периодах, это обстоятельство может свидетельствовать об отсутствии существенного вреда для общественных отношений, выступающих объектом правонарушения, и, следовательно, может расцениваться как смягчающее ответственность в совокупности с иными обстоятельствами, характеризующими тяжесть содеянного и степень вины налогоплательщика.

**Комментарий:** комментируемое Определение в очередной раз подтверждает тезис об обязанности налоговых органов при проведении проверок устанавливать действительный размер налоговой обязанности проверяемого лица, а не просто «по максимуму» производить доначисления.

Позиция ВС РФ в данном споре очень схожа с его видением ситуации по учету налогоплательщиком дохода при истечении срока давности взыскания просроченной кредиторской задолженности.

Нижестоящие суды часто отказывали в удовлетворении требований налого-

плательщиков, поскольку в периоде истечения срока давности невзысканная контрагентом задолженность должна включаться в доходы. Поэтому, делали вывод суды, признание дохода в более поздних налоговых периодах неправомерно.

Однако в Определениях ВС РФ от 19.01.2018 № 305-КГ17-14988 по делу № А41-17865/2016, от 21.01.2019 № 308-КГ18-14911 суд пришел к выводу о возможности списания безнадежной задолженности в более позднем налоговом периоде, но с учетом ограничения п. 7 ст. 78 НК РФ — в пределах трехлетнего срока от года допущения ошибки.

При этом ВС РФ ссылаясь на ст. 54 НК РФ, в силу которой при допущении ошибки в исчислении налоговой базы налогоплательщик вправе провести перерасчет налоговой базы и суммы налога за налоговый (отчетный) период, в котором выявлены ошибки (искажения), относящиеся к прошлым налоговым (отчетным) периодам, в тех случаях, когда допущенные ошибки (искажения) привели к излишней уплате налога.

Было принято во внимание, что при «запоздалом» включении в доходы безнадежной кредиторской задолженности складывается следующая ситуация: в более раннем (надлежащем) периоде, когда задолженность не была учтена в доходах, произошла переплата налога.

ВС РФ квалифицировал невключение в доходы спорной суммы в периоде истечения срока давности как ошибку, которую налогоплательщик был вправе устранить в течение трех лет.

В комментируемой же ситуации, если налогоплательщик «укладывается» в установленный для исправления ошибки срок, на наш взгляд, о привлечении к ответственности за неполную уплату налога (ст. 122 НК РФ) речи не может идти в принципе. Однако, как мы понимаем, ВС РФ оставил этот вопрос для разрешения судов «на втором круге», указав только на необходимость учета смягчающих обстоятельств.

Кроме того, следует учесть и позицию, изложенную в п. 20 Постановления Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 № 57, о том, что налогоплательщик не привлекается к ответственности по ст. 122 НК РФ, если за период начисления недоимки у него имелась переплата по тому же налогу.

В рассматриваемом случае бюджет явно не пострадал, поскольку при возникновении недоимки в более позднем налоговом периоде у Общества была равная переплата, возникшая вследствие неучета в расходах тех же сумм в периоде приобретения сельхозтехники.

Определение включено ФНС РФ в «Обзор правовых позиций, отраженных в судебных актах Конституционного Суда Российской Федерации и Верховного Суда Российской Федерации, принятых в первом квартале 2020 года по вопросам налогообложения».

При новом рассмотрении требования налогоплательщика были удовлетворены частично (Решение Арбитражного суда Оренбургской области от 30.12.2020).

## 2. Кассационное определение СКАД ВС РФ от 05.02.2020 № 5-КА19-66

**Ситуация:** налогоплательщик обратился в суд с административным иском с заявлением об установлении кадастровой стоимости принадлежащих ему на праве собственности нежилых помещений в размере, равном их рыночной стоимости без учета НДС.

Решением **Московского городского суда** кадастровая стоимость объектов недвижимости установлена в размере, равном их рыночной стоимости, определенной по итогам проведенной судебной оценочной экспертизы с учетом НДС.

Апелляционным определением судебной коллегии **апелляционной инстанции** решение Московского городского суда изменено, кадастровая стоимость объектов установлена в размере, равном их рыночной стоимости, определенной по итогам проведения дополнительной судебной экспертизы без учета НДС.

**СКАД ВС РФ** отменила апелляционное определение апелляционного суда и направила дело на новое рассмотрение в суд апелляционной инстанции.

Админколлегия указала, что ни законодательство об оценочной деятельности, ни налоговое законодательство не предусматривает, что при определении рыночной стоимости объекта недвижимости для целей установления кадастровой стоимости НДС является ценообразующим фактором и увеличивает ее размер.

В свою очередь, по общему правилу реализация нежилых помещений по рыночной стоимости может являться объектом налогообложения НДС и в этом случае НДС подлежит определению по правилам главы 21 НК РФ. Определение рыночной стоимости с выделением в ее составе НДС противоречит нормам законодательства об оценочной деятельности.

**Комментарий:** отметим, что позиция ВС РФ в данном деле не является новой. Еще в Определении Админколлегии от 15.02.2018 № 5-КГ17-258 было подчеркнуто, что само по себе определение рыночной стоимости объекта недвижимости в целях дальнейшей его эксплуатации без реализации этого имущества не создает объект налогообложения НДС, а значит, и выделение налога в ее составе является неправомерным.

В такой ситуации выделение НДС в рыночной стоимости представляется, как минимум, странным, учитывая, что рыночная стоимость — это наиболее вероятная цена продажи объекта на открытом рынке. При этом налогоплательщиком НДС в общем случае всегда является покупатель, и налог определяется «сверху» рыночной цены по правилам главы 21 НК РФ.

В том же году аналогичная позиция была изложена в Кассационном СКАД ВС РФ от 09.08.2018 № 5-КГ18-96.

Однако и это не способствовало прекращению споров: нижестоящие суды в ряде случаев продолжали признавать установление рыночной стоимости объектов недвижимого имущества с учетом НДС, поэтому очередное такое дело попало в Админколлегию ВС РФ и в 2019 г. (см. Кассационное определе-

ние СКАД РФ от 10.07.2019 № 5-КА19-15).

Но, судя по тому, что в 2020 г. такой же спор снова был рассмотрен ВС РФ, «воз и ныне там».

Отметим также, что на фоне всей этой неразберихи некоторые налогоплательщики считают, что могут уплачивать налог на имущество «за вычетом» НДС, который «сидит» внутри кадастровой стоимости, определенной в размере рыночной. Такие вопросы нередко задаются контролирующим органам, которые каждый раз вынуждены повторять, что при исчислении налога на имущество уменьшение налоговой базы по налогу на величину НДС законом не предусмотрено (см., н-р, Письма ФНС РФ от 25.04.2018 № 03-05-04-01/28063, от 06.07.2018 № 03-07-14/47099, от 19.11.2018 № БС-4-21/22415@, от 22.07.2019 № БС-4-21/14284).

Невольно возникает ассоциация с целой серией дел о выходных пособиях работникам при увольнении, рассмотренных ВС РФ начиная с 2016 г. (дело «Парламент-Продакшн» — Определение ВС РФ от 23.09.2016 № 305-КГ16–5939 по делу № А40–94960/2015, и позднее — Определения СКЭС ВС РФ от 27.03.2017 № 305-КГ16–18369 (по делу № А40–213762/2014), от 28.03.2017 № 305-КГ16–16457 (по делу № А40–7941/2015), от 26.04.2016 № 305-КГ16–19115 (по делу № А40–63455/2015), от 26.10.2017 № 305-КГ17–9814 (по делу № А40–178063/2015), от 22.11.2017 № 305-КГ17–10287 (по делу № А40–124026/2016), от 20.12.2017 № 305-КГ17–12841 (дело № А40–194155/2016), от 20.02.2018 № 305-КГ17–15790 и др.).

Упорное нежелание судей на местах учитывать позицию ВС РФ тогда также вынуждало высшую инстанцию из раза в раз повторять одно и то же.

Обращает на себя внимание и то, что ВС РФ в Определении сослался на положения ст. 40 НК РФ, которая в силу Федерального закона от 18.07.2011 № 227-ФЗ с 01.01.2012 применяется исключительно к сделкам, доходы и (или) расходы по которым признаны в соответствии с гл. 25 НК РФ до указанной даты.

На момент подготовки комментария нам не удалось установить, чем закончилось рассмотрение дела, поскольку судебный акт отсутствует на официальном сайте Московского городского суда и в правовых базах.



### 3. Определение ВС РФ от 02.03.2020 № 307-ЭС19–20834 по делу № А66–5520/2017

**Ситуация:** Общество ввезло на Таможенную территорию Таможенного союза и задекларировало товар («выпуск для внутреннего потребления»), уплатив таможенную пошлину и НДС. Однако товар оказался ненадлежащего качества и декларант, согласовав возврат с продавцом, подал в Московскую таможенную службу заявление о вывозе товара в процедуре «реэкспорта». В ответ был получен отказ в связи с отсутствием денежных средств на лицевых счетах для оплаты сборов за таможенное оформление. При этом были запрошены дополнительные документы на реэкспорт товара. Декларант представил документы, однако получил от таможни отказ в применении режима реэкспорта товара в связи с невозможностью произвести его идентификацию по описанию и серии.

В целях соблюдения согласованных с иностранным поставщиком сроков возврата товара Общество представило в таможенный орган ДТ на вывоз указанного товара в режиме экспорта. Товар разрешен к вывозу в соответствии с заявленным режимом экспорта.

Общество обратилось в вышестоящий таможенный орган с жалобой на отказ таможни в применении процедуры реэкспорта, а также требованием возратить излишне уплаченные таможенные платежи. В ответ Обществу было разъяснено, что спорное письмо таможенного органа не носило ни разрешительного, ни запретительного характера; Общество не совершало действий, предусмотренных Таможенным кодексом, с целью помещения товаров под процедуру реэкспорта. А заявление о возврате таможенных платежей следует подавать в Московскую таможенную службу.

**Арбитражные суды двух инстанций** признали незаконным решение таможни об отказе в применении режима реэкспорта. Однако **суд кассационной инстанции** (АС ЗСО) указал, что возврат уплаченных таможенной пошлины и НДС не может быть осуществлен в порядке главы 13 Таможенного кодекса, ст. 147 Федерального закона от 27.11.2010 «О таможенном регулировании в РФ». Суд отменил акты нижестоящих судов в части возложения на Московскую областную таможенную службу обязанности по возврату таможенных платежей.

**СКЭС ВС РФ** отменила постановление АС ЗСО в части отмены решений нижестоящих судов об удовлетворении требования об обязанности таможни возратить Обществу излишне уплаченные суммы таможенных платежей.

Как указал суд, признание незаконными решений, действий (бездействия) органов, наделенных публичными полномочиями, по результатам рассмотрения арбитражным судом дела, влечет необходимость принятия судом мер, направленных на восстановление прав заявителя, в том числе мер имущественного характера. Поскольку действия таможенного органа признаны судами незаконными, то в целях эффективного восстановления прав общества суды первой и апелляционной инстанции правомерно возложили на таможенный орган обязанность по возврату ввозных таможенных пошлин и налогов заявителю.

Суд также подчеркнул, что само по себе наличие у общества иного средства правовой защиты в виде возможности обращения в суд с иском о возмещении

вреда в рамках гражданского судопроизводства, не могло служить основанием для отказа в восстановлении прав общества арбитражным судом в порядке административного судопроизводства.

### **Комментарий:**

Мы полагаем, что формальный отказ в установлении обязанности вернуть излишне внесенные по вине таможенного органа, до этого отказавшего в праве на вывоз товара в процедуре реэкспорта, противоречит задачам правосудия, которое должно быть эффективным и не допускать возложения на подконтрольных лиц негативных последствий неправомерных действий государственных органов.

Ведь именно по вине таможни, подтвержденной в решениях судов, декларант не смог вывезти товар в нужной процедуре без повторного внесения таможенных платежей, что привело к их излишней уплате.

Поэтому указание кассационным судом в качестве обоснования своей позиции на вывоз товара в иной процедуре, на наш взгляд, выглядел весьма кощунственно и необоснованно.

Об основной функции правосудия как обеспечения и эффективного восстановления нарушенных прав и свобод неоднократно высказывался КС РФ (см., н-р, Постановление КС РФ от 05.02.2007 № 2-П).

При этом, на наш взгляд, предлагая декларанту защищать свои права в ином судебном процессе (о взыскании убытков), кассационный суд нарушил еще и принцип процессуальной экономии при использовании средств судебной защиты.

В рассматриваемой ситуации инициирование декларантом нового судебного процесса повлекло бы неоправданное и лишнее использование временных, финансовых и кадровых ресурсов государства для рассмотрения дела, не говоря уже о ресурсах заявителя.

Таким образом, мы полностью разделяем мнение судей Экономколлегии.

Следует вспомнить, что в практике ВС РФ и до этого встречались случаи, когда высшая инстанция не поддерживала позицию таможенных органов и нижестоящих судов об отказе в удовлетворении требований заявителя по формальным основаниям.

Так, в Определении ВС РФ от 14.06.2018 № 303-КГ18-118 по делу № А51-32124/2016 было подчеркнуто, что таможенный орган и нижестоящие суды отказали в удовлетворении заявления декларанта о возврате излишне уплаченных таможенных платежей исключительно по формальным основаниям — из-за невнесения изменений в декларацию, тогда как факт излишней уплаты подтверждался всеми необходимыми документами. Решение таможни было признано незаконным.

Немногим позже аналогичный подход был продемонстрирован в Определении СКЭС ВС РФ от 13.07.2018 № 303-КГ18-2575.

#### 4. Определение ВС РФ от 18.11.2020 № 305-ЭС20–2879 по делу № А40–86746/2019

**Ситуация:** Общество подало в налоговый орган декларацию по налогу на прибыль за 6 месяцев 2018 г., в которой заявлена сумма налога к уменьшению в размере 328429536 руб.

Позже в инспекцию поступило заявление Общества о зачете из переплаты по налогу на прибыль в счет текущих платежей по НДС в сумме 150000000 руб.

Инспекцией в адрес Общества направлено уведомление о том, что вопрос о принятии решения о зачете сумм излишне уплаченного налога будет рассмотрен после завершения камеральной налоговой проверки по налогу на прибыль за 6 месяцев 2018 г. либо с момента, когда такая проверка должна быть завершена в соответствии со ст. 88 НК РФ (26.10.2018).

Между тем, 24.10.2018 Обществом в инспекцию представлена налоговая декларация по НДС за 3 кв. 2018 г. По сроку 25.10.2018 начислен НДС в сумме 89198746 руб. по декларации за 3 кв. 2018 г.

По окончании камеральной проверки по налогу на прибыль за 6 месяцев 2018 г. инспекцией в связи с подтверждением сумм излишне уплаченного налога 29.10.2018 принято решение о зачете переплаты по налогу на прибыль в сумме 150000000 руб. в счет текущих платежей по НДС.

Однако, поскольку начисленный по декларации по НДС за 3 кв. 2018 г. налог в сумме 89198746 руб. не был уплачен в установленный срок уплаты — 25.10.2018, а решение о проведении зачета принято только 29.10.2018, инспекцией начислены пени за период с 26.10.2018 по 28.10.2018 в сумме 66762,39 руб.

С учетом имевшейся у Общества переплаты по НДС в сумме 182221,83 руб. и переплаты по пени в сумме 48776,68 руб., налоговым органом сумма пени была скорректирована и составила 17985,71 руб.

15.11.2018 налоговым органом в адрес Общества направлено требование об уплате пени.

Общество обжаловало данное требование в вышестоящий налоговый орган, а затем в арбитражный суд.

Отказывая в удовлетворении требований, **суды трех инстанций** исходили из того, что срок на уплату НДС, установленный НК РФ, истек, а решение о зачете на момент окончания указанного срока не было принято.

Не согласившись с выводами судов, Общество обратилось с кассационной жалобой в Верховный Суд. По мнению Общества, в данном случае бюджет не понес потерь в результате недополучения налоговых сумм в срок, поскольку на момент наступления срока уплаты НДС отсутствовала задолженность перед бюджетом в качестве основания для начисления пени, так как соответствующая сумма денежных средств ранее поступила в бюджет в виде излишней уплаты налога на прибыль, факт наличия переплаты по которому был установлен налоговым органом в ходе проверки.

**СКЭС ВС РФ** отменила решения нижестоящих судов и приняла новый судебный акт, в котором удовлетворила требования налогоплательщика, признав действия налогового органа в начислении пени по НДС незаконными.

В обоснование своей позиции судебная коллегия указала, что начисление

пени за период организационного оформления решения о зачете должностными лицами налогового органа в ситуации, когда переплата является подтвержденной, и налогоплательщиком заблаговременно (до наступления срока уплаты налога) представлено заявление о зачете, означало бы применение меры государственного принуждения к лицу, совершившему необходимые действия для исполнения своей налоговой обязанности, и при отсутствии с его стороны незаконного пользования средствами казны, что противоречит правовому режиму пени, установленному гл. 11 НК РФ.

Иной подход к толкованию положений НК РФ, занятый налоговым органом в настоящем деле и поддержанный судами, по существу означает, что пени приобретают характер санкции, применяемой за выбор определенного способа исполнения налоговой обязанности. При этом основания ответственности налогоплательщика начинают определяться, прежде всего, усмотрением должностных лиц налоговых органов в выборе конкретной даты вынесения решения о зачете в пределах установленного законодательством значительного срока, составляющего до двух календарных недель.

