



КонсультантПлюс

<Письмо> ФНС России от 28.07.2021 N
БВ-4-7/10638

<О направлении Обзора правовых позиций,
отраженных в судебных актах
Конституционного Суда Российской Федерации
и Верховного Суда Российской Федерации,
принятых во втором квартале 2021 года по
вопросам налогообложения>

Документ предоставлен **КонсультантПлюс**

www.consultant.ru

Дата сохранения: 24.09.2021

МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ФЕДЕРАЛЬНАЯ НАЛОГОВАЯ СЛУЖБА

ПИСЬМО
от 28 июля 2021 г. N БВ-4-7/10638

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 во втором квартале 2021 года по вопросам налогообложения.

Действительный
государственный советник
Российской Федерации
3 класса
В.В.БАЦИЕВ

Приложение

ОБЗОР
ПРАВОВЫХ ПОЗИЦИЙ, ОТРАЖЕННЫХ В СУДЕБНЫХ АКТАХ
КОНСТИТУЦИОННОГО СУДА РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ И ВЕРХОВНОГО
СУДА РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ, ПРИНЯТЫХ ВО ВТОРОМ КВАРТАЛЕ
2021 ГОДА ПО ВОПРОСАМ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

1. Одни и те же фактические обстоятельства не должны вести к разным последствиям при привлечении к ответственности организации и ее должностного лица.

Налоговым органом, в соответствии со **статьей 101.4** Налогового кодекса Российской Федерации, принято решение о привлечении общества к ответственности за налоговое правонарушение, предусмотренное **пунктом 1 статьи 126** Налогового кодекса Российской Федерации (непредставление в установленный срок налогоплательщиком (в налоговые органы документов и (или) иных сведений, предусмотренных настоящим Налоговым **кодексом** Российской Федерации и иными актами законодательства о налогах и сборах) в виде штрафа в размере 100 руб.

Далее налоговым органом составлен протокол об административном правонарушении, предусмотренным **частью 1 статьи 15.6** Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях в отношении должностного лица (бухгалтера) общества. Мировым судьей вынесено постановление о привлечении к ответственности на 300 рублей. Жалобы в федеральные суды оставлены без удовлетворения.

Основанием для привлечения к ответственности послужили обстоятельства представления обществом в налоговый орган справок 2 - НДФЛ за 2017 год в отношении бывшего сотрудника общества 26.02.2018 с признаком "2" и 10.08.2018 той же справки с признаком "1". Справки отличаются только по полю "признак".

Налоговый орган посчитал, что необходимые для налогового контроля сведения представлены бухгалтером только 10.08.2018, то есть с нарушением установленным законодательством срока.

В рамках дела N А50-5940/2019 требование общества о признании недействительным решения о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения удовлетворено.

Суды руководствуясь положениями **Приказа** ФНС России от 30.10.2015 N ММВ-7-11/485@ (далее - **Приказ**) и обстоятельствами того, что сотрудник общества был уволен 30.06.2016, следовательно, в

период с 2017 по 2018 год работником ответчика не являлся, пришли к выводу, что общество не могло удержать соответствующий налог, у него не возникло обязанности представить в отношении указанного физического лица сведения о доходах по форме 2 - НДФЛ с признаком 2.

Следовательно, на 26.02.2018 обществом в лице бухгалтера выполнены установленные [пунктом 5 статьи 226](#) и [пунктом 2 статьи 230](#) Налогового кодекса Российской Федерации обязанности налогового агента.

Конституционный Суд Российской Федерации признавая не противоречащей [Конституции](#) Российской Федерации [часть 1 статьи 15.6](#) Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях отметил, что одни и те же фактические обстоятельства не должны вести к разным последствиям при привлечении к ответственности налогового агента (организации) и его должностного лица.

Если в судебном акте действия организации не признаны налоговым правонарушением, правоприменительные органы обязаны специально обосновать возможность применения к должностному лицу этой организации [части 1 статьи 15.6](#) Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях, которая в итоге была предметом рассмотрения в настоящем деле.

Данные выводы содержатся в [Постановлении](#) Конституционного Суда РФ от 12.05.2021 N 17-П "По делу о проверке конституционности статьи 1.5, части 1 статьи 2.1, части 1 статьи 15.6, пункта 1 части 1, части 3 статьи 28.1 и примечания к этой статье Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях в связи с жалобой гражданки Н.Н. Корецкой".

2. Освобождение индивидуального предпринимателя от обязанности по уплате страховых взносов на обязательное пенсионное страхование и обязательное медицинское страхование за период беременности возможно при установлении судом обстоятельств исключительного характера.

Предприниматель оспаривала конституционность [пункта 7 статьи 430](#) Налогового кодекса Российской Федерации (в редакции Федерального закона от 27 ноября 2017 года N 335-ФЗ), согласно которому плательщики, указанные в [подпункте 2 пункта 1 статьи 419](#) Налогового кодекса Российской Федерации, не исчисляют и не уплачивают страховые взносы на обязательное пенсионное страхование и обязательное медицинское страхование за периоды, указанные в [пунктах 1](#) (в части военной службы по призыву), [3, 6 - 8 части 1 статьи 12](#) Федерального закона от 28 декабря 2013 года N 400-ФЗ "О страховых пенсиях", а также за периоды, в которых приостановлен статус адвоката и в течение которых ими не осуществлялась соответствующая деятельность, при условии представления ими в налоговый орган по месту учета заявления об освобождении от уплаты страховых взносов и подтверждающих документов.

Заявитель являлась индивидуальным предпринимателем и была зарегистрирована как страхователь по обязательному пенсионному страхованию в Пенсионном фонде Российской Федерации. Ей был оформлен листок нетрудоспособности с указанием отпуска по беременности и родам в качестве причины нетрудоспособности в связи с чем она обратилась в территориальный орган Федеральной налоговой службы с заявлением об освобождении от уплаты страховых взносов, к которому были приложены листок нетрудоспособности и свидетельство о рождении ребенка.

