



МИНФИН РОССИИ
ФЕДЕРАЛЬНАЯ
НАЛОГОВАЯ СЛУЖБА
(ФНС России)

ЗАМЕСТИТЕЛЬ РУКОВОДИТЕЛЯ
Неглинная, 23, Москва, 127381
Телефон: (495) 913-00-09; Телефакс: (495) 913-00-05;
www.nalog.gov.ru

31.05.2023 № БВ-4-7/6781

На № _____

УФНС России
по субъектам Российской
Федерации

Межрегиональные ИФНС России
по крупнейшим
налогоплательщикам

Межрегиональные ИФНС России
по федеральным округам

Межрегиональная ИФНС России
по камеральному контролю

Федеральная налоговая служба направляет для использования в работе Обзор правовых позиций, отраженных в судебных актах Конституционного Суда Российской Федерации и Верховного Суда Российской Федерации, принятых в первом квартале 2023 года по вопросам налогообложения.

Приложение: Обзор правовых позиций, отраженных в судебных актах Конституционного Суда Российской Федерации и Верховного Суда Российской Федерации, принятых в первом квартале 2023 года по вопросам налогообложения – на 73-х листах.

Действительный государственный советник
Российской Федерации 3 класса

В.В. Бациев

ОБЗОР

правовых позиций, отраженных в судебных актах Конституционного Суда Российской Федерации и Верховного Суда Российской Федерации, принятых в первом квартале 2023 года по вопросам налогообложения.

1. Относя к сфере использования патентной системы налогообложения ремонт жилья и других построек, подпункт 12 пункта 2 статьи 346.43 Налогового кодекса Российской Федерации в редакции, действовавшей до вступления в силу Федерального закона от 23.11.2020 № 373-ФЗ, не препятствует возможности использования этой системы с учетом конкретного содержания осуществляемой деятельности (оказываемых услуг) и характеристик объектов, на которые она направлена.

По итогам проведения выездной налоговой проверки индивидуальному предпринимателю было отказано в применении патентной системы налогообложения ввиду того, что выполненные предпринимателем работы являются строительными и не подпадают под полученный патент по виду деятельности: «Ремонт жилья и других построек».

Суды в рамках дела № А79-2525/2020 поддержали позицию налогового органа.

Обращаясь с жалобой в Конституционный Суд Российской Федерации индивидуальный предприниматель указал в ней, что, по его мнению, подпункт 12 пункта 2 статьи 346.43 Налогового кодекса Российской Федерации (в редакции до 01.01.2021) не соответствует статье 57 Конституции Российской Федерации, поскольку является неопределенным и не позволяет налогоплательщику прогнозировать налоговые последствия осуществляемой им предпринимательской деятельности.

Конституционный Суд Российской Федерации признал оспариваемое законоположение соответствующим Конституции Российской Федерации исходя из следующего:

- неясности, выявляемые в процессе применения налоговой нормы в конкретных ситуациях, устраняются путем ее толкования правоприменительными органами, в том числе судами, которые должны обеспечивать необходимую степень определенности правового регулирования;

- до 2012 года ремонт и строительство жилья и других построек были отнесены к видам деятельности, обуславливающих возможность использования патентной системы налогообложения, а после – из содержания перечня исчезло упоминание о строительстве;

- ремонт означает восстановление эксплуатационных характеристик уже существующего объекта, а не придание таких характеристик вновь возводимому объекту или его отдельным элементам по договору с застройщиком или подрядчиком (субподрядчиком) (согласно нормам Градостроительного кодекса Российской Федерации, Закону о Фонде (пункт 14.2 статьи 1), Федерального закона от 21 июля 2007 года № 185-ФЗ «О Фонде содействия реформированию жилищно-коммунального хозяйства» (пункт 1 статьи 2), Правил содержания общего имущества в многоквартирном доме, утвержденных Постановлением Правительства Российской Федерации от 13 августа 2006 года № 491 (пункт 21), Общероссийскому классификатору услуг населению ОК 002-93, утвержденному постановлением Госстандарта России от 28 июня 1993 года № 163 (отменен с 1 января 2017 года приказом Росстандарта от 31 января 2014 года № 14-ст) и ГОСТам, утвержденным Госстандартом России (ГОСТ Р 52059-2003 - утвержден постановлением Госстандарта России от 28 мая 2003 года № 162-ст; ГОСТ Р 52059-2018 (приказ Росстандарта от 8 августа 2018 года N 469-ст);

- не может являться единственным и достаточным основанием для отказа в квалификации работ в качестве ремонтных для целей применения оспариваемой нормы то обстоятельство, что данные работы были осуществлены до ввода в эксплуатацию объекта капитального строительства;

- при рассмотрении вопроса о том, являлись ли осуществленные работы ремонтными, правоприменительные органы не вправе ограничиваться формальным установлением того, был ли на момент их осуществления введен в эксплуатацию объект капитального строительства, а обязаны учитывать реальный характер и конкретное содержание таких работ;

- в отношении термина «другие постройки» употребление в законе уточняющего термина «жилье» указывает на намерение законодателя придать постройкам дополнительные свойства. В данном случае это сужение их видов до тех,

которые или имеют существенные характеристики жилья, или непосредственно связаны с жильем (изложенное соотносится с позицией Верховного Суда Российской Федерации, выраженной в пункте 20 Обзора практики рассмотрения судами дел, связанных с применением глав 26.2 и 26.5 Налогового кодекса Российской Федерации в отношении субъектов малого и среднего предпринимательства, утвержденного Президиумом Верховного Суда Российской Федерации 04.07.2018).

Данные выводы содержатся в Постановлении Конституционного Суда Российской Федерации от 26.01.2023 № 4-П «По делу о проверке конституционности подпункта 12 пункта 2 статьи 346.43 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобой гражданина М.Н. Петрова».

2. Обжалование решений (актов) государственных органов во внесудебном (административном) порядке в вышестоящем государственном органе (пункт 2 статьи 138 Налогового кодекса Российской Федерации) не должно блокировать возможность их судебного оспаривания по мотиву пропуска трехмесячного срока на обращение в суд (часть 4 статьи 198 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации).

Индивидуальный предприниматель обратился в налоговый орган с заявлением о предоставлении субсидии, предусмотренной Постановлением Правительства Российской Федерации от 02.07.2020 № 976 «Об утверждении правил предоставления в 2020 году из федерального бюджета субсидий субъектам малого и среднего предпринимательства и социально ориентированным некоммерческим организациям на проведение мероприятий по профилактике новой коронавирусной инфекции».

Инспекция отказала в приеме заявления, письменно уведомив предпринимателя о неверном заполнении формы.

Индивидуальный предприниматель направил в вышестоящий налоговый орган жалобу на уведомление инспекции об отказе в приеме заявления о предоставлении субсидии, в удовлетворении которой вышестоящим налоговым органом было отказано.

Предприниматель обратился в арбитражный суд.

Судами трех инстанций в удовлетворении заявления отказано на том основании, что предприниматель пропустил трехмесячный срок на обращение в суд, предусмотренный частью 4 статьи 198 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации. Судами отмечено, что установленный законодательством о налогах и сборах обязательный досудебный (административный) порядок урегулирования споров не применяется в отношении требований об оспаривании отказа налоговых органов в предоставлении субсидии.

Обращаясь с жалобой в Конституционный Суд Российской Федерации индивидуальный предприниматель указал, что оспариваемые законоположения не соответствуют статье 46 Конституции Российской Федерации, поскольку с учетом правоприменительной практики создают условия для ограничения права на судебную защиту в случае, когда заявитель предварительно обратился с жалобой в вышестоящий налоговый орган и это привело к пропуску процессуального срока на обращение в суд.

Конституционный Суд Российской Федерации посчитал оспариваемое законоположение не противоречащим Конституции Российской Федерации исходя из следующего:

- обеспечивая государственную, в том числе судебную, защиту прав и свобод человека и гражданина, законодатель обязан стремиться к тому, чтобы регулирование порядка обжалования решений, действий или бездействия государственных, в том числе налоговых, органов и их должностных лиц не вводило необоснованных ограничений, препятствующих защите нарушенных прав и свобод всеми не запрещенными законом способами, а потому при признании за гражданами и их объединениями альтернативных возможностей такого обжалования (в вышестоящий орган или в суд) ему надлежит предпринимать максимум усилий для их оптимального согласования (сопряжения);

- общие правила внесудебного (административного) обжалования предусмотрены Федеральным законом от 2 мая 2006 года № 59-ФЗ «О порядке рассмотрения обращений граждан Российской Федерации». Установленный данным законом порядок рассмотрения обращений граждан и юридических лиц распространяется на все обращения. Закон наделяет граждан правом внесудебного

(административного) обжалования актов государственных органов и их должностных лиц в случаях, когда иными законодательными актами не введен особый (специальный) порядок внесудебного (административного) обжалования;

- исходя из системного толкования положений статьи 1, пункта 1 статьи 2, пункта 3 статьи 31, статей 138, 139 Налогового кодекса Российской Федерации, когда деятельность налоговых органов обусловлена не реализацией полномочий, установленных законодательством о налогах и сборах, а осуществлением иных функций, возложенных на них федеральными законами и принимаемыми в соответствии с ними нормативными правовыми актами Правительства Российской Федерации, тогда в рамках действующего регулирования отсутствуют основания для распространения предусмотренного Налогового кодекса Российской Федерации особого (специального) порядка обжалования ненормативных правовых актов налоговых органов, действий или бездействия их должностных лиц на случаи, не связанные с применением законодательства о налогах и сборах;

- аналогичный подход содержится в вопросе 14 Обзора по отдельным вопросам судебной практики, связанным с применением законодательства и мер по противодействию распространению на территории Российской Федерации новой коронавирусной инфекции (COVID-19) № 3 (утвержден Президиумом Верховного Суда Российской Федерации 17 февраля 2021 года);

- учитывая позиции, ранее изложенные Конституционным Судом Российской Федерации в Постановлении от 24.03.2020 № 12-П, определениях от 18.11.2004 № 367-О, от 02.12.2013 № 1908-О, от 20.07.2021 № 1377-О и др., пропуск заинтересованным лицом установленного частью 4 статьи 198 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации срока не может служить безусловным (формальным) основанием для отказа в удовлетворении заявления о признании акта налогового органа об отказе в предоставлении из федерального бюджета субсидии в случае, если такой отказ ранее был обжалован в вышестоящий налоговый орган по правилам, предусмотренным Налоговым кодексом Российской Федерации, что повлекло истечение процессуального срока на обращение в суд;

- пункт 2 статьи 138 Налогового кодекса Российской Федерации не исключает такой его интерпретации, при которой он может быть распространен на обжалование

любых актов налоговых органов ненормативного характера, в том числе актов об отказе в предоставлении из федерального бюджета субсидии. Обращение заинтересованных лиц с заявлением в арбитражный суд о признании недействительными актов налоговых органов об отказе в предоставлении субсидии после истечения установленного частью 4 статьи 198 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации процессуального срока, но с соблюдением сроков, определяемых в соответствии с пунктами 2 и 3 статьи 138, пунктом 2 статьи 139 и пунктом 6 статьи 140 Налогового кодекса Российской Федерации, должно быть принято арбитражным судом к производству и рассмотрено по существу.

Данные выводы содержатся в Постановлении Конституционного Суда Российской Федерации от 31.01.2023 № 5-П «По делу о проверке конституционности статьи 1, пункта 1 статьи 2 и пункта 2 статьи 138 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобой гражданки Н.Н. Налевой».

3. Суд вправе исходить из предположения о том, что виновные действия (бездействие) контролирующих лиц привели к невозможности исполнения обязательств перед кредитором, если установит недобросовестность поведения контролирующих лиц в процессе, например, при отказе или уклонении контролирующих лиц от представления суду характеризующих хозяйственную деятельность должника доказательств, от дачи пояснений либо их явной неполноте, и если иное не будет следовать из обстоятельств дела.

Производство по делу о банкротстве общества, возбужденное по заявлению гражданина, было прекращено из-за отсутствия у должника средств, достаточных для возмещения расходов на проведение процедур, применяемых в деле о банкротстве, общество исключено из ЕГРЮЛ как недействующее. Гражданину было отказано в удовлетворении требования о взыскании задолженности с единственного участника и генерального директора общества в порядке субсидиарной ответственности ввиду недоказанности гражданином наличия в действиях контролирующего лица умысла либо грубой неосторожности, непосредственно повлекшей невозможность исполнения обязательства общества перед контрагентом.

Гражданин полагал, что подобное распределение бремени доказывания в отсутствие содействия арбитражного управляющего объективно приводит к невозможности сбора кредитором необходимых доказательств.

Конституционный Суд Российской Федерации согласился, что при обращении с требованием о привлечении к субсидиарной ответственности вне рамок дела о банкротстве (когда производство по делу о банкротстве прекращено до введения первой процедуры банкротства) доказывание кредитором неразумности и недобросовестности действий лиц, контролировавших исключенное из ЕГРЮЛ юридическое лицо, объективно затруднено. Учитывая стандарты добросовестного поведения лиц, а также правовую природу субсидиарной ответственности контролирующих организацию лиц, Конституционный Суд Российской Федерации пришел к выводу о возможности перераспределения бремени доказывания в рассматриваемой ситуации.

Бремя доказывания отсутствия оснований для привлечения к субсидиарной ответственности может быть возложено на привлекаемое лицо (т.е. вина контролирующего лица презюмируется, пока не доказано обратное), если:

- кредитор обратился с заявлением о привлечении к субсидиарной ответственности контролирующего должника лица после прекращения судом производства по делу о банкротстве (до введения первой процедуры банкротства);
- кредитор представил судебные акты, подтверждающие неисполнение обществом обязательств перед ним, а также доказательства фактического прекращения хозяйственной деятельности общества (его исключения из ЕГРЮЛ);
- кредитор действует добросовестно (в частности, проявил в отношениях с должником требуемую по условиям оборота заботливость и осмотрительность, своевременно использовал механизмы досудебной и судебной защиты прав и принудительного исполнения судебных решений и т.п.);
- кредитор не имеет возможности получить доступ к сведениям и документам о хозяйственной деятельности должника (в том числе в силу аффилированности с должником, наличия у кредитора государственно-властных полномочий, позволяющих получить указанную информацию, особого положения на рынке и т.п.);

- контролирующее лицо отказывается или уклоняется от дачи пояснений (отзыва) о своих действиях (бездействии) при управлении должником, о причинах неисполнения обязательств перед кредитором и прекращения обществом хозяйственной деятельности (в том числе при неявке в суд) или предоставляет явно неполные пояснения.

Подпункт 1 пункта 12 статьи 61.11 Федерального закона от 26.10.2002 № 127-ФЗ «О несостоятельности (банкротстве)» и пункт 3.1 статьи 3 Федерального закона от 08.02.1998 № 14-ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью» признаны не противоречащими Конституции Российской Федерации, поскольку они предполагают возможность перераспределения бремя доказывания между сторонами спора при выявлении судом соответствующих обстоятельств.

Данные выводы содержатся в Постановлении Конституционного Суда Российской Федерации от 07.02.2023 № 6-П «По делу о проверке конституционности подпункта 1 пункта 12 статьи 61.11 Федерального закона «О несостоятельности (банкротстве)» и пункта 3.1 статьи 3 Федерального закона «Об обществах с ограниченной ответственностью» в связи с жалобой гражданина И.И. Покуля».

4. Исключение из предмета инвестиционного договора о предоставлении налоговой преференции такого существенного условия, как соблюдение определенных экономических показателей при осуществлении инвестиционной деятельности, могло бы создать существенные риски несбалансированности бюджета субъекта Российской Федерации и ненадлежащего финансового обеспечения исполнения иных функций публичного субъекта, включая социальную.

Общество в соответствии с абзацем пятым части 1 статьи 3 Закона Кировской области от 8 октября 2012 года № 199-ЗО «О пониженной налоговой ставке налога на прибыль организаций, подлежащего зачислению в областной бюджет, для отдельных категорий налогоплательщиков» заключило с Министерством экономического развития Кировской области инвестиционный договор о предоставлении налоговой преференции по налогу на прибыль организаций, подлежащему зачислению

в областной бюджет, на срок с 01.01.2019 по 31.12.2019. В соответствии с условиями данного договора общество, в числе прочих, взяло на себя обязанность достичь по итогам налогового периода, в котором применяется налоговая преференция, бюджетную эффективность от предоставления налоговой преференции, недостижение которой является основанием для расторжения договора.

По результатам неудовлетворительного исполнения обществом своих обязательств договор был расторгнут, в связи с чем обществу надлежало осуществить уплату налога без применения пониженной ставки.

Общество обратилось в арбитражный суд с исковым заявлением о признании недействительной односторонней сделки по отказу от инвестиционного договора и применению последствий недействительности сделки в виде признания инвестиционного договора действующим, однако судами всех инстанций по делу № А28-186/2021 в удовлетворении данных требований было отказано.