### **Комментарий:**

Налогоплательщики не раз пытались добиться справедливости, требуя отменить пени в ситуациях наличия недоимки по одному налогу и переплаты — по другому. Однако практика была преимущественно отрицательная: чего стоят только споры компании «ТАИФ-НК» (см. Определения ВС РФ от 13.07.2016 № 305-КГ16–8480 по делу № А40–113969/2015, от 02.05.2017 № 305-КГ17–3668 по делу № А40–202153/2015).

Контролирующие органы последовательно транслировали позицию о том, что до принятия налоговым органом решения о зачете переплаты пени на имеющуюся недоимку начисляются в общем порядке (см., н-р, Письма Минфина РФ от 25.07.2011 № 03-02-07/1-260, от 12.02.2010 № 03-02-07/1-62, от 14.06.2005 № 03-02-07/1-143 и др.).

Кроме того, принятый судами трех инстанций в рассматриваемом деле формальный подход ранее был закреплен в Информационном письме Президиума ВАС РФ от 22.12.2005 № 98 «Обзор практики разрешения арбитражными судами дел, связанных с применением отдельных положений главы 25 Налогового кодекса Российской Федерации».

Тогда ВАС РФ разъяснил, что «Срок на возврат (зачет) суммы излишне уплаченного налога начинает исчисляться со дня подачи заявления о возврате (зачете), но не ранее чем с момента завершения камеральной налоговой проверки по соответствующему налоговому (отчетному) периоду либо с момента, когда такая проверка должна была быть завершена по правилам статьи 88 НК РФ».

К тому же такое положение прямо предусмотрено в п. 8.1 ст. 78 НК РФ.

В п. 20 Постановления Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 № 57 «О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации» было указано, что занижение суммы конкретного налога по итогам определенного налогового периода не приводит к возникновению у налогоплательщика задолженности по этому налогу,

если на дату окончания установленного законодательством срока уплаты налога у него имелась незачтенная переплата сумм *того же налога*, что и заниженный налог, в соответствующем размере.

То есть налогоплательщик не может быть привлечен к ответственности за неуплату налога (ст. 122 НК РФ), если с его стороны нет незаконного пользования средствами казны и задолженность перед бюджетом объективно отсутствует.

В рассмотренной в комментируемом Определении ситуации на момент начисления пени у налогоплательщика имелась подтвержденная камеральной проверкой переплата, что исключало образование недоимки после истечения срока для уплаты НДС.

Налоговый орган же начислил пени по формальному основанию в виде принятия решения о зачете, что и признала недопустимым Экономколлегия.

В целом радует политика ВС РФ на пресечение формального подхода контролирующих органов к исполнению своих обязанностей (см., н-р, Определения ВС РФ от 14.06.2018 № 303-КГ18-118 по делу № А51-32124/2016, от 13.07.2018 № 303-КГ18-2575 по делу № А51-3860/2017, от 02.07.2018 № 303-КГ18-99 и др.).

В Определении от 14.03.2019 № 301-КГ18-20421 по делу № А79-12226/2017 (ПАО «Химпром») Экономколлегия ВС РФ прямо указала на необходимость осуществления налогового администрирования с учетом принципа добросовестности, предполагающего учет законных интересов налогоплательщиков и недопустимость создания условий для взимания налогов сверх того, что требуется по закону.

Соответственно, как заключила высшая судебная инстанция, недопустим отказ в осуществлении прав налогоплательщиков только по формальным основаниям, не связанным с существом реализуемого права, и по мотивам, обусловленным лишь удобством налогового администрирования.

При этом еще ранее в Определении от 29.11.2018 № 310-КГ18-7101 по делу № А83-6405/2017 ВС РФ высказал позицию по зачету переплат по налогам. Решение о зачете переплат является актом, оформляющим изменение состояния расчетов с бюджетом. Если на дату уплаты налога налогоплательщик имеет переплату по этому налогу за предыдущий период, то эта переплата зачитывается в счет обязанности по уплате налога за текущий период. Поэтому если сумма переплаты больше размера налога за текущий период, то обязанность налогоплательщика по этому налогу считается исполненной в момент наступления срока уплаты без необходимости совершения дополнительных действий со стороны налогоплательщика.

В комментируемом Определении ВС развил эту позицию, распространив ее также на случаи, когда переплата возникла по налогу, уплачиваемому в бюджет субъекта РФ, а налог, против которого зачитывается переплата, уплачивается в федеральный бюджет.

По нашему мнению, при принятии Определения ВС учел, что с 01.10.2020 зачет возможен при наличии переплаты по любому налогу вне зависимости от того, в федеральный или региональный бюджет подлежит зачислению сум-

ма переплаты (Федеральный закон от 29.09.2019 № 325-ФЗ), что с учетом позиции ВС РФ позволит для целей расчета пени зачитывать переплату по любому налогу в счет любой недоимки.

Ранее зачет переплаты по налогу осуществлялся только в счет уплаты налога такого же вида (при переплате по федеральному налогу производился зачет в счет уплаты федерального налога, при переплате по региональному — в счет регионального и т. д.).

## 5. Определение ВС РФ от 14.05.2020 № 307-ЭС19–18595 по делу № А56–122276/2018

**Ситуация:** по итогам контроля таможенной стоимости, исходя из анализа ценовой информации на однородные товары, имеющейся в распоряжении таможенного органа, установлено, что декларантом не подтверждена правомерность определения задекларированной таможенной стоимости в соответствии со ст. 4 Соглашения между правительствами РФ, республик Беларусь и Казахстан от 25.01.2008, в связи с чем таможенная стоимость товаров была скорректирована таможной и определена по резервному методу.

Общество обратилось в Северо-Западное таможенное управление с жалобами на решения таможни о корректировке таможенной стоимости. В рассмотрении жалоб было отказано. Позднее Общество направило в таможню обращение, в котором просило пересмотреть решения о корректировке таможенной стоимости. Обжалованное решение было отменено в части. Частично обращение Общества в соответствии с п. 3 ст. 8 Федерального закона от 02.05.2006 № 59-ФЗ направлено для рассмотрения в Северо-Западное таможенное управление.

Письмом Управление уведомило Общество о том, что информация принята к сведению, но пересмотр в порядке ведомственного контроля решений нижестоящего таможенного органа является правом таможенного органа.

Общество обратилось в таможню с заявлением о возврате (зачете) излишне уплаченных или излишне взысканных сумм таможенных пошлин, налогов и иных денежных средств. Однако заявление Общества было оставлено без рассмотрения со ссылкой на то, что к нему не представлены платежные документы, подтверждающие уплату (взыскание) сумм, подлежащих возврату, и документы, подтверждающие факт излишней уплаты (взыскания) таможенных пошлин, налогов. Также таможной указано на несоблюдение Обществом процедуры, установленной п. 2 ст. 67 Таможенного кодекса ЕАЭС.

Позднее Общество обратилось в Санкт-Петербургскую таможню с жалобой, содержащей требование о пересмотре решений таможни о корректировке таможенной стоимости спорных товаров. Жалоба была направлена по принадлежности в Северо-Западное таможенное управление.

Общество не согласилось с указанными выше действиями таможни и обратилось в арбитражный суд.

**Суды трех инстанций** отказали Обществу в удовлетворении требований. Руководствуясь нормами Таможенного кодекса ЕАЭС и ФЗ «О таможенном регулировании в РФ», суды указали, что заявление о возврате излишне уплаченных (взысканных) таможенных платежей подлежит рассмотрению, если одновременно с его подачей или ранее декларантом было инициировано внесение соответствующих изменений в декларацию на товары, а в таможенный орган представлены документы, подтверждающие необходимость внесения таких изменений.

Однако с заявлением о внесении изменений в декларацию Общество в таможню не обращалось; к заявлению о возврате излишне уплаченных таможенных пошлин, налогов не приложена корректировка декларации на товары и при обращении в таможню также не представлена. Кроме того, к заявлению

о возврате излишне уплаченных таможенных платежей не были приложены документы, предусмотренные п. 3 ч. 2 ст. 147 Федерального закона «О таможенном регулировании в РФ».

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

Судебная коллегия указала, что необходимость обращения в таможенный орган в административном порядке для изменения сведений о таможенной стоимости, указанных в декларации, возникает только в тех случаях, когда после выпуска товаров заинтересованное лицо получает возможность доказать иной размер заявленной до выпуска (скорректированной по результатам таможенного контроля) таможенной стоимости в связи с вновь полученными документами, влияющими на достоверность определения таможенной стоимости.

В таких случаях перечисление таможенных платежей в бюджет в излишнем размере является результатом ошибки декларанта, которая должна быть исправлена им, а таможенному органу — предоставлена возможность осуществить таможенный контроль в целях проверки факта наличия ошибки и возникновения переплаты. Однако по настоящему делу общество основывало свои требования не на новых доказательствах, подтверждающих достоверность первоначального определения им таможенной стоимости товаров, а на отсутствии у таможенного органа законных причин для корректировки таможенной стоимости, в связи с чем позицию судов нельзя признать обоснованной.

### **Комментарий:**

Следует признать, что высказанная высшей судебной инстанцией позиция о равной возможности декларанта защищать свои права как в административной, так и в судебной процедуре, поддерживалась и ранее (см., н-р, Определение СКЭС ВС РФ от 22.03.2018 № 303-КГ17-20407 по делу № А51-13978/2016, от 16.05.2019 № 305-ЭС19-344 по делу № А40-15424/2018 и др.).

ВС РФ прямо указал, что в случае взыскания в рамках имущественного требования таможенных платежей на плательщика не возлагается обязанность по предварительному обращению в таможенный орган с заявлением об их возврате в порядке, установленном ст. 147 Федерального закона от 27.11.2010 № 311-ФЗ «О таможенном регулировании в Российской Федерации» — такой вариант оспаривания является правом, а не обязанностью декларанта (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»).

Правомерность решения о корректировке таможенной стоимости должна быть рассмотрена судом вне зависимости от оспаривания и признания недействительным данного решения в другом судебном процессе.

Отметим, что наличие у плательщика публично-правовых платежей права на предъявление в пределах трехлетнего срока давности имущественных требований также неоднократно подтверждалось КС РФ (Постановление от 24.03.2017 № 9-П, Определения от 21.06.2001 № 173-О и от 03.07.2008 № 630-О-П).



Возвращаясь назад, также вспомним, что до этого несоблюдение административной процедуры возврата излишне уплаченных (взысканных) таможенных платежей являлось основанием для оставления поданного в суд заявления плательщика о возврате соответствующих сумм без рассмотрения (ныне действующий п. 2 Постановления Пленума ВАС РФ от 08.11.2013 № 79 «О некоторых вопросах применения таможенного законодательства»).

Таким образом, ВС РФ сформирован новый подход к возврату излишне взысканных таможенных платежей.

Аналогичный подход, только в отношении налогов, был поддержан ВС РФ в Определениях от 20.07.2016 № 304-КГ16-3143 по делу № А27-1958/2015 (ЗАО «Скоморошка-Трейдинг»), от 16.06.2020 № 307-ЭС19-23989 по делу № А56-60671/2019 (ИП Запаренко А. Н.), в которых налогоплательщик, не подавая в суд заявление о признании решения налогового органа недействительным, сразу обратился с имущественным требованием о взыскании с инспекции доначисленных налогов как излишне взысканных.

Суд признал, что обжалование ненормативного правового акта налогового органа и имущественные требования о возврате налога подлежат рассмотрению в разных судебных процедурах и при заявлении имущественных требований обязательного соблюдения административной процедуры не требуется. При этом ВС РФ подчеркнул, что суд также должен решить вопрос о законности ненормативного правового акта, и в случае установления неправомерных действий налогового органа обязать его возвратить сумму налога как излишне взысканную без признания решения о доначислении недействительным.

Здесь у подконтрольных лиц, на наш взгляд, появляется своего рода «лазейка» при пропуске срока досудебного обжалования решения налогового органа, поскольку имущественное требование можно заявить в пределах общего срока исковой давности.

Безусловно, это ярче всего проявляется именно при заявлении имущественных требований в налоговых спорах, поскольку, как отмечалось выше, по таможенному законодательству соблюдение досудебной процедуры обжалования обязательным не является.

Определение включено в «Обзор судебной практики Верховного Суда Российской Федерации № 3 (2020)» (утв. Президиумом ВС РФ 25.11.2020).

При новом рассмотрении дела № А56-122276/2018 требования декларанта были удовлетворены в полном объеме (Решение Арбитражного суда города Санкт-Петербурга и Ленинградской области от 19.08.2020, Постановление Тринадцатого арбитражного апелляционного суда от 02.12.2020). Подана кассационная жалоба, не рассмотренная к моменту подготовки настоящего обзора.

## 6. Определение ВС РФ от 18.05.2020 № 304-ЭС20–1243 по делу № А70–829/2019

**Ситуация:** с 01.10.2017 предприниматель применял УСН с объектом налогообложения «Доходы, уменьшенные на величину расходов». В 2017 году налогоплательщиком была осуществлена реализация объектов недвижимого имущества, приобретенных до начала применения УСН.

В первичной декларации по единому налогу, уплачиваемому в связи с применением УСН, за 2017 год, суммы дохода и расхода равны нулю.

В уточненной декларации по единому налогу, уплачиваемому в связи с применением УСН, за 2017 год, сумма дохода отражена в размере 3810000 рублей, сумма расхода составила 4000000 рублей. Поскольку предприниматель получил сумму убытка в размере 190000 рублей, то он исчислил и уплатил минимальный налог при УСН.

По результатам камеральной налоговой проверки уточненной налоговой декларации инспекция пришла к выводу о неверном исчислении налогоплательщиком налога в отношении дохода, полученного от продажи недвижимого имущества, который подлежит налогообложению в рамках УСН. По мнению налогового органа, при определении налоговой базы доходы от реализации недвижимого имущества, которое не использовалось в предпринимательской деятельности, не могут быть уменьшены на величину расходов по его приобретению.

Полагая, что решение по результатам КНП вынесено без учета его реальных налоговых обязательств, налогоплательщик обжаловал его в УФНС, а затем в арбитражный суд.

**Суды трех инстанций** согласились с выводами налогового органа, указав, что затраты на приобретение объектов недвижимого имущества нельзя учесть в составе расходов индивидуального предпринимателя, так как данное имущество не использовалось им в предпринимательской деятельности.

Не согласившись с выводами судов, налогоплательщик обратился с кассационной жалобой в ВС РФ, указав, что при реализации основного средства, приобретенного до применения УСН, полученные доходы от его реализации должны быть уменьшены на сумму его остаточной стоимости.

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

Экономколлегия указала, что установление специальных налоговых режимов, упрощенных правил ведения налогового учета и упрощенных форм налоговых деклараций является одной из мер, предусмотренных в целях реализации государственной политики в области развития малого и среднего предпринимательства.

Глава 26.2 НК РФ не содержит положений, которые бы ограничивали субъекта предпринимательства в возможности учета расходов на приобретение основных средств при определении налоговой базы по УСН в зависимости от того, были ли эти расходы понесены физическим лицом до начала осуществления предпринимательской деятельности, либо до начала применения данного специального налогового режима. Не установлены законом такого рода

ограничения и для случаев, когда объекты основных средств были реализованы до истечения срока их полезного использования.

Само по себе то обстоятельство, что в период эксплуатации основных средств доходы предпринимателя облагались в рамках иного специального налогового режима (ЕНВД), не могло выступать препятствием для учета расходов, понесенных при приобретении этих объектов, в случае их продажи, поскольку данный факт влечет иные юридические последствия.

Если до реализации объекта основных средств налогоплательщик использовал его для ведения деятельности, облагаемой в рамках общего режима налогообложения или иного специального налогового режима (ЕНВД), расходы на приобретение такого объекта учитываются при определении налоговой базы по УСН не полностью, а в размере остаточной стоимости — разницы между ценой приобретения основных средств и амортизации за период применения общего режима налогообложения — начисленной по правилам, установленным главой 25 НК РФ, а за период применения ЕНВД — по правилам, установленным законодательством о бухгалтерском учете (абзацы первый и последний п. 2.1 ст. 346.25 НК РФ).

Аналогичный вывод также следует из пункта 2.5 Порядка заполнения Книги учета доходов и расходов организаций и индивидуальных предпринимателей, применяющих УСН (утв. приказом Минфина от 22.10.2012 № 135н), согласно которому налогоплательщик отражает расходы, указанные в п. 1 ст. 346.16 НК РФ, в соответствии с порядком их признания и учета при определении налоговой базы, который установлен п. 2.1 ст. 346.25 НК РФ.

Таким образом, воля законодателя направлена не на лишение субъектов предпринимательства, применяющих УСН, права учитывать расходы по приобретению основных средств, доходы от использования которых облагались в рамках иного режима налогообложения, а на установление экономически обоснованного налогообложения, для чего эти расходы распределяются между налоговыми базами, формируемыми в связи с эксплуатацией и отчуждением основных средств, облагаемыми в рамках разных налоговых режимов соответственно.

### **Комментарий:**

Следует отметить, что до принятия комментируемого Определения ВС РФ на вопрос о том, можно ли учесть в расходах остаточную стоимость основных средств, приобретенных до перехода на УСН и реализованных раньше срока (указанного в п. 3 ст. 346.25 НК РФ), контролеры и суды отвечали по-разному.