Налоговый орган сообщил предпринимателю об отсутствии у нее права на освобождение от уплаты страховых взносов за период отпуска по беременности и родам и об освобождении от уплаты страховых взносов на обязательное пенсионное страхование и обязательное медицинское страхование за период за период со дня рождения ребенка по день достижения им возраста полутора лет.

Предприниматель обжаловала в арбитражном суде отказ налогового органа освободить ее от уплаты страховых взносов на обязательное пенсионное и обязательное медицинское страхование за период отпуска по беременности и родам в связи с отсутствием дохода от предпринимательской деятельности (со ссылкой на Определение Конституционного Суда Российской Федерации от 12.05.2005 N 182-О).

Арбитражные суды пришли к выводу о том, что действующее регулирование прямо относит к периоду, за который индивидуальный предприниматель вправе не уплачивать страховые взносы (в случае неосуществления предпринимательской деятельности), лишь период ухода за ребенком до достижения

им возраста полутора лет. Поскольку период временной нетрудоспособности, в том числе связанной с беременностью и родами, не охватывается предусмотренными [пунктом 7 статьи 430](#) Налогового кодекса Российской Федерации исключениями, страховые взносы за это время подлежат уплате.

Предприниматель полагала, что оспариваемая [норма](#) лишает индивидуального предпринимателя права на освобождение от уплаты страховых взносов на обязательное пенсионное страхование и обязательное медицинское страхование за период отпуска по беременности и родам.

Конституционный Суд Российской Федерации пришел к выводу, что [пункт 7 статьи 430](#) Налогового кодекса Российской Федерации (в редакции Федерального закона от 27 ноября 2017 года N 335-ФЗ) не противоречит [Конституции](#) Российской Федерации, поскольку он не исключает возможности освобождения индивидуального предпринимателя от обязанности по уплате страховых взносов на обязательное пенсионное страхование и обязательное медицинское страхование за период беременности при установлении судом обстоятельств исключительного (экстраординарного) характера, не позволивших ему своевременно обратиться с заявлением о государственной регистрации прекращения предпринимательской деятельности, а также иных обстоятельств, свидетельствующих о невозможности осуществления предпринимательской деятельности и исполнения обязанности по уплате страховых взносов за этот период.

При этом Конституционный Суд Российской Федерации отметил, что законодатель предусмотрел возможность освобождения индивидуального предпринимателя от уплаты страховых взносов на обязательное пенсионное страхование и обязательное медицинское страхование за отдельные периоды, когда предпринимательская деятельность им фактически не осуществлялась, без государственной регистрации ее прекращения. Тем самым, по существу, для названной категории плательщиков была установлена льгота по уплате указанных страховых взносов, в том числе с учетом возможности зачета соответствующих периодов в страховой стаж, дающий право на пенсию в системе обязательного пенсионного страхования, безотносительно к уплате за эти периоды страховых взносов.

Соответственно, освобождение индивидуальных предпринимателей от уплаты страховых взносов на обязательное пенсионное страхование и обязательное медицинское страхование за период беременности без государственной регистрации прекращения предпринимательской деятельности относится к дискреции федерального законодателя.

Данные выводы содержатся в [Постановлении](#) Конституционного Суда Российской Федерации от 09.04.2021 N 12-П "По делу о проверке конституционности пункта 7 статьи 430 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобой гражданки И.А. Беловой".

3. Для корректного определения объекта обложения налогом на добычу полезных ископаемых правоприменительным органам требуется в каждом случае установить, является ли конкретная операция частью технологического цикла по добыче, а равно является ли содержащаяся в добытой породе продукция первой по своему качеству, соответствующей требованиям применимых стандартов (или же таковой является продукция, полученная путем ее дальнейшей переработки).

Общество оспорило конституционность [пункта 3 статьи 337](#) Налогового кодекса Российской Федерации, согласно которому полезным ископаемым признается (наряду с указанным в [пунктах 1 и 2](#) той же статьи) продукция, являющаяся результатом разработки месторождения, получаемая из минерального сырья с применением перерабатывающих технологий, являющихся специальными видами добычных работ (в частности, подземная газификация и выщелачивание, дражная и гидравлическая разработка россыпных месторождений, скважинная гидродобыча), а также перерабатывающих технологий, отнесенных в соответствии с лицензией на пользование недрами к специальным видам добычных работ (в частности, добыча полезных ископаемых из пород вскрыши или хвостов обогащения, сбор нефти с нефтеразливов при помощи специальных установок).

Арбитражные суды, рассматривая дело о признании недействительным решения налогового органа, которым заявителю были начислены недоимка по налогу на добычу полезных ископаемых, пени и штраф, указали, что, вопреки позиции заявителя скальная порода вскрыши (камень строительный) - а не производимый из нее товарный щебень - является добытым полезным ископаемым и потому подлежит обложению указанным налогом; при этом условиями выданной налогоплательщику лицензии на пользование недрами не предусмотрено, что технологический процесс превращения указанного

строительного камня в щебень является специальным видом добычных работ по смыслу положений [статьи 337](#) Налогового кодекса Российской Федерации.

Именно скальная порода вскрыши (камень строительный), являющаяся общераспространенным полезным ископаемым, списываемым данным обществом с государственного баланса твердых полезных ископаемых в результате его добычи, подлежит обложению налогом на добычу полезных ископаемых (далее - НДСПИ).

Общество полагало, что оспариваемая [норма](#), не раскрывающая содержание понятия "специальные виды добычных работ", носит неопределенный характер, что позволяет признавать объектом обложения НДСПИ скальные породы вскрыши (строительный камень), являющиеся отходами горнодобывающей промышленности. Указанное, как полагал заявитель, свидетельствует о противоречии [пункта 3 статьи 337](#) Налогового кодекса Российской Федерации [статьям 19 \(часть 1\)](#) и [статьи 57](#) Конституции Российской Федерации.