Обращаясь с жалобой в Конституционный Суд Российской Федерации общество указало, что оспариваемые им положения регионального законодательства не соответствует статьям 2, 8, 10, 15, 18, 55, 57, 71, 72, 76 Конституции Российской Федерации, поскольку допускают определение существенных элементов налога подзаконным нормативным правовым актом Правительства Кировской области, притом что такое регулирование содержит неопределенное и неоднозначное понятие «достижение бюджетной эффективности по итогам налогового периода», которое оказывает влияние на установление размера налоговых обязательств налогоплательщика.

Конституционный Суд Российской Федерации отказал в принятии жалобы к рассмотрению исходя из следующего.

Правоотношения, которые касаются льгот по налогам и сборам, включая возможность не уплачивать налог или сбор либо уплачивать их в меньшем размере, не относятся к обязательным элементам налогообложения, а установление льгот входит в законодательную прерогативу, позволяющую очертить круг лиц, на которых они распространяются. Следовательно, ни приоритеты в законных налоговых поощрениях, ни отказ от введения льгот как таковые не могут свидетельствовать о неправомерности налогообложения.

Региональный законодатель прямо уполномочен пунктом 1 статьи 284 Налогового кодекса Российской Федерации на установление пониженной налоговой ставки по налогу на прибыль организаций. В рамках прав, предоставленных ему федеральным законодателем, а также в целях стимулирования развития расположенных на территории Кировской области эффективных предприятий, т.е. в отношении субъектов, которые способны в силу своего устойчивого финансового положения исполнять принятые на себя обязательства, региональным законодателем был принят Закон Кировской области от 8 октября 2012 года № 199-ЗО.

Все элементы налога на прибыль организаций установлены непосредственно Налоговым кодексом Российской Федерации и Законом Кировской области от 8 октября 2012 года № 199-ЗО. Региональный законодатель, предоставив Правительству Кировской области полномочие по определению порядка и условий заключения инвестиционного договора с налогоплательщиками, которым оформляется предоставление пониженной налоговой ставки и уточняются требования к достижению налогоплательщиком-адресатом определенных экономических и социальных показателей, не нарушил конституционные критерии законно установленных налогов и сборов, а также разделения государственной власти на законодательную и исполнительную применительно к данному вопросу.

Закрепляя существенные условия заключения инвестиционного договора, Правительство Кировской области исходило из необходимости учета принципов регулирования инвестиционной деятельности, установленных Законом Кировской области от 2 июля 2010 года № 537-ЗО «О регулировании инвестиционной деятельности в Кировской области», предполагающих, в частности, необходимость соблюдения баланса государственных интересов и интересов частных инвесторов посредством установления взаимных прав и обязанностей в процессе инвестиционной деятельности и необходимость достижения заданных результатов с использованием наименьшего объема средств или достижения наилучших показателей экономической, социальной или бюджетной обеспеченности с использованием определенного объема средств (статья 5).

Данные выводы содержатся в Определении Конституционного Суда Российской Федерации от 09.02.2023 № 226-О «Об отказе в принятии

к рассмотрению жалобы закрытого акционерного общества «Кировский молочный комбинат» на нарушение его конституционных прав абзацем пятым части 1 статьи 3 Закона Кировской области «О пониженной налоговой ставке налога на прибыль организаций, подлежащего зачислению в областной бюджет, для отдельных категорий налогоплательщиков» и абзацем третьим пункта 2.4 Порядка заключения инвестиционного договора о предоставлении налоговой преференции».

5. Действия лиц, формально состоящие в получении необоснованного возмещения налога на добавленную стоимость из бюджета (направленные на таковое), могут при определенных обстоятельствах, в том числе выявленных в ходе проведения мероприятий налогового контроля, привести к квалификации их действий как хищения, которое, хотя и совершается в этом случае путем создания видимости участия в налоговых правоотношениях, по объективным признакам отличается от соответствующих налоговых правонарушений (преступлений).

Приговором Курганинского районного суда Краснодарского края от 4 марта 2021 года, оставленным в части квалификации содеянного без изменения судами вышестоящих инстанций, гражданин был осужден за совершение в составе группы лиц по предварительному сговору покушения на хищение путем обмана денежных средств из федерального бюджета в особо крупном размере.

Суды пришли к выводу, что хищение денежных средств из федерального бюджета предполагалось осуществить путем создания мнимого документооборота, выразившегося в составлении фиктивных документов по приобретению и реализации товара, имитации сделок по поставкам сахарной свеклы от сельскохозяйственных товаропроизводителей, применяющих единый сельскохозяйственный налог и не являющихся плательщиками налога на добавленную стоимость, через ряд юридических лиц, включая возглавляемое заявителем, что могло послужить основанием для незаконного возмещения налога на добавленную стоимость юридическим лицом (обществом). В частности, было установлено, что в январе 2014 года от имени этого общества в налоговый орган была подана налоговая декларация за IV квартал 2013 года, в которой к возмещению из федерального бюджета была

заявлена сумма налога на добавленную стоимость, однако преступный умысел, направленный на хищение бюджетных средств, не был доведен до конца по не зависящим от осужденных обстоятельствам, поскольку по результатам камеральной налоговой проверки налоговый орган отказал в возмещении налога на добавленную стоимость, выявив применение схемы уклонения от его уплаты (законность решения налогового органа была подтверждена арбитражными судами).

При этом суд апелляционной инстанции отметил, что само по себе решение налогового органа об отказе в возмещении указанного налога не может являться основанием для возбуждения уголовного дела и квалификации действий контрагентов как мошенничества, однако действия осужденных правильно квалифицированы как покушение на хищение мошенническим путем бюджетных средств, поскольку эти лица в рамках единого преступного умысла согласно распределенным ролям последовательно заключали договоры, изготавливали и подписывали фиктивные документы с целью создания видимости деятельности различных обществ, выполнения договоров, так как подтверждение хозяйственных операций является одним из условий возмещения суммы налога на добавленную стоимость из бюджета.

Суды всех инстанций полагали, что в случае поступления денежных средств на счет организации-налогоплательщика осужденные имели реальную возможность распорядиться ими по своему усмотрению.

Гражданин обратился в Конституционный Суд Российской Федерации с жалобой, в которой указал, что оспаривая им часть четвертая статьи 159 Уголовного кодекса Российской Федерации не соответствует статье 18 и части 1 статьи 46 Конституции Российской Федерации, поскольку позволяет привлекать лицо к уголовной ответственности без опровержения презумпции добросовестности его действий, без установления признаков совершения им обмана, возлагая на него наказание за ошибочные решения налоговых органов о предоставлении (либо отказе) его контрагенту налогового вычета.

Конституционный Суд Российской Федерации отказал в принятии жалобы к рассмотрению исходя из следующего.

Конституционный Суд Российской Федерации, анализируя состав преступления, предусмотренный статьей 159 Уголовного кодекса Российской Федерации, указал, что специфические признаки мошенничества как хищения путем обмана, сопряженного с притязанием на возмещение налога на добавленную стоимость, предполагают обращение также к нормам налогового законодательства, включая положения об основаниях и порядке возмещения этого налога, признаках противоправного поведения в этой сфере.

В случае выявления налоговым органом в ходе налоговой проверки недобросовестных действий налогоплательщика по заявлению к вычету сумм налога на добавленную стоимость и созданию оснований для возмещения налога, повлекших возникновение недоимки за соответствующий налоговый период, создаются предпосылки для привлечения налогоплательщика и его должностных лиц, допустивших неуплату налога, к соответствующей ответственности, предусмотренной статьями 122, 129.3 и 129.5 Налогового кодекса Российской Федерации, а также в соответствии со статьями 198 и 199 Уголовного кодекса Российской Федерации.

Вред, причиняемый налоговыми правонарушениями, заключается в непоступлении в бюджет соответствующего уровня неуплаченных налогов (недоимки) и пеней (Постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 8 декабря 2017 года № 39-П), что в числе прочего отличает их от хищений (Определение Конституционного Суда Российской Федерации от 27 марта 2018 года № 839-О). В случае получения налогоплательщиком налоговой выгоды в виде необоснованного возмещения сумм налога из бюджета соответствующие денежные средства временно выбывают из казны - до момента уплаты им налога в полном размере (Определение Конституционного Суда Российской Федерации от 10 марта 2016 года № 571-О).

Как следует из постановления Пленума Верховного Суда Российской Федерации от 30 ноября 2017 года № 48 «О судебной практике по делам о мошенничестве, присвоении и растрате», обман как способ совершения хищения или приобретения права на чужое имущество при мошенничестве может состоять в сознательном сообщении (представлении) заведомо ложных (т.е. охватываемых

прямым умыслом), не соответствующих действительности сведений, либо в умолчании об истинных фактах, либо в умышленных действиях, направленных на введение владельца имущества или иного лица в заблуждение; сообщаемые при мошенничестве ложные сведения (либо сведения, о которых умалчивается) могут относиться к любым обстоятельствам, в частности к юридическим фактам и событиям, качеству, стоимости имущества, личности виновного, его полномочиям, намерениям (пункт 2).

Такой обман может состоять и в создании видимости ведения предпринимательской (хозяйственной) деятельности, ведения бухгалтерской и налоговой отчетности с целью обеспечения условий для принятия уполномоченными государственными органами решения о предоставлении в той или иной форме бюджетных денежных средств в отсутствие на то каких-либо действительных оснований, в том числе принятия налоговым органом решения о возмещении суммы налога на добавленную стоимость. При этом признаками такого противоправного поведения являются отсутствие реальной хозяйственной деятельности, создание организации с целью незаконного возмещения налога, заведомо подложные документы, опосредующие фиктивные взаимоотношения с контрагентами (поддельные договоры, счета-фактуры и т.п.), которые не производят уплаты налогов в бюджет (в том числе налога на добавленную стоимость по выставленным ими счетам-фактурам), формальная подача налоговых деклараций без реальной цели уплаты налога, но с целью завладеть бюджетными денежными средствами на том или ином фиктивном основании, прекращение хозяйственной деятельности после необоснованного возмещения суммы налога. Наличие же признаков такого обмана может быть, как и применительно к налоговому правонарушению или преступлению, предусмотренному статьей 198 или 199 УК Российской Федерации, первично выявлено посредством применения правового инструментария Налогового кодекса Российской Федерации, притом что основания для привлечения к уголовной ответственности за конкретное деяние должны быть - во исполнение основополагающего в уголовном процессе конституционного принципа презумпции невиновности - подтверждены доказательствами, устраняющими сомнения в виновности в его совершении.

Сказанное с достаточной степенью определенности позволяет разграничить действия лиц, образующие состав оконченного или неоконченного мошенничества, и действия налогоплательщиков, связанные с неуплатой (неполной уплатой) и (или) необоснованным зачетом (возвратом) суммы налога, образующие состав уклонения от уплаты налогов, и тем более действия налогоплательщиков, не образующие состав преступления.

Таким образом, часть четвертая статьи 159 Уголовного кодекса Российской Федерации не содержит неопределенности и не может расцениваться как нарушающая права заявителя в обозначенном им аспекте.

Данные выводы содержатся в Определении Конституционного Суда Российской Федерации от 09.03.2023 № 477-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Каретникова Леонида Михайловича на нарушение его конституционных прав частью четвертой статьи 159 Уголовного кодекса Российской Федерации».

6. Региональный законодатель с достаточной степенью ясности и определенности указал, что уровень дохода, установленный в соответствии с положениями Налогового кодекса Российской Федерации по состоянию на 31 декабря 2015 года, подлежит учету не только в 2016 году, но и на все последующие налоговые периоды без ежегодного изменения данного показателя независимо от уровня инфляции.

Оспариваемым индивидуальным предпринимателем положением пункта 2 статьи 1 Закона Архангельской области от 3 апреля 2015 года № 262-15-ОЗ «О льготах по налогу, взимаемому в связи с применением упрощенной системы налогообложения, и налогу, взимаемому в связи с применением патентной системы налогообложения, для налогоплательщиков, впервые зарегистрированных в качестве индивидуальных предпринимателей» предусмотрено право на применение льготной ставки 0 % по упрощенной системе налогообложения, которое возникает у налогоплательщика, в том числе «при условии соответствия уровня доходов размеру, указанному в пункте 4 статьи 346.13 Налогового кодекса Российской Федерации в редакции, действовавшей на 31 декабря 2015 года».

При этом в соответствии пунктом 2 статьи 346.12, абзацем четвертым пункта 1 статьи 346.12 Налогового кодекса Российской Федерации величина предельного размера доходов, ограничивающая право на применение упрощенной системы налогообложения, подлежит индексации не позднее 31 декабря текущего года на коэффициент-дефлятор, установленный на следующий календарный год.

Гражданин, впервые зарегистрированный как индивидуальный предприниматель, применял упрощенную систему налогообложения, избрав объектом налогообложения «доходы». В 2018 году его уровень дохода оказался равен 79 млн 500 тыс. рублей.

На официальном сайте Управления Федеральной налоговой службы по Архангельской области и Ненецкому автономному округу 27 апреля 2018 года было опубликовано разъяснение оспоренной нормы областного Закона, в котором указывалось, что индивидуальные предприниматели, осуществляющие виды предпринимательской деятельности, указанные в приложении к этому Закону, имеют право на применение нулевой ставки в 2018 году при условии, что размер доходов, полученных за налоговый период, не превышает 79 млн 740 тыс. рублей, т.е. установленный в пункте 4 статьи 346.13 Налогового кодекса Российской Федерации (в редакции, действовавшей на 31 декабря 2015 года) базовый доход в размере 60 млн рублей подлежит индексации на коэффициент - дефлятор - 1,329, установленный приказом Минэкономразвития России от 20 октября 2015 года № 772 «Об установлении коэффициентов-дефляторов на 2016 год».

Заявитель, применяя УСН в 2018 году, исходил из такого толкования оспариваемой нормы, что также было ему подтверждено сотрудниками налоговой инспекции по телефону.

Однако в ходе камеральной налоговой проверки за 2018 год пункту 2 статьи 1 Закона Архангельской области от 3 апреля 2015 года № 262-15-ОЗ налоговые органы дали иное толкование, согласно которому индивидуальный предприниматель не имеет права на применение нулевой ставки, поскольку на основании пункта 4.1 статьи 346.13 Налогового кодекса Российской Федерации (в редакции, действовавшей на 31 декабря 2015 года) базовый доход в размере 60 млн рублей подлежит индексации на коэффициент-дефлятор 1,147, установленный приказом

Минэкономразвития России от 29 октября 2014 года № 685 «Об установлении коэффициентов-дефляторов на 2015 год». При таком толковании уровень его доходов, полученных за налоговый период (79 млн 500 тыс. рублей), уже не соответствовал требованиям оспариваемой нормы Закона Архангельской области в ее системной связи с положением пункта 4 статьи 346.13 Налогового кодекса Российской Федерации в указанной редакции, поскольку предельный размер дохода уменьшался до 68 млн 820 тыс. рублей.

В связи с этим налоговый орган пришел к выводу о несоблюдении индивидуальным предпринимателем закона применительно к предельному размеру дохода, позволяющему применить соответствующую налоговую льготу, но в отношении него не было принято решения о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения с учетом положений подпункта 3 пункта 1 статьи 111 Налогового кодекса Российской Федерации (выполнение налогоплательщиком письменных разъяснений о порядке исчисления, уплаты налога, данных ему налоговым органом), также ему не были начислены пени в силу пункта 7 статьи 75 данного Кодекса на сумму образовавшейся недоимки.

Арбитражные суды с указанными выводами согласились.

Индивидуальный предприниматель обратился в Конституционный Суд Российской Федерации с жалобой, в которой указал, что для определения размера дохода необходимо учитывать предельный доход за 2015 год с применением коэффициента для текущего периода. Оспариваемые нормы в ином толковании (согласно которому на 2015 год должны учитываться оба показателя: как размер дохода, так и коэффициент) не соответствуют общеправовому критерию ясности и определенности и нарушают принцип поддержания доверия гражданина к действиям государства.

Конституционный Суд Российской Федерации отказал в принятии жалобы к рассмотрению исходя из следующего.

Конституционный Суд Российской Федерации указал, что целью установления в налоговых правоотношениях по упрощенной системе налогообложения порогового значения для применения данного специального налогового режима с использованием не только суммового значения уровня дохода, но и коэффициента,

учитывающего изменение потребительских цен на товары (работы, услуги), являлся учет инфляционных процессов, т.е. предельный уровень доходов предпринимателей от продаж ежегодно корректировался, что влекло экономическое соответствие итоговой величины предельного уровня дохода за различные периоды (годы).

Вместе с тем учет инфляционных процессов при налогообложении со стороны законодателя в системе действующего правового регулирования не обязательно должен выражаться в установлении коэффициента-дефлятора. В частности, законодатель временно приостановил применение данных коэффициентов с налоговых периодов, начинающихся с 2017 года, возобновив их использование лишь в 2021 году. При этом предельный размер дохода для применения упрощенной системы налогообложения в этот и последующие периоды увеличивался.