Еще в 2008 г. ВС РФ поддержал мнение нижестоящих судов, пришедших к выводу, что при реализации в период применения УСН основных средств, приобретенных и оплаченных в период до перехода на эту систему налогообложения, общество правомерно уменьшило доходы, полученные от реализации основного средства, на сумму его остаточной стоимости (см. Определение ВАС РФ от 27.10.2008 № 13621/08 по делу № А80-213/2007).

Примечательно, что аналогичное мнение высказывались ранее и Минфином РФ (см., н-р, Письмо Минфина РФ от 24.10.2018 № 03-11-11/76344).

Однако в большинстве случаев финансовым ведомством давались противо-

положительные разъяснения — отнесение на расходы остаточной стоимости основных средств, приобретенных налогоплательщиком до перехода на УСН и реализованных до истечения установленного срока их использования в период применения УСН, статьей 346.16 НК РФ не предусмотрено (см. Письма Минфина РФ от 26.04.2019 № 03-11-11/30795, от 30.12.2015 № 03-11-06/2/77822, от 13.02.2015 № 03-11-06/2/6557, от 03.03.2014 № 03-11-11/8833, от 04.02.2013 № 03-11-11/50, от 26.04.2019 № 03-11-11/30795 и др.).

Суды же часто поддерживали налогоплательщиков, приходя к выводу, что указание в п. 3 ст. 346.16 НК РФ на необходимость пересчета налоговой базы по налогу в соответствии с положениями гл. 25 НК РФ, свидетельствует о необходимости при реализации основного средства применять все положения названной главы, регулирующие порядок учета и реализации основных средств, в т. ч. норму подп. 1 п. 1 ст. 268 НК РФ, согласно которой при реализации амортизируемых основных средств полученный доход уменьшается на остаточную стоимость основного средства (амортизируемого имущества).

Указанное толкование п. 3 ст. 346.16 НК РФ корреспондирует с положениями ст. 252 НК РФ, устанавливающими принцип экономической обоснованности расходов, поскольку получение доходов от реализации основных средств непосредственно обусловлено расходами, связанными с их приобретением. Обратное толкование п. 3 ст. 346.16 НК РФ приведет к необоснованному ограничению прав налогоплательщика, применяющего УСН (см., н-р, Решение Арбитражного суда Удмуртской Республики от 19.11.2018 по делу № А71-2770/2018 (оставлено в силе Постановлением Арбитражного суда Уральского округа от 13.06.2019 № Ф09-3411/19); Решение Арбитражного суда Курганской области от 15.11.2013 по делу № А34-5449/2013; Постановления Арбитражного суда Центрального округа от 23.06.2017 по делу № А54-5594/2016, ФАС Уральского округа от 14.11.2012 № Ф09-10644/12 и др.).

Полагаем, что комментируемое Определение ВС РФ в дальнейшем положит конец спорам по данному вопросу, поскольку налоговые органы обязаны учитывать в своей работе позиции высших судов (см. Письмо ФНС РФ от 26.11.2013 № ГД-4-3/21097, Письмо Минфина РФ от 07.11.2013 № 03-01-13/01/47571).

Кроме того, Письмом ФНС РФ от 28.07.2020 № БВ-4-7/12120 комментируемое Определение включено в Обзор правовых позиций, отраженных в судебных актах Конституционного Суда Российской Федерации и Верховного Суда Российской Федерации, принятых во втором квартале 2020 года по вопросам налогообложения.

При новом рассмотрении Решение налогового органа было признано недействительным в части доначисления недоимки по единому налогу, уплачиваемому в связи с применением УСН, в размере 1442 руб., в части доначисления соответствующих сумм пени и штрафа (Решение Арбитражного суда Тюменской области от 09.12.2020 по делу № А70-829/2019). Подана апелляционная жалоба, не рассмотренная к моменту подготовки настоящего обзора.

## 7. Определение ВС РФ от 28.05.2020 № 305-ЭС19–16064 по делу № А40–23565/2018

**Ситуация:** по результатам выездной налоговой проверки налогоплательщику отказано в применении вычетов по НДС на основании счетов-фактур, выставленных поставщиком по хозяйственным операциям поставки драгоценных металлов.

**Арбитражный суд I инстанции**, удовлетворяя заявленное налогоплательщиком требование, исходил из того, что действия инспекции по доначислению НДС обусловлены безосновательным переложением налоговых обязательств поставщика и контролирурующих им лиц на налогоплательщика, тогда как непоступление НДС в бюджет в связи с неправомерными действиями поставщиков первого, второго и более дальних звеньев является основанием для налоговых претензий к этим компаниям и контролирующим их лицам, а не к налогоплательщику, причастность которого к действиям контрагентов не подтверждена.

Отменяя данный судебный акт и отказывая в удовлетворении заявленного требования, **суд апелляционной инстанции** пришел к выводу о доказанности налоговым органом обстоятельств, свидетельствующих о том, что самостоятельная ответственность налогоплательщика заключается именно в участии и контроле схемы уклонения от налогообложения с целью получения необоснованной налоговой выгоды в результате неправомерного принятия к вычету НДС посредством использования созданного поставщиком формального документооборота по поставке драгметалла через цепочку поставщиков, не уплачивающих НДС в бюджет.

При таком положении апелляционная инстанция признала право налогоплательщика на предъявление к вычету НДС отсутствующим вне зависимости от факта дальнейшей реализации части ювелирной продукции на внутреннем рынке. **Суд округа** согласился с выводами суда апелляционной инстанции.

Налогоплательщик обратился с кассационной жалобой в **ВС РФ**, указав, что не получал и не мог получить выгоды от схемы, созданной третьими лицами; не контролировал и не мог контролировать схему, связанную с заемными обязательствами; не был осведомлен о налоговых злоупотреблениях в цепочке поставок.

Суд апелляционной инстанции, делая вывод о том, что налогоплательщик не имеет права на получение налоговых вычетов по НДС, не установил нереальность спорных хозяйственных операций либо невыполнение налогоплательщиком условий, необходимых для возмещения из бюджета заявленных сумм НДС. Данное обстоятельство привело к доначислению налогоплательщику налогов, недовзысканных с банков и поставщика, однако немотивированный отказ от взыскания неуплаченных сумм налогов с бенефициаров схемы нарушает принцип добросовестности налогового администрирования.

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

Судебная коллегия указала, что при оспаривании правомерности применения налоговых вычетов по основаниям, связанным с отсутствием эко-

номического источника для вычета НДС налогоплательщиком-покупателем, к обстоятельствам, подлежащим установлению помимо данного факта, также относится реальность приобретения товаров (работ, услуг) налогоплательщиком для осуществления своей облагаемой налогом деятельности, и то, преследовал ли налогоплательщик-покупатель цель уклонения от налогообложения в результате согласованных с иными лицами действий.

Нижестоящими судами не проверены доводы инспекции и возражения налогоплательщика, касающиеся того, преследовало ли общество цели делового характера при приобретении драгоценных металлов у спорного поставщика, либо участие налогоплательщика в данных операциях преследовало цель создания оснований для возмещения НДС при заведомом отсутствии экономического источника вычета (возмещения) налога в бюджете.

При новом рассмотрении дела судам необходимо проверить данное обстоятельство, поскольку оно может иметь значение для оценки правомерности применения налоговых вычетов, если в совокупности с иными обстоятельствами позволяет сделать вывод об участии налогоплательщика в организации уклонения от уплаты НДС в связи с поставками драгоценных металлов спорным поставщиком и подконтрольными этому поставщику лицами.

### **Комментарий:**

Учитывая, что ВС РФ в последнее время традиционно избегал рассмотрения дел о получении необоснованной налоговой выгоды, еще одна позиция в поддержку добросовестных налогоплательщиков не может не радовать.

Рассуждая об отсутствии в бюджете источника для вычета НДС у покупателя, ВС РФ сослался на рассмотренное двумя неделями ранее дело «Звездочки» (Определение от 14.05.2020 № 307-ЭС19-27597), повторив вывод, что суду необходимо было установить, во-первых, реальна ли сделка, по которой компания заявляет вычет, во-вторых, хотела ли компания-покупатель уклониться от уплаты налогов? Знала ли, что поставщики недобросовестны?

Намного раньше данная позиция была высказана ВАС РФ в п. п. 9, 10 Постановления Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды», однако налоговые органы, не затрудняясь поиском реальных бенефициаров схемы уклонения от уплаты налогов, предпочитали искать «не там, где украли, а там, где светло», и суды их в этом часто поддерживали.

Кроме того, ВС РФ обращал внимание на необходимость установления выгодоприобретателя (т. е. лица, контролировавшего «однодневку») и в более ранних Определениях от 29.11.2016 № 305-КГ16-10399 по делу № А40-71125/2015 (ООО «Центррегионуголь»), от 27.09.2018 № 305-КГ18-7133 по делу № А40-32793/2017 (ЗАО «НПФ Технохим»).

Также на подконтрольность «однодневки» налогоплательщику как доказательство умысла на неуплату налогов было указано и в совместном Письме ФНС РФ и СК РФ от 13.07.2017 № ЕД-4-2/13650@ «О направлении методических рекомендаций по установлению в ходе налоговых и процессуальных проверок обстоятельств, свидетельствующих об умысле в действиях должностных лиц налогоплательщика, направленном на неуплату налогов (сборов)».

И, наконец, пытался поддержать добросовестных налогоплательщиков и КС РФ, высказывая позицию о том, что право на вычеты НДС не может быть обусловлено исполнением контрагентами своей обязанности по уплате НДС, а также финансово-экономическим положением и поведением третьих лиц (см., н-р, Определения КС РФ от 19.12.2019 № 41-П, от 26.11.2018 № 3054-О, от 10.11.2016 №2561-О и др.).

Однако, как показывает практика, налоговые органы по-прежнему предпочитают идти по пути «наименьшего сопротивления», на недопустимость чего в очередной раз и указал ВС РФ.

«Прошлась» Экономколлегия и по «переписыванию» апелляционным и кассационным судами позиции налогового органа, подчеркнув недопустимость таких судебных актов — без оценки представленных инспекцией доказательств, чем, надо это признать, нередко грешат суды на нижестоящих уровнях.

Ведь, как все помнят еще из университетского курса Арбитражного процесса, решение должно быть не только законным и обоснованным, но и надлежащим образом мотивированным — т. е. суд должен был критически оценить мнение инспекции, запросив соответствующее подтверждение ее выводов, а не «верить на слово».

Хочется надеяться, что после очередного напоминания ВС РФ практика, наконец, начнет поворачиваться «лицом» к бизнесу, а не исповедовать сугубо «пробюджетный» подход.

На «втором круге» к моменту подготовки настоящего обзора дело судом первой инстанции не рассмотрено.

## 8. Определение ВС РФ от 03.07.2020 № 305-ЭС19–17007 (2) по делу № А40–203647/2015

**Ситуация:** в рамках выездной налоговой проверки обществу были доначислены налоги в связи с недоказанностью реальности хозяйственных операций по ряду контрагентов. В отношении директора общества было возбуждено уголовное дело по ст. 199 УК РФ, с него был взыскан материальный ущерб в размере налоговой задолженности. В отношении общества открыта процедура банкротства.

В рамках обособленного спора в деле о банкротстве директор был привлечен к субсидиарной ответственности на сумму налоговой задолженности.

Не согласившись с такой позицией, директор обратился с жалобой, в которой просил снизить размер субсидиарной ответственности на сумму налоговой задолженности в связи с наличием двойного взыскания с ответчика данной суммы как в рамках дела о банкротстве, так и в рамках уголовного дела.

**Суды апелляционной и кассационной инстанций** отклонили довод ответчика о том, что с него дважды взыскали денежные средства за одно и то же правонарушение. Суды отметили, что гражданский иск о взыскании ущерба за совершенное преступление в размере неуплаченных налогов не тождественен иску о привлечении контролирующего лица к субсидиарной ответственности.

Не согласившись с выводами судов, ответчик обратился с кассационной жалобой в **ВС РФ**. По мнению подателя жалобы, взысканная в рамках обособленного спора в процедуре банкротства субсидиарная ответственность включает в себя, в том числе, сумму налоговой недоимки, которая была взыскана с него ранее в качестве ущерба по уголовному делу. Таким образом, ответчик полагает, что он дважды привлечен к ответственности за одно нарушение, что способствует неосновательному обогащению налогового органа.

**СКЭС ВС РФ** отменила решения нижестоящих судов в части и прекратила производство по делу. Как указала судебная коллегия, правовым основанием для удовлетворения иска о возмещении причиненного преступлением ущерба являлись положения п. 1 ст. 1064 ГК РФ. В частности, судом установлено, что директором общества причинен вред казне (интересы которой представляет уполномоченный орган) посредством совершения умышленных действий, приведших к непоступлению сумм налогов в бюджет.

Таким образом, судом был рассмотрен прямой иск кредитора общества к его руководителю о возмещении причиненного данному кредитору вреда противоправными действиями руководителя.

При этом заявление о привлечении руководителя к субсидиарной ответственности фактически точно так же направлено на возмещение вреда, причиненного контролирующим лицом кредитору, из чего следует, что генеральным правовым основанием данного иска выступают в том числе положения ст. 1064 ГК РФ.

В этой связи суд пришел к выводу, что предмет, основание и стороны требования о возмещении убытков в рамках уголовного дела и требования о привлечении контролирующего лица к субсидиарной ответственности совпадают.



В связи с этим при определении соотношения этих требований необходимо исходить из их зачетного характера по отношению друг к другу.

### **Комментарий:**

Несмотря на то, что комментируемое Определение имеет к налогам очень опосредованное отношение (ФНС РФ являлась основным кредитором в деле о банкротстве должника), считаем необходимым обратить внимание на позицию ВС РФ по данной категории споров.

В делах с участием ФНС, когда взыскание крупной суммы в общем порядке результатов не дало, налоговый орган вынужден одновременно обращаться с заявлением о привлечении виновного лица к уголовной ответственности по ст. 199 УК РФ и подавать заявление о признании налогоплательщика банкротом, чтобы предотвратить вывод активов должника или оспорить уже состоявшиеся недобросовестные сделки.

Традиция взыскивать с руководителей налоговую задолженность возглавляемых ими юридических лиц при невозможности получить удовлетворение с последних развивается уже достаточно давно (см., н-р, Определение ВС РФ от 27.01.2015 № 81-КГ14–19, Постановление КС РФ от 08.12.2017 № 39-П («дело Ахмадеевой») и др.).

Вместе с тем действующее законодательство предлагает кредиторам несколько конкурирующих между собой механизмов взыскания:

1. гражданский иск о взыскании ущерба в уголовном деле о привлечении к ответственности виновного лица;
2. привлечение контролирующих лиц должника к субсидиарной ответственности по его долгам в рамках дела о банкротстве (ст. 61.11 Закона о банкротстве);
3. взыскание убытков по корпоративным основаниям при банкротстве (ст. 61.20 Закона о банкротстве; возможно после возвращения заявления в связи с отсутствием финансирования и после прекращения производства по делу о банкротстве в связи с невозможностью финансирования расходов по делу о банкротстве).

При этом в п. 6 ст. 61.20 Закона о банкротстве прямо предусмотрено, что привлечение лица к ответственности по основаниям, предусмотренным статьями 61.11-61.13 Закона о банкротстве (субсидиарная ответственность), не препятствует предъявлению к этому лицу требования о взыскании убытков по ст. 61.20 в части, не покрытой размером субсидиарной ответственности, т. е. данные требования являются взаимодополняемыми (п. 20 Постановление Пленума ВС РФ от 21.12.2017 № 53 «О некоторых вопросах, связанных с привлечением контролирующих должника лиц к ответственности при банкротстве»). Т. е. Законом о банкротстве зачетный характер этих требований был прямо предусмотрен изначально.

ВС РФ в комментируемом Определении разобрался с правовой природой требований о взыскании убытков (ущерба) в рамках ст. 51.3 ГК РФ и о привлечении контролирующего должника лица к субсидиарной ответственности в деле о банкротстве, придя к выводу, что конечная цель предъявления обо-

их требований заключается в необходимости возместить вред, причиненный кредиторам. ВС РФ подчеркнул, что данная характеристика сближает иск о привлечении к субсидиарной ответственности со всеми иными исками, заявляемыми на основании положений ст. 1064 ГК РФ.

В связи с этим, заключил ВС РФ, при определении соотношения этих требований необходимо исходить из их зачетного характера по отношению друг к другу (аналогично п. 6 ст. 61.20 Закона о банкротстве).

Кроме того, еще в Постановлении КС РФ от 08.12.2017 № 39-П («дело Ахмадеевой») было указано, что гражданский иск в уголовном деле не может быть подан ранее установления отсутствия у должника имущества, за счет которого требования кредиторов могут быть погашены в деле о банкротстве. Таким образом, Конституционным Судом было фактически предопределено, что гражданский иск в уголовном деле не может быть рассмотрен раньше заявления о привлечении к субсидиарной ответственности (которая является дополнительной по отношению к ответственности основного должника).

Однако судебная практика по данному вопросу до принятия комментируемого Определения складывалась зачастую неоднозначно.

Так, в ряде случаев суды при рассмотрении вопроса о размере ответственности руководителя в такой ситуации определяли размер ответственности как разницу между суммой требований кредиторов, учтенных в реестре, и суммой, взысканной с ответчика по результатам рассмотрения гражданского иска, заявленного в уголовном деле (см., н-р, определение Арбитражного суда Тверской области от 17.11.2017 г. по делу А66–5884/2016, Постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 29.06.2020 № Ф06–52283/2019 по делу № А12–15649/2019).