Конституционный Суд Российской Федерации пришел к выводу, что деятельность недропользователя должна подчиняться требованиям наиболее полного извлечения из недр запасов основных и совместно с ним залегающих полезных ископаемых и попутных компонентов ([пункт 5 части первой статьи 23](#) Закона Российской Федерации "О недрах"), что соответствует принципу экосовместимого хозяйствования.

Правовое содержание понятия полезного ископаемого может определяться законодателем неодинаково в зависимости от специфики правового регулирования отношений, связанных с использованием природных ресурсов, содержащихся в недрах.

Сложившаяся судебная практика допускает возможность квалификации в качестве добытого полезного ископаемого, подлежащего обложению налогом на добычу полезных ископаемых, - в зависимости от фактических обстоятельств конкретного дела, - горных пород, направляемых в дальнейшем на переработку и производство щебня. Напротив, в иных случаях - учитывая конкретные условия лицензии на пользование недрами, технический проект разработки месторождения, стандарты качества полезного ископаемого и иные обстоятельства - суды квалифицируют в качестве добытого полезного ископаемого, подлежащего обложению НДСПИ, щебень, непосредственно добываемый путем измельчения, дробления горных пород.

Вследствие этого именно арбитражный суд на основе принципов состязательности судопроизводства и равенства прав сторон, исследуя по существу фактические обстоятельства дела и не ограничиваясь лишь установлением формальных условий применения нормы ([Постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 29.04.2020 N 22-П](#) и др.), полномочен разрешать возникший между налогоплательщиком и налоговым органом спор.

Данные выводы содержатся в [Определении Конституционного Суда Российской Федерации от 11.03.2021 N 375-О](#) об отказе в принятии к рассмотрению жалобы акционерного общества "Олкон" на нарушение его конституционных прав [пунктом 3 статьи 337](#) Налогового кодекса Российской Федерации.

4. Из положений [статьи 378.2](#) Налогового кодекса Российской Федерации следует налогообложение по кадастровой стоимости таких объектов недвижимого имущества, которые хотя и не относятся непосредственно к помещениям, используемым для размещения торговых объектов, объектов общественного питания и (или) объектов бытового обслуживания, но расположены в зданиях (строениях, сооружениях), относящихся к торговым центрам (комплексам).

Гражданин оспаривал конституционность [абзаца 3 подпункта 2 пункта 4 статьи 378.2](#) Налогового кодекса Российской Федерации, согласно которому для целей определения налоговой базы как кадастровой стоимости имущества отдельно стоящее нежилое здание (строение, сооружение), помещения в котором принадлежат одному или нескольким собственникам, признается торговым центром, если не менее 20 процентов общей площади этого здания (строения, сооружения) фактически используется для размещения торговых объектов, объектов общественного питания и (или) объектов бытового обслуживания.

Заявителю на праве собственности принадлежит нежилое помещение, расположенное в

двухэтажном нежилом здании. Приказом уполномоченного органа указанное здание внесено в [перечень](#) объектов недвижимого имущества, в отношении которых налоговая база определяется как кадастровая стоимость, на 2019 год (далее - Перечень). Имея в виду, что к объектам налогообложения, внесенным в подобные перечни, применяются повышенные ставки по налогу на имущество физических лиц, заявитель оспорил включение здания в Перечень со ссылкой на то, что принадлежавшее ему нежилое помещение является отдельным объектом недвижимости, не предназначено для использования в целях делового и административного назначения и фактически не используется в этих целях, как и для размещения торговых объектов, объектов общественного питания и объектов бытового обслуживания.

Установив, что здание более чем на 20 процентов используется для размещения торговых объектов (34,2 процента от общей площади здания), суды посчитали, что оно отвечает признакам торгового центра и обоснованно включено в [Перечень](#).

Заявитель обратился в Конституционный Суд Российской Федерации, указав, что оспариваемая [норма](#) ставит размер обязательства по уплате налога на имущество физических лиц в отношении собственника нежилого помещения в зависимость от того, как другой собственник использует находящееся в том же здании другое нежилое помещение.

Отказывая в принятии жалобы к рассмотрению Конституционный Суд Российской Федерации указал, что возможность нахождения в здании (строении, сооружении) помещений, принадлежащих разным собственникам и используемых с разными целями, прямо учтена в положениях [статьи 378.2](#) Налогового кодекса Российской Федерации, устанавливающих особенности налогообложения применительно к помещениям, находящимся в торговых центрах (комплексах). Из этого, кроме прочего, следует и налогообложение по кадастровой стоимости таких объектов недвижимого имущества, которые хотя и не относятся непосредственно к помещениям, используемым для размещения торговых объектов, объектов общественного питания и (или) объектов бытового обслуживания, но расположены в зданиях (строениях, сооружениях), относящихся к торговым центрам (комплексам), как их определяет [статья 378.2](#) Налогового кодекса Российской Федерации. Такое регулирование, действующее во взаимосвязи с [главой 32](#) "Налог на имущество физических лиц" данного Кодекса, дает основание к применению повышенных налоговых ставок в случаях, когда соответствующая недвижимость выступает объектом обложения налогом на имущество физических лиц.

С учетом выводов Конституционного Суда Российской Федерации, сформулированных в [Постановлении](#) от 12 ноября 2020 года N 46-П, следует исходить из того, 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. С таким предположением соотносится по смыслу и содержание [пункта 6 статьи 378.2](#) Налогового кодекса Российской Федерации, из которого следует, что в целях обложения налогом на имущество кадастровая стоимость помещения, даже если она не определена, должна быть все равно исчислена пропорционально к общей площади здания, где это помещение находится, как доля его кадастровой стоимости. Издержки содержания условно дорогостоящей недвижимости корреспондируют общему бремени содержания имущества, притом, что это бремя не может быть поставлено как таковое под сомнение, как и риски предпринимательской и связанной с нею экономической значимой деятельности, включая невыгодную (бездоходную) эксплуатацию потенциально доходного имущества.