Законодатель Архангельской области зафиксировал предельно допустимую величину дохода в размере, указанном в пункте 4 статьи 346.13 Налогового кодекса Российской Федерации в редакции, которая действовала именно на 31 декабря 2015 года, что не предполагало возможность применения оспариваемого заявителем регулирования в ином истолковании с учетом последующих изменений нормативных показателей, влияющих на налоговые обязательства в рамках упрощенной системы налогообложения, что подтверждается содержанием пояснительной записки к законопроекту Архангельской области и что не предполагало возможность применения оспариваемого заявителем регулирования в ином истолковании.

Также Конституционный Суд Российской Федерации отметил, что опубликование ошибочного информационного сообщения на сайте Управления ФНС России по Архангельской области и Ненецкому автономному округу, которое само по себе не носит нормативный характер, не может служить доказательством того, что используемая в оспариваемой норме формулировка вносит сомнения, противоречия и неясность в права и обязанности налогоплательщиков, порождает противоречивую правоприменительную практику и позволяет произвольно определять налоговую ставку по налогу, взимаемому в связи с применением упрощенной системы налогообложения, установленную нормами федерального и регионального законодательства.

Данные выводы содержатся в Определении Конституционного Суда Российской Федерации от 09.03.2023 № 480-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Киприянова Александра Викторовича на нарушение его конституционных прав пунктом 2 статьи 1 Закона Архангельской области от 3 апреля 2015 года № 262-15-ОЗ «О льготах по налогу, взимаемому в связи с применением упрощенной системы налогообложения, и налогу, взимаемому в связи с применением патентной системы налогообложения, для налогоплательщиков, впервые зарегистрированных в качестве индивидуальных предпринимателей».

7. То обстоятельство, что расходы на приобретение долей в уставном капитале были понесены организацией в период применения упрощенной системы налогообложения, не является препятствием для их последующего учета при исчислении налога на прибыль после перехода лица на общую систему налогообложения, поскольку такое ограничение не предусмотрено законом (статьи 270, 346.25 Налогового кодекса Российской Федерации).

Обществом в период применения упрощенной системы налогообложения с объектом «доходы» были совершены следующие операции: создано дочернее общество, в него в качестве вкладов в уставный капитал внесены 24 объекта нежилого недвижимого имущества, ранее приобретенного учредителями общества у одного завода.

Далее общество реализовало свою долю участия в дочернем обществе (имущественное право) в период применения упрощенной системы налогообложения в декабре 2019 года, а оплату от покупателя получило в январе 2020 года, добровольно перейдя на общую систему налогообложения.

По правилам перехода с упрощенной системы налогообложения на общую с методом начисления в первом месяце общество обязано было отразить доход от реализации, который в период упрощенной системы налогообложения оплачен не был, что общество и сделало, противопоставив доходу от продажи доли (5 миллионов рублей) расходы в виде ее оценочной стоимости (24 миллиона рублей), задекларировав таким образом убыток.

Основанием вынесения инспекцией решения по итогам камеральной проверки декларации по налогу на прибыль организаций за 1 квартал 2020 года послужил вывод налогового органа о занижении обществом налоговой базы по данному налогу на сумму расходов, связанных с приобретением реализованной доли в уставном капитале дочернего общества, нарушении обществом подпункта 2.1 пункта 1 статьи 268, пункта 1 статьи 252, подпункта 2 пункта 2 статьи 346.25 Налогового кодекса Российской Федерации, поскольку налогоплательщик в 2019 году применял упрощенную систему с объектом налогообложения «доходы» и право на признание указанных расходов после перехода на общую систему налогообложения у него отсутствует.

Суд первой инстанции, удовлетворяя требования заявителя, исходил из того, что применение подпункта 2 пункта 2 статьи 346.25 Налогового кодекса Российской Федерации не ставится в зависимость от порядка формирования объекта налогообложения, применяемого налогоплательщиком при исчислении налога по упрощенной системе налогообложения. Налогоплательщиком расходы на приобретение доли в уставном капитале дочернего общества рассчитаны в соответствии с пунктом 1 статьи 277 Налогового кодекса Российской Федерации и признаются в составе расходов на приобретение указанной доли на основании подпункта 2.1 пункта 1 статьи 268 Налогового кодекса Российской Федерации. Расчет обществом остаточной стоимости имущества, внесенного в качестве вклада в уставный капитал дочернего общества, налоговым органом не оспаривался.

Суд апелляционной инстанции, выводы которого поддержал суд округа, отменил решение суда первой инстанции, указав, что положения подпункта 2 пункта 2 статьи 346.25 Налогового кодекса Российской Федерации устанавливают специальные правила учета доходов и расходов организаций, применявший упрощенную систему налогообложения, при переходе на исчисление налоговой базы по налогу на прибыль организаций с использованием метода начисления. Из данной нормы следует, что налогоплательщики, применявшие упрощенную систему налогообложения с объектом налогообложения «доходы», суммы понесенных ими в период применения упрощенной системы налогообложения расходов при исчислении налоговой базы по налогу на прибыль организаций не учитывают и такой

подход соответствует существу выбранного порядка упрощенного налогообложения. При этом суд согласился с выводами налогового органа о том, что общество фактически не понесло реальных затрат на приобретение долей в виде стоимости вносимого его участниками - физическими лицами имущества полагая, что указанные доли получены обществом безвозмездно от его участников, и что стоимость таких долей в налоговом учете равна нулю.

Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации, отменяя судебные акты судов апелляционной, кассационной инстанций и оставляя в силе решение суда первой инстанции, исходила из следующего.

Объектом налогообложения по налогу на прибыль организаций в силу статьи 247 Налогового кодекса Российской Федерации признается прибыль, полученная налогоплательщиком и определяемая для российских организаций как полученные ими доходы, уменьшенные на величину произведенных расходов.

В отношении операций по реализации акций и долей в уставном капитале подпунктом 2.1 пункта 1 статьи 268 Налогового кодекса Российской Федерации прямо предусмотрено, что налогоплательщик вправе уменьшить доходы от таких операций на цену приобретения данных имущественных прав (долей, паев) и на сумму расходов, связанных с их приобретением и реализацией.

Из содержания приведенных положений следует, что при взимании налога на прибыль российских организаций налогообложению подлежит полученный налогоплательщиком положительный финансовый результат его деятельности. При этом общий подход об определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций исходя из разницы между доходами и расходами (извлеченной прибыли) в полной мере распространен законодателем на операции налогоплательщиков, связанные с вложением инвестиций в деятельность других хозяйствующих субъектов (приобретение и продажа акций и долей). Право на вычет соответствующих расходов налогоплательщик получает в том налоговом (отчетном) периоде, в котором в состав налогооблагаемой прибыли включаются доходы от отчуждения акций и долей.

Поскольку подпункт 1 пункта 2 статьи 346.25 Налогового кодекса Российской Федерации требует от организации, перешедшей на общую систему налогообложения, признать в составе доходов, облагаемых налогом на прибыль,

суммы выручки от реализации товаров (выполнения работ, оказания услуг, передачи имущественных прав), произошедшей в период применения упрощенной системы налогообложения, но не оплаченной ко дню изменения налогового режима, то, следуя принципу соотносимости доходов и расходов (абзац второй пункта 1 статьи 272 Кодекса), необходимо признать, что в таком случае налогоплательщик не может быть ограничен в праве уменьшить признанные им доходы на относящиеся к их получению расходы. Иное приводило бы к произвольному налогообложению.

Данный вывод согласуется с правовой позицией, выраженной в пункте 15 Обзора практики рассмотрения судами дел, связанных с применением глав 26.2 и 26.5 Налогового кодекса Российской Федерации в отношении субъектов малого и среднего предпринимательства (утвержден Президиумом Верховного Суда Российской Федерации 04.07.2018).

При рассмотрении настоящего дела судами установлено, что расходы, связанные с приобретением долей, понесены в период применения упрощенной системы налогообложения, но не относятся к выручке (доходам), которая облагалась в рамках специального налогового режима. Напротив, указанные расходы соотносятся с доходом от продажи долей, который подлежит налогообложению в рамках общей системы налогообложения.

Нельзя согласиться с выводами судов апелляционной и кассационной инстанций о том, что при определении величины расходов налогоплательщика, связанных с приобретением акций и долей, не может учитываться стоимость (остаточная стоимость) имущества, внесенного в уставный капитал дочернего общества.

Положениями пункта 1 статьи 277 Налогового кодекса Российской Федерации предусмотрены особенности определения доходов и расходов налогоплательщика - эмитента при размещении эмитированных акций (долей, паев).

Как определено данной нормой, стоимость приобретаемых акций (долей, паев) признается равной стоимости (остаточной стоимости) вносимого имущества (имущественных прав или неимущественных прав, имеющих денежную оценку), определяемой по данным налогового учета на дату перехода права собственности на указанное имущество (имущественные права), с учетом дополнительных расходов,

которые для целей налогообложения признаются у передающей стороны при таком внесении.

При внесении (вкладе) имущества (имущественных прав) физическими лицами и иностранными организациями его стоимостью (остаточной стоимостью) признаются документально подтвержденные расходы на его приобретение (создание) с учетом амортизации (износа), начисленной в целях налогообложения прибыли (дохода) в государстве, налоговым резидентом которого является передающая сторона, но не выше рыночной стоимости этого имущества (имущественных прав), подтвержденной независимым оценщиком, действующим в соответствии с законодательством указанного государства (абзацы второй и четвертый подпункта 2 пункта 1).

В случае перехода с упрощенной на общую систему налогообложения остаточная стоимость имущества определяется по правилам пункта 3 статьи 346.25 Налогового кодекса Российской Федерации.

Таким образом, в случае инвестирования налогоплательщиком собственного имущества в создание юридического лица (дочернего общества) именно осуществленные налогоплательщиком вложения признаются расходами на приобретение акций и долей. Величина расходов, учитываемых для целей налогообложения, при этом определяется исходя из остаточной стоимости, учитывающей накопленный износ имущества ко дню его передачи вновь созданной организации (дочернему обществу) и подтвержденной документально.

Высказанные в постановлениях арбитражных судов апелляционной и кассационной инстанций суждения о направленности действий налогоплательщика на получение необоснованной налоговой выгоды при совершении операций с долями в уставном капитале дочернего общества также не могут быть признаны правомерными.

Судебное разбирательство не должно подменять собой стадию осуществления мероприятий налогового контроля, что имело бы место в случае, когда в обоснование принятого решения налоговый орган ссылается на принципиально иной круг обстоятельств, которые не связаны с первоначальными основаниями принятия решения по результатам налоговой проверки, не выяснялись в ходе ее проведения

и в отношении которых налогоплательщику не было предоставлено право заявить возражения в установленном законом порядке.

По результатам камеральной налоговой проверки инспекция не предъявляла к обществу претензии, связанные с отсутствием деловой цели в совершенных налогоплательщиком операциях, с наличием признаков манипулирования ценами в поведении налогоплательщика для получения необоснованной налоговой выгоды.

Таким образом, настоящий спор носил исключительно методологический характер. Доводы о получении обществом необоснованной налоговой выгоды впервые заявлены инспекцией только в ходе рассмотрения дела в суде апелляционной инстанции и носили характер предположений, которые не являлись предметом исследования в ходе налоговой проверки.

Отменяя решение суда первой инстанции по мотивам, связанным с получением обществом необоснованной налоговой выгоды, суд апелляционной инстанции признал решение инспекции законным по основаниям, по которым обществу доначисления не производились и которые не являлись предметом полноценного рассмотрения налогового органа по правилам статьи 101 Налогового кодекса Российской Федерации, что не может быть признано правомерным.

Данные выводы содержатся в Определении Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации от 31.01.2023 № 308-ЭС22-21205 по делу № А32-30180/2021 (ООО «Абитерно» против Инспекции ФНС России № 5 по г. Краснодару) о признании недействительным решения.

8. Выплачиваемые иностранной организации доходы, признаваемые доходами от источников в Российской Федерации в соответствии с положениями главы 25 Налогового кодекса Российской Федерации, в том числе не подлежащие налогообложению в Российской Федерации, отражаются в представляемом налоговым агентом налоговом расчете.

Пункт 8.3 Порядка заполнения налогового расчета о суммах выплаченных иностранным организациям доходов и удержанных налогов, утвержденного Приказом ФНС России от 02.03.2016 № ММВ-7-3/115@, предусматривает, что в налоговом расчете подлежат отражению, в том числе сведения о доходах

иностранных организаций, не подлежащих налогообложению у источника выплаты.

По мнению заявителя, если доходы иностранной организации не подлежат обложению налогом у источника выплаты, выплачивающие их организации не могут быть признаны налоговыми агентами. Порядок, по мнению административного истца, возлагает обязанность предоставления налогового расчета, в том числе на лиц, не являющихся налоговыми агентами, что противоречит пункту 1 статьи 289, пункту 2 статьи 309, пункту 4 статьи 310 Налогового кодекса Российской Федерации.

Отказывая в удовлетворении административного искового заявления, Верховный Суд Российской Федерации исходил из следующего.

По смыслу пункта 3 статьи 247 Налогового кодекса Российской Федерации для иностранных организаций, не осуществляющих деятельность в Российской Федерации через постоянные представительства, объектом налогообложения по налогу на прибыль организаций признаются доходы, полученные от источников в Российской Федерации, которые определяются в соответствии со статьей 309 Кодекса.

Из взаимосвязанных положений абзаца первого и подпункта 10 пункта 1 статьи 309 Налогового кодекса Российской Федерации (устанавливающего в качестве облагаемых налогом «иные аналогичные доходы») следует, что перечень облагаемых налогом доходов иностранных организаций является открытым, однако территория Российской Федерации должна выступать местом возникновения экономической выгоды (дохода).

Доходы иностранной организации, поименованные в пункте 2 статьи 309 Налогового кодекса Российской Федерации, не облагаются налогом, но при этом признаются доходами от источников в Российской Федерации, то есть являются объектом налогообложения по налогу на прибыль организаций согласно пункту 3 статьи 247 Кодекса, в отношении которого установлено льготное регулирование.

Следовательно, с учетом статей 80, 289, 310 Налогового кодекса Российской Федерации все выплачиваемые иностранной организации доходы, признаваемые доходами от источников в Российской Федерации в соответствии с положениями главы 25 Налогового кодекса Российской Федерации, в том числе не подлежащие налогообложению в Российской Федерации, отражаются в представляемом налоговым агентом налоговом расчете.

С учетом специфики налогообложения доходов иностранных организаций,

не имеющих постоянного представительства на территории Российской Федерации, а также ограниченных возможностей по проведению мероприятий налогового контроля в отношении таких лиц, возникновение прав и обязанностей налогового агента обусловлено в данном случае фактом выплаты дохода от источника в Российской Федерации в пользу иностранной организации – получателя дохода.

При этом обязанности налогового агента не исчерпываются исчислением, удержанием и перечислением налога. Как следует из статьи 24, пункта 4 статьи 310 Налогового кодекса Российской Федерации, помимо информации об удержанных налогов налоговый агент обязан представлять в налоговый орган информацию о выплаченном в адрес иностранного налогоплательщика доходе от источников в Российской Федерации независимо от того, подлежит ли этот доход налогообложению или нет.

Отсутствие удержанных за соответствующий период налогов не влияет на обязанность организации представить в налоговый орган сведения о суммах выплаченных иностранным организациям доходов.

Иное толкование приведенного регулирования противоречило бы смыслу налогового контроля.

Как неоднократно указывал Конституционный Суд Российской Федерации, освобождение от уплаты налогов представляет собой льготу, то есть исключение из принципов всеобщности и равенства налогообложения, вытекающих из Конституции Российской Федерации (статьи 19 и 57) и обязывающих каждого платить законно установленный налог по соответствующему объекту налогообложения; льготы носят адресный характер, а их установление относится к законодательной прерогативе, позволяющей определять круг лиц, на которых они распространяются (постановления от 21.03.1997 № 5-П и от 28.03.2000 № 5-П; определения от 19.11.2015 № 2552-О, от 29.03.2016 № 485-О, от 19.07.2016 № 1458-О, от 28.02.2019 № 282-О и др.). В свою очередь, проверка обоснованности заявленной льготы осуществляется в рамках мероприятий налогового контроля, в том числе в рамках камеральной налоговой проверки, налоговыми органами, которые вправе, исходя из представленных налогоплательщиком документов, потребовать представления дополнительных пояснений, документов и принять решение об их достаточности для предоставления налоговой льготы до вынесения соответствующего решения (статья 88 Налогового кодекса Российской Федерации).