В то же время есть решения, в которых суд отказывал в удовлетворении требований о привлечении лица к субсидиарной ответственности, поскольку ранее с него были взысканы убытки в деле о банкротстве (Постановление Арбитражного суда Дальневосточного округа от 24.12.2018 № Ф03–5603/2018 по делу № А24–5586/2014, Постановление Арбитражного суда Московского округа от 12.10.2020 № Ф05–12558/2019 по делу № А40–87201/2017 и др).

Встречались и судебные акты с позицией, что удовлетворение гражданского иска о взыскании ущерба в размере неуплаченных налогов, возбужденном в рамках уголовного дела по ст. 199.1 УК РФ, не приводит к двойному взысканию, поскольку основанием гражданского иска является причинение ущерба бюджету преступными действиями руководителя должника, а в рамках дела о банкротстве подлежат удовлетворению требования кредиторов должника (см., н-р, Постановление Двенадцатого арбитражного апелляционного суда от 14.11.2019 по делу № А12–15649/2019).

Полагаем, что после принятия комментируемого Определения ВС РФ практика должна прийти к «общему знаменателю».

## 9. Постановление Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 09.07.2020 № Ф04–611/2020 по делу № А27–17275/2019

**Ситуация:** в результате проведенной выездной налоговой проверки Обществу были доначислены НДС и налог на прибыль.

Основанием принятия Инспекцией решения явился вывод об отсутствии реальных хозяйственных операций по приобретению сырого молока между Обществом и его контрагентами.

При этом судом было установлено, что фактически Общество получало сырое молоко напрямую от сельхозпроизводителей без участия спорных контрагентов и несло соответствующие расходы.

**Суд первой инстанции** пришел к выводу о создании формального документооборота между Обществом и Контрагентами, о недостоверности информации, содержащейся в представленных Обществом первичных документах, в связи с чем признал обоснованным решение Инспекции в части доначисления НДС (пеней и штрафа).

Инспекция, не оспаривая факт поступления продукции Обществу напрямую от сельхозпроизводителей, исходила из невозможности учета в полном объеме расходов, связанных с приобретением продукции, на основании ст. 54.1 НК РФ, поскольку они понесены не по операциям с «проблемными» Контрагентами, а по неоформленным отношениям с реальными сельхозпроизводителями (в силу подп. 2 п. 2 ст. 54.1 НК РФ обязательство по сделке должно быть исполнено лицом, являющимся стороной договора, заключенного с налогоплательщиком).

Следовательно, делала вывод Инспекция, налоговая реконструкция невозможна.

Однако **Суд первой инстанции** частично удовлетворил заявленное Обществом требование, придя к выводу о необходимости определения Инспекцией действительного размера налоговых обязательств заявителя, указав, что отказ в учете экономически обоснованных расходов по формальному признаку влечет искажение реального размера налоговых обязательств в соответствии с действительным экономическим смыслом осуществленных налогоплательщиком хозяйственных операций.

Суд также признал, что позиция Инспекции приводит к тому, что налогоплательщик, не представивший налоговому органу на проверку никаких документов по совершенным сделкам, будет вправе рассчитывать на применение расчетного метода, то есть будет поставлен в лучшее положение по сравнению с налогоплательщиком, представившим документы, не соответствующие в полном объеме требованиям статьи 54.1 НК РФ, что не отвечает принципам справедливости и правовой определенности.

Доначисление Обществу налога на прибыль (пеней, штрафа) было признано незаконным в соответствующей части (за исключением наценки «проблемных» Контрагентов).

**Апелляционная инстанция**, отменяя решение суда первой инстанции и от-

казывая в удовлетворении требования Общества в полном объеме, исходила из того, что установленные в ходе налоговой проверки обстоятельства свидетельствуют о недобросовестном поведении налогоплательщика, совершении им действий, направленных на неполную уплату налогов путем включения в «цепочку» поставки молока от сельхозпроизводителей подконтрольных организаций (спорных Контрагентов), создании фиктивного документооборота с целью получения вычетов по НДС и учета расходов по налогу на прибыль, в связи с чем суд поддержал доводы Инспекции о несоблюдении Обществом условий, установленных п. 2 ст. 54.1 НК РФ, и правомерности доначисления налога на прибыль (соответствующих сумм пеней и штрафа).

**Суд кассационной инстанции** (Арбитражный суд Западно-Сибирского округа) отменил решение суда апелляционного суда, оставив в силе решение суда первой инстанции.

Кассация согласилась с выводом, что при формальном документообороте с заявленным контрагентом, но при фактическом исполнении обязательства третьим лицом 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.

Суд указал, что Пленум ВАС РФ в п. 3 Постановления от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» изложил правовую позицию, согласно которой определение размера налоговых обязательств при наличии сомнений в обоснованности налоговой выгоды должно производиться с учетом реального характера сделки и ее действительного экономического смысла.

Следовательно, заключил Суд, выявление искажений в сведениях о фактах хозяйственной деятельности предполагает доначисление суммы налога, подлежащей уплате в бюджет, таким образом, как если бы налогоплательщик не злоупотреблял правом. В рассматриваемом случае, — как если бы договоры были напрямую заключены с сельхозпроизводителями.

### **Комментарий:**

Несмотря на то, что спор не дошел до ВС РФ, специалисты обоснованно считают это дело знаковой победой налогоплательщиков в делах о необоснованной налоговой выгоде и «налоговой реконструкции».

Ведь ФНС РФ сразу после принятия ст. 54.1 НК РФ фактически объявила наступление «новой эры» в делах о необоснованной налоговой выгоде с фактическим «упразднением» ранее выработанных позиций судебной практики, Постановления Пленума ВАС РФ № 53 и применявшихся до вступления данной нормы понятий (н-р, «должная осмотрительность», «налоговая реконструкция») (см. Письма ФНС РФ от 16.08.2017 № СА-4-7/16152@, от 31.10.2017 № ЕД-4-9/22123@, Письмо Минфина РФ от 13.12.2019 № 01-03-11/97904).

И хотя на семинарах и встречах с налогоплательщиками представители ФНС

по поводу современного состояния дел с «налоговой реконструкцией» отвечали «пусть судебная практика разрешит этот вопрос», для себя фискальные ведомства четко держали позицию — «с 2017 года никакой налоговой реконструкции нет!».

Однако суды на местах не спешили соглашаться с таким подходом контролеров (см., н-р, дела № А50–17644/2019 (Сива лес), № А27–14675/2019 («Сибирская инжиниринговая торговая компания»). Со ссылкой на обязанность налоговых органов определять действительные обязательства налогоплательщиков решения фискалов в части налога на прибыль отменялись.

В комментируемом Постановлении суд сослался на пояснительную записку к законопроекту № 529775-6 (о введении в НК ст. 54.1), в которой было указано, что проект подготовлен с целью защиты налогоплательщиков, надлежащим образом исполняющих обязанности, предусмотренные законодательством о налогах и сборах. Обосновывается преювенция законопроекта правоприменительной практике, которая была выработана при рассмотрении налоговых споров, связанных с признанием (непризнанием) обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды, в том числе Постановлению № 53, что напрямую идет в разрез с позицией контролеров.

Следует подчеркнуть, что позиция, высказанная судами в деле «Кузбассконсервмолоко», не является новой и намного раньше была озвучена еще ВАС РФ в знаменитом Постановлении от 03.07.2012 № 2341/12 (ОАО «Камский завод железобетонных изделий и конструкций»).

Тогда ВАС РФ пришел к выводу, что при принятии налоговым органом решения, в котором была установлена недостоверность представленных документов и содержались предположения о наличии в действиях налогоплательщика умысла на получение необоснованной налоговой выгоды либо не проявлении должной осмотрительности при выборе контрагента, реальный размер предполагаемой налоговой выгоды и понесенных затрат должен определяться исходя из рыночных цен, применяемых по аналогичным сделкам.

Отметим, что Инспекция не обжаловала комментируемое Постановление в ВС РФ, очевидно, не желая создавать для себя негативный прецедент. Однако мы полагаем, что данная категория споров впредь будет рассматриваться в пользу налогоплательщиков.

## 10. Определение ВС РФ от 14.07.2020 № 303-ЭС19–25962 по делу № А51–21630/2018

**Ситуация:** во исполнение внешнеторгового контракта на таможенную территорию РФ был ввезен башенный кран, в отношении которого Общество подало декларацию, определив таможенную стоимость товара по первому методу определения таможенной стоимости — «по стоимости сделки с ввозимыми товарами».

Таможенный орган скорректировал таможенную стоимость товара, определив ее на основании третьего метода определения таможенной стоимости, в результате чего увеличилась таможенная стоимость, и, соответственно, таможенные платежи.

Общество оспорило указанное решение в суде, который в апелляционной инстанции признал его незаконным с возложением на таможенный орган обязанности возратить Обществу излишне уплаченные (взысканные) таможенные платежи.

Но позднее таможенный орган вновь провел проверку декларации Общества в отношении ввезенного башенного крана, по результатам которой принял решение о внесении изменений в сведения, указанные в декларации: таможенная стоимость товара вновь была определена на основании третьего метода определения таможенной стоимости.

Общество вновь оспорило решение таможни в арбитражном суде.

**Суд первой инстанции**, учитывая установленные вступившим в законную силу решением суда по первому делу обстоятельства, связанные с неправомерностью определения Обществом таможенной стоимости, отказал ему в удовлетворении требования.

**Суд апелляционной инстанции** отменил это решение, указав на то, что действия таможни направлены на преодоление законной силы решения суда по первому делу. **Суд округа** с таким решением согласился.

Не согласившись с выводами судов, таможенный орган обратился с кассационной жалобой в Верховный Суд. По мнению подателя жалобы, положениями ст. ст. 66, 68 Таможенного кодекса Таможенного союза, действовавшего в период ввоза товара по спорной декларации, было установлено, что контроль стоимости товаров осуществляется таможенным органом как до, так и после выпуска товаров, по результатам которого может быть принято решение о корректировке заявленной таможенной стоимости товаров.

После вступления в законную силу решения суда по первому делу таможенным органом была проведена проверка соблюдения декларантом правильности выбора и применения метода определения таможенной стоимости товаров, ее структуры и величины, а также документального подтверждения заявленной таможенной стоимости товаров.

Поскольку в ходе проверки была установлена невозможность применения избранного декларантом первого метода определения таможенной стоимости товаров, что подтверждено судом первой инстанции, таможенный орган принял оспариваемое решение о внесении изменений в сведения, указанные в декларации, определив таможенную стоимость товаров на основании третьего

метода определения таможенной стоимости.

Таможенный орган также указал, что в первом деле судом было установлено, что имелись основания для корректировки таможенной стоимости товаров, хотя источник ценовой информации для доначисления таможенных платежей таможенным органом был выбран некорректно.

**СКЭС ВС РФ** отменила решения нижестоящих судов и направила дело на новое рассмотрение в суд апелляционной инстанции, указав следующее.

Пленум ВС РФ в п. 12 Постановления от 12.05.2016 № 18 «О некоторых вопросах применения судами таможенного законодательства», действовавшего в рассматриваемый период, разъяснил, что принятие таможенной стоимости, заявленной декларантом при ввозе товара, либо ее корректировка в рамках таможенного контроля, проводимого до выпуска товаров, не исключает права таможенных органов на проведение таможенных проверок после выпуска товаров (статьи 99, 122 ТК ТС).

Вместе с тем проведение таких проверок не должно быть направлено на преодоление законной силы судебных актов, которыми ранее разрешен спор о законности корректировки таможенной стоимости, осуществленной по результатам таможенного контроля до выпуска товаров.

В частности, таможенный орган не вправе выносить решение о корректировке таможенной стоимости, основанное на тех же обстоятельствах ее недоверного заявления, которые являлись предметом оценки суда и послужили основанием для признания недействительным ранее принятого решения о корректировке (например, если вновь принятое таможенным органом решение воспроизводит по существу то же обоснование корректировки таможенной стоимости, которое было изложено в ранее принятом решении и признано судом ошибочным).

### **Комментарий:**

По нашему мнению, позиция ВС РФ выглядит абсолютно логичной и последовательной, учитывая, что в Постановлении Пятого Арбитражного суда от 27.06.2018 по делу № А51–1093/201827 (первое дело) решение таможенного органа было признано незаконным не потому, что суд признал правомерным применение декларантом первого метода определения таможенной стоимости товаров (как раз судом решение таможенного органа в этой части было признано законным), а потому, что таможенным органом при применении третьего метода определения таможенной стоимости товаров был неправильно определен источник ценовой информации.

Таможенный орган сразу же устранил данное нарушение, проведя проверку документального подтверждения заявленной таможенной стоимости товара после его выпуска, что был вправе сделать.

При этом суд первой инстанции в комментируемом деле № А51–21630/2018 учел установленную до этого неправомочность применения декларантом первого метода определения таможенной стоимости, в удовлетворении его требований отказал.

Однако декларант с данным решением не согласился и пошел спорить в апелляцию, настаивая, что таможенный орган, проведя проверку, предпри-

нял попытку преодолеть вступившее в силу Постановление Пятого арбитражного апелляционного суда по делу №А51–1093/2018 (первое дело).

Приняв во внимание, что в решении о внесении изменений в сведения, указанные в таможенной декларации, в качестве оснований для отказа в применении первого метода определения таможенной стоимости были указаны те же обстоятельства, что и в отмененном решении по первому делу, судьи в апелляции (Постановление Пятого арбитражного апелляционного суда от 16.07.2019 по делу № А51–21630/2018) согласились, что проведенная таможенным органом проверка была направлена исключительно на преодоление законной силы ранее принятых судебных актов, которыми решение таможни было признано незаконным.

Вердикт суда апелляционной инстанции выглядит тем более странным, что поскольку в Постановлении было отражено, что в первом деле суд установил наличие оснований для отказа в применении первого метода определения таможенной стоимости, а решение о признании незаконным решения таможни было принято совсем по другому основанию (некорректное определение источника ценовой информации при применении третьего метода).

Апелляция также подчеркнула, что именно данные обстоятельства послужили основанием для удовлетворения требований Общества о признании незаконными решений о корректировке таможенной стоимости товара.

Таможня, руководствуясь выводами по первому делу, изложила в решении в качестве оснований для изменения таможенной стоимости товара, что и в первоначальном решении — ведь суд при рассмотрении первого дела с ними согласился. Однако судьи в апелляции почему-то «зацепились» за п. 12 Постановления Пленума ВС РФ от 12.05.2016 №18, в соответствии с которыми таможенный орган не вправе выносить решение о корректировке таможенной стоимости со ссылкой на те же обстоятельства, которые послужили основанием для признания недействительным ранее принятого решения о корректировке.

Однако данное разъяснение заведомо не могло быть применено к рассматриваемой ситуации — ведь таможенный орган в новом решении не применил признанный ранее некорректным метод определения ценовой информации (что явилось основанием для признания его решения незаконным в первом деле), а воспроизвел лишь доводы, признанные судом правомерными, на что и указал ВС РФ в комментируемом Определении, а также суды при новом рассмотрении.

При новом рассмотрении Постановлением Пятого арбитражного апелляционного суда от 31.08.2020 решение суда первой инстанции об отказе в удовлетворении требований налогоплательщика оставлено без изменения.

Суд кассационной инстанции (Арбитражный суд Дальневосточного округа) согласился с коллегами.

Налогоплательщиком снова направлена жалоба в ВС РФ, которая не рассмотрена на момент подготовки настоящего обзора.



## 11. Определение ВС РФ от 20.07.2020 № 306-ЭС19-27836 по делу № А12-39006/2018

**Ситуация:** инспекцией проведена выездная налоговая проверка общества, по результатам которой принято решение о привлечении общества к ответственности за совершение налогового правонарушения.

По результатам рассмотрения апелляционной жалобы общества решением УФНС решение инспекции частично отменено.

При этом в целях подготовки апелляционной жалобы на решение инспекции в вышестоящий орган, общество заключило договор с юридической компанией, по условиям которого юридическая компания взяла на себя обязательство оказать обществу услуги по подготовке апелляционной жалобы.

Полагая понесенные расходы на оплату услуг юридической компании своими убытками, Общество обратилось в суд с требованием о взыскании с налогового органа понесенных расходов.

Отказывая в удовлетворении заявленного требования, **суды трех инстанций** исходили из отсутствия совокупности условий, необходимых и достаточных для взыскания убытков.

Не согласившись с выводами судов, общество обратилось с кассационной жалобой в Верховный Суд. По мнению Общества, уменьшение объема доначислений по итогам обязательной досудебной процедуры апелляционного обжалования является в т. ч. следствием оказания юридической компанией услуг по договору.

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

Как указала Экономколлегия, расходы, понесенные налогоплательщиком в связи со сбором доказательств для опровержения утверждений о фактах, которые могут свидетельствовать о совершении налогового правонарушения, а также издержки на оплату юридической или иной экспертной помощи в целях формирования правовой позиции являются обычными расходами, которые несет налогоплательщик как субъект экономической деятельности. Данная деятельность должна осуществляться в границах установленного правового регулирования, а это предполагает необходимость оценки ее субъектами ответственности требованиям закона как принимаемых ими решений, так и требований, предъявляемых иными участниками гражданского оборота и государственными органами.