Данные выводы содержатся в [Определении](#) Конституционного Суда Российской Федерации от 11.03.2021 N 373-О "Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданки Романовой Ирины Николаевны на нарушение ее конституционных прав абзацем третьим подпункта 2 пункта 4 статьи 378.2 Налогового кодекса Российской Федерации".

5. Положения [пункта 6 статьи 101](#) Налогового кодекса Российской Федерации, устанавливая предельный срок проведения дополнительных мероприятий налогового контроля и не предусматривая возможности проведения таких мероприятий повторно, направлены на защиту прав налогоплательщика от необоснованно длительного вмешательства налогового органа в его хозяйственную деятельность.

Общество оспаривало конституционность [пункта 6 статьи 101](#) Налогового кодекса Российской Федерации, согласно которому в случае необходимости получения дополнительных доказательств для подтверждения факта совершения нарушений законодательства о налогах и сборах или отсутствия таковых руководитель (заместитель руководителя) налогового органа вправе вынести решение о проведении в срок, не превышающий один месяц (два месяца - при проверке консолидированной группы налогоплательщиков, иностранной организации, состоящей на учете в налоговом органе в соответствии с [пунктом 4.6 статьи 83](#) Налогового кодекса Российской Федерации), дополнительных мероприятий налогового контроля.

Налоговым органом была проведена выездная налоговая проверка общества. Для получения дополнительных доказательств налоговым органом было принято решение о проведении дополнительных мероприятий налогового контроля. После рассмотрения материалов дополнительных мероприятий налогового контроля должностным лицом налогового органа было вынесено решение о повторном проведении дополнительных мероприятий налогового контроля.

Полагая назначение повторных дополнительных мероприятий налогового контроля незаконным, заявитель обратился в арбитражный суд с требованиями о признании недействительным решения налогового органа и незаконными действий должностных лиц налогового органа по его вынесению. Как указали суды, отказывая в удовлетворении требований, повторное проведение мероприятий налогового контроля не предусмотрено Налоговым [кодексом](#) Российской Федерации, однако, поскольку вследствие проведения дополнительных мероприятий налогового контроля налогоплательщику не были доначислены суммы налогов, пени и штрафа, отсутствуют условия, необходимые для признания решения об их проведении недействительным, а действий по его вынесению - незаконными.

По мнению общества, обратившегося в Конституционный Суд Российской Федерации, оспариваемая [норма](#) допускает неоднократное проведение дополнительных мероприятий налогового контроля.

Конституционный Суд Российской Федерации отказал обществу в принятии жалобы к рассмотрению, отметив, что целью проведения дополнительных мероприятий налогового контроля является уточнение обстоятельств, связанных с обнаруженными в ходе налоговой проверки правонарушениями.

Несоблюдение налоговым органом при совершении определенных действий в рамках осуществления мероприятий налогового контроля и принятии соответствующего решения сроков, предусмотренных, в частности, [статьей 70](#), [пунктом 2 статьи 88](#), [пунктом 6 статьи 89](#), [пунктами 1 и 5 статьи 100](#), [пунктами 1, 6 и 9 статьи 101](#), [пунктами 1, 6 и 10 статьи 101.4](#), [пунктом 6 статьи 140](#) Налогового кодекса Российской Федерации, не влечет изменения порядка исчисления сроков на принятие мер по взысканию налога, пеней, штрафа в принудительном порядке, исчисляемых исходя из той продолжительности сроков совершения упомянутых действий, которая установлена указанными нормами, что, в конечном счете, гарантирует определенные временные рамки возможного вмешательства государства в имущественную сферу налогоплательщика (Определение от 20 апреля 2017 года N 790-О).

Таким образом, оспариваемое обществом [законоположение](#) конституционных прав заявителя в указанном в жалобе аспекте не нарушает.

Данные выводы содержатся в [Определении](#) Конституционного Суда Российской Федерации от 25.03.2021 N 580-О "Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы общества с ограниченной ответственностью "Муромский завод трубопроводной арматуры" на нарушение его конституционных прав [пунктом 6 статьи 101](#) Налогового кодекса Российской Федерации".

6. Превышение длительности производства по делу о нарушении законодательства о налогах (совершение определенных действий в рамках осуществления мероприятий налогового контроля с нарушением сроков) само по себе не лишает налоговый орган права на принятие мер внесудебного взыскания, предусмотренных [статьями 46 - 47](#) Налогового кодекса Российской Федерации, но, во всяком случае, ограничивает возможность взыскания пределами двух лет.

Обществом 24.01.2018 была представлена декларация по налогу на добавленную стоимость за 4 квартал 2017 года, в соответствии с которой налогоплательщиком исчислена сумма налога, подлежащая уплате в бюджет. По результатам камеральной налоговой проверки указанной декларации инспекцией

11.05.2018 был составлен акт и 12.11.2018 вынесено решение о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения, доначислен налог на добавленную стоимость и пени. Вышестоящее управление решением от 19.02.2019 оставило апелляционную жалобу общества на указанное решение без удовлетворения. Впоследствии, судебными актами по делу N A21-4552/2019 налогоплательщику отказано в удовлетворении заявления о признании недействительными решения инспекции.

В целях взыскания налоговой задолженности инспекцией в адрес налогоплательщика направлено требование, которое было получено обществом 26.02.2019 со сроком исполнения - 19.03.2019. Общество, считая, что налоговым органом пропущен срок на принудительное взыскание со ссылкой на [пункт 31](#) постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 30.07.2013 N 57 "О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации", в виду чего, требование является незаконным и не подлежит исполнению, обратилось в суд, однако судебными актами по делу N A21-8475/2019 в удовлетворении данного заявления ему было отказано с указанием на то, что срок направления налогоплательщику требования не является пресекательным, а возможность взыскания налога налоговым органом не утрачена.

Налоговым органом 23.03.2019 было принято решение о взыскании налога за счет денежных средств, а 10.04.2019 вынесено постановление о взыскании задолженности за счет имущества налогоплательщика, однако принятые налоговым органом в соответствии со [статьями 46, 47, 76](#) Кодекса меры принудительного исполнения обязанности по уплате налога были отменены вышестоящим управлением по жалобе налогоплательщика на нарушение сроков их вынесения.