Данные выводы содержатся в Решении Верховного Суда Российской Федерации от 30.03.2023 по делу № АКПИ23-19 (ООО «Чебулинское» против Федеральной налоговой службы) о признании недействующим пункта 8.3 Порядка заполнения налогового расчета о суммах выплаченных иностранным организациям доходов и удержанных налогов, утвержденного Приказом ФНС России от 02.03.2016 № ММВ-7-3/115@.

9. Выводы судов о том, что отдельные помещения в нежилом здании не должны рассматриваться в качестве офисных для целей налогообложения в силу своего «вспомогательного» назначения, противоречат целевому толкованию положений статьи 378.2 Налогового кодекса Российской Федерации, в том числе выработанному в судебной практике, поскольку кредитная организация осуществляет хозяйственную (предпринимательскую) деятельность, направленную на извлечение прибыли, посредством использования офисных помещений.

Государственной инспекцией по контролю за использованием объектов недвижимости города Москвы с привлечением государственного бюджетного учреждения города Москвы «Московский контрольно-мониторинговый центр недвижимости» были проведены мероприятия по определению для целей налогообложения вида фактического использования нежилого здания, принадлежащего на праве собственности банку.

По результатам проведения данных мероприятий государственной инспекцией составлен акт о фактическом использовании нежилого здания (строения, сооружения) для целей налогообложения, в соответствии с которым указанное нежилое здание на 100% используется для размещения офисов в соответствии со статьей 378.2 Налогового кодекса Российской Федерации.

Не согласившись с выводами, изложенными в вышеуказанном акте, банк обратился в Межведомственную комиссию по рассмотрению вопросов налогообложения в городе Москве с просьбой о проведении повторного обследования.

По итогам проведения повторного мероприятия, проведенного по инициативе банка, не согласившегося с результатами предыдущего акта, государственной инспекцией составлен новый акт, в соответствии с которым для целей статьи 378.2 Налогового кодекса Российской Федерации сумма долей фактической площади нежилого здания, используемой для размещения офисов, составляет 68,5% от общей площади; нежилое здание фактически используется для размещения офисов, торговых объектов, объектов общественного питания и бытового обслуживания.

Не согласившись с выводами, банк обратился в суд с заявлением о признании действий государственной инспекции по составлению акта незаконными.

Судами трех инстанций заявленные требования были удовлетворены.

Суды исходили из того, что фактическое использование здания или его части для размещения офисов подразумевает осуществление в данном здании самостоятельной деловой, административной или коммерческой деятельности, прямо или косвенно не связанной с обеспечением производственной деятельности предприятия и не являющейся определенным этапом такой деятельности. Следовательно, как отмечено судами, оборудованные в здании офисы сами по себе не могут являться основанием отнесения здания к офисному зданию для целей налогообложения, если они используются собственником здания в собственных уставных и административных целях и не сдаются в аренду третьим лицам.

Как указали суды, при составлении акта государственная инспекция не учла указанные особенности определения вида использования помещений в здании, поскольку все расположенные в принадлежащем банку здании учрежденческие помещения (кабинеты), в которых оборудованы рабочие места для сотрудников заявителя, осуществляющих текущую деятельность банка, были учтены как офисные помещения, несмотря на то, что самостоятельного офисного назначения эти помещения не имеют.

На этом основании суды пришли к выводу о незаконности действий государственной инспекции и учреждения по определению 68,5% от общей площади нежилого здания, как площади, используемой для размещения офисов, объектов общественного питания, объектов бытового обслуживания, объектов торговли.

Не согласившись с выводами судов государственная инспекция обратилась в Верховный Суд Российской Федерации с кассационной жалобой, в которой указала на неправомерность вывода судов о том, что здание и помещения в нем должны иметь самостоятельное офисное назначение.

Установление фактического использования здания в целях делового, административного или коммерческого назначения не зависит от того, исполняется в нем «самостоятельная» или «вспомогательная» функция.

Отменяя состоявшиеся по делу судебные акты и отказывая в удовлетворении заявленных требований, Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации исходила из следующего.

Статьей 378.2 Налогового кодекса Российской Федерации установлены особенности определения налоговой базы, исчисления и уплаты налога на имущество организаций в отношении отдельных объектов недвижимого имущества.

Согласно положениям подпунктов 1 и 2 пункта 1 статьи 378.2 Налогового кодекса Российской Федерации налоговая база определяется как кадастровая стоимость имущества, в частности, в отношении следующих видов недвижимого имущества, признаваемого объектом налогообложения:

1) административно-деловые центры и торговые центры (комплексы) и помещения в них;

2) нежилые помещения, назначение, разрешенное использование или наименование которых в соответствии со сведениями, содержащимися в Едином государственном реестре недвижимости, или документами технического учета (инвентаризации) объектов недвижимости предусматривает размещение офисов, торговых объектов, объектов общественного питания и бытового обслуживания либо которые фактически используются для размещения офисов, торговых объектов, объектов общественного питания и бытового обслуживания.

Фактическим использованием нежилого помещения для размещения офисов, торговых объектов, объектов общественного питания и (или) объектов бытового обслуживания признается использование не менее 20 процентов его общей площади для размещения офисов, торговых объектов, объектов общественного питания и (или)

объектов бытового обслуживания (пункт 5 статьи 378.2 Налогового кодекса Российской Федерации).

Таким образом, в порядке исключения из общего правила, в соответствии с которым налог на имущество уплачивается организациями исходя из среднегодовой остаточной стоимости основных средств, в отношении отдельных видов коммерческой недвижимости налоговая база подлежит исчислению по кадастровой стоимости этого имущества.

Установление указанных особенностей налогообложения, начиная с 01.01.2014, имело своей целью переход к более справедливому распределению налоговой нагрузки за счет использования кадастровой стоимости при расчете налоговой базы, увеличение уровня налоговой нагрузки на объекты коммерческой недвижимости, в том числе офисно-делового и торгового назначения, при условии введения региональных льгот для объектов промышленного производства. Устанавливая телеологический смысл соответствующего регулирования, Конституционный Суд Российской Федерации отметил, что законодатель исходил из следующего: в подобных зданиях, включаемых в перечни объектов недвижимого имущества, в отношении которых налоговая база определяется как их кадастровая стоимость, как правило, осуществляют хозяйственную деятельность или деятельность по сдаче помещений в аренду именно организации-собственники (Определение Конституционного Суда Российской Федерации от 12.11.2020 № 2596-О).

Из выводов Конституционного Суда Российской Федерации, изложенных в Постановлении от 12.11.2020 № 46-П, следует, что в обычной деловой обстановке офисно-торговую недвижимость с высокой вероятностью можно использовать как доходный объект, особенно в местах ее концентрации - в административно-деловых и (или) торговых центрах (комплексах). Эта возможность объективно образует предпосылку относительно высокой стоимости такого имущества в сравнении с другими видами недвижимости и учитывается в основаниях законодательных решений, касающихся повышенного налогообложения таких помещений, даже когда их используют по иному назначению, чем торговля и размещение (сдача в аренду)

офисов, поскольку они входят в состав соответствующих центров (комплексов), концентрирующих потенциально доходную недвижимость.

При этом значимой с точки зрения налогообложения является концентрация потенциально доходной недвижимости, когда назначение, разрешенное использование или наименование помещений, составляющих не менее 20 процентов общей площади здания (строения, сооружения), предусматривает размещение офисов и сопутствующей офисной инфраструктуры либо торговых объектов, объектов общественного питания и (или) объектов бытового обслуживания, что определяет распространение по этому признаку повышенной налоговой нагрузки на все помещения соответствующего центра (комплекса) (Определение Конституционного Суда Российской Федерации от 11.03.2021 № 374-О).

При рассмотрении настоящего дела судами установлено и не оспаривалось банком, что в нежилом здании размещены внутренние структурные подразделения банка.

В ходе рассмотрения дела банком не опровергнуты документально подтвержденные выводы государственной инспекции о том, что фактически спорное здание используется для размещения офисов в целях ведения банком его основной коммерческой и сопутствующей коммерческой (логистика и т.п.) деятельности, поскольку в нем располагаются различные службы банка, включая помещения приема клиентов, соответствующие помещения оборудованы стационарными рабочими местами, оргтехникой и средствами связи. В частности, в здании расположены кассы, индивидуальные кабины для клиентов, операционные залы, переговорные, депозитарий.

При таком положении выводы судов о том, что отдельные помещения в нежилом здании, используемые заявителем как «кабинеты», не должны рассматриваться в качестве офисных для целей налогообложения в силу своего «вспомогательного» назначения, противоречат целевому толкованию вышеуказанных положений статьи 378.2 Налогового кодекса Российской Федерации, в том числе выработанному в судебной практике, поскольку кредитная организация осуществляет хозяйственную (предпринимательскую) деятельность, направленную на извлечение прибыли, посредством использования офисных помещений

(Постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 12.11.2020 № 46-П, Определение Конституционного Суда Российской Федерации от 12.11.2020 № 2596-О, определения Судебной коллегии по административным делам Верховного Суда Российской Федерации от 16.03.2017 № 9-АПГ17-2, от 23.03.2017 № 57-АПГ17-1 и др.).

Данные выводы содержатся в Определении Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации от 09.03.2023 № 305-ЭС22-23165 по делу № А40-276692/2021 (ПАО «Сбербанк России» против Государственной инспекции по контролю за использованием объектов недвижимости города Москвы и государственного бюджетного учреждения города Москвы «Московский контрольно-мониторинговый центр недвижимости») о признании незаконными действий.

10. Законом не предусмотрены такие условия для применения пониженной ставки земельного налога для объектов, указанных в абзаце третьем подпункта 1 пункта 1 статьи 394 Налогового кодекса Российской Федерации, как выделение из сооружений, находящихся на земельном участке, непосредственных объектов инженерной инфраструктуры жилищно-коммунального комплекса и формирование самостоятельного земельного участка под этими объектами.

Налоговым органом в адрес общества направлено сообщение об исчисленной налоговым органом суммы земельного налога, согласно которому за 2020 год исчислен земельный налог по земельным участкам с применением налоговой ставки 1,5 процента.

Полагая, что на часть указанных земельных участков должна распространяться пониженная ставка земельного налога 0,3 процента, установленная подпунктом 1 пункта 2 Решения Совета депутатов Одинцовского городского округа Московской области от 05.11.2019 № 7/10 «О земельном налоге на территории Одинцовского городского округа Московской области», общество предоставило пояснения в налоговый орган. Оно указало, что на двух земельных участках расположены многоквартирные жилые дома, на других участках расположены объекты

инженерной инфраструктуры.

Налоговым органом в ответ на указанные пояснения письмом от 26.07.2021 сообщено налогоплательщику об отсутствии у него права на применение пониженной ставки по земельному налогу.

Не согласившись с отказом в применении пониженной ставки 0,3 процента, общество обратилось в суд.

Суды первой и апелляционной инстанций удовлетворили заявленные требования. Они установили, что принадлежащий обществу земельный участок отнесен к категории земель – «земли особо охраняемых территорий и объектов», вид разрешенного использования – «для оздоровительного комплекса». На указанном земельном участке помимо объектов оздоровительного комплекса расположены объекты инженерной инфраструктуры жилищно-коммунального комплекса, находящиеся на балансе общества, которые необходимы для деятельности в качестве ресурсоснабжающей организации в сфере водоснабжения, водоотведения и теплоснабжения для нескольких жилых поселков. Судами установлен размер общей площади земельных участков, на которых расположены объекты инженерной инфраструктуры жилищно-коммунального комплекса с учетом пересечения сетей и объектов. Таким образом, признавая правомерным применение пониженной ставки земельного налога в отношении части земельного участка, суды исходили из того, что налогоплательщиком доказан факт нахождения на спорном земельном участке объектов инженерной инфраструктуры жилищно-коммунального комплекса, которые участвуют в оказании услуг населению.

Суд кассационной инстанции принятые по делу судебные акты отменил, отказав обществу в удовлетворении его требований. Он указал, что налогоплательщиком не был сформирован самостоятельный земельный участок под объектами инженерной инфраструктуры жилищно-коммунального комплекса. Применение судами первой и апелляционной инстанций двух налоговых ставок к одному земельному участку, по мнению суда кассационной инстанции, противоречит положениям налогового законодательства, поскольку по смыслу пункта 1 статьи 388, пункта 1 статьи 389, пункта 1 статьи 390 и пункта 1 статьи 394 Налогового кодекса Российской Федерации, объектом налогообложения является

отдельный земельный участок, на который устанавливается одна налоговая ставка.

Общество обратилось в Судебную коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации с кассационной жалобой, в которой настаивало на законности и обоснованности выводов судов первой и апелляционной инстанций и отмечало, что объекты инфраструктуры жилищно-коммунального комплекса на спорном земельном участке создавались исключительно для эксплуатации жилищного фонда, который является частью муниципального жилищного фонда, и расположены на смежных земельных участках. По мнению общества налоговое законодательство не содержит условий, при которых налоговая льгота по земельному налогу применяется в случае нахождения жилищного фонда и объектов инженерной инфраструктуры жилищно-коммунального комплекса на одном земельном участке, и также не содержит запрета на применение льготы по земельному налогу на часть земельного участка, занятого объектами инженерной инфраструктуры.

В подтверждение своих доводов общество ссылалось на письмо ФНС России от 27.08.2021 № БС-3-21/5912@ «О налогообложении земельного участка, занятого жилищным фондом (зданием общежития) и иными объектами», в котором разъяснено, что если на едином земельном участке наряду с другими объектами находятся объекты жилищного фонда (включая общежития) и объекты ЖКХ, то при исчислении налога в отношении рассматриваемого земельного участка к площади, занимаемой непосредственно объектами жилищного фонда и объектами ЖКХ, должна применяться налоговая ставка в размере не более 0,3 процента, а к остальной площади этого земельного участка должна применяться ставка, определенная для данной категории земельных участков.

Отменяя постановление суда округа и оставляя в силе судебные акты судов первой и апелляционной инстанций, Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации исходила из следующего.

В абзаце третьем подпункта 1 пункта 1 статьи 394 Налогового кодекса Российской Федерации указано, что налоговые ставки устанавливаются нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований и не могут превышать 0,3 процента в отношении земельных участков,

занятых жилищным фондом и объектами инженерной инфраструктуры жилищно-коммунального комплекса (за исключением доли в праве на земельный участок, приходящейся на объект, не относящийся к жилищному фонду и к объектам инженерной инфраструктуры жилищно-коммунального комплекса) или приобретенных (предоставленных) для жилищного строительства (за исключением земельных участков, приобретенных (предоставленных) для индивидуального жилищного строительства, используемых в предпринимательской деятельности).

В отношении земельных участков, не указанных в подпункте 1 пункта 1 статьи 394 Налогового кодекса Российской Федерации, налоговые ставки по налогу не могут превышать 1,5 процента (подпункт 2 пункта 1 статьи 394 Налогового кодекса Российской Федерации).

В силу пункта 2 статьи 391 Налогового кодекса Российской Федерации установление различных налоговых ставок в отношении земельного участка, является основанием для отдельного расчета налоговой базы.

Принимая во внимание, что конкретный порядок такого расчета законом не определен, то в случаях, когда при исчислении налога в отношении земельного участка применяются различные налоговые ставки, установленные в зависимости от наличия на нем объектов инженерной инфраструктуры жилищно-коммунального комплекса, налоговая база в отношении части земельного участка, приходящейся на данные объекты, может определяться как доля кадастровой стоимости всего земельного участка, пропорциональная указанной части участка (пункт 7 статьи 3 Налогового кодекса Российской Федерации).

При этом, поскольку в целях определения налоговой базы Налоговый кодекс Российской Федерации не устанавливает исчерпывающий перечень документов, которыми может подтверждаться площадь части земельного участка, приходящейся на объекты инженерной инфраструктуры, в соответствии с пунктом 1 статьи 54 Налогового кодекса Российской Федерации отдельный расчет налоговой базы может производиться на основе различных документально подтвержденных данных (документированные сведения из ЕГРН, вступившие в законную силу судебные акты, оформленные в соответствии с законодательством кадастровые и технические паспорта объектов недвижимости, карты (планы) объектов землеустройства, планы

земельных участков и т.п.), при условии, что они позволяют достоверно определить площадь земельного участка, занятого непосредственно объектами инженерной инфраструктуры.

Пониженная ставка земельного налога для объектов жилищно-коммунального хозяйства введена законодателем, прежде всего, в целях обеспечения интересов граждан и организаций - потребителей коммунальных услуг, имея в виду нежелательность произвольного увеличения стоимости поставляемых им ресурсов.

Однако в случае применения подхода к толкованию положений главы 31 Налогового кодекса Российской Федерации, который был занят судом округа, указанная законодательная цель не будет достигнута в полной мере, учитывая то обстоятельство, что формирование самостоятельных земельных участков под объектами жилищно-коммунального хозяйства зачастую является невозможным и (или) экономически нецелесообразным по объективным причинам из-за фактически сложившейся застройки, расположения инженерных сооружений, а сама возможность применения пониженной ставки налога - приобретет произвольный (селективный) характер вопреки принципу равенства.