Принимая во внимание изложенное, тот факт, что законное проведение мероприятий налогового контроля и выражение при этом оценки законности действий налогоплательщика имело для налогоплательщика неблагоприятные имущественные последствия, о противоправности поведения налогового органа не свидетельствует и достаточных оснований для возмещения вреда не образует. Иное бы означало, что по правилам возмещения вреда возмещаются расходы за сам факт участия налогоплательщика в предписанных НК РФ административных процедурах.

Таким образом, сама по себе отмена решения инспекции вышестоящим на-

логовым органом не означает, что имеются все перечисленные выше условия деликтной ответственности. При разграничении оценки полноты и правильности исполнения налоговой обязанности налогоплательщиком, правомерно данной налоговым органом в пределах его полномочий, и неправомерного причинения вреда вследствие издания налоговым органом правового акта по результатам налоговой проверки значение имеет не как таковая правильность (ошибочность) начисления недоимки, а иные обстоятельства – имело ли место со стороны налогового органа невыполнение публичных обязанностей, приведшее к тому, что налогоплательщик в рамках реализации права на обжалование решения налогового органа был вынужден нести дополнительные (чрезмерные) расходы, направленные по сути на исправление нарушений, носивших заведомый характер и ставших причиной неправомерного доначисления соответствующих сумм налоговых платежей.

С учетом правовой позиции КС РФ, изложенной в Постановлении от 28.04.2020 № 21-П, суды, во всяком случае, должны иметь возможность на основе принципов разумности и справедливости оценивать размер расходов на оплату услуг по подготовке жалобы в вышестоящий налоговый орган, учитывая, что налоговая инспекция, принявшая оспариваемое решение, не могла являться участником договора правовых услуг и никак не могла повлиять на размер их оплаты, определенный в результате свободного соглашения без ее участия.

При рассмотрении настоящего дела суды не дали оценки законности действий налогового органа и поведению налогоплательщика на стадии принятия решения от 30.12.2016 № 283 и не установили, являлось ли доначисление налогов результатом выражения оценки законности действий налогоплательщика, данной налоговым органом в пределах имевшихся у него полномочий, либо причиной доначисления налогов обществу стало игнорирование инспекцией положений НК РФ и (или) возражений налогоплательщика, представленных на акт налоговой проверки, доказательств налогоплательщика, тому подобные грубые нарушения, с безусловностью повлиявшие на результаты налоговой проверки. В то же время суды в качестве оснований для отказа в удовлетворении требований обществ изложили обстоятельства, которые такими основаниями выступить не могли.

### **Комментарий:**

Иного вывода судей в данном деле ждать не приходилось, ведь гражданское законодательство жестко разграничивает случаи причинения вреда неправомерными (ст. ст. 16, 1064 ГК РФ) и правомерными действиями (ст. 16.1 ГК РФ).

И если в первом случае ущерб подлежит безусловному возмещению, то в случае его причинения правомерными действиями государственных органов и должностных лиц ущерб возмещается только в специально установленных законом случаях.

Аналогичные нормы о деликтной ответственности налоговых органов установлены и в ст. 103 НК РФ.

При этом выражение налоговым органом мнения о законности (незаконности) действий налогоплательщика по результатам налоговой проверки само

по себе не может рассматриваться как противоправное и виновное действие, если контролеры действовали в пределах своих полномочий, о чем свидетельствует и сложившаяся к моменту рассмотрения комментируемого Определения судебная практика (см., н-р, Постановления ВАС РФ от 15.07.2010 № 3303/10, от 29.03.2011 № 13923/10, от 18.10.2011 № 5851/11).

Следовательно (и на это указал ВС РФ), сама по себе отмена решения инспекции вышестоящим налоговым органом не означает, что имеются все условия деликтной ответственности (наличие вреда, противоправность действий его причинителя, наличие причинной связи между вредом и противоправными действиями, вина причинителя).

Следует отметить, что данный подход применяется и в случаях с привлечением лица к административной ответственности (например, в Определении СКГД ВС РФ от 15.01.2019 № 2-КГ18–12 суд отказал в требовании о возмещении морального вреда, отметив, что прекращение производства по делу об административном правонарушении само по себе не свидетельствует о незаконности действий государственного органа или должностного лица).

Кроме того, Экономколлегия, по нашему мнению, абсолютно справедливо расценила подготовку возражений (апелляционной жалобы) как обычные расходы, которые несет налогоплательщик в целях документального подтверждения права на уменьшение налоговой обязанности, и вернула дело на новый круг в целях установления, не было ли допущено налоговым органом невыполнение публичных обязанностей и игнорирование возражений налогоплательщика, вследствие которых он понес дополнительные издержки.

При новом рассмотрении суд таких нарушений со стороны налогового органа не установил и в удовлетворении требований отказал (Решение Арбитражного суда Волгоградской области от 20.11.2020 по делу № А12–39006/2018). И хотя налогоплательщик с таким исходом снова не согласился и обратился с апелляционной жалобой, Постановлением Двенадцатого арбитражного апелляционного суда от 12.02.2021 жалоба была оставлена без удовлетворения.

Налогоплательщик мог бы взыскать сумму, уплаченную за подготовку апелляционной жалобы, как судебные расходы, что и пытался сделать, но попытка оспорить неотмененные вышестоящим налоговым органом доначисления в суде успехом не увенчалось и решение было принято не в пользу налогоплательщика (Определение Арбитражного суда Волгоградской области от 25.10.2018).

Но «врагу не сдается наш гордый «Варяг» — и налогоплательщик решил пойти «другим путем» — через взыскание убытков, также вполне ожидаемо оказавшимся безуспешным.

## 12. Определение ВС РФ от 24.07.2020 № 305-ЭС20-8184 по делу № А40-58198/2018

**Ситуация:** в налоговой декларации по налогу на имущество организаций за 2016 год общество исчислило сумму налога в отношении принадлежащего ему объекта — здания — исходя из кадастровой стоимости, утвержденной постановлением Правительства Москвы от 21.11.2014 № 688-ПП.

Решением комиссии по рассмотрению споров о результатах определения кадастровой стоимости по Москве от 22.11.2016, принятым по результатам рассмотрения заявления Департамента городского имущества от 01.11.2016, кадастровая стоимость указанного здания признана недостоверной.

На основании решения комиссии в государственный кадастр недвижимости 20.12.2016 были внесены сведения об изменении кадастровой стоимости здания.

Постановлением Правительства Москвы от 26.12.2016 изменена редакция Постановления Правительства Москвы № 688-ПП, в частности, изменена кадастровая стоимость спорного здания. Также установлено, что кадастровая стоимость подлежит применению с 01.01.2016.

Инспекцией проведена камеральная проверка налоговой декларации общества по налогу на имущество организаций за 2016 год, по результатам которой вынесено решение о доначислении налога исходя из измененной кадастровой стоимости.

Общество не согласилось с указанным решением и обратилось в арбитражный суд.

Отказывая обществу в удовлетворении требований, **суды трех инстанций** исходили из того, что вновь определенная в соответствии с решением комиссии кадастровая стоимость здания подлежит применению в целях налогообложения с 01.01.2016, поскольку уполномоченный орган города Москвы обратился за пересмотром кадастровой стоимости в комиссию в 2016 году.

Не согласившись с выводами судов, общество обратилось с кассационной жалобой в Верховный Суд. По мнению подателя жалобы, доначисленные суммы налога не соответствуют размеру его действительных налоговых обязательств, рассчитанных на основании достоверных сведений о рыночной стоимости объекта недвижимости.

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

Как указала судебная коллегия, недостоверное определение кадастровой стоимости объекта недвижимости не может служить основанием для освобождения плательщика от обязанности по уплате налога. Однако это не означает, что налоговая обязанность общества за 2016 год подлежала определению исключительно исходя из сведений об исправленном значении кадастровой стоимости, определенной методом «массовой оценки» с использованием достоверных сведений об объекте недвижимости.

В ситуации, когда временная неопределенность в установлении размера налоговой базы возникла в течение налогового периода и сведения о вновь определенной кадастровой стоимости были внесены в государственный кадастр

недвижимости только 20.12.2016, налогоплательщик не имел полноценной возможности реализовать свое право на установление кадастровой стоимости в размере рыночной стоимости объекта недвижимости.

В связи с этим плательщики налога на имущество, столкнувшиеся с временной неопределенностью в определении налоговой базы принадлежащего им имущества в течение налогового периода 2016 года, в сложившейся исключительной ситуации не могут быть лишены права на предоставление доказательств, подтверждающих величину рыночной стоимости объектов налогообложения, непосредственно в суд.

СКЭС направила дело на новое рассмотрение в суд первой инстанции с целью определения действительных налоговых обязательств общества по налогу на имущество за 2016 год.

### **Комментарий:**

Суды трех инстанций, отказывая Заявителю в удовлетворении требований, безусловно, проигнорировали положения пункта 2 статьи 5 НК РФ о недопустимости обратной силы законов, ухудшающих положение налогоплательщика, в то время как применение нового размера кадастровой стоимости с начала налогового периода (01.01.2016) привело к существенному увеличению размера налога на имущество.

Радует, что при разрешении спора Экономколлегия обратилась к общим принципам налогообложения, сославшись на пункт 7 статьи 3 НК РФ о толковании в пользу налогоплательщика всех неясностей актов налогового законодательства.

Ведь, действительно, изначально ошибочно определенная кадастровая стоимость здания не могла использоваться для расчета налога на имущество, равно как и использование вновь установленной в конце года многократно увеличенной кадастровой стоимости также являлось неправомерным, вследствие чего исчисление налога по рыночной стоимости представляется единственно верным решением, на что и указали судьи ВС.

При этом было подчеркнуто, что до конца 2016 г. заявитель априори не мог в судебном порядке успеть установить кадастровую стоимость в размере рыночной, поскольку сведения о вновь определенной кадастровой стоимости были внесены в ЕГРН только 20.12.2016.

Отметим, что немногим ранее аналогичные обстоятельства были рассмотрены в Определении ВС РФ от 19.07.2019 № 305-КГ18–17303 по делу № А40–232515/2017. В данном Определении также было указано на необходимость установления рыночной стоимости объекта и на право налогоплательщика представить соответствующие доказательства в суд при разрешении спора о размере налога на имущество, что и сделал заявитель (предоставив решение суда по другому делу, которым была определена рыночная стоимость здания, и отчет независимого оценщика). Однако суд апелляционной инстанции от исследования данных доказательств уклонился.

Кроме того, судьи апелляции, по сути, обвинили заявителя в недобросовестности, указав, что, будучи коммерческой организацией, он не мог не понимать

заведомую некорректность первоначальной кадастровой стоимости.

Однако было бы наивно ожидать от налогоплательщика стремления заплатить больше, чем «попросило» государство. Конституционный Суд в Постановлении от 28.02.2019 № 13-П указал, что именно на государстве лежит обязанность обеспечения достоверности предоставляемых налогоплательщику-организации сведений, необходимых для целей налогообложения. Налогоплательщик не должен нести бремя неблагоприятных налоговых последствий, вызванных как неопределенностью положений законодательства, так и ненадлежащим применением норм государственными и муниципальными органами.

То есть какие-либо действия (бездействие) государственных органов, которые повлекли включение в ЕГРН не соответствующей действительности кадастровой стоимости, сами по себе не могут служить безусловным основанием для изменения порядка определения базы по налогу, а также влечь доначисление налогоплательщику сумм недоимки и пеней, притом, что он не совершал каких-либо недобросовестных действий, направленных на уклонение от уплаты налога.

Налоговым органам не предоставлено право по результатам налоговых проверок определять суммы налогов и сборов, не соответствующие действительным налоговым обязательствам за проверяемые налоговые периоды. Именно определение рыночной стоимости объекта в наибольшей степени способствует определению действительного размера налогового обязательства, ведь обязанность каждого платить законно установленные налоги и сборы исключает незаконные и несправедливые фискальные платежи и подразумевает обязанность платить налоги в размере *не большем, чем предусмотрено законом* (см., н-р, Постановления КС РФ от 12.11.2020 № 46-П, от 08.10.1997 № 13-П, от 11.11.1997 № 16-П, от 28.03.2000 № 5-П, от 16.07.2004 № 14-П и др.).

При новом рассмотрении суд первой инстанции отказал в удовлетворении требований заявителя (Решение Арбитражного суда г. Москвы от 22.10.2020 по делу № А40–58198/18), поскольку вышестоящий налоговый орган самостоятельно отменил оспариваемое решение инспекции, исчислив налог, исходя из рыночной стоимости здания.

Данный факт в очередной раз подтверждает курс ФНС РФ на снижение количества судебных споров при увеличении числа выигранных дел (по статистике, в пользу налоговых органов в арбитражных судах рассматривается более 80% споров).

Кроме того, 14 января 2021 г. в рамках ежегодно проводимого Гайдаровского форума, состоялась экспертная дискуссия «БУДУЩЕЕ НАЛОГОВОЙ СИСТЕМЫ», в которой руководитель ФНС России Д. Егоров назвал среди приоритетов Налоговой службы развитие института рассмотрения жалоб налогоплательщиков, что, по его мнению, будет способствовать уменьшению конфликтности в налоговых правоотношениях. Таким образом, стремление фискалов уходить от политики «размахивания шашкой» в пользу диалога с налогоплательщиками может только радовать.

### 13. Определение ВС РФ от 05.06.2020 № 6-КА20-1

#### Ситуация:

Налоговый орган обратился в суд с административным иском к физлицу о взыскании задолженности по транспортному налогу за 2016 год.

В обоснование заявленных требований административный истец ссылаясь на то, что согласно сведениям, представленным в налоговый орган МРЭО ГИБДД, административному ответчику на праве собственности до 30 июля 2016 года принадлежало транспортное средство, которое является объектом налогообложения.

Решением **районного суда**, оставленным без изменения апелляционным определением судебной коллегии по административным делам **областного суда**, требование налогового органа были удовлетворены. Определением **судьи областного суда** в передаче кассационной жалобы физлица для ее рассмотрения в судебном заседании суда кассационной инстанции отказано.

Не согласившись с принятыми судебными актами, административный ответчик обратился с жалобой в **Верховный Суд РФ**.

Отправляя дело на новое рассмотрение, Судебная коллегия указала, что выводы нижестоящих судебных инстанций сделаны без учета конкретных обстоятельств дела, имеющих существенное правовое значение для его правильного разрешения.

При этом **СКАД ВС РФ** подчеркнула, что случаи возложения бремени содержания имущества на лицо, не являющееся его собственником, могут быть установлены федеральными законами или договором. Законодательство РФ не возлагает на предыдущего собственника транспортного средства обязанности по несению бремени его содержания в случае, если его арестованное имущество было принудительно реализовано на основании договора купли-продажи третьему лицу в рамках исполнительного производства.

#### Комментарий:

Подобные казусы, на наш взгляд, случаются по причине формального закрепления в законе основания для возникновения объекта налогообложения транспортным налогом: налог должны платить лица, на которых *зарегистрированы* транспортные средства (абз. первый ст. 357, ст. 358 НК РФ).

Вследствие этого контролеры часто не стремятся разобраться, кто фактически является собственником ТС, обязанным нести бремя его содержания.

Акт регистрации, на что абсолютно правильно указал ВС РФ, является только *подтверждением* перехода права собственности. Основанием же перехода права является, например, договор купли-продажи ТС.

При этом внесение изменений в регистрационные данные зависит в большинстве случаев от воли нового собственника и по общему правилу является его обязанностью. В случае принудительной реализации ТС на торгах соответствующая обязанность может возлагаться на иных лиц (н-р, на судебного пристава-исполнителя), на чем и заострил внимание ВС РФ.

Абсолютно справедливо, что прежний собственник не должен нести бремя уплаты транспортного налога за ТС, выгоды от использования которого из-

влекает другое лицо (новый собственник), тем более что он не должен был заботиться о соблюдении формальных оснований для снятия с него обязанности налогоплательщика.

Подчеркнем, что в рассматриваемой ситуации прежний собственник даже при всем желании не мог изменить регистрационные данные ТС, поскольку судебным приставом был наложен запрет на совершение им регистрационных действий с данным ТС.

Отметим, что абсолютно аналогичные выводы были сделаны годом ранее в Кассационном определении СКАД ВС РФ от 04.10.2019 № 71-КА19-3, поэтому тем более удивительно, что суды трех инстанций признали требование инспекции законным.

Вследствие того, что обязанность платить транспортный налог связана с регистрацией ТС, до сих пор возникают абсолютно курьезные ситуации, когда контролеры настаивают на уплате налога, если ТС уже не существует физически (уничтожено), но не снято с регистрационного учета (см., н-р, Кассационное определение СКАД ВС РФ от 09.09.2020 № 48-КАД20-4-К7, Определение СКЭС ВС РФ от 17.02.2015 № 306-КГ14-5609 по делу № А55-23180/2013).

Абсолютно такая же проблема возникает и с налогом на имущество организаций, где объектом налогообложения является имущество, учитываемое на балансе организации в качестве объектов основных средств (подп. 1 п. 1 ст. 374 НК РФ) или налогом на имущество физических лиц (ст. 401 НК РФ).

Например, в Определении ВС РФ от 24.10.2018 № 305-КГ18-12600 по делу № А40-154450/2017 инспекция пыталась взыскать с организации налог на имущество, хотя здание уже было снесено, но не было снято с государственного кадастрового учета.