Инспекцией 02.08.2019 было подано заявление о взыскании налоговой задолженности в судебном порядке.

Позиция налогоплательщика, возражавшего против взыскания, была основана на нарушении инспекции совокупности сроков для обращения в суд в порядке [статьи 46](#) Кодекса. По мнению общества, в связи с нарушением на 4 месяца срока на вручение акта камеральной проверки инспекция утратила право на внесудебное взыскание, поскольку допущенная просрочка превышает срок, в течение которого должно инициироваться внесудебное взыскание, и который определяется как совокупность установленных [статьями 70 и 46](#) Кодекса сроков на выставление требования и принятие решения о взыскании за счет денежных средств на счета налогоплательщика (составляют 20 рабочих дней и 2 месяца, соответственно). В связи с этим инспекция согласно [пункту 3 статьи 46](#) Кодекса должна была в 6-ти месячный срок, исчисляемый с момента истечения срока исполнения требования, обратиться в суд с заявлением о взыскании.

Суд первой инстанции удовлетворил требования инспекции, указав, что судебными актами по делу N A21-8475/2019 требование от 26.02.2019 об уплате налога признано законным.

Апелляционный суд, сославшись на [пункт 31](#) постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 30.07.2013 N 57, отметил, что нарушение инспекцией при проведении камеральной налоговой проверки сроков, предусмотренных [статьями 46, 70, 88, 100, 101, 139.1, 140](#) Налогового кодекса Российской Федерации, и незаъявление ею ходатайства о восстановлении пропущенного срока подачи заявления лишило ее возможности обращения в суд с настоящим заявлением после 16.05.2019, в связи с чем отменил решение суда первой инстанции, отказал в удовлетворении требований инспекции.

Суд округа, отменяя постановление суда апелляционной инстанции указал, что с учетом положений [пункта 3 статьи 46](#) Налогового кодекса Российской Федерации шестимесячный срок на обращение инспекции в суд с заявлением о взыскании недоимки по налогу, пеням, штрафам начал исчисляться с 20.03.2019 (то есть с даты истечения срока исполнения требования) и истек 19.09.2019, в связи с чем срок инспекцией не пропущен.

Не согласившись с позицией суда округа общество обратилось с кассационной жалобой в Верховный Суд Российской Федерации, указывая что судами первой инстанции и округа не учтено нарушение инспекцией совокупности сроков проверки и взыскания задолженности, в результате чего 6-и месячный срок на обращение в суд с иском, применяемый в случае, когда налоговый орган

несвоевременно вынес решение о взыскании налога за счет денежных средств налогоплательщика по [статье 46](#) Кодекса инспекцией пропущен, в связи с чем просило оставить в силе постановление апелляционного суда.

Отказывая обществу в удовлетворении кассационной жалобы, Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации исходила из следующего.

Предусмотренные [статьями 46 и 47](#) Налогового кодекса Российской Федерации меры принудительного взыскания налоговой задолженности за счет денежных средств на счетах в банках и за счет имущества налогоплательщика - организации (индивидуального предпринимателя) представляют собой последовательные этапы единого внесудебного порядка взыскания налоговой задолженности, а не самостоятельные, независимые друг от друга процедуры.

Решение о взыскании налога за счет имущества налогоплательщика может быть принято налоговым органом при наличии ряда условий: предварительного направления налогоплательщику требования об уплате налога; неуплаты налогоплательщиком в установленный срок суммы налога; вынесения налоговым органом решения о взыскании налога за счет денежных средств на счетах налогоплательщика в течение двух месяцев с момента истечения срока исполнения требования об уплате налога; отсутствия на счетах налогоплательщика необходимых денежных средств или отсутствия у налогового органа информации о счетах налогоплательщика. При этом, как вытекает из правовых позиций, выраженных в постановлениях Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 05.02.2013 N [11254/12](#), от 29.11.2011 N [7551/11](#), от 21.06.2011 N [16705/10](#), при проверке соблюдения сроков принудительного внесудебного взыскания оценке подлежит своевременность действий налогового органа на стадии исполнения решения, вынесенного по результатам налоговой проверки (после вступления в силу решения и получения реальной возможности его исполнения), которая начинается с выставления требования об уплате налога. Аналогичная позиция выражена в [пункте 6](#) Обзора практики разрешения арбитражными судами дел, связанных с применением отдельных положений части первой Налогового кодекса Российской Федерации, доведенном до арбитражных судов информационным письмом Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 17.03.2003 N 71.

Соответственно, само по себе нарушение длительности проведения налоговой проверки не может иметь юридического значения для оценки правомерности действий налогового органа на стадии взыскания задолженности по налогам. Иное приводило бы к смешению сроков, относящихся к различным административным процедурам - сроков производства по делу о нарушении законодательства о налогах и сборах, и сроков исполнения решения, принятого по результатам названного производства. При этом, в отличие от процедуры взыскания задолженности, нарушение длительности производства по делу о нарушении законодательства о налогах и сборах может быть обусловлено совокупностью причин, имеющих различный характер - как объективный (например, не поступление ответов налоговому органу на направленные им запросы иным лицам, позднее поступления ответов от уполномоченных органов других государств в рамках обмена информацией), так и субъективный (необходимость обеспечения реализации прав налогоплательщика, в том числе на ознакомление с материалами налоговой проверки, на подготовку дополнительных возражений и т.п.). В то же время судебная практика признает, что регламентация сроков взыскания налогов, равно как и сроков проведения налоговых проверок, имеет общие итоговые цели, поскольку направлена на достижение равновесия интересов участников отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах, на обеспечение правовой определенности. Поэтому длительный срок проведения налоговой проверки может быть признан недопустимым в той мере, в какой приводит к избыточному или не ограниченному по продолжительности применению мер налогового контроля в отношении налогоплательщиков ([постановление](#) Конституционного Суда Российской Федерации от 16.07.2004 N 14-П и [постановление](#) Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 18.03.2008 N 13084/07).