По заключению кадастрового инженера выделение отдельных земельных участков под каждым объектом инженерной инфраструктуры жилищно-коммунального комплекса из основного земельного участка путем его раздела будет являться затруднительным, поскольку данные объекты являются линейными и пересекаются между собой, число земельных участков по результатам раздела составит более двадцати.

Данные выводы содержатся в Определении Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации от 21.03.2023 № 305-ЭС22-24825 по делу № А41-88082/2021 (АО «Пансионат с лечением Солнечная Поляна» против Межрайонной ИФНС России № 22 по Московской области) о признании незаконным и отмене решения инспекции в части отказа в применении ставки земельного налога в размере 0,3 процента в отношении части земельного участка, на которой расположены объекты инженерной инфраструктуры жилищно-коммунального комплекса.

11. Начиная с 2020 года сам факт принадлежности коммерческой организации земельного участка, приобретенного (предоставленного) для индивидуального жилищного строительства, исключает возможность применения ставки, предусмотренной абзацем третьим подпункта 1 пункта 1 статьи 394 Налогового кодекса Российской Федерации.

В 2020 году обществу принадлежали три земельных участка с видом разрешенного использования «для индивидуального жилищного строительства». Один из земельных участков по решению заявителя был размежеван на 291 земельный участок.

Первоначально инспекцией 28.05.2021 было сформировано сообщение об исчисленном земельном налоге за 2020 год с применением ставки 0,3%.

Впоследствии, 27.08.2021 инспекцией сформировано уточненное сообщение об исчисленном земельном налоге за 2020 год исходя из ставки 1,5% в отношении всех земельных участков с видом разрешенного использования «для индивидуального жилищного строительства» на основании абзаца 3 подпункта 1 пункта 1 статьи 394 Налогового кодекса Российской Федерации и решения Совета депутатов Одинцовского городского округа «О земельном налоге на территории Одинцовского городского округа Московской области» от 05.11.2019 № 7/10, устанавливающего ставку налога в бюджет региона.

В связи с неуплатой налога инспекцией выставлено требование, в котором начислены пени.

Не согласившись с действиями инспекции, общество обратилось в суд.

Суды первой и апелляционной инстанций, отказывая обществу в удовлетворении части заявленных требований, связанных с признанием незаконным перерасчета земельного налога за 2020 год, установив, что спорные земельные участки с видом разрешенного использования «для индивидуального жилищного строительства» не использовались обществом по целевому назначению, не предназначались для личных (бытовых) нужд, а также установив факты, свидетельствующие об использовании земельных участков в предпринимательской деятельности, направленной на систематическое извлечение прибыли, пришли к выводу о несоблюдении условий для применения пониженной ставки земельного

налога в отношении спорных земельных участков и правомерности действий инспекции по перерасчету земельного налога за 2020 год с применением налоговой ставки в размере 1,5 %.

Суд кассационной инстанции, отменяя судебные акты нижестоящих судов, указал, что сама по себе принадлежность земельного участка коммерческой организации, приобретенного для индивидуального жилищного строительства, не означает его использование в предпринимательской деятельности.

В отношении довода инспекции о неиспользовании обществом спорных земельных участков в соответствии с тем видом разрешенного использования, который указан в ЕГРН, суд кассационной инстанции, сославшись на пункт 15 статьи 396 Налогового кодекса Российской Федерации, а также на правовую позицию, отраженную в Определении Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации от 24.06.2022 № 310-ЭС22-2242 (ООО «Вит-Строй»), указал, что установленными законом правовыми последствиями при отсутствии построенных объектов недвижимости на земельных участках, приобретенных (предоставленных) в собственность физическим и юридическим лицам, на условиях осуществления на них жилищного строительства (за исключением индивидуального жилищного строительства, осуществляемого физическими лицами) – является только применение повышающих коэффициентов к ставке налога 0,3% при исчислении земельного налога, а не изменение самой ставки на ставку 1,5%.

Также суд округа указал, что инспекция в нарушение статьи 200 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации не привела надлежащих доводов, подтверждающих использование обществом спорных земельных участков в предпринимательской деятельности, а те доводы, по которым инспекция пришла к указанному выводу, не основаны на законе. Владение земельными участками носило пассивный характер, не связанный с предпринимательской деятельностью, а доходы от продажи участков отражались в составе внереализационных доходов по налогу на прибыль.

Обращаясь с кассационной жалобой в Верховный Суд Российской Федерации налоговый орган указал, что судом округа неправильно применен абзац третий

подпункта 1 пункта 1 статьи 394 Налогового кодекса Российской Федерации в редакции Федерального закона от 29.09.2019 № 325-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации», вступивший в силу с 01.01.2020.

Согласно абзацу третьему подпункта 1 пункта 1 статьи 394 Налогового кодекса Российской Федерации (в редакции Федерального закона от 29.09.2019 № 325-ФЗ) налоговые ставки не могут превышать 0,3 процента в отношении земельных участков занятых жилищным фондом и объектами инженерной инфраструктуры жилищно-коммунального комплекса (за исключением доли в праве на земельный участок, приходящейся на объект, не относящийся к жилищному фонду и к объектам инженерной инфраструктуры жилищно-коммунального комплекса) или приобретенных (предоставленных) для жилищного строительства (за исключением земельных участков, приобретенных (предоставленных) для индивидуального жилищного строительства, используемых в предпринимательской деятельности).

Инспекция отметила, что действующая в рассматриваемый налоговый период редакция указанных положений налогового законодательства дает основания полагать, что для применения налоговой ставки в размере, не превышающем 0,3 процента в отношении земельных участков, приобретенных (предоставленных) для индивидуального жилищного строительства, необходимо соблюдение одновременно двух условий: отнесение земельного участка к определенной категории или виду разрешенного использования и использование этого земельного участка по целевому назначению. В отношении же земельных участков для индивидуальной жилищного строительства, используемых в предпринимательской деятельности, отсутствуют основания для применения пониженной ставки по земельному налогу.

Отменяя постановление суда округа и оставляя в силе судебные акты судов первой и апелляционной инстанций, Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации исходила из следующего.

Правила взимания земельного налога установлены Налоговым кодексом Российской Федерации, в том числе его главой 31 «Земельный налог», и по общему правилу не связывают величину налога с результатами экономической деятельности

лица, использующего землю. Налог взимается от кадастровой стоимости земельного участка по соответствующим ставкам в виде стабильно уплачиваемых платежей.

Устанавливая пониженную налоговую ставку в отношении земельных участков, приобретенных (предоставленных) для жилищного строительства, законодатель исходил из необходимости поощрения возведения жилья путем создания более выгодных финансовых условий ведения строительства.

Как указывалось в связи с этим в пункте 8 Постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 23.07.2009 № 54 «О некоторых вопросах, возникших у арбитражных судов при рассмотрении дел, связанных с взиманием земельного налога», неосвоение земельного участка, приобретенного (предоставленного) для жилищного строительства, не является основанием для отказа в применении рассматриваемой пониженной ставки земельного налога.

Соответственно, по общему правилу определяющим для применения налоговой ставки земельного налога 0,3 процента является вид разрешенного использования земельного участка для жилищного строительства и соответствующее назначение возводимых на нем объектов. Указанное регулирование связано с земельным участком и с установленным для него видом разрешенного использования, и не связано с тем, кто является собственником (владельцем) земельного участка, продолжительностью владения участком (определения Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации от 04.02.2020 № 308-ЭС19-18258, от 15.10.2020 № 309-ЭС20-11143, от 11.04.2022 № 306-ЭС21-25432, от 24.06.2022 № 310-ЭС22-2242).

Однако подпунктом «а» пункта 75 статьи 2 Федерального закона от 29.09.2019 № 325-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации» из сферы действия абзаца третьего подпункта 1 пункта 1 статьи 394 Налогового кодекса Российской Федерации исключены земельные участки, приобретенные (предоставленные) для индивидуального жилищного строительства, используемые в предпринимательской деятельности.

Данное регулирование применяется с 01.01.2020 (пункт 1 статьи 5 Налогового кодекса Российской Федерации, пункт 2 статьи 3 Закона № 325-ФЗ).

Таким образом, начиная с 2020 года в отношении земельных участков, приобретенных (предоставленных) для возведения объектов индивидуального жилищного строительства (пункт 39 статьи 1 Градостроительного кодекса Российской Федерации), воля законодателя направлена на предоставление государственной поддержки непосредственно гражданам, которым приобретенные (предоставленные) для индивидуального жилищного строительства земельные участки принадлежат на соответствующем праве, осуществляющим строительство для удовлетворения собственных нужд, связанных с проживанием.

Коммерческие организации исключены из числа субъектов, которые вправе применять пониженную ставку налога в отношении земельных участков, приобретенных (предоставленных) для индивидуального жилищного строительства, даже в случаях, когда они осуществляют возведение объектов индивидуального жилищного строительства на принадлежащих им участках для реализации впоследствии построенных объектов гражданам.

Из приведенной логики законодательного регулирования вытекает, что налогоплательщики - коммерческие организации, тем более не вправе применять пониженную ставку налога в случаях, когда они и вовсе не имеют намерения приступить к индивидуальному жилому строительству, но используют соответствующие земельные участки в своей предпринимательской деятельности как активы, рассчитывая на получение прибыли от их реализации, либо на использование земельных участков в качестве объектов залога (ипотеки) и т.п.

При таких обстоятельствах общество, являющееся коммерческой организацией, не было вправе применять налоговую ставку 0,3 процента при исчислении земельного налога за 2020 год, а произведенный налоговым органом перерасчет налога по ставке 1,5 процента является правомерным.

Данные выводы содержатся в Определении Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации от 28.03.2023 № 305-ЭС22-27530 по делу № А41-94065/2021 (ООО «Тишина» против Межрайонной ИФНС России № 22 по Московской области) о признании незаконными действий инспекции, выразившихся в перерасчете земельного налога по уточненному сообщению об исчисленной сумме земельного налога; признании недействительным

уточненного сообщения в части произведенного перерасчёта; признании недействительным требования об уплате налога в части предложения уплатить недоимку по земельному налогу и пени; признании недействительным решения о взыскании налога; обязанности инспекции принять решение о перерасчете земельного налога за 2020 год по налоговой ставке в размере 0,3% в отношении земельных участков.

12. Законодатель связывает необходимость регистрации гражданина в качестве индивидуального предпринимателя с осуществлением им предпринимательской деятельности, о наличии которой в действиях гражданина может свидетельствовать, в частности, приобретение имущества с целью последующего извлечения прибыли от его использования и реализации.

По результатам выездной налоговой проверки гражданина вынесено решение от 10.07.2020, которым налогоплательщик привлечен к ответственности по пункту 1 статьи 119 и пункту 1 статьи 122 Налогового кодекса Российской Федерации за неуплату налога на доходы физических лиц, налога по упрощенной системе налогообложения за 2016-2018 годы.

Проверкой установлено, что в период с 2013 по 2018 годы налогоплательщиком было реализовано 13 земельных участков, в том числе, в проверяемом периоде два земельных участка.

По мнению налогового органа, о наличии в действиях налогоплательщика признаков предпринимательской деятельности свидетельствуют следующие факты:

- налогоплательщиком осуществлялась деятельность по массовой скупке у физических лиц паев из земель сельскохозяйственного назначения, в результате чего он стал собственником двух земельных участков общей площадью свыше 300 гектаров. В дальнейшем один из указанных участков (площадь 222 гектара) был разделен на 12 самостоятельных земельных участков с их последующим отчуждением. Второй земельный участок (площадь 81.9 гектара) был реализован юридическому лицу;

- реализация земельных участков в период с 2013 по 2018 годы не являлась разовой, в период ведения налогоплательщиком предпринимательской деятельности

(2005-2017 годы) и после утраты статуса индивидуального предпринимателя установлено систематическое извлечение прибыли от реализации 13 земельных участков;

- законодательством установлен запрет на использование приобретенных налогоплательщиком земельных участков способом, противоречащим их целевому назначению. Указанные земельные участки могут использоваться исключительно в сельскохозяйственных целях;

- на протяжении всего периода владения спорными земельными участками налогоплательщиком уплачивался земельный налог по льготной ставке 0,3 %, предоставляемой в целях стимулирования использования сельскохозяйственных земель по их прямому назначению – в сельскохозяйственном производстве;

- в материалах дела отсутствуют доказательства строительства родового поместья на данных участках, также отсутствуют какие-либо иные факты, указывающие на использование участков в личных целях;

- приобретенные земельные участки превысили максимальный размер общей площади земельных участков, которые могут находиться одновременно на праве собственности у граждан, ведущих личное подсобное хозяйство, в 32,8 раза и в 88,8 раза соответственно;

- налогоплательщиком фактически получен доход от реализации земельных участков, многократно превышающий сумму вложений в проект. Экономическая выгода налогоплательщика от операций по приобретению и продаже участков превысила 140 миллионов рублей и как минимум составила 3282 %;

- налогоплательщик являлся индивидуальным предпринимателем на протяжении 13 лет и в период осуществления предпринимательской деятельности приобретал, разделял и продавал земельные участки, которые по своему назначению могли использоваться исключительно в коммерческих целях, не были предназначены для удовлетворения личных нужд, не связанных с предпринимательской деятельностью;

- налогоплательщик являлся одним из участников и заместителем генерального директора юридического лица - покупателя одного из проданных участков. Он руководил текущей деятельностью компании, что свидетельствует об опыте

ведения коммерческой деятельности и о том, что он, вступая в договорные отношения, действовал как профессиональный участник рынка, самостоятельно определял договорные условия, оценивал предпринимательский риск вложений в земельные участки, выстраивал инвестиционную стратегию.

Не согласившись с решением налогового органа, гражданин обратился в суд.

Судом первой инстанции в удовлетворении исковых требований гражданина о признании незаконным решения инспекции отказано.

Судом апелляционной инстанции указанный судебный акт отменен, принято новое решение о частичном удовлетворении исковых требований заявителя; решение налогового органа признано законным в части.

Вместе с тем судами первой и апелляционной инстанций были поддержаны выводы налогового органа о необходимости налогообложения сделок по продаже земельных участков в рамках осуществления предпринимательской деятельности с учетом обстоятельств приобретения, последующего выдела и раздела земельных участков, их продажи, признака систематичности у данной деятельности, отсутствия доказательств использования участков в личных или семейных целях.

Кассационным судом, отменившим судебный акт апелляционной инстанции, указано на отсутствие доказательств использования гражданином земельного участка в предпринимательской деятельности. По мнению суда, само по себе сельскохозяйственное назначение земельного участка, не свидетельствует безусловно об использовании его в предпринимательской деятельности. Данным земельным участком налогоплательщик владел длительный период времени (7 лет), для производства сельскохозяйственной продукции не использовал, в аренду не сдавал. Кроме того, налоговый орган не учел доказанный факт порчи участка ЗАО «Уралбройлер», приведший к его продаже. Соответственно, доначисление налога по упрощенной системе налогообложения, пени, штрафа необоснованно.

В отношении другого земельного участка судом сделан аналогичный вывод – ни налоговым органом, ни судами не установлено, какие конкретно действия административного истца привели к повышению экономической привлекательности и росту стоимости земельного участка.

По поводу реализации в 2013 году 11 земельных участков кассационным судом отмечено, что реализация гражданином своего законного права на распоряжение принадлежащим ему на праве собственности имуществом сама по себе не может рассматриваться как предпринимательская деятельность. Кроме того, суд кассационной инстанции указал на владение спорными земельными участками длительный период времени – 12 и 7 лет.

Отменяя состоявшиеся по делу судебные акты судов первой и кассационной инстанций и оставляя в силе судебный акт суда апелляционной инстанции, Судебная коллегия по административным делам Верховного Суда Российской Федерации исходила из следующего.

Согласно абзацу третьему пункта 1 статьи 2, пункту 1 статьи 23, пункту 4 статьи 23 Гражданского кодекса Российской Федерации предпринимательской является самостоятельная, осуществляемая на свой риск деятельность, направленная на систематическое получение прибыли от пользования имуществом, продажи товаров, выполнения работ или оказания услуг; лица, осуществляющие предпринимательскую деятельность, должны быть зарегистрированы в этом качестве в установленном законом порядке; предпринимательской деятельностью без образования юридического лица гражданин вправе заниматься с момента государственной регистрации в качестве индивидуального предпринимателя; гражданин, осуществляющий предпринимательскую деятельность без образования юридического лица с нарушением требования о государственной регистрации в качестве индивидуального предпринимателя, не вправе ссылаться в отношении заключенных им при этом сделок на то, что он не является предпринимателем.