Суды трех инстанций пришли к выводу, что датой прекращения права собственности на объекты, для которых налоговая база определяется как их кадастровая стоимость, признается дата снятия с государственного кадастрового учета такого объекта, а не дата уничтожения (п. 1 ст. 235 ГК РФ).

В ситуации разобрался только ВС РФ, подчеркнув, что не может облагаться налогом фактически несуществующий объект, несмотря на наличие сведений о нем в государственном кадастровом учете.

В отношении налога на имущество физических лиц Правительство г. Москвы включило в Перечень объектов недвижимого имущества, в отношении которых налоговая база определяется как их кадастровая стоимость, снесенный объект, на что пожаловались собственники здания. И хотя суд первой инстанции вынес решение в пользу заявителей, фактически указав, что брать с людей «налог на воздух» (несуществующий объект), но точку в споре, опять-таки, поставил только ВС РФ (Апелляционное определение СКАД ВС РФ от 26.12.2017 № 5-АПГ17-127).

Чем закончилось в итоге рассмотрение дела, установить не удалось, поскольку информация о судебных актах на сайте Кораблинского районного суда Рязанской области оказалась «временно недоступной», как гласит официальный интернет-сайт суда.



## 14. Определение ВС от 21.08.2020 № 301-ЭС20–5798 по делу № А11–3900/2019

**Ситуация:** полагая, что уплаченная по требованию инспекции недоимка по страховым взносам является излишне взысканной, предприниматель обратился в арбитражный суд.

**Суд первой инстанции** требования предпринимателя удовлетворил и пришел к выводу о наличии у инспекции обязанности осуществить возврат предпринимателю спорной суммы страховых взносов в установленном порядке.

**Суд апелляционной инстанции** указал, что обращение налогоплательщика в суд с иском о возврате излишне взысканных сумм налогов возможно только в случае отказа налогового органа в удовлетворении упомянутого заявления либо неполучения налогоплательщиком ответа в установленный законом срок.

Поскольку до обращения в суд предприниматель не направлял в инспекцию заявление о возврате излишне взысканных страховых взносов и не получал отказ в их возврате, суд апелляционной инстанции пришел к выводу о том, что предпринимателем не соблюден досудебный порядок урегулирования спора. В этой связи суд отменил решение суда первой инстанции и оставил заявление предпринимателя без рассмотрения.

**Суд округа**, ссылаясь на отсутствие у предпринимателя нарушенного права, подлежащего судебной защите, поскольку право на предъявление требований о возврате излишне взысканных налогов в порядке искового производства может возникнуть у налогоплательщика не ранее исчерпания им возможности вернуть указанные суммы в административном порядке, отменил постановление суда апелляционной инстанции и отказал предпринимателю в удовлетворении заявления.

Не согласившись с выводами судов, предприниматель обратился с кассационной жалобой в Верховный Суд. По мнению подателя жалобы, ст. 79 НК РФ не содержит указание о возможности обращения налогоплательщика в суд о возврате излишне взысканного налога только при условии соблюдения досудебного порядка урегулирования вопроса о возврате излишне взысканных сумм. Не установлен такой порядок и иным федеральным законом.

**СКЭС ВС РФ** отменила постановление суда кассационной инстанции и оставила в силе решение суда первой инстанции. Как указала Судебная Коллегия, поскольку спорные суммы страховых взносов были уплачены предпринимателем не добровольно, а на основании требования налогового органа, то указанные суммы считаются не излишне уплаченными, а излишне взысканными. Поэтому порядок их возврата регламентируется не ст. 78, а ст. 79 НК РФ.

В ст. 79 НК РФ отсутствует указание о возможности обращения налогоплательщика в суд с иском о возврате излишне взысканных сумм только при условии соблюдения досудебного порядка урегулирования вопроса об их возврате. Не установлен такой порядок и иным федеральным законом.

В связи с этим СКЭС ВС РФ пришла к выводу, что подача заявления о возврате излишне взысканных платежей в налоговый орган до обращения в суд является правом налогоплательщика, но не его обязанностью.

**Комментарий:**

Следует вспомнить, что до 14.12.2017 пункт 3 ст. 79 НК РФ предусматривал два альтернативных способа возврата из бюджета сумм излишне взысканного налога, которыми налогоплательщик мог воспользоваться по своему выбору:

1. административный порядок путем подачи в инспекцию заявления о возврате налога в течение 1 месяца со дня, когда налогоплательщику стало известно об излишнем взыскании;

2. судебный порядок — в течение 3-х лет с той же даты.

Возможность выбора налогоплательщиком административного или судебного способа защиты подтверждал и ВАС РФ (Постановление от 20.04.2010 № 17413/09 по делу № А63–12552/2008–С4–20).

Сегодняшняя редакция нормы действует с 14 декабря 2017 г. (Федеральный закон от 14.11.2017 № 322-ФЗ). При этом о возможности возврата налога через суд закон умалчивает, что и стало причиной абсолютно разных мнений судей трех инстанций в рассматриваемом споре.

Практика показывает, что позиция об обязательности досудебного порядка возврата из бюджета излишне взысканного налога вполне разделялась судами на местах (см., н-р, Постановление Арбитражного суда Московского округа от 12.03.2019 № Ф05–24225/2018 по делу № А40–255696/2017).

При этом в оправдание исповедовавших этот подход судей отметим, что в Пояснительной записке к проекту федерального закона «О внесении изменения в статью 79 части первой Налогового кодекса Российской Федерации»<sup>1</sup>, впоследствии ставшему Законом № 322-ФЗ, было прямо указано на исключение судебного порядка возврата излишне взысканного налога как обременительного для налогоплательщика.

Вместо права налогоплательщика подать исковое заявление в суд как раз и предлагалось увеличить срок на подачу заявления в инспекцию о возврате суммы излишне взысканного налога с одного месяца до трех лет, что и было реализовано.

ФНС РФ оперативно отреагировала на эти изменения, указав в Письме от 21.12.2017 № ГД-3-8/8522@, что с 14.12.2017 в ст. 79 НК РФ не предусмотрена возможность возврата излишне взысканного налога в судебном порядке (кроме обжалования решения инспекции).

Однако ВС РФ еще до внесения изменений в п. 3 ст. 79 НК РФ поддерживал налогоплательщиков и разделял оспаривание ненормативных правовых актов налоговых органов об отказе в возврате налога (административный порядок) и истребование излишне взысканного налога (имущественное требование). Высшая инстанция говорила о том, что эти два способа защиты нарушенных прав являются альтернативными и могут одинаково применяться по выбору налогоплательщика (см. Определение ВС РФ от 20.07.2016 № 304-КГ16–3143 по делу ЗАО «Скоморошка-Трейдинг»).

Кроме того, в п. 65 совсем уж «древнего» Постановления Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 № 57 «О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации» было указано об отсутствии в законе требования об обязательном соблюдении

---

1 <http://asozd.duma.gov.ru/> по состоянию на 11.07.2017.

досудебной процедуры при подаче исков о возврате (возмещении) сумм налогов. Тогда Суд подчеркнул, что налогоплательщик вправе предъявить имущественное требование, не оспаривая решение инспекции (требование об уплате налога).

В комментируемом Определении, казалось бы, Суд дал «расширительное» толкование пункта 3 ст. 79 НК РФ вопреки воле законодателя, изложенной в пояснительной записке к законопроекту, тогда как в сфере публичного права разрешено только то, на что имеется прямое указание в законе (см., н-р, Определение ВС РФ от 11.04.2017 № 211-КГ16-32), вследствие чего и нормы налогового права расширительному толкованию не подлежат

При этом такой вердикт судей нельзя назвать случайным, поскольку данная позиция нашла отражение и в чуть более раннем Определении СКЭС ВС РФ от 16.06.2020 № 307-ЭС19-23989 по делу № А56-60671/2019.

В то же время, мы полагаем, что в данном случае речь нельзя вести о толковании ст. 79 НК РФ, поскольку право на заявление имущественного требования о возврате излишне взысканного налога «работает» вне рамок этой нормы и представляет собой альтернативную правовую конструкцию (подачу искового заявления), применяющуюся наряду с оспариванием ненормативных правовых актов налогового органа.

## 15. Кассационное определение ВС РФ от 15.07.2020 № 10-КА20-2-К6

**Ситуация:** налогоплательщик-физическое лицо имел на праве собственности недвижимое имущество (квартиру, жилой дом, гараж и др.). Поскольку обязанность по уплате налога на имущество не была исполнена им в срок, налоговый орган обратился в суд с заявлением о взыскании с налогоплательщика образовавшейся недоимки, рассчитанной из суммарной инвентаризационной стоимости имущества. Суд первой инстанции удовлетворил заявленные требования.

Налогоплательщик обратился в тот же суд с заявлением о пересмотре состоявшегося судебного акта по новому обстоятельству — принятие постановления КС РФ от 15.02.2019 № 10-П, в котором была изложена позиция о возможности применения при налогообложении кадастровой (рыночной) стоимости объекта недвижимости в случае, если его инвентаризационная стоимость в два и более раза превышает кадастровую.

**Суды первой, апелляционной и кассационной инстанций** в удовлетворении заявления отказали, сославшись на то, что заявитель не принимал участие в конституционном судопроизводстве, в рамках которого было вынесено Постановление КС РФ № 10-П. Данный факт послужил основанием для обращения налогоплательщика в ВС РФ.

**СКАД ВС РФ** отменила судебные акты нижестоящих инстанций, отправив дело на новое рассмотрение в суд первой инстанции.

При этом Админколлегия пояснила, что Постановлением КС РФ от 15.02.2019 № 10-П нормы действовавшего на момент возникновения спорных правоотношений пункта 2 ст. 402 НК РФ (об определении объекта налогообложения исходя из инвентаризационной стоимости) признаны не противоречащими Конституции, поскольку они не исключают права налогоплательщика обратиться за расчетом налога с применением сведений о кадастровой стоимости имущества и соответствующего размера налоговой ставки, если сумма налога, исчисленная по инвентаризационной стоимости этого имущества, существенно (в два и более раза) превышает сумму налога, исчисленного исходя из кадастровой стоимости.

Такой порядок расчета налога может применяться, если в субъекте РФ для соответствующего налогового периода используется инвентаризационная стоимость имущества.

Вышеуказанный порядок не предполагает применения при перерасчете налога понижающих коэффициентов, имея в виду, что их применение связывается с переходом субъекта РФ в целом на использование кадастровой стоимости в целях налогообложения недвижимого имущества физических лиц.

Верховный Суд указал, что отмеченный порядок налогообложения также может применяться в аналогичных случаях в отношении недвижимости физических лиц, не являвшихся участниками вышеназванного дела в Конституционном Суде.

**Комментарий:**

Мнение судов трех инстанций о том, что позиция КС РФ не может быть применена в деле заявителя, поскольку он не обращался в КС РФ и Постановление № 10-П было принято по заявлению другого лица, безусловно, удивляет. Тем более, что в самом спорном Постановлении Конституционный Суд прямо указал, что иное истолкование положений ст. 402 НК РФ должно быть исключено из судебной практики.

Более того, в ст. 392 ГПК РФ прямо указано, что основанием для пересмотра вступивших в силу судебных актов по новым обстоятельствам является признание Конституционным Судом РФ не соответствующим Конституции закона, примененного в конкретном деле, в связи с принятием решения, по которому заявитель обращался в КС РФ.

Суды истолковали данную норму буквально, сделав вывод, что позиция КС РФ не может применяться в деле налогоплательщика, поскольку он сам в КС РФ не обращался и Постановление № 10-П было принято в отношении иного лица.

Вместе с тем (и на это указал Верховный Суд), решения КС РФ являются обязательными, в том числе, и для судебных органов (ст. 6 ФКЗ «О Конституционном Суде Российской Федерации»).

В случае, если КС РФ признает норму соответствующей Конституции, но дает ее толкование, любое иное толкование впредь исключается ввиду общеобязательности решений КС РФ (ст. 87 ФКЗ «О Конституционном Суде Российской Федерации»).

Конституционный Суд неоднократно высказывался, что лица, не являвшиеся заявителями по рассмотренному КС РФ делу, но в отношении которых были применены нормы, истолкованные в решении КС, имеют право на пересмотр в соответствии с таким решением основанного на них судебного акта только в тех случаях, когда этот акт не вступил в законную силу. Вступивший в силу судебный акт может быть пересмотрен в случае, если он не исполнен или исполнен частично (см., н-р, Определение от 14.01.1999 № 4-О и др.), поэтому ВС РФ отправил дело на новое рассмотрение с целью выяснить, исполнено решение суда о взыскании недоимки по налогу и пени.

Данное дело, по нашему мнению, является очередной иллюстрацией игнорирования судьями на местах позиций высших судов, ведь ни одна из трех инстанций, рассматривавших спор, даже не попыталась разобраться в очевидной дискриминационности многократного расхождения суммы налога в зависимости от способа определения налоговой базы, ограничившись сугубо формальным толкованием норм ГПК РФ.

Но самое печальное, что впоследствии суды не стали выяснять и возможность пересмотра состоявшегося решения после выявления конституционного смысла примененных в нем норм Конституционным Судом.

При этом запрет дискриминационного характера налогообложения является одним из принципов налогового законодательства, закрепленным в ст. 3 НК РФ.

Кроме того, суды не приняли во внимание и принцип равенства налогоо-

бложения, который исключает возможность произвольного возложения разного бремени уплаты налога на плательщиков, находящихся в аналогичном положении.

На эту тему высказывался КС РФ в далеком 2009 г.: одинаковые экономические результаты деятельности налогоплательщиков должны влечь одинаковое налоговое бремя и что принцип равенства налогового бремени нарушается в тех случаях, когда определенной категории налогоплательщиков предоставляются иные по сравнению с другими налогоплательщиками условия, хотя между ними нет существенных различий, которые оправдывали бы неравное правовое регулирование (Постановление КС РФ от 22.06.2009 № 10-П).

В частности, применительно к имущественному налогообложению по общему правилу не допускается взимание налога в различном размере в отношении объектов имущества одинаковой категории и стоимости, но принадлежащих разным налогоплательщикам (см. Определение СКЭС ВС РФ от 24.07.2020 № 305-ЭС20-8184).

В рассматриваемой ситуации сумма налога была различной только потому, что какие-то субъекты РФ перешли на уплату налога по кадастровой стоимости, какие-то продолжали использовать для этих целей инвентаризационную стоимость.

Однако по существу спор был, по сути, разрешен неверно еще при первоначальном рассмотрении дела судом первой инстанции, не пожелавшим углубляться в «высокие материи» принципов налогового права. Мы даже допускаем, что этих аргументов не приводил и налогоплательщик, однако суд не связан доводами сторон и должен был сам определить, какие обстоятельства имеют значения для дела и вынести их на обсуждение, даже если стороны на них не ссылались (ч. 2 ст. 56, ч. 1 ст. 196 ГПК РФ).

В дальнейшем судьи не пожелали возвращаться к уже разрешенному в пользу бюджета казусу, отказавшись принимать во внимание позицию КС РФ исключительно по формальным основаниям.

## 16. Определение ВС РФ от 14.09.2020 № 309-ЭС20–7376 по делу № А60–29234/2019

**Ситуация:** в 2018 году МРИ ФНС № 25 по Свердловской области была проведена выездная налоговая проверка ООО «Мега-Инвест» по вопросам соблюдения налогового законодательства, правильности исчисления и своевременности уплаты (удержания, перечисления) налогов и сборов за 2014-2016 годы. По итогам проверки налоговый орган пришел к выводу о неуплате налогоплательщиком в бюджет 143,4 млн. руб. — налог на прибыль за 2014-2016 годы, пени и штраф.

Основанием для принятия решения налогового органа послужил вывод инспекции о занижении обществом налоговой базы по налогу на прибыль путем завышения внереализационных расходов на сумму процентов по контролируемой задолженности в размере 531 563 358 рублей по долговым обязательствам перед ООО «Элемент-Трейд» (заимодавец по договорам займа).

**Суды трех инстанций**, отказывая в удовлетворении требования общества и признавая правомерным доначисление налога на прибыль, исходили из того, что заявитель имеет непогашенную задолженность по долговому обязательству перед ООО «Элемент-Трейд», которое является взаимозависимым лицом с иностранной компанией LLC Bontal Trading Limited (Кипр), косвенно участвующей в ООО «Мега-Инвест» с долей участия в уставном капитале более 90%.

При этом сумма непогашенной контролируемой задолженности общества превышала величину собственного капитала более чем в 3 раза, в связи с чем на последнее число каждого отчетного (налогового) периода общество обязано было исчислять предельную величину признаваемых расходом процентов по контролируемой задолженности путем деления суммы процентов, начисленных налогоплательщиком в каждом отчетном (налоговом) периоде по контролируемой задолженности, на коэффициент капитализации, рассчитываемый на последнюю отчетную дату соответствующего отчетного (налогового) периода.

Не согласившись с выводами судов, Общество обратилось с кассационной жалобой в Верховный Суд. По мнению подателя жалобы, суд вправе признать контролируемой задолженностью по долговым обязательствам перед иностранной компанией в целях применения п. 2 ст. 269 НК РФ, если иностранная компания, участвующая в капитале налогоплательщика, имела возможность оказывать влияние на принятие решения о предоставлении займа связанным с ней лицом.

Вместе с тем компания LLC Bontal Trading Limited не может быть признана лицом, контролирующим заем, предоставленный обществу от ООО «Элемент-Трейд», поскольку не осуществляла и не могла осуществлять фактический контроль в отношении спорной задолженности, не являлась источником предоставления займа и не принимала на себя соответствующие риски.