В [статьях 46 и 47](#) Налогового кодекса Российской Федерации в первоначальной редакции отсутствовали положения, которые бы объективно ограничивали срок взыскания задолженности по налогам. Однако, начиная с 02.09.2010, в [абзаце третьем пункта 1 статьи 47](#) Налогового кодекса Российской Федерации (в редакции Федерального закона от 27.07.2010 N 229-ФЗ) установлен двухлетний предельный срок 8 судебного взыскания задолженности, применяемый при утрате налоговым органом возможности внесудебного взыскания. По смыслу закона упомянутый предельный двухлетний срок выступает гарантией соблюдения принципа правовой определенности: он исчисляется с момента истечения срока добровольного исполнения обязанности по уплате, указанного в требовании, и поглощает

иные предусмотренные [статьями 46 - 47](#) Налогового кодекса Российской Федерации сроки совершения промежуточных действий, направленных на взыскание задолженности налоговым органом. В соответствии с волей законодателя по истечении названного предельного срока налоговый орган, утративший возможность принятия собственных решений (постановлений) о взыскании задолженности, также утрачивает и право на обращение с соответствующим требованием в суд. Изложенное согласуется с правовой позицией, выраженной в [пункте 11](#) Обзора судебной практики по вопросам, связанным с участием уполномоченных органов в делах о банкротстве и применяемых в этих делах процедурах банкротства (утвержден Президиумом Верховного Суда Российской Федерации 20.12.2016).

В случае превышения двухлетнего срока, возражения относительно нарушения длительности проведения налоговой проверки могут быть заявлены налогоплательщиком как при рассмотрении предъявленного к нему в судебном порядке требования о взыскании задолженности, так и при оспаривании самим налогоплательщиком выставленного налоговым органом требования об уплате налога, оспаривании решений (постановлений), принятых налоговым органом в рамках внесудебного взыскания задолженности, что согласуется с [пунктом 31](#) постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 30.07.2013 N 57.

При рассмотрении настоящего дела судами установлено, что нарушение длительности проведения налоговой проверки составило четыре месяца и, следовательно, не привело к нарушению предельного двухлетнего срока, возможность судебного взыскания задолженности налоговым органом не утрачена, поэтому суды первой и кассационной инстанций правомерно удовлетворили заявленные требования инспекции.

Данные выводы содержатся в [Определении](#) Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации от 05.07.2021 N 307-ЭС21-2135 по делу N А21-10479/2019 (Межрайонная ИФНС России N 7 по Калининградской области против ООО "Неринга").

7. Право на вычет фактически понесенных расходов при исчислении налога на прибыль может быть реализовано налогоплательщиком, содействовавшим в устранении потерь казны.

Основанием для произведенных по результатам выездной налоговой проверки доначислений послужили выводы налогового органа о неправомерном заявлении налогоплательщиком вычетов по налогу на добавленную стоимость и учете в составе расходов по налогу на прибыль организаций затрат по операциям с тремя проблемными контрагентами, что свидетельствует о несоблюдении обществом условий, установленных [подпунктом 2 статьи 54.1](#) Налогового кодекса Российской Федерации для уменьшения налоговой базы и суммы налога, подлежащего уплате.

В ходе проверки установлено, что фактически товар общества (хлебобулочная продукция) доставлялся до точек реализации не заявленными контрагентами, а физическими лицами (водителями), которых налогоплательщик подыскивал самостоятельно, инструктировал их в своем офисе, занимался маршрутным и логистическим сопровождением; привлеченные водители получали на основании договоров гражданско-правового характера вознаграждение за оказываемые ими услуги с расчетных счетов контрагентов второго звена, применяющих упрощенную систему налогообложения; часть водителей ранее работала в проверяемом обществе, а используемые для доставки транспортные средства принадлежали обществу; контрагенты первого и второго звеньев, не обладающие необходимыми ресурсами для выполнения спорных работ, посредством родственников, либо иного свойства связей сотрудников, являются взаимозависимыми между собой; за проверяемый период сумма вознаграждения водителям составила 39,9% от общей суммы, направленной спорным контрагентам на оплату транспортных услуг; установлены факты обналичивания денежных средств контрагентами первого звена и возвратность денежных средств руководителю общества посредством приобретения векселей и выдачи займа налогоплательщику.

Судами трех инстанций обоснованность выводов инспекции относительно получения обществом неправомерной налоговой экономии сомнению не подвергалась.

Отказывая в удовлетворении заявленных обществом требований в полном объеме, суды первой и апелляционной инстанций исходили из того, что обществом не подтверждено право на получение налоговых вычетов и учет расходов, поскольку налогоплательщиком не соблюдены условия [пункта 2 статьи 54.1](#) Налогового кодекса Российской Федерации.

Отменяя судебные акты нижестоящих инстанций в части доначисления налога на прибыль соответствующих сумм пени и штрафа, суд округа указал, что поскольку инспекция не опровергла представленных обществом доказательств, свидетельствующих о реальности совершенных хозяйственных операций, то общество имеет право на уменьшение базы, облагаемой налогом на прибыль, на сумму затрат по сделкам.

Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации, отменяя постановление суда кассационной инстанции отметила, что выявление необоснованной налоговой выгоды не предполагает определения налоговой обязанности в относительно более высоком размере, что по сути означало бы применение санкции, а может служить основанием для доначисления суммы налога, подлежащей уплате в бюджет таким образом, как если бы налогоплательщик не злоупотреблял правом (определения Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации от 05.04.2018 N 305-КГ17-20231, от 06.03.2018 N 304-КГ17-8961, от 30.09.2019 N 307-ЭС19-8085, от 28.10.2019 N 305-ЭС19-9789 и др.).

Судебная коллегия указала, что исходя из необходимости реализации вышеназванных публичных целей противодействия налоговым злоупотреблениям и поддержания в правоприменительной практике финансовых стимулов правомерного поведения участников оборота, в упомянутых в [подпункте 2 пункта 2 статьи 54.1](#) Кодекса случаях последствия участия налогоплательщика в формальном документообороте должны определяться с учетом его роли в причинении потерь казне.