Налоговый кодекс Российской Федерации также гласит, что физические лица, осуществляющие предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, но не зарегистрировавшиеся в качестве индивидуальных предпринимателей в нарушение требований гражданского законодательства Российской Федерации, при исполнении обязанностей, возложенных на них Налоговым кодексом Российской Федерации, не вправе ссылаться на то, что они не являются индивидуальными предпринимателями (абзац четвертый пункта 2 статьи 11 Налогового кодекса Российской Федерации).

При этом доходы, получаемые физическими лицами от продажи недвижимого имущества, непосредственно используемого в предпринимательской деятельности, не подлежат освобождению от налогообложения вне зависимости от срока владения (абзац четвертый пункта 17.1 статьи 217 Налогового кодекса Российской Федерации).

Оборот земель сельскохозяйственного назначения основывается на принципе сохранения целевого использования земельных участков, что закреплено подпунктом 1 пункта 3 статьи 1 Федерального закона от 24 июля 2002 г. № 101-ФЗ «Об обороте земель сельскохозяйственного назначения».

Статьей 42 Земельного кодекса Российской Федерации предусмотрено, что собственники земельных участков и лица, не являющиеся собственниками земельных участков, обязаны использовать земельные участки в соответствии с их целевым назначением способами, которые не должны наносить вред окружающей среде, в том числе земле как природному объекту.

В соответствии с пунктом 1 статьи 78 Земельного кодекса Российской Федерации земли сельскохозяйственного назначения могут использоваться для ведения сельскохозяйственного производства, создания защитных лесных насаждений, научно-исследовательских, учебных и иных связанных с сельскохозяйственным производством целей, а также для целей аквакультуры (рыбоводства), в том числе крестьянскими (фермерскими) хозяйствами, для осуществления их деятельности, гражданами, ведущими личные подсобные хозяйства, животноводство, садоводство или огородничество для собственных нужд.

Отношения, возникающие в связи с ведением гражданами личного подсобного хозяйства, регулируются нормами Федерального закона от 7 июля 2003 г. № 112-ФЗ «О личном подсобном хозяйстве», в силу пунктов 1 и 2 статьи 2 которого личное подсобное хозяйство - форма непредпринимательской деятельности по производству и переработке сельскохозяйственной продукции; личное подсобное хозяйство ведется гражданином или гражданином и совместно проживающими с ним и (или) совместно осуществляющими с ним ведение личного подсобного хозяйства членами его семьи в целях удовлетворения личных потребностей на земельном участке, предоставленном и (или) приобретенном для ведения личного подсобного хозяйства.

Исходя из положений статьи 4 названного Федерального закона для ведения личного подсобного хозяйства могут использоваться земельный участок в границах населенного пункта (приусадебный земельный участок) и земельный участок за пределами границ населенного пункта (полевой земельный участок) (пункт 1); полевой земельный участок используется исключительно для производства сельскохозяйственной продукции без права возведения на нем зданий и строений (пункт 3); максимальный размер общей площади земельных участков, которые могут находиться одновременно на праве собственности и (или) ином праве у граждан, ведущих личное подсобное хозяйство, устанавливается в размере 0,5 га. Максимальный размер общей площади земельных участков может быть увеличен законом субъекта Российской Федерации, но не более чем в пять раз (пункт 5).

На территории Челябинской области принят и действует Закон от 13 апреля 2015 г. № 154-30 «О земельных отношениях», в соответствии со статьей 6 которого максимальный размер общей площади земельных участков, находящихся одновременно на праве собственности и (или) ином праве у граждан, ведущих личное подсобное хозяйство, составляет 2,5 га.

Из приведенных норм следует, что земли сельскохозяйственного назначения подлежат использованию гражданами в соответствии с их целевым назначением для осуществления как предпринимательской деятельности (крестьянское (фермерское) хозяйство), так и непредпринимательской деятельности (личное подсобное хозяйство); в последнем случае целью такой деятельности гражданина либо гражданина и членов его семьи является удовлетворение личных потребностей по производству, переработке и реализации сельскохозяйственной продукции на земельных участках, общая площадь которых не превышает максимально установленного в субъекте Российской Федерации размера и на которых за пределами границ населенных пунктов не допускается возведение зданий и строений.

Судом кассационной инстанции не применены приведенные нормы федерального законодательства и не учтено, что площадь земельных участков из состава земель сельскохозяйственного назначения, находящихся за пределами населенных пунктов и подлежащих использованию в соответствии с их целевым назначением, которые, как указывал административный истец, были приобретены им

для личных, семейных нужд (строительства родового поместья), составляла 303,9 га, это более чем в 121,56 раза превышает максимально установленный в Челябинской области размер общей площади земельных участков, которые могут находиться одновременно на праве собственности и (или) ином праве у граждан, ведущих личное подсобное хозяйство.

Следовательно, земельные участки для целей, не связанных с предпринимательской деятельностью (личное подсобное хозяйство), приобретены административным истцом быть не могли.

Кроме того в результате принятых Арбузовым А.С. последовательных мер по массовому приобретению, изменению категории и вида разрешенного использования, разделу и последующей продаже земельных участков его экономическая выгода от сделок превысила <...> руб. и составила не менее 3282%.

Данные выводы содержатся в Кассационном определении Судебной коллегии по административным делам Верховного Суда Российской Федерации от 08.02.2023 № 48-КАД22-18-К7 по делу № 2а-2595/2021 (ИФНС России по Центральному району г.Челябинска против гражданина) о признании недействительным решения о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения.

13. Между гражданином и банком состоялась возмездная сделка по передаче нежилого недвижимого имущества по соглашению об отступном, в результате которой к гражданину как залогодателю, предоставившему обеспечение обязательств третьего лица перешли права кредитора по кредитному договору, которые для целей НДФЛ являются доходом, имеющим стоимостную оценку.

Ограничение права на профессиональный налоговый вычет по НДФЛ в виде документально подтвержденных расходов не оговорено и налоговым законодательством в качестве санкции за осуществление физическим лицом предпринимательской деятельности без регистрации в качестве индивидуального предпринимателя.

На основании решения по результатам камеральной налоговой проверки декларации гражданина по налогу на доходы физических лиц за 2019 год была

установлена неуплата НДФЛ за 2019 год, налогоплательщик привлечен к ответственности по пункту 1 статьи 122 Налогового кодекса Российской Федерации.

Инспекция посчитала, что налогоплательщик не отразил доход от реализации находящихся в его собственности объектов коммерческой недвижимости (трёх объектов недвижимости и двух земельных участков), находившихся в залоге у банка, при передаче данного имущества банку в качестве отступного, а также не предоставил документы, подтверждающие расходы на приобретение имущества.

По результатам проверки сумма налога, подлежащего уплате в бюджет за 2019 год в связи с реализацией объектов недвижимости, рассчитана налоговым органом от кадастровой стоимости данных объектов с учетом понижающего коэффициента 0,7.

Указанное решение о привлечении к ответственности в установленном порядке налогоплательщиком обжаловано не было.

Инспекция обратилась с административным иском в суд в связи с имеющейся у налогоплательщика задолженностью по НДФЛ.

Решением суда, оставленным без изменения судами апелляционной и кассационной инстанций, административные иски инспекции были удовлетворены.

Не согласившись с вышеуказанными судебными актами, гражданин обратился в Верховный Суд Российской Федерации с кассационной жалобой.

Свою позицию гражданин обосновывал тем, что он не являлся стороной кредитного договора в качестве заемщика, поэтому в связи с передачей имущества банку дохода не получил, в том числе в виде права требования к первоначальному заемщику, так как денежных поступлений от реализации имущества не было, кроме того, он имел право учесть расходы, понесенные при приобретении реализованного имущества.

Отменяя состоявшиеся по делу судебные акты и удовлетворяя требования административных истцов Судебная коллегия по административным делам Верховного Суда Российской Федерации исходила из следующего.

Согласно пункту 1 статьи 209 Налогового кодекса Российской Федерации объектом налогообложения для физических лиц, являющихся налоговыми

резидентами Российской Федерации, признается доход, полученный налогоплательщиками от источников в Российской Федерации и (или) от источников за пределами Российской Федерации.

Подпунктом 5 пункта 1 статьи 208 Налогового кодекса Российской Федерации установлено, что доходы физических лиц от реализации недвижимого имущества, находящегося в Российской Федерации, относятся к доходам от источников в Российской Федерации и на основании статьи 209 данного Кодекса признаются объектом налогообложения налогом на доходы физических лиц.

В соответствии с пунктом 1 статьи 819 Гражданского кодекса Российской Федерации по кредитному договору банк или иная кредитная организация (кредитор) обязуются предоставить денежные средства (кредит) заемщику в размере и на условиях, предусмотренных договором, а заемщик обязуется возвратить полученную денежную сумму и уплатить проценты на нее.

Погашение задолженности перед кредитором влечет в соответствии с пунктом 1 статьи 408 Гражданского кодекса Российской Федерации прекращение основного обязательства и, как следствие, прекращение поручительства в силу пункта 1 статьи 367 Гражданского кодекса Российской Федерации.

Согласно статье 409 Гражданского кодекса Российской Федерации по соглашению сторон обязательство может быть прекращено предоставлением взамен исполнения отступного (уплатой денег, передачей имущества и т.п.).

В соответствии с частью 5 статьи 313 Гражданского кодекса Российской Федерации к третьему лицу, исполнившему обязательство должника, переходят права кредитора по обязательству в соответствии со статьей 387 названного Кодекса.

Согласно подпункту 3 пункта 1 статьи 387 Гражданского кодекса Российской Федерации права кредитора по обязательству переходят к другому лицу на основании закона при наступлении указанных в нем обстоятельств, в том числе вследствие исполнения обязательства поручителем должника или не являющимся должником по этому обязательству залогодателем.

Из содержания соглашения видно, что кредитные обязательства общества были обеспечены имуществом гражданина, выступавшего в данных правоотношениях в качестве поручителя.

Передав имущество банку, он исполнил (в части) как обязательство основного должника перед кредитором, так и свое обязательство (как поручителя) по погашению кредита в пределах стоимости его имущества.

В данном случае при подписании соглашения о предоставлении отступного обязательство по кредитному договору было прекращено путем передачи имущества поручителя кредитору, то есть в обмен на предоставленные обществу по кредитному договору денежные средства в собственность банка было передано имущество.

Из соглашения следует, что отступное покрывает требования в размере <...> руб., стоимость передаваемого гражданином имущества определена сторонами в размере <...> руб.

При таких обстоятельствах суды правильно установили, что имущество передано гражданином залогодержателю на возмездной основе.

Соглашением предусмотрено, что с момента предоставления отступного обязательства должника по кредитным договорам перед кредитором прекращаются, к залогодателю, исполнившему обязательство должника, переходят права кредитора по обязательству.

Право требования на сумму <...> руб., которое банк имел к обществу в соответствии с заключенными между ними кредитными договорами, перешло от банка к гражданину с момента предоставления отступного.

Суд правильно установил, что в данном случае между гражданином и банком имела место возмездная сделка, в результате которой административным ответчиком получен доход, который имеет стоимостную оценку.

Поскольку сумма погашенного долга в размере <...> руб. меньше суммы кадастровой стоимости пяти реализованных объектов недвижимости, умноженной на коэффициент 0,7, налоговый орган при расчете налоговой базы, с которым согласились суды, правомерно применил положение пункта 2 статьи 214.10 Налогового кодекса Российской Федерации, направленное на предотвращение злоупотребления налогоплательщиками своими правами путем занижения действительной стоимости недвижимого имущества при его отчуждении с целью уклонения от уплаты налога.

Налоговый орган правомерно определил размер налогооблагаемого дохода равным сумме соответствующей кадастровой стоимости этих объектов, умноженной на понижающий коэффициент 0,7, что составило <...> руб. (<...> руб. x 0,7).

Между тем, при проверке расчета налоговой базы суды не исследовали доводы административного ответчика относительно заявленного им налогового вычета.

В ходе рассмотрения дела судами первой, апелляционной и кассационной инстанций гражданин ссылался на то, что инспекция неправоммерно не применила профессиональный налоговый вычет в сумме фактически произведенных им и документально подтвержденных расходов в размере <...> руб., связанных с приобретением реализованного имущества.

В силу положений пункта 3 статьи 3 Налогового кодекса Российской Федерации налоги должны иметь экономическое обоснование.

Исходя из правовой позиции Конституционного Суда Российской Федерации, приведенной в Постановлении от 27 декабря 2012 г. № 34-П, отсутствие государственной регистрации гражданина в качестве индивидуального предпринимателя само по себе не означает, что деятельность гражданина не может быть квалифицирована в качестве предпринимательской, если по своей сути она фактически является таковой.

Физические лица, осуществляющие предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, но не зарегистрировавшиеся в качестве индивидуальных предпринимателей в нарушение требований гражданского законодательства Российской Федерации, при исполнении обязанностей, возложенных на них Налоговым кодексом Российской Федерации, не вправе ссылаться на то, что они не являются индивидуальными предпринимателями (абзац четвертый пункта 2 статьи 11 Налогового кодекса Российской Федерации).

Режим налогообложения доходов, полученных от предпринимательской деятельности, определяется не только наличием у лица, осуществляющего такую деятельность, статуса индивидуального предпринимателя, но и самим фактом осуществления такой деятельности.

Законодатель связывает необходимость исчисления налогов не с наличием у лица статуса индивидуального предпринимателя, а с фактическим осуществлением

лицом предпринимательской деятельности, в связи с чем налогоплательщику должно быть предоставлено право на учет документально подтвержденных профессиональных расходов, связанных с возникновением объекта налогообложения, несмотря на отсутствие статуса индивидуального предпринимателя.

Налоговая база, по общему правилу, определяется как денежное выражение доходов, уменьшенных на сумму налоговых вычетов, предусмотренных статьями 218 - 221 Налогового кодекса Российской Федерации.

Абзац первый пункта 1 статьи 221 Налогового кодекса Российской Федерации предусматривает право индивидуальных предпринимателей на профессиональный налоговый вычет в сумме фактически произведенных ими и документально подтвержденных расходов, непосредственно связанных с извлечением доходов.

Абзацем четвертым того же пункта предусмотрена дополнительная гарантия для налогоплательщиков, которые не в состоянии документально подтвердить свои расходы, связанные с деятельностью в качестве индивидуальных предпринимателей. Профессиональный налоговый вычет в этом случае производится в размере 20 процентов общей суммы доходов, полученной индивидуальным предпринимателем от предпринимательской деятельности.

Второе предложение этого же абзаца устанавливает прямой запрет на применение указанной гарантии в отношении физических лиц, осуществляющих предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, но не зарегистрированных в качестве индивидуальных предпринимателей.

Однако подобное ограничение не установлено в отношении всего пункта 1 названной статьи.

Соответственно, указанный запрет не исключает возможность предоставления профессионального налогового вычета в сумме документально подтвержденных расходов, связанных с возникновением объекта налогообложения, лицам, осуществляющим предпринимательскую деятельность и не имеющим статуса индивидуального предпринимателя.

Иной правовой подход влечет возложение на налогоплательщика неравного налогового бремени по сравнению с иными лицами, получающими доходы от предпринимательской деятельности.

Таким образом, несмотря на отсутствие у гражданина соответствующего статуса индивидуального предпринимателя, он не может быть лишен права на учет экономически обоснованных и документально подтвержденных расходов, связанных с извлечением такого дохода.

Поскольку доход физического лица, не зарегистрированного в качестве индивидуального предпринимателя, получен им в связи с осуществлением предпринимательской деятельности, что приравнивается к деятельности индивидуального предпринимателя даже при отсутствии у физического лица соответствующего статуса, довод административного ответчика о том, что он не может быть лишен права на учет экономически обоснованных и документально подтвержденных расходов, связанных с извлечением прибыли и уплачиваемый им налог должен был быть определен налоговым органом исходя из разницы между полученным им доходом и соответствующими расходами, подлежит исследованию и оценке судом первой инстанции.

Данные выводы содержатся в Кассационном определении Судебной коллегии по административным делам Верховного Суда Российской Федерации от 08.02.2023 № 19-КАД22-15-К5 по делу № 2а-719/2021 (Межрайонная ИФНС № 1 по Ставропольскому краю против гражданина) о взыскании задолженности по уплате налога на доходы физических лиц.

14. Предоставление военнослужащим жилых помещений в собственность имеет применительно к подпункту 2 пункта 3 статьи 217.1 Налогового кодекса Российской Федерации такие же правовые последствия, как и приватизация.

Административными истцами в собственность приобретена квартира на безвозмездной основе на основании решения Департамента жилищного обеспечения Министерства обороны Российской Федерации от 22.10.2015. Квартира предоставлена гражданину как военнослужащему в качестве гарантированного

Конституцией Российской Федерации права на обеспечение жилым помещением. Право собственности зарегистрировано за административными истцами 18.01.2016.

Квартира продана административными истцами 20.11.2019 года.