Более того, фактическими получателями дохода в отношении всех потенциальных доходов компании LLC Bontal Trading Limited признаются российские налоговые агенты, которые в соответствующих долях являются конечными бенефициарами Группы компаний торговой сети «Монетка». Контроль ино-

странной компании российскими физическими лицами также влечет невозможность применения к спорной задолженности правил «недостаточной капитализации».

Кроме того, общество в жалобе ссылалось на то, что полученные от ООО «Элемент-Трейд» заемные средства использовались для инвестиций исключительно на территории РФ. Доказательств, свидетельствующих о том, что представленное обществу финансирование повлекло перераспределение капитала в пользу компании LLC Bontal Trading Limited или иных юридических лиц, налоговым органом не представлено.

Напротив, ООО «Элемент-Трейд» декларировало начисленные процентные доходы в составе налоговой базы по налогу на прибыль в качестве внереализационных доходов и уплачивало налог на прибыль организаций.

**СКЭС ВС РФ** отменила решения нижестоящих судов и направила дело на новое рассмотрение в суд первой инстанции. Судебная коллегия указала, что природа п. 2 ст. 269 НК РФ предполагает необходимость достоверного установления фактов хозяйственной деятельности, которые образуют основания для отнесения задолженности налогоплательщика по долговым обязательствам к контролируемой задолженности перед соответствующим иностранным лицом.

Иной подход к толкованию и применению указанной нормы не отвечал бы таким основным началам законодательства о налогах и сборах, как равенство и экономическая обоснованность налогообложения, поскольку приводит к невозможности учета экономически оправданных расходов (процентов по долговым обязательствам) российскими организациями в связи с самим фактом наличия иностранного элемента в корпоративной структуре налогоплательщика, а не наличием рисков злоупотребления правом и наступления потерь бюджета.

Направляя дело на новое рассмотрение, СКЭС отметила, что доводы налогоплательщика имели значение для правильного разрешения дела, поскольку в своей совокупности могли свидетельствовать об отсутствии юридических фактов, являющихся основаниями для отнесения задолженности по спорным договорам займа к долговым обязательствам перед иностранной компанией по п. 2 ст. 269 НК РФ.

### **Комментарий:**

Данным Определением судьи ВС РФ, по сути, переломили многолетнюю практику применения норм ст. 269 НК РФ, когда «превышающие норму» проценты во всех случаях переквалифицировались в дивиденды с возложением обязанности уплаты соответствующих сумм налога на компанию-источник выплаты только потому, что в структуру холдинга «затесалась» аффилированная иностранная компания.

Экономколлегия напомнила, что само по себе привлечение займов и учет расходов на выплату процентов — не налоговое правонарушение, а выбор налогоплательщиком способа ведения своей деятельности, в то время как ст. 269 НК РФ является специальной нормой, направленной на недопущение незаконной минимизации налогообложения.



Нормы о «тонкой капитализации» вводились с целью не допустить ситуаций, когда недобросовестные налогоплательщики под прикрытием выплаты процентов выплачивали дивиденды взаимозависимой иностранной компании, а сама сумма займа являлась вкладом в уставный капитал российского заемщика. В таких ситуациях обычно погашения займа постоянно переносились либо заем изначально предоставлялся на длительный срок (10, 20 лет), а фактического его погашения не производилось.

В рассматриваемом Определении судьи ВС подчеркнули, что воля законодателя при введении этих норм заключалась не в том, чтобы ограничивать возможности учитывать расходы на привлечение займов, а в том, чтобы пресечь возможности для злоупотребления правом.

То есть эти правила не могут автоматически применяться к ситуациям, когда иностранная компания никак не влияла на выдачу займа, у заемщика была деловая цель в получении финансирования по договорам займа, налог на прибыль был полностью уплачен организацией-заемщиком и, более того, бенефициарами иностранной компании являлись российские лица, что исключало вывод капитала в иностранную юрисдикцию.

В Определении Верховный Суд подчеркнул, что положения ст. 269 НК РФ о «тонкой капитализации» не могут применяться ко всем без исключения налогоплательщикам без содержательного установления фактов хозяйственной деятельности, которые образуют основания для отнесения задолженности по долговым обязательствам к контролируемой задолженности перед иностранной компанией.

Этот вывод не является новым и звучал еще в Обзоре практики ВС РФ от 16.12.2017: задолженность перед иностранной компанией может быть признана контролируемой только в случае, если такая иностранная компания, участвующая в капитале налогоплательщика, имела возможность оказывать влияние на принятие решения о предоставлении займа связанным с ней лицом.

В рассматриваемом же случае кипрская компания априори не могла влиять на принятие решения российского заимодавца о выдаче займа, поскольку являлась техническим субъектом оборота, не имела права распоряжаться доходами, тогда как ее бенефициарами являлись российские граждане, платившие налоги с доходов КИК по правилам ч. 2 НК РФ, т. е. бюджету не был причинен ущерб.

Про неправомерность доначисления налогов в ситуации, когда бюджет не пострадал, было ранее сказано в деле АО «СИТИ» (Определение СКЭС ВС РФ от 06.02.2017 № 305-КГ16–14921 по делу № А40–120736/2015).

Кроме того, суд принял доводы налогоплательщика о наличии у него деловой цели привлечения займов (деньги были направлены на приобретение объектов основных средств, необходимых для ведения деятельности заявителя).

В то же время имело место неоднократное продление срока возврата займов и отсутствие погашения долга в совокупности с недостаточной капитализацией заемщика, что помешало ВС РФ принять окончательное решение по данному спору.

Направляя дело на новое рассмотрение в суд первой инстанции, ВС РФ обя-

зал судей исследовать установленные обстоятельства.

Отдельно отметим вывод Суда о том, что правила п. 2 ст. 269 НК РФ могут применяться и в случае, если не выполняются формальные («числовые») критерии для признания задолженности контролируемой, но операции учтены не в соответствии с их действительным экономическим смыслом, отсутствует деловая цель заключения договоров займа и имеются подозрения в получении необоснованной налоговой выгоды.

Т. е. Экономколлегия допустила, что в такой ситуации будут задействованы специальные нормы ст. 269 НК РФ, а не общие, установленные в ст. 54.1 НК РФ.

Также судьи ВС обратили внимание на то, что в случае выплаты дивидендов, а не процентов займодавец имел бы право на применение налоговой ставки 0%, т. е. фактически налог бы не уплачивал. Следовательно, финансовый результат для бюджета был бы аналогичен выплате процентов по договору займа, что должно учитываться при оценке обоснованности налоговой выгоды.

Данное Определение, по нашему мнению, займет достойное место в плеяде позиций высшей инстанции, подтверждающих принцип «существа над формой». По сути, высказанное мнение обязывает суды при рассмотрении подобного рода споров углубляться в исследование конкретных обстоятельств получения займов.

По нашему мнению, здесь можно привести аналогию данного дела со спорами о неприменении льготы в отношении движимого имущества, принятого на учет с 01.01.2013, в случае, если оно было получено от взаимозависимого лица (п. 25 ст. 381 НК РФ, в настоящее время утратил силу).

Тогда ВС РФ сформировал позицию, что ограничение не распространяется на ситуации, когда операции между взаимозависимыми лицами не могли повлечь неблагоприятные налоговые последствия, а именно, не способны были привести к выводу из-под налогообложения основных средств, принятых на учет до 01.01.2013 (Определение ВС РФ от 16.10.2018 № 310-КГ18–8658 по делу № А68–10573/2016).

То есть в той ситуации, аналогично комментируемому Определению, ВС РФ исключил формальное применение нормы.

На момент подготовки настоящего обзора дело повторно судом первой инстанции не рассмотрено.

## 17. Определение ВС РФ от 06.10.2020 № 302-ЭС20-7898 по делу № А33-5439/2019

**Ситуация:** общество (лизингополучатель), по договору международного финансового лизинга, получив от резидента Республики Беларусь (лизингодатель) колтюбинговую установку (полуприцеп), перечислило в 2017 г. и в 1 кв. 2018 г. лизинговые платежи согласно графику.

По итогам камеральных налоговых проверок налоговый орган пришел к выводу, что общество как налоговый агент было обязано удержать с выплат белорусской компании налог на прибыль организаций с доходов иностранных организаций, не связанных с деятельностью в Российской Федерации через постоянное представительство.

В этой связи обществу доначислен налог на прибыль с доходов иностранных организаций, не связанных с деятельностью в РФ через постоянное представительство, пени за его несвоевременную уплату и штраф по ст. 123 НК РФ.

**Суды трех инстанций** отказали обществу в удовлетворении требований, руководствуясь нормами СИДН между Правительством РФ и Правительством Республики Беларусь от 21.04.1995, ГК РФ и НК РФ, а также правовыми позициями, изложенными в п. 36 Обзора судебной практики ВС РФ № 4 (2018).

Не согласившись с выводами судов, общество обратилось с кассационной жалобой в Верховный Суд. По мнению общества, положения п. 1 и 2 ст. 309, подп. 4 п. 2 ст. 310 НК РФ во взаимосвязи со ст. 7 СИДН позволяют заключить, что у Общества отсутствовали обязанности по удержанию из спорных лизинговых платежей налога на прибыль и по его перечислению в бюджет РФ.

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

Руководствуясь положениями СИДН между Правительством РФ и Правительством Республики Беларусь от 21.04.1995 и НК РФ, СКЭС отметила, что в ситуации, когда предоставление имущества в международный выкупной лизинг не связано с деятельностью постоянного представительства иностранного лизингодателя в РФ, допустимость налогообложения вознаграждения лизингодателя в РФ как государстве — источнике дохода зависит от того, могут ли спорные выплаты быть отнесены к одной из категорий дохода, указанных в специальных положениях международного договора и правил налогообложения, предусмотренных этими положениями.

Вопреки изложенному суды не дали оценки условиям договора лизинга и возможности отнесения вознаграждения лизингодателя, уплачиваемого в составе лизинговых платежей, к одному из видов доходов, о которых отдельно говорится в других статьях Соглашения, следующих после статьи 7.

### **Комментарий:**

Вставший перед Верховным Судом вопрос о применении конкретной статьи СИДН к отношениям сторон назревал не один год ввиду того, что в Соглашении не определены правила налогообложения доходов от лизинга.

Сами контролирурующие органы не могли определиться с тем, какая статья СИДН должна применяться к договорам лизинга, что можно увидеть в их разъ-

яснениях:

1. *статья 11* СИДН между РФ и Белоруссией (Доходы от авторских прав и лицензий) — Письма Минфина РФ от 21.05.2019 № 03-08-13/36758, от 24.03.2014 № 03-08-РЗ/12851, от 10.09.2012 № 03-08-06/Беларусь, Письмо ФНС РФ от 17.10.2012 № ОА-4-13/17604;

2. *статья 7 НК РФ* (Доходы от предпринимательской деятельности — в части имущества, не относящегося к промышленному, коммерческому или научному оборудованию) — Письмо Минфина РФ от 21.05.2019 № 03-08-13/36758;

3. *статья 18* (Другие доходы) — Письмо ФНС РФ от 08.06.2017 № СД-4-3/10872@, Письмо Минфина РФ от 28.03.2016 № 03-08-05/17302, Письмо УФНС РФ по г. Москве от 16.05.2011 № 16-15/047456@.

Примечательно, что аналогичный спор с участием другого налогоплательщика был рассмотрен в Постановлении Арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 19.02.2020 № Ф02-7466/2019, Ф02-77/2020 по делу № А33-4027/2019.

В удовлетворении требований заявителя также было отказано, однако Определением ВС РФ от 27.04.2020 № 302-ЭС20-4728 судья А. Г.Першутов отказал в передаче дела в СКЭС для пересмотра.

При этом заявитель предлагал рассматривать спорные доходы по договорам лизинга как проценты, указанные в ст. 10 СИДН, между РФ и Белоруссией. Однако судом данный довод был отклонен «как противоречащий существу рассматриваемых в настоящем деле правоотношений и термину «проценты», установленному пунктом 4 статьи 10 указанного Соглашения».

В комментируемом Определении дело для пересмотра передал судья Д. В.Тютин.

Признаться, мы не можем сказать, следует это рассматривать как разные позиции судей СКЭС или дело в различиях фактических обстоятельствах этих споров, но приходится признать, что ВС РФ вынес противоположные «вердикты» в отношении идентичных, на первый взгляд, обстоятельств. При этом по первой инстанции оба дела рассматривала одна и та же судья — Смольникова Е. Р., а сами решения первой инстанции, по сути, имеют одинаковый текст.

Анализируя правовую природу договора лизинга (финансовой аренды), нужно сказать, что она сходна с договором купли-продажи товара в кредит. При этом прибылью лизингодателя является доход за исключением возмещения расходов на приобретение, передачу предмета лизинга лизингополучателю и оказанием других предусмотренных договором лизинга услуг.

В этой ситуации, по нашему мнению, как «проценты» следует рассматривать именно прибыль лизингополучателя, а не всю сумму лизинговых платежей, как это сделал суд первой инстанции при повторном рассмотрении дела (Решение Арбитражного суда Красноярского края от 23.12.2020).

Равным образом только проценты признаются доходом от долговых обязательств в ст. 269 НК РФ.

Следовательно, если определять налоговые последствия в соответствии со ст. 10 СИДН между РФ и Белоруссией, необходимо признавать налогооблагаемым доходом иностранного контрагента именно разницу между общей

суммой лизинговых платежей и расходами лизингодателя на приобретение оборудования, чего не сделал суд.

Отметим, что в российском налоговом законодательстве (подп. 7 п. 1 ст. 309 НК РФ) доход от лизинговых операций, связанных с приобретением и использованием предмета лизинга лизингополучателем, рассчитывается исходя из всей суммы лизингового платежа за *минусом возмещения стоимости лизингового имущества* лизингодателю.

Повторимся, что при новом рассмотрении дела требования налогоплательщика были удовлетворены частично (Решение Арбитражного суда Красноярского края от 23.12.2020, Постановление Третьего арбитражного апелляционного суда от 19.03.2021).

## 18. Определение ВС РФ от 12.10.2020 № 306-ЭС20-8379 по делу № А65-37581/2019

**Ситуация:** предприниматель не представил в установленный срок сведения о застрахованных лицах по форме СЗВ-СТАЖ за 2017 и 2018 год.

Управление ПФР привлекло предпринимателя к ответственности в виде штрафа в сумме 2000 руб. за непредставление в срок сведений за 2017 год и в сумме 2500 руб. за непредставление в срок сведений за 2018 год и выставило в его адрес соответствующие требования, которыми предложено в добровольном порядке уплатить суммы штрафа.

Поскольку требования не были исполнены в добровольном порядке, Управление обратилось в арбитражный суд с заявлением о выдаче судебного приказа.

Отказывая в принятии заявления о выдаче судебного приказа, **суды трех инстанций** пришли к выводу о пропуске Управлением срока для обращения в суд с заявлением о выдаче судебного приказа по требованию об уплате штрафа в сумме 2000 руб., а также о том, что частичное удовлетворение требований в порядке приказного производства АПК РФ не предусмотрено.

Не согласившись с выводами судов, Управление обратилось с кассационной жалобой в Верховный суд. По мнению Управления, его требования обоснованы с учетом разъяснений, содержащихся в Обзоре судебной практики ВС РФ № 2 (2019), в соответствии с которыми ст. 46 НК РФ, устанавливающая порядок взыскания задолженности с организаций и индивидуальных предпринимателей, не содержит предписаний, регулирующих порядок обращения за выдачей судебного приказа. При этом для требований о взыскании соответствующих сумм с физических лиц в п. п. 1-3 ст. 48 НК РФ указано, что заявление о выдаче судебного приказа подается в суд в течение шести месяцев со дня истечения срока исполнения требования об уплате задолженности; если задолженность не превышает 3000 рублей, данное заявление подается в суд в течение шести месяцев со дня, когда сумма задолженности превысила 3000 рублей.

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

Руководствуясь положениями ст. 46, 48 НК РФ, СКЭС отметила, что Управление могло инициировать взыскание в судебном порядке штрафа по обоим требованиям только после истечения срока на исполнение второго требования, вследствие чего срок для обращения в арбитражный суд с заявлением о выдаче судебного приказа по обоим требованиям не пропущен.

Кроме того, положения гл. 29.1 АПК РФ и разъяснения, содержащиеся в Постановлении Пленума Верховного Суда Российской Федерации от 27.12.2016 № 62, не исключают частичного удовлетворения требований в порядке приказного производства.

### **Комментарий:**

Примечательно, что в данном споре ВС РФ применил п. 3 ст. 48 НК РФ (Взыскание налога, сбора, страховых взносов, пеней, штрафов за счет имущества налогоплательщика (плательщика взносов) — физического лица, не являющегося

*ИП*) к взысканию задолженности с индивидуального предпринимателя по аналогии закона.

Немногим ранее судьи Экономколлегии, основываясь на принципе равенства всех перед законом и судом, а также универсальности воли законодателя, вынесли аналогичные решения применительно к давности взыскания в судебном порядке сумм задолженности с организации после отмены судебного приказа (Определения ВС РФ от 13.12.2018 № 306-КГ18-16966 по делу № А12-7584/2018, от 22.01.2019 № 305-КГ18-17885 по делу № А40-250765/2017, п. 38 Обзора судебной практики ВС РФ № 2 (2019).