Соответственно, расчетный способ определения налоговой обязанности на основании имеющейся у налогового органа информации о налогоплательщике, а также данных об иных аналогичных налогоплательщиках ([подпункт 7 пункта 1 статьи 31](#) Налогового кодекса Российской Федерации) подлежит применению, если допущенное налогоплательщиком нарушение сводится к документальной неподтвержденности совершенной им операции, нарушению правил учета, что, как правило, имеет место, если налогоплательщик не участвовал в уклонении от налогообложения, организованном иными лицами, но не проявил должную осмотрительность при выборе контрагента и взаимодействии с ним.

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

В то же время, право на вычет фактически понесенных расходов при исчислении налога на прибыль может быть реализовано налогоплательщиком, содействовавшим в устранении потерь казны - раскрывшим в соответствии с требованиями [подпункта 6 пункта 1 статьи 23](#), [пункта 1 статьи 54](#) Налогового кодекса Российской Федерации сведения и документы, позволяющие установить лицо, осуществившее фактическое исполнение по сделке, осуществить его налогообложение и, таким образом, вывести фактически совершенные хозяйственные операции из не облагаемого налогами оборота.

При рассмотрении настоящего дела судами установлено, что формальный документооборот организован самим налогоплательщиком, который, начиная с 2014 года перестал содержать собственный штат водителей и парк грузового транспорта, став приобретать услуги перевозки у "технических" компаний. Вместе с тем фактически перевозка готовой продукции осуществлялась не вышеназванными контрагентами, а физическими лицами (водителями) в отсутствие договорных отношений с налогоплательщиком.

Обществом в ходе проведения налоговой проверки, рассмотрения ее результатов, а равно при рассмотрении дела в суде не были раскрыты сведения и доказательства, позволяющие установить, какая часть перевозок в интересах общества была выполнена соответствующими водителями, и какая часть из зачисленных на счета физических лиц денежных средств имела отношение к оплате осуществленных в интересах общества перевозок и сформировала облагаемый налогами доход водителей, а не к

обналичиванию денежных средств, то есть была осуществлена на легальном основании.

Данные выводы содержатся в [Определении](#) Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации от 19.05.2021 N 309-ЭС20-23981 по делу N А76-46624/2019 (ООО "Фирма "Мэри" против ИФНС России по Советскому району г. Челябинска).

8. В отношении товаров, приобретенных у организаций-банкротов в рамках осуществления их текущей хозяйственной деятельности в период действия [подпункта 15 пункта 2 статьи 146](#) Налогового кодекса Российской Федерации в редакции Федерального закона от 24.11.2014 N 366-ФЗ (т.е. до 01.01.2021), налогоплательщики - покупатели принимают к вычету предъявленные им суммы налога на общих основаниях.

По результатам камеральной налоговой проверки представленной обществом налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость за 4 квартал 2018 года инспекция привлекла общество к налоговой ответственности по [пункту 1 статьи 122](#) Налогового кодекса Российской Федерации и предложила уплатить недоимку по указанному налогу. Основанием для принятия данного решения послужил вывод налогового органа о неправомерном, в нарушение [подпункта 15 пункта 2 статьи 146](#) Налогового кодекса Российской Федерации, принятии к вычету сумм налога по счетам-фактурам, выставленным контрагентом, признанным решением Арбитражного суда Кабардино-Балкарской Республики от 20.03.2017 по делу N А20-90/2015 несостоятельным (банкротом), в отношении него открыто конкурсное производство.

По мнению судов апелляционной и кассационной инстанций, выставление счета-фактуры с выделением налога на добавленную стоимость организацией, признанной решением арбитражного суда несостоятельным (банкротом), не является основанием для применения налогового вычета для ее контрагента.

Проанализировав правовую позицию, изложенную в [Постановлении](#) Конституционного Суда Российской Федерации от 19.12.2019 N 41-П "По делу о проверке конституционности подпункта 15 пункта 2 статьи 146 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с запросом Арбитражного суда Центрального округа", суды пришли к выводу о том, что на основании положений [подпункта 15 пункта 2 статьи 146](#) Налогового кодекса Российской Федерации покупатель вправе принять к вычету налог на добавленную стоимость, который ему предъявила организация-банкрот, только лишь в случае реализации банкротом продукции, произведенной им самостоятельно в процессе текущей хозяйственной деятельности. Поскольку поставщик не изготавливал нефтепродукты, реализованные обществу, а приобрел их у сторонних организаций для последующей продажи, таким правом на вычет указанного налога покупатель воспользоваться не вправе.

Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации, отменяя постановления судов апелляционной и кассационной инстанций суда округа и оставляя в силе судебный акты первой инстанции указала, что вступление налогоплательщиков - покупателей в хозяйственные отношения с организациями, признанными несостоятельными (банкротами), не является объектом правового запрета. Организации, в отношении которых открыта процедура конкурсного производства, имеют возможность на законном основании продолжить ведение своей деятельности (а в отдельных установленных законом случаях - не вправе прекратить ее ведение). Следовательно, само по себе открытие конкурсного производства в отношении продавца товаров (работ, услуг) не может являться безусловным основанием для лишения покупателя, правомерно вступившего в отношения (продолжавшего отношения) с банкротом, права на вычет "входящего" налога, предъявленного в цене товаров (работ, услуг).

При ином подходе бремя уплаты налога на добавленную стоимость переносится с организации-должника, признанного финансово несостоятельным (банкротом), на хозяйствующего субъекта - покупателя, который, не имея основания к вычету ни суммы налога по приобретенной у должника изготовленной им готовой продукции, ни суммы налога, исчисленной предыдущими участниками процесса товародвижения, должен уплатить налог в бюджет непосредственно от величины собственного облагаемого налогом оборота, что ставит покупателя в неравное и более обременительное положение в сравнении с иными лицами, ведущими такую же экономическую деятельность, и в связи с этим по общему правилу не может быть признано допустимым ([определение](#) Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации от 09.03.2021 N 301-ЭС20-19679).