При вынесении оспариваемых решений налоговый орган пришел к выводу о несоблюдении административными истцами минимального предельного срока владения квартирой, при котором лица освобождаются от налогообложения доходов от продажи имущества (5 лет), что послужило основанием для доначисления налога на доходы физических лиц в сумме 1 730 076,57 руб.

С точки зрения административных истцов, поскольку квартира была получена в порядке приватизации, минимальный предельный срок владения объектом недвижимости составляет 3 года и указанный срок был соблюден.

По мнению налогового органа, передача квартиры бесплатно административным истцам Министерством обороны Российской Федерации представляет собой специальную процедуру обеспечения военнослужащих жильем, предусмотренную абзацем 3 пункта 1 статьи 15 Федерального закона от 27.05.1998 № 76-ФЗ «О статусе военнослужащих», и не является приватизацией.

Право на бесплатную приватизацию жилья имеют лишь те граждане, которые получили и занимают эти жилые помещения по договору социального найма в государственном и муниципальном жилищном фонде, включая ведомственный жилищный фонд (статья 1 Закона Российской Федерации от 04.07.1991 № 1541-1 «О приватизации жилищного фонда в Российской Федерации»). Однако квартира изначально передана бесплатно в собственность, а не получена по договору социального найма.

Исчерпывающий перечень условий для применения трехлетнего минимального срока владения недвижимым имуществом установлен пунктом 3 статьи 217.1 Налогового кодекса Российской Федерации и предусматривает в качестве условия применения срока 3 года только «приватизацию», данное условие не подлежит расширительному толкованию. Обеспечение военнослужащих жильем при бесплатной его передаче в собственность не включено законодателем в указанный перечень.

Суды трех инстанций позицию налогового органа поддержали.

Отменяя состоявшиеся по делу судебные акты и удовлетворяя требования административных истцов, Судебная коллегия по административным делам Верховного Суда Российской Федерации исходила из следующего.

Как следует из норм Закона Российской Федерации 04.07.1991 № 1541-1 «О приватизации жилищного фонда в Российской Федерации», под приватизацией жилых помещений понимается бесплатная передача в собственность граждан Российской Федерации на добровольной основе занимаемых ими жилых помещений в государственном и муниципальном жилищном фонде на условиях социального найма (статьи 1, 2).

Согласно статье 11 названного закона каждый гражданин имеет право на приобретение в собственность бесплатно, в порядке приватизации, жилого помещения в государственном и муниципальном жилищном фонде социального использования один раз.

В силу части 3 статьи 49 Жилищного кодекса Российской Федерации жилые помещения жилищного фонда Российской Федерации или жилищного фонда субъекта Российской Федерации по договорам социального найма предоставляются в том числе определенным федеральным законом, указом Президента Российской Федерации или законом субъекта Российской Федерации категориям граждан, признанных по установленным Жилищным кодексом Российской Федерации и (или) федеральным законом, указом Президента Российской Федерации или законом субъекта Российской Федерации основаниям нуждающимися в жилых помещениях.

Право военнослужащих на жилище предусмотрено статьей 15 Федерального закона от 27.05.1998 №76-ФЗ «О статусе военнослужащих».

Согласно абзацу первому пункта 1 названной статьи государство гарантирует военнослужащим обеспечение их жилыми помещениями в форме предоставления им денежных средств на приобретение или строительство жилых помещений либо предоставления им жилых помещений в порядке и на условиях, установленных указанным федеральным законом, другими федеральными законами и иными нормативными правовыми актами Российской Федерации, за счет средств федерального бюджета.

При этом отношения, связанные с осуществлением права военнослужащих на жилище, регламентируются как нормами законодательства, определяющего их правовой статус, так и нормами жилищного законодательства, прежде всего Жилищного кодекса Российской Федерации, задающего общие параметры в этой сфере правового регулирования (Постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 19 апреля 2018 г. № 16-П).

Абзацем третьим пункта 1 статьи 15 Федерального закона от 27.05.1998 № 76-ФЗ предусмотрено, что военнослужащим - гражданам, заключившим контракт о прохождении военной службы до 1 января 1998 г. (за исключением курсантов военных профессиональных образовательных организаций и военных образовательных организаций высшего образования), и проживающим совместно с ними членам их семей, признанным нуждающимися в жилых помещениях, федеральным органом исполнительной власти или федеральным государственным органом, в которых федеральным законом предусмотрена военная служба, либо уполномоченными ими органом или учреждением предоставляются в том числе жилые помещения, находящиеся в федеральной собственности, по выбору указанных граждан в собственность бесплатно или по договору социального найма.

Предоставление жилого помещения, в соответствии с абзацем третьим пункта 1 статьи 15 Федерального закона от 27.05.1998 № 76-ФЗ, в собственность или по договору социального найма осуществляется из федеральной собственности на одинаковых условиях: однократно, безвозмездно, при наличии у военнослужащего нуждаемости в улучшении жилищных условий.

Законодательство закрепляет возможность реализации военнослужащими права на жилище в форме предоставления жилого помещения сразу в собственность бесплатно или по договору социального найма с возможностью последующей приватизации данного помещения. Названные виды реализации права на жилище имеют тождественные условия, равнозначную правовую природу и направлены на исполнение государством обязанности по обеспечению военнослужащих, а также членов их семей жилыми помещениями.

Как следует из разъяснений, содержащихся в пункте 8 постановления Пленума Верховного Суда Российской Федерации от 24.08.1993 № 8 «О некоторых вопросах

применения судами Закона Российской Федерации «О приватизации жилищного фонда в Российской Федерации», исходя из смысла преамбулы и статей 1, 2 Закона Российской Федерации от 04.06.1991 № 1541-1 «О приватизации жилищного фонда в Российской Федерации», гражданам не может быть отказано в приватизации занимаемых ими жилых помещений на предусмотренных этим законом условиях, если они обратились с таким требованием.

При таком положении военнослужащие, реализовавшие свое право на жилище в форме предоставления жилого помещения по договору социального найма и впоследствии его приватизировавшие, оказываются в неравных условиях с точки зрения возможности получения налоговой льготы с военнослужащими, избравшими иную форму реализации данного права - получение жилого помещения сразу в собственность.

Таким образом, доход, полученный налогоплательщиком от продажи предоставленного ему в порядке статьи 15 Федерального закона от 27 мая 1998 г. № 76-ФЗ в собственность бесплатно жилого помещения, освобождается от налогообложения при условии, что данное помещение находилось в собственности налогоплательщика в течение трех лет и более.

Данные выводы содержатся в Кассационном определении Судебной коллегии по административным делам Верховного Суда Российской Федерации 25.01.2023 № 91-КАД22-5-КЗ по делу № 2а-759/2021 (граждане против Управления ФНС России по Псковской области) о признании недействительными решений.

15. Само по себе наличие в ЕГРИП записи о том, что гражданин является индивидуальным предпринимателем и отсутствие у налогового органа сведений о принятом решении о признании его банкротом не могут возлагать на него обязанность по уплате страховых взносов, так как он не относится к лицам, поименованным в подпункте 2 пункта 1 статьи 419 Налогового кодекса Российской Федерации.

Гражданин был зарегистрирован в качестве индивидуального предпринимателя с 30.07.2009 по 02.12.2019.

Решением Арбитражного суда Оренбургской области от 27.04.2018 гражданин был признан банкротом. Запись от 02.12.2019 в Едином государственном реестре индивидуальных предпринимателей о прекращении им деятельности в качестве индивидуального предпринимателя произведена по его заявлению от 25.11.2019.

В связи с неуплатой страховых взносов за 2019 год ему направлено требование об уплате страховых взносов и пени. Требование в добровольном порядке исполнено не было, что послужило основанием для обращения налогового органа в суд с административным иском о взыскании задолженности.

Суд первой инстанции, признавая административный иск инспекции правомерным, исходил из того, что административный ответчик, будучи зарегистрированным в этот период в качестве индивидуального предпринимателя, являлся плательщиком страховых взносов, обязанность по их уплате во взыскиваемом размере не исполнил, порядок и сроки взыскания задолженности налоговым органом соблюдены.

Отменяя решение суда первой инстанции и отказывая в удовлетворении административного искового заявления инспекции, суд апелляционной инстанции, напротив, пришел к выводу о том, что гражданин не являлся плательщиком страховых взносов в спорный период, указал, что он утратил статус индивидуального предпринимателя с момента принятия решения Арбитражного суда Оренбургской области от 27 апреля 2018 г. о признании его банкротом. Невнесение в 2018 году налоговым органом в Единый государственный реестр индивидуальных предпринимателей (ЕГРИП) записи о прекращении государственной регистрации должника в качестве индивидуального предпринимателя в связи с неполучением названного выше решения арбитражного суда не может вменяться в вину гражданина и являться основанием для взыскания с него страховых взносов за 2019 год.

Суд кассационной инстанции отменил апелляционное определение, оставив в силе решение суда первой инстанции, указав, что государственная регистрация гражданина в качестве индивидуального предпринимателя прекращена 2 декабря 2019 года на основании его заявления от 25 ноября 2019 года; решение Арбитражного суда Оренбургской области от 27 апреля 2018 года о признании гражданина банкротом правового значения для рассмотрения настоящего дела не имеет,

поскольку исходя из его содержания процедура банкротства осуществлялась в отношении него как гражданина, а не индивидуального предпринимателя.

Судебная коллегия по административным делам Верховного Суда Российской Федерации, отменяя судебный акт кассационной инстанции и оставляя в силе судебный акт апелляционного суда, исходила из следующего.

В пункте 10 статьи 22.3 Федерального закона от 8 августа 2001 г. № 129-ФЗ «О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей» (в редакции на момент возникновения спорных правоотношений) установлено, что в случае смерти физического лица, зарегистрированного в качестве индивидуального предпринимателя, признания его судом несостоятельным (банкротом), прекращения в принудительном порядке по решению суда его деятельности в качестве индивидуального предпринимателя, вступления в силу приговора суда, которым ему назначено наказание в виде лишения права заниматься предпринимательской деятельностью на определенный срок, государственная регистрация такого лица в качестве индивидуального предпринимателя утрачивает силу с момента соответственно его смерти, принятия судом решения о признании его несостоятельным (банкротом) или о прекращении в принудительном порядке его деятельности в качестве индивидуального предпринимателя, вступления в силу указанного судебного акта.

Данной норме корреспондируют положения пункта 1 статьи 216 Федерального закона от 26 октября 2002 г. № 127-ФЗ «О несостоятельности (банкротстве)», в соответствии с которыми с момента принятия арбитражным судом решения о признании индивидуального предпринимателя банкротом и о введении реализации имущества гражданина утрачивает силу государственная регистрация гражданина в качестве индивидуального предпринимателя, а также аннулируются выданные ему лицензии на осуществление отдельных видов предпринимательской деятельности.

Федеральный законодатель закрепляет полную имущественную ответственность физического лица независимо от наличия статуса индивидуального предпринимателя и не разграничивает имущество гражданина как физического лица либо как индивидуального предпринимателя.

Гражданин отвечает по своим обязательствам всем принадлежащим ему имуществом, за исключением имущества, на которое в соответствии с законом не может быть обращено взыскание (статья 24 Гражданского кодекса Российской Федерации).

При этом исходя из разъяснений, содержащихся в пункте 2 Постановления Пленума Верховного Суда Российской Федерации от 13 октября 2015 г. № 45 «О некоторых вопросах, связанных с введением в действие процедур, применяемых в делах о несостоятельности (банкротстве) граждан», возбуждение и рассмотрение одновременно двух дел о банкротстве такого лица - как гражданина и как индивидуального предпринимателя - не допускается.

Следовательно, с момента принятия арбитражным судом решения о признании гражданина банкротом и решения о введении реализации имущества гражданина последний утрачивает статус индивидуального предпринимателя.

Решением Арбитражного суда Оренбургской области от 27 апреля 2018 года гражданин был признан банкротом с открытием в отношении его процедуры реализации имущества и, следовательно, с этого момента его государственная регистрация в качестве индивидуального предпринимателя прекращена в силу закона.

Данные выводы содержатся в Кассационном определении Судебной коллегии по административным делам Верховного Суда Российской Федерации от 15.03.2023 № 47-КАД22-7-К6 по административному делу № 2а-6835/2021 (Межрайонная ИФНС России № 13 по Оренбургской области против Ишмухаметова Г.И.) о взыскании задолженности по страховым взносам на обязательное пенсионное и медицинское страхование за период с 1 января по 2 декабря 2019 года и соответствующих пеней.

К аналогичным выводам Верховный Суд Российской Федерации пришел в Кассационном определении Судебной коллегии по административным делам Верховного Суда Российской Федерации от 22.03.2023 № 4-КАД22-34-К1 по административному делу № 2а-710/2022 (Межрайонная ИФНС России №10 по Московской области против Иванова С.Ф.) о взыскании задолженности по страховым взносам на обязательное пенсионное и медицинское страхование

за 2020 год и соответствующих пеней.

16. Контролирующему лицу, в отношении которого в рамках дела о банкротстве рассматривается вопрос о его привлечении к субсидиарной ответственности, должно быть обеспечено право на судебную защиту посредством рассмотрения компетентным судом его возражений относительно обоснованности требования кредитора, в том числе требования уполномоченного (налогового) органа, основанного на результатах проведенных в отношении должника мероприятий налогового контроля.

Налоговым органом была проведена выездная налоговая проверка общества, по результатам которой вынесено решение от 19.11.2021 о привлечении к налоговой ответственности, доначислены налоги, пени и штрафы.

Не согласившись с решением налогового органа, общество обратилось в арбитражный суд с заявлением, в котором просило признать данное решение недействительным.

В период рассмотрения дела в суде первой инстанции от гражданина – бывшего генерального директора общества поступило ходатайство о привлечении к участию в деле в качестве третьего лица, не заявляющего самостоятельных требований относительно предмета спора. Гражданин полагал, что на него как на лицо, контролирующее налогоплательщика в проверяемые налоговым органом периоды, может быть возложена обязанность по оплате недоимки по налогам, пени и штрафам из собственных средств, а потому принятый по настоящему делу судебный акт может повлиять на его права или обязанности.

Кроме того, по заявлению инспекции, действовавшей в качестве уполномоченного органа, в отношении общества Арбитражным судом Приморского края возбуждено дело о банкротстве № А51-17771/2020, в рамках которого основанные на результатах налоговой проверки требования инспекции признаны обоснованными и включены в реестр требований кредиторов, в отношении общества открыто конкурсное производство. При этом определением Арбитражного суда Приморского края от 17.05.2022 по названному делу принято к производству заявление конкурсного управляющего общества об установлении оснований для

привлечения к субсидиарной ответственности по обязательствам общества контролирующих лиц должника.

Определением суда первой инстанции, оставленным без изменения постановлениями судов апелляционной и кассационной инстанций, в удовлетворении заявления гражданина о привлечении к участию в деле в качестве третьего лица, не заявляющего самостоятельных требований относительно предмета спора, отказано.

Отменяя состоявшиеся по делу судебные акты и направляя дело в суд первой инстанции для рассмотрения заявления о привлечении в качестве третьего лица, не заявляющего самостоятельных требований относительно предмета спора, Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации исходила из следующего.

В силу части 1 статьи 2 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации основной задачей судопроизводства в арбитражных судах является защита нарушенных или оспариваемых прав и законных интересов лиц, обратившихся в суд.

Государственная защита прав и свобод человека и гражданина, включая судебную защиту (статьи 45 и 46 Конституции Российской Федерации), предполагает не только право лица обратиться в суд, иной юрисдикционный орган, но и возможность эффективно пользоваться теми полномочиями участника (стороны) разбирательства, которые дает ему процессуальное законодательство.

При недостатке у должника средств для покрытия долгов, что является характерной ситуацией для процедуры банкротства, негативные последствия нередко несут контролировавшие должника лица, привлеченные к субсидиарной ответственности.

Даже если в итоге расчеты с кредиторами осуществляются за счет сохранившегося имущества должника, до их завершения объем включенных в реестр требований также влияет на правовое положение субсидиарного должника, во многом определяя состав и объем предпринятых обеспечительных мер и тем самым ограничивая его имущественные права.

При этом включение всех возможных требований в реестр требований кредиторов затрагивает права и законные интересы этого лица и в том случае, когда оно непосредственно не названо в конкретном судебном акте. В рамках же обособленного производства контролировавшее должника лицо уже не имеет возможности оспорить размер задолженности должника перед кредитором и обоснованность включения соответствующего требования в реестр.

Таким образом, наличие нормативного регулирования, позволяющего привлечь контролировавших должника лиц к субсидиарной ответственности в рамках дела о банкротстве, свидетельствует о необходимости обеспечения этих лиц и надлежащими средствами судебной защиты, включая возможность обжаловать судебное решение, принятое в рамках того же дела о банкротстве по результатам рассмотрения заявления кредитора о включении его требований в реестр требований кредиторов, в части определения размера данных требований за период, когда субсидиарный ответчик являлся контролирующим лицом по отношению к должнику.