С 1 апреля 2020 Федеральным законом от 29.09.2019 № 325-ФЗ пункт 3 ст. 46 НК РФ для организаций и ИП был дополнен нормами, аналогичными п. 2 ст. 48 для физических лиц.

Судьи нижестоящих инстанций, чьи решения отменил ВС РФ, рассматривали спор до 01.04.2020 и, рассуждая путем формального толкования нормы, отказали в удовлетворении требований Пенсионного фонда по причине пропуска срока давности.

Примечательно, что ситуация с абсолютно разным регулированием взыскания налогов (сборов) с организаций и ИП (ст. 46 НК РФ) и физических лиц (ст. 48 НК РФ) оставалась неизменной много лет.

И буквально недавно — с 31.07.2020 — Федеральный закон № 27-ФЗ «Об индивидуальном (персонифицированном) учете в системе обязательного пенсионного страхования» был дополнен нормами, аналогичными п. 3 ст. 48 НК РФ, о взыскании сумм финансовых санкций за непредставление сведений индивидуального (персонифицированного) учета (Федеральный закон от 20.07.2020 № 237-ФЗ).

Данное нововведение, на наш взгляд, делает закон № 27-ФЗ самодостаточным в части взыскания штрафов с «провинившихся» страхователей.

Отметим, что после принятия комментируемого Определения стала меняться и практика в регионах (см., н-р, положительные для Пенсионного фонда Постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 26.11.2020 № Ф06-67371/2020 по делу № А49-1106/2020, Постановление Арбитражного суда Центрального округа от 26.10.2020 № Ф10-4302/2020 по делу № А68-1429/2020, которыми были отменены решения нижестоящих судов об отказа в выдаче ПФР судебного приказа на взыскание финансовых санкций за непредставление в установленные сроки сведений индивидуального (персонифицированного) учета).

03.11.2020 Арбитражный суд Республики Татарстан выдал судебный приказ заявителю.

## 19. Определение ВС РФ от 15.10.2020 № 309-ЭС20-11143 по делу № А60-50402/2019

**Ситуация:** между обществом и Администрацией г. Екатеринбурга был заключен договор о развитии застроенной территории, предметом которого является обязательство общества по развитию застроенной территории в г. Екатеринбурге. Срок действия договора 10 лет.

В целях реализации обязательств по указанному договору налогоплательщику предоставлены 9 земельных участков, образованных в границах застроенной территории, подлежащей развитию. Разрешенное использование спорных земельных участков — «Многоэтажная жилая застройка (высотная застройка)».

Инспекцией проведена камеральная налоговая проверка представленной обществом декларации по земельному налогу, по результатам которой составлен акт и вынесено решение об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения. Инспекция пришла к выводу о необходимости применения налогоплательщиком при исчислении земельного налога по земельным участкам, предоставленным по договору о развитии застроенной территории, повышающего коэффициента 2, предусмотренного п. 15 ст. 396 НК РФ.

Полагая, что решение налогового органа не соответствует положениям НК РФ, общество обратилось в арбитражный суд с настоящим заявлением.

Учитывая основной вид деятельности общества и вид разрешенного использования земельных участков, **суды трех инстанций** пришли к выводу о наличии у Общества обязанности применить повышающий коэффициент, предусмотренный п. 15 ст. 396 НК РФ. Каких-либо исключений для налогоплательщиков — организаций, осуществляющих жилищное строительство на основании договора о развитии территории, указанная статья не содержит.

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

По мнению Общества, сроки осуществления строительства установлены в соответствии с требованиями градостроительного законодательства и представляют собой существенное условие договора, без закрепления которого договор не считается заключенным.

Общество указывает, что договором о развитии застроенной территории предусмотрен срок жилищного строительства в 10 лет, совпадающий со сроком действия договора о развитии застроенной территории. Учитывая объем работ по договору, выполнение строительства на всех земельных участках в течение 3 лет, начиная с даты государственной регистрации прав на данные земельные участки вплоть до государственной регистрации прав на построенный объект, по мнению Общества, не представляется возможным.

В этой связи Общество полагает, что положения п. 15 ст. 396 НК РФ ставят застройщиков, заключивших договоры о развитии застроенной территории, в условия, при которых застройщики по объективным причинам не могут осуществить строительство в предусмотренный п. 15 ст. 396 НК РФ срок, и вынуждены нести бремя налоговых санкций при соблюдении сроков, указанных



в соответствующем договоре.

**СКЭС** отменила решения нижестоящих судов и отправила дело направила на новое рассмотрение в Арбитражный суд I инстанции.

Как указала СКЭС ВС РФ, применение повышающего коэффициента при исчислении земельного налога направлено на исключение возможности извлечения налоговой выгоды собственниками земельных участков, которые не имели объективных препятствий в осуществлении жилищного строительства, но уклонились от освоения земельного участка, не завершив строительство, по крайней мере до истечения трех лет с момента получения участка в собственность либо изначально не имели намерения по его освоению, например, если приобретенные земельные участки рассматривались налогоплательщиком лишь в качестве активов для последующей продажи.

Вместе с тем при применении указанных правил налогообложения должна обеспечиваться их гармонизация с правилами (особенностями), установленными законодательством для отдельных видов правоотношений, в рамках которых осуществляется жилищное строительство, предопределяющих возможности налогоплательщика приступить к началу строительства и завершить его в соответствующие сроки.

В ином случае применение повышающего коэффициента при исчислении земельного налога может из средства стимулирования жилищного строительства может приобрести характер санкции, выражающейся в установлении более обременительных условий налогообложения в отсутствие к тому разумных и объективных оснований, то есть, по существу, к произвольному налогообложению, запрещенному в силу п. 3 ст. 3 НК РФ.

### **Комментарий:**

Ситуация, когда сотрудничество с государством чуть было не вышло для налогоплательщика боком, ведь налоговые органы представляют собой отдельную систему со своими целями и задачами.

Безусловно, представлял застройщик договор о развитии застроенной территории и на этапе досудебного урегулирования спора, но инспекция, как и позднее суды трех инстанций, поняла норму п. 15 ст. 396 НК РФ буквально, обязав застройщика применять повышающий коэффициент 2 с момента регистрации права собственности на земельные участки без учета норм градостроительного законодательства.

При этом договор о развитии застроенной территории предполагает целый комплекс обязательств застройщика по сносу или реконструкции аварийных домов, расселению жильцов сносимых домов, подготовке всей необходимой проектной документации и строительству новых жилых домов с возведением всей коммунальной инфраструктуры и благоустройством территории, что исключало возможность завершения строительства в течение установленных пунктом 15 ст. 396 трех лет.

Заключенный договор учитывал эти моменты, поэтому и предусматривал десятилетний срок исполнения застройщиком своих обязательств.

Экономколлегия разъяснила, что смысл применения повышающих коэффициентов — в недопущении злоупотреблений при применении пониженной

ставки налога 0,3% в отношении земельных участков, занятых жилищным фондом, путем приближения ставки налога к 1,5 процентам, уплачиваемых в отношении прочих земельных участков.

Здесь следует подчеркнуть, что в силу статьи 1 Земельного кодекса земля является основой жизни и деятельности человека и поэтому государство препятствует ее неэффективному использованию, будь то изъятие ввиду неиспользования участков по целевому назначению, использования с нарушением законодательства РФ (ст. 54 ЗК РФ) либо стимулирование застройки участков фискальными мерами — путем применения повышающих коэффициентов к ставке налога.

Резюмируя изложенное, мы полагаем, что нормы о применении повышающих коэффициентов распространяются на застройщиков, заключивших договор о развитии территории наравне с остальными субъектами, получившими земельные участки в собственность.

Однако отсчет трехлетнего срока должен начинаться не с даты государственной регистрации прав на участок, а с того момента, когда застройщик должен был приступить к строительству (после сноса аварийных домов и т. п.). Названный момент может определяться исходя из выданных застройщику разрешений на строительство, проектной документации и проч.

ФНС Письмом № БС-4-21/17400@ направила комментируемое Определение налоговым органам на местах, обязав сотрудников руководствоваться позицией ВС РФ при администрировании земельного налога.

При новом рассмотрении требования налогоплательщика были удовлетворены (Решение Арбитражного суда Свердловской области от 18.03.2021).

## 20. Кассационное определение СКАД ВС РФ от 16.09.2020 № 39-КАД20-2-К1

**Ситуация:** физическое лицо в 2017 году по 17 договорам купли-продажи реализовало находящиеся в его собственности менее трех лет 17 автотранспортных средств: один автофургон, один эвакуатор, один грузовой автомобиль, один автобус, один грузовой-бортовой автомобиль, два грузовых фургона, десять автомобилей-фургонов.

В налоговой декларации по НДС налогоплательщик отразил указанные операции, указав сумму облагаемого дохода по каждому объекту 0 руб.

По результатам проверки налоговый орган составил решение, в котором пришел к выводу о незаконном занижении налогоплательщиком налоговой базы по НДС в связи с применением имущественных вычетов в виде сумм расходов на приобретение перечисленных транспортных средств. В обоснование доначислений Инспекция указала на то, что в данном случае имущественные налоговые вычеты не могут быть применены, поскольку транспортные средства использовались налогоплательщиком в предпринимательской деятельности.

Налогоплательщик, считая принятое налоговым органом решение неправильными, обратился в суд с административным иском о признании его незаконным. По мнению административного истца, транспортные средства, которые являлись предметом договоров купли-продажи, им не использовались в предпринимательской деятельности, он имел право на имущественный вычет, установленный п. 1 ст. 220 НК РФ.

**Суды трех инстанции**, в том числе **СКАД ВС РФ**, отказали налогоплательщику в удовлетворении требований.

Суды установили, что проданные налогоплательщиком транспортные средства приобретены за незначительный промежуток времени и не предназначены по своим техническим характеристикам для использования исключительно для личных, семейных, домашних и иных не связанных с осуществлением предпринимательской деятельности нужд. При таком положении суды квалифицировали доход, полученный налогоплательщиком в результате заключения 17 договоров купли-продажи, как доход от продажи транспортных средств, которые использовались в предпринимательской деятельности.

В этой связи суды пришли к выводу, что основания для уменьшения налоговой базы по НДС на сумму фактически произведенных расходов, связанных с приобретением этого имущества, у налогоплательщика отсутствовали.

### **Комментарий:**

Необычно, что ВС РФ, передав дело в Админколлегию, согласился с коллегами из нижестоящих инстанций.

Безусловно, в ст. 220 НК РФ содержится прямая норма о невозможности предоставления имущественного налогового вычета, если проданное имущество или транспортные средства использовались налогоплательщиком при осуществлении предпринимательской деятельности (подп. 4 п. 2 ст. 220 НК РФ).

А поскольку налогоплательщик не был зарегистрирован как ИП, судьи

пришли к выводу, что не мог он применить и профессиональный налоговый вычет в сумме фактически произведенных и документально подтвержденных расходов, непосредственно связанных с извлечением доходов, либо путем уменьшения полученного дохода на 20% (ст. 221 НК РФ).

В то же время доходом признается экономическая выгода в денежной или натуральной форме, учитываемая в случае возможности ее оценки и в той мере, в которой такую выгоду можно оценить, и определяемая в соответствии с главами 23 и 25 НК РФ (ст. 41 НК РФ).

Очевидно, что экономической выгодой физического лица при продаже транспортных средств будет разница между суммой, полученной от покупателей, и суммой, уплаченной при приобретении этого имущества. Поэтому, говоря по справедливости, именно она должна включаться в налоговую базу по НДФЛ.

К аналогичному выводу пришел Конституционный Суд РФ в Определении от 27.10.2015 № 2539-О, подчеркнув, что «доходом для целей обложения НДФЛ федеральный законодатель признает лишь экономическую выгоду в денежной или натуральной форме, возникающую у физического лица при осуществлении им хозяйственной деятельности».

Кроме того, на необходимость определения в ходе налоговой проверки действительного размера налоговой обязанности при переквалификации налоговым органом совершенных налогоплательщиком хозяйственных операций указывал и Президиум ВАС РФ в Постановлении от 06.07.2010 № 17152/09.

При анализе комментируемого Определения возникают вопросы не только к судам, но и к налоговым органам, которые просто отказали налогоплательщику в праве на применение имущественного налогового вычета, не утруждаясь установлением его действительных налоговых обязательств — хотя бы с применением расчетного метода (подп. 7 п. 1 ст. 31 НК РФ).

Необходимо подчеркнуть, что к физическим лицам, не зарегистрированным как ИП, но фактически осуществляющим предпринимательскую деятельность, нормы налогового законодательства применяются так же, как к ИП.

При этом в ст. 11 НК РФ отдельно подчеркнуто, что такие граждане, когда фискалы предъявят им претензии, не вправе ссылаться на то, что они не являются ИП.

Даже при всем желании мы не можем согласиться с позицией ВС РФ, высказанной в комментируемом Определении: реальность хозяйственных операций по продаже транспортных средств инспекцией не оспаривалась, расходы на их приобретение можно признать направленными на получение дохода (все-таки с трудом верится, что налогоплательщик продал 17 транспортных средств без хотя бы минимальной наценки) и, если транспортные средства были проданы спустя непродолжительное время после покупки, скорее всего, сохранились и подтверждающие расходы налогоплательщика первичные документы.

Безусловно, Админколлегия как кассационная инстанция была не вправе исследовать доказательства, но направление спора на новое рассмотрение являлось непосредственной прерогативой кассации.

Отметим, что арбитражные суды признают право на применение про-

фессионального налогового вычета (учет экономически обоснованных и документально подтвержденных расходов, связанных с извлечением дохода), если выявлено осуществление налогоплательщиком предпринимательской деятельности без регистрации в качестве ИП (см., н-р, Постановление Арбитражного суда Уральского округа от 30.09.2020 № Ф09–5451/20 по делу № А76–41591/2019, Постановление Арбитражного суда Северо-Западного округа от 12.01.2021 № Ф07–15074/2020 по делу № А05–1981/2020).

Вспоминается, что одной из причин упразднения ВАС РФ в 2014 г. было расхождение в подходах арбитражных судов и судов общей юрисдикции. Однако приходится признать, что и почти 10 лет спустя такие расхождения имеют место даже в рамках разных коллегий ВС РФ. Спрашивается: «за что боролись?».

## 21. Определение ВС РФ № 305-ЭС16–20779 (57,59) от 23.10.2020 по делу № А40–154909/2015

**Ситуация:** Лицензия коммерческого банка «Пробизнесбанк» была отозвана в 2015 г.

В рамках дела о банкротстве «Пробизнесбанка» (должник) кредиторы обратились в Арбитражный суд города Москвы с заявлением о признании недействительными торгов по реализации имущества должника (акции обыкновенные ЗАО «Национальный Банк Сбережений» (далее — НБС), номинальной стоимостью 100 руб. в количестве 735395 шт.), договора купли-продажи от 10.11.2016, заключенного должником и АО «Региондевелопмент» в отношении акций, и о применении последствий недействительности.

Закрытый аукцион по продаже Национального банка сбережений проводился в 2016 году. Оценщик — оценил НБС в 306 млн руб., начальная цена торгов была установлена на уровне 276 млн руб. В итоге банк был продан компании «Региондевелопмент» за 89,7 млн руб.

После отмены предыдущих судебных актов при новом рассмотрении обособленного спора определением суда первой инстанции заявления были удовлетворены.

Постановлением суда апелляционной инстанции в удовлетворении заявлений отказано.

Суд округа постановлением от 26.06.2020 отменил постановление апелляции и оставил в силе определение суда первой инстанции, что послужило основанием для обращения конкурсным управляющим должника (Агентство по страхованию вкладов, АСВ) в Верховный Суд.

Судья ВС РФ Капкаев Д. В. отказал в передаче кассационной жалобы в СКЭС, отметив, что суд первой инстанции исходил из доказанности нарушений при проведении торгов. В частности, торги проводились в закрытой форме, когда собрание кредиторов одобрило проведение открытых торгов, период торгов был ограничен тремя днями, что лишало возможности для потенциальных покупателей оформить документы. Кроме того, Арбитражный суд указывал на фактическую заинтересованность между конкурсным управляющим, должником, электронной площадкой торгов и победителем торгов, перечислил судья ВС. Кассационная инстанция — Суд Московского округа — с этим согласилась.

Суд подчеркнул, что в жалобах АСВ доводы «сводятся к установлению иных обстоятельств по спору, не подтверждающих существенных нарушений судом округа норм права», более того, эти доводы «рассматривались и получили соответствующую оценку».

### **Комментарий:**

Дела о банкротстве во все время являлись «полем битвы» для должника и кредиторов за передел активов и отличным подспорьем для разного рода проявлений недобросовестности сторон.

В рассматриваемом споре суды нижестоящих инстанций установили множество нарушений при проведении торгов: начиная от их проведения не в той

форме, которая была установлена собранием кредиторов, и заканчивая доказанной заинтересованностью конкурсного управляющего, должника и покупателя.

Теперь АСВ придется повторно продавать спорный банк.

Отметим, что реализация имущества по ценам существенно ниже рыночных уже давно привлекает повышенное внимание налоговых органов (см., н-р, Определение ВС РФ от 22.07.2016 № 305-КГ16-4920 по делу № А40-63374/2015), поэтому, не будь торги признаны недействительными, вполне возможно, мы бы увидели продолжение эпопеи уже в налоговом споре.