На этом основании в Постановлении Конституционного Суда Российской Федерации от 16.11.2021 № 49-П сформулирована правовая позиция о недопустимости ограничения права лиц, в отношении которых возбуждено производство о субсидиарной ответственности в деле о банкротстве, обжаловать судебные акты, принятые в рамках указанного дела о банкротстве без участия этого лица, в том числе в споре об установлении требований кредиторов к должнику.

Вместе с тем в соответствии с пунктом 10 статьи 16 Федерального закона от 26.10.2002 № 127-ФЗ «О несостоятельности (банкротстве)» разногласия по требованиям кредиторов или уполномоченных органов, подтвержденным вступившим в законную силу решением суда в части их состава и размера, не подлежат рассмотрению арбитражным судом в деле о банкротстве.

Таким образом, если вопрос о законности решения инспекции разрешается вне рамок дела о банкротстве, в частности, при рассмотрении дела в порядке главы 24 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, контролирующему лицу, в отношении которого в установленном порядке предъявлено требование о привлечении к субсидиарной ответственности, право на судебную защиту должно быть предоставлено в аналогичном объеме: такое лицо вправе вступить в дело в

качестве третьего лица согласно статье 51 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, а в случае, когда по делу уже вынесен судебный акт, которым спор разрешен по существу – вправе обжаловать решение суда в апелляционном, кассационном порядке применительно к статье 42 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации.

Противоположный подход, вопреки доводам инспекции, не обеспечивал бы эффективность судебной защиты лиц, привлекаемых к субсидиарной ответственности, имея в виду, что при наличии вступившего в законную силу решения суда, которым признано законным доначисление налоговых платежей должнику, судом в рамках дела о банкротстве не может быть дана иная оценка законности решения налогового органа (статья 16 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации).

Обосновывая ходатайство о вступлении в дело, гражданин указывал, что в отношении него конкурсным управляющим общества подано заявление о привлечении к субсидиарной ответственности и в случае привлечения его как контролирующего должника лица, потенциальный размер ответственности перед кредиторами будет определяться, в том числе оспариваемым решением налогового органа.

Следовательно, решение суда, которое будет принято по результатам рассмотрения настоящего дела, окажет непосредственное влияние на размер субсидиарной ответственности в деле о банкротстве общества, которое он возглавлял в спорный период, то есть повлияет на его права и обязанности, в том числе по отношению к уполномоченному (налоговому) органу.

При рассмотрении вопроса о наличии или отсутствии оснований для привлечения гражданина к участию в деле в качестве третьего лица, не заявляющего самостоятельных требований относительно предмета спора, суду необходимо учесть изложенную правовую позицию, исследовать все обстоятельства, имеющие значение для правильного разрешения спорного вопроса, и принять судебный акт в соответствии с положениями действующего законодательства.

Данные выводы содержатся в Определении Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации от 01.03.2023

№ 303-ЭС22-22958 по делу № А51-5236/2022 (Общество с ограниченной ответственностью «Промышленный парк Уссурийский»; Сафонова Т.Н. против Межрайонной ИФНС России № 9 по Приморскому краю) об отказе в привлечении третьего лица, не заявляющего самостоятельных требований.

К аналогичным выводам Верховный Суд Российской Федерации пришел в Определении Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации от 01.03.2023 № 310-ЭС19-28370 по делу № А54-2037/2017 (ООО Триумф; Плаксин С.Н. против Межрайонной ИФНС России № 1 по Рязанской области) о признании частично незаконным решения.

17. В отсутствие доказательств искажения получателем субсидии данных отчетности индивидуального (персонифицированного) учета, равно как и доказательств недобросовестного поведения или наличия счетной ошибки не имелось оснований для возврата субсидии, предоставленной самим налоговым органом.

Обществу на основании заявления, представленного в налоговый орган 15.07.2020, выплачена субсидия, предусмотренная Постановлением Правительства Российской Федерации от 02.07.2020 № 976 «Об утверждении правил представления в 2020 году из федерального бюджета субсидий субъектам малого и среднего предпринимательства и социально ориентированным некоммерческим организациям на проведение мероприятий по профилактике новой коронавирусной инфекции».

Впоследствии установлено несоблюдение обществом условия предоставления субсидии, предусмотренного подпунктом «д» пункта 3 вышеуказанных Правил, а именно: установлено наличие у общества по состоянию на 01.06.2020 недоимки, превышающей 3 000 рублей, в связи с неуплатой в установленный срок авансовых платежей по налогу, уплачиваемому в связи с применением упрощенной системы налогообложения, за 1 квартал, полугодие и девять месяцев 2019 года.

После уведомления о необходимости возврата неправомерно полученной субсидии общество такой возврат не осуществило, в связи с чем налоговый орган обратился в суд.

Решением суда первой инстанции иски налоговых органов удовлетворены.

Апелляционный суд отменил решение суда первой инстанции, посчитав, что недоимка по авансовому платежу, который уплачивается как предварительный промежуточный платеж в течение налогового периода, не является недоимкой по налогу по упрощенной системе налогообложения.

Судом кассационной инстанции постановление суда апелляционной инстанции отменено, решение суда первой инстанции оставлено в силе.

Общество обратилось с кассационной жалобой в Верховный Суд Российской Федерации, указав, что недоимка по авансовому платежу по смыслу статей 58, 346.21 Налогового кодекса Российской Федерации, не является недоимкой по налогу, уплачиваемому в связи с применением упрощенной системы налогообложения, за соответствующий период. Поскольку срок уплаты налога в связи с применением упрощенной системы налогообложения за 2019 год продлен до 30.09.2020 включительно, то недоимка возникает только после 30.09.2020. Кроме того, доказательств искажения получателем субсидии данных отчетности индивидуального (персонифицированного) учета, равно как и доказательств недобросовестного поведения получателя бюджетных средств или наличия счетной ошибки инспекцией не представлены, судами при рассмотрении дела не выявлены.

Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации, отменяя кассационное постановление и оставляя в силе постановление суда апелляционной инстанции, исходила из следующего.

Иск заявлен налоговой инспекцией о взыскании неосновательного обогащения по правилам главы 60 Гражданского кодекса Российской Федерации, следовательно, к отношениям сторон применяются нормы Гражданского кодекса Российской Федерации.

В соответствии с пунктом 1 статьи 1102 Гражданского кодекса Российской Федерации лицо, которое без установленных законом, иными правовыми актами и сделкой оснований приобрело или сберегло имущество за счет другого лица, обязано возвратить последнему неосновательно приобретенное или сбереженное

имущество, за исключением случаев, предусмотренных статьей 1109 данного Кодекса.

В силу пунктов 3 и 4 статьи 1 Гражданского кодекса Российской Федерации при установлении, осуществлении и защите гражданских прав и при исполнении гражданских обязанностей участники гражданских правоотношений должны действовать добросовестно. Никто не вправе извлекать преимущество из своего незаконного или недобросовестного поведения.

Как разъяснено в пункте 1 Постановления Пленума Верховного Суда Российской Федерации от 23.06.2015 № 25 «О применении судами некоторых положений раздела I части первой Гражданского кодекса Российской Федерации», оценивая действия сторон как добросовестные или недобросовестные, следует исходить из поведения, ожидаемого от любого участника гражданского оборота, учитывающего права и законные интересы другой стороны, содействующего ей, в том числе в получении необходимой информации. По общему правилу пункта 5 статьи 10 Гражданского кодекса Российской Федерации добросовестность участников гражданских правоотношений и разумность их действий предполагаются, пока не доказано иное.

Согласно пункту 11 Обзора судебной практики Верховного Суда Российской Федерации № 3 (2020), утвержденного Президиумом Верховного Суда Российской Федерации 25.11.2020, излишне выплаченные в качестве мер социальной поддержки денежные средства в силу положений пункта 1 статьи 1102 и пункта 3 статьи 1109 Гражданского кодекса Российской Федерации должны быть возвращены получателем только в случае установления недобросовестности с его стороны или счетной ошибки. Бремя доказывания недобросовестности со стороны получателя денежных средств возлагается на истца, требующего их возврата.

Согласно пункту 12 Правил, утвержденных Постановлением Правительства Российской Федерации от 02.07.2020 № 976 субсидия подлежит возврату в федеральный бюджет в случае установления факта искажения получателем субсидии данных отчетности индивидуального (персонифицированного) учета, указанных в абзаце 3 пункта 5 данных Правил.

Таких доказательств, равно как и доказательств недобросовестного поведения общества или наличия счетной ошибки налоговым органом не представлено, судами не установлено. Перечисление субсидии обществу произведено на основании реестра, направленного в Федеральное казначейство самим налоговым органом.

Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации также отклонила довод налогового органа о наличии у общества недоимки по авансовым платежам за 2019 год.

В соответствии с подпунктом «а» пункта 1 Постановления Правительства Российской Федерации от 02.04.2020 № 409 «О мерах по обеспечению устойчивого развития экономики» организациям, применяющим упрощенную систему налогообложения, был продлен срок уплаты налога (авансовых платежей) за 2019 год на 6 месяцев, то есть до 30.09.2020 включительно.

Следовательно, недоимка по налогам возникает после 30.09.2020. Недоимка обществом была погашена в августе 2020 года, что подтвердил налоговый орган.

Данные выводы содержатся в Определении Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации от 10.02.2023 № 301-ЭС22-17573 по делу № А79-7675/2021 (УФНС по Чувашской Республике против ООО «Адам») о взыскании неосновательного обогащения.

18. Законодательство о наличных расчетах в Российской Федерации в части 1 статьи 4.5 Кодекса об административных правонарушениях Российской Федерации специально не выделяется, вследствие чего для него не установлено особого срока давности привлечения к административной ответственности, отличающегося от двух месяцев. Правонарушения, совершенные обществом, не могут быть квалифицированы в качестве длящихся.

Административным органом установлено, что общество в нарушение Указаний Банка России от 09.12.2019 № 5348-У «О правилах наличных расчетов» выдавало наличные денежные средства физическим лицам в сумме, превышающей 50 000 рублей по одному договору займа, по расходным кассовым ордерам от 31.10.2020 – от 30.07.2021 за счет поступивших в кассу наличных денежных средств без снятия наличных денежных средств с расчетного счета общества.

По факту выявленных нарушений в отношении общества составлен протокол об административном правонарушении от 22.09.2021; постановлением общество привлечено к ответственности по части 1 статьи 15.1 Кодекса об административных правонарушениях Российской Федерации в виде штрафа в размере 40 000 рублей.

Суд первой инстанции, отказывая обществу в удовлетворении требований, пришел к выводам о том, что в деянии общества действительно имели место признаки состава вменяемого правонарушения; годичный срок давности, соответствующий нарушению законодательства о применении контрольно–кассовой техники, установленный статьей 4.5 Кодекса об административных правонарушениях Российской Федерации, административным органом не пропущен.

Апелляционный суд, отменяя решение суда первой инстанции и удовлетворяя заявленные требования, учитывал положения тех же нормативных правовых актов, но пришел, в том числе к выводу о том, что допущенное обществом нарушение порядка работы с денежной наличностью не имеет отношения к законодательству о применении контрольно-кассовой техники, в связи с чем оснований для применения к рассматриваемой ситуации специального годичного срока давности привлечения к административной ответственности не имеется. Частью 1 статьи 4.5 Кодекса об административных правонарушениях Российской Федерации установлен общий двухмесячный срок давности со дня совершения правонарушения; последнее по времени деяние общества, признанное административным органом нарушающим нормативно установленный порядок работы с денежной наличностью, совершено 30.07.2021, вследствие чего оспоренное постановление от 05.10.2021 вынесено за пределами указанного срока давности.

Суд округа, отменяя постановление суда апелляционной инстанции и оставляя в силе решение суда первой инстанции, а также признавая не подлежащим исполнению в части оспариваемое постановление от 05.10.2021, учитывая положения тех же нормативных правовых актов, согласился с позицией суда первой инстанции о том, что срок давности привлечения к административной ответственности за правонарушение, предусмотренное частью 1 статьи 15.1 Кодекса об административных правонарушениях Российской Федерации, составляет один год.

Общество обратилось с кассационной жалобой в Судебную коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации, так как посчитало, что вменяемое ему нарушение совершено в области кассовой дисциплины, а не в сфере применения контрольно-кассовой техники, вследствие чего оснований для применения специального годичного срока давности не имеется.

Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации, отменяя судебные акты судов первой и кассационной инстанции и оставляя в силе постановление апелляционного суда, исходила из следующего.

В соответствии с пунктом 1 Указания Банка России от 09.12.2019 № 5348-У (в редакции, действующей на дату совершения правонарушения) наличные расчеты в валюте Российской Федерации, а также в иностранной валюте с соблюдением требований валютного законодательства Российской Федерации между юридическими лицами, индивидуальными предпринимателями (далее - участники наличных расчетов), а также между участниками наличных расчетов и физическими лицами осуществляются за счет наличных денег, поступивших в кассу участника наличных расчетов с его банковского счета, за исключением случаев, указанных в настоящем пункте.

Таким исключением из общего правила является норма, следующая из пункта 1 Указания Банка России от 09.12.2019 № 5348-У, в силу которой расходование поступивших в кассы участников наличных расчетов наличных денег в валюте Российской Федерации за полученные по договору займа (по договору передачи личных сбережений) а также полученные в качестве возврата основной суммы долга, процентов и (или) неустойки (штрафа, пени) по договору займа в случае, если участником наличных расчетов является микрофинансовая организация на следующие цели: в частности – выдача займов, возврат привлеченных займов, уплата процентов и (или) неустоек (штрафов, пени) по привлеченным займам микрофинансовой организацией, ломбардом - в сумме, не превышающей 50 тысяч рублей по одному договору займа, но не более чем 1 миллион рублей в течение одного дня в расчете на микрофинансовую организацию (ее обособленное подразделение).

Согласно части 1 статьи 15.1 Кодекса об административных правонарушениях Российской Федерации, нарушение порядка работы с денежной наличностью

и порядка ведения кассовых операций, выразившееся в осуществлении расчетов наличными деньгами с другими организациями сверх установленных размеров, неоприходовании (неполном оприходовании) в кассу денежной наличности, несоблюдении порядка хранения свободных денежных средств, а равно в накоплении в кассе наличных денег сверх установленных лимитов, - влечет наложение административного штрафа на должностных лиц в размере от четырех тысяч до пяти тысяч рублей; на юридических лиц - от сорока тысяч до пятидесяти тысяч рублей.

Выдавая физическим лицам в различные даты проверяемого периода из кассы наличные денежные средства, размер которых превышал установленные Указанием Банка России от 09.12.2019 № 5348-У размеры, без снятия для этих целей денежных средств с банковского счета, общество (являющееся микрофинансовой организацией) совершило административное правонарушение, наказуемое по части 1 статьи 15.1 Кодекса об административных правонарушениях Российской Федерации.

Как следует из части 1 статьи 4.5 Кодекса об административных правонарушениях Российской Федерации, постановление по делу об административном правонарушении не может быть вынесено по истечении двух месяцев (по делу об административном правонарушении, рассматриваемому судьей, - по истечении трех месяцев) со дня совершения административного правонарушения, а за отдельные виды административных правонарушений, указанные в данной норме, - по истечении одного, двух, трех или шести лет со дня совершения административного правонарушения.

В Постановлении Конституционного Суда Российской Федерации от 17.05.2022 № 19-П отмечается, что исходя из смысла законоположений статьи 4.5 Кодекса об административных правонарушениях Российской Федерации вполне допустимо их понимание как предусматривающих, что днем, с которого должен исчисляться срок давности привлечения к административной ответственности, является, по общему правилу, день совершения (обнаружения) административного правонарушения.

Следовательно, по истечении установленного срока давности привлечения к административной ответственности, отсчитываемого именно со дня совершения (обнаружения) административного правонарушения, производство по делу

об административном правонарушении исключается, вследствие чего оно не может быть начато, а начатое должно быть прекращено (пункт 6 части 1 статьи 24.5 Кодекса об административных правонарушениях Российской Федерации).

Как обоснованно отметил апелляционный суд в своем постановлении, допущенное обществом нарушение порядка работы с денежной наличностью не имеет отношения к законодательству о применении контрольно-кассовой техники, в связи с чем оснований для применения к рассматриваемой ситуации специального годичного срока давности привлечения к административной ответственности не имеется. Последнее по времени деяние общества, признанное административным органом нарушающим нормативно установленный порядок работы с денежной наличностью, совершено 30.07.2021, вследствие чего оспоренное постановление от 05.10.2021 вынесено за пределами указанного срока давности.

Данные выводы содержатся в Определении Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации от 15.02.2023 № 309-ЭС22-18349 по делу № А47-12975/2021 (ООО «Микрокредитная компания «Краснодарская межрегиональная компания» против Межрайонной ИФНС России № 7 по Оренбургской области) о признании незаконным постановления о привлечении к административной ответственности в виде штрафа.