Вопреки выводам судов, для оценки правомерности применения налоговых вычетов не может иметь значения характер хозяйственной деятельности продавца (производство собственной продукции или коммерческая продажа товаров), поскольку такого рода дифференциация права на вычет "входящего" налога у покупателя товаров (работ, услуг) не вытекает из [пункта 2 статьи 171](#) Налогового кодекса Российской Федерации и по смыслу вышеуказанных правовых позиций Конституционного Суда Российской Федерации, носящих универсальный характер, является недопустимой.

В то же время в конкретных ситуациях налоговые органы не лишены права доказывать участие покупателя в получении необоснованной налоговой выгоды в результате совместных с поставщиком и иными лицами действий, что в силу [пункта 1 статьи 54.1](#) Налогового кодекса Российской Федерации исключает право на вычет в той части, в какой неправомерные действия участников оборота могли привести к потерям казны.

Начиная с 01.01.2021 законодателем введено новое регулирование вопроса об уплате налога на добавленную стоимость организациями-банкротами ([подпункт 15 пункта 2 статьи 146](#) Налогового кодекса в редакции Федерального закона от 15.10.2020 N 320-ФЗ), и обязанность названных лиц по уплате налога на добавленную стоимость при реализации товаров, изготовленных и (или) приобретенных в процессе осуществления хозяйственной деятельности, исключена. С учетом [пункта 1 статьи 38](#) Налогового кодекса Российской Федерации это означает, что, несмотря на фактическое продолжение ведения хозяйственной деятельности и участие в связи с этим в гражданском (экономическом) обороте, организация-банкрот, тем не менее, более не участвует в отношениях по взиманию налога на добавленную стоимость, регулируемых [главой 21](#) Налогового кодекса Российской Федерации. Однако в силу [пункта 2 статьи 5](#) Налогового кодекса Российской Федерации новое регулирование в той мере, в какой оно ухудшает положение налогоплательщиков-покупателей, не имеет обратной силы.

По настоящему делу судами было установлено, что нефтепродукты приняты к учету обществом и приобретались для использования в его собственной облагаемой налогом на добавленную стоимость деятельности, а у поставщика - не были включены в конкурсную массу. Кроме того, приобретенные нефтепродукты оплачены обществом, а предъявленные при выставлении счетов-фактур суммы налога на добавленную стоимость поставщиком полностью уплачены в бюджет, что не оспаривалось инспекцией. Следовательно, налогоплательщиком соблюдены условия для вычета налога ([статьи 169, пункта 2 статьи 171 и пункта 1 статьи 172](#) Налогового кодекса Российской Федерации), какие-либо потери казны отсутствуют.

Данные выводы содержатся в [Определении](#) Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации от 13.05.2021 N 308-ЭС21-364 по делу N А20-5385/2019 (ООО "Эльбруспойнт" против ИФНС N 1 по г. Нальчику Кабардино-Балкарской Республики).

9. Предъявленные в ходе строительства суммы "входящего" налога на добавленную стоимость могут быть приняты к вычету налогоплательщиком, ранее применявшим упрощенную систему налогообложения, если объект строительства не использовался для извлечения выгоды в период применения упрощенной системы налогообложения, а облагаемые операции с использованием оконченного строительством объекта совершены после перехода налогоплательщика на общую систему налогообложения.

Основанием для произведенных по результатам камеральной налоговой проверки декларации общества по налогу на добавленную стоимость за 3 квартал 2015 года доначислений послужили выводы налогового органа о неправомерном заявлении налогоплательщиком вычетов по данному налогу, поскольку соответствующие расходы по строительству двух объектов произведены им в период применения упрощенной системы налогообложения с объектом "доходы", при котором при которой налог исчисляется без учета расходов.

Следовательно, по мнению налогового органа, налогоплательщик в принципе был не вправе перейдя на общий режим заявить суммы налога на добавленную стоимость к вычету, вне зависимости от того, что по правилам статьи 326.16 ([подпункт 1 пункта 3](#)) и статьи [пункта 6 статьи 346.25](#) Налогового кодекса Российской Федерации периодом признания расходов на постройку основных средств является момент ввода их в эксплуатацию (в данном деле это 3 квартал 2015 года) и, если плательщик в расходах при применении УСН не учитывал НДС, то он вправе его возместить перейдя на общий режим, так как эти

нормы справедливы для упрощенной системы налогообложения с объектом "доходы минус расходы". Позиция налогового органа и поддержавших его судов трех инстанций подкреплена ссылкой на правовую позицию, изложенную в [Определении](#) Конституционного Суда Российской Федерации от 22.01.2014 N 62-О.

Кроме того, налоговый орган и суды установили, что оплата части строительных работ производилась за счет инвестиционных платежей, являющихся целевыми средствами инвестиционного характера и в соответствии с [пунктом 22](#) Постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 30.05.2014 N 33 "О некоторых вопросах, возникающих у арбитражных судов при рассмотрении дел, связанных с взиманием налога на добавленную стоимость" во взаимоотношениях с инвестором застройщика (технического заказчика), не выполняющего одновременно функции подрядчика, надлежит квалифицировать в качестве посредника и применять к нему правила [пункта 1 статьи 156](#) Налогового кодекса Российской Федерации, согласно которому налогоплательщик при осуществлении предпринимательской деятельности в интересах другого лица определяет налоговую базу как сумму дохода, полученную в виде вознаграждений.

При этом общество не вело отдельный учет операций, вследствие чего сам размер вычета не доказан.

Также, поскольку переход на общую систему связан с ранее проведенной инспекцией выездной проверкой, где была установлена недобросовестность общества и данные обстоятельства установлены в деле N А38-8661/2017, состоявшемся в пользу инспекции, то налоговые обязательства по налогу на добавленную стоимость зафиксированы судебными актами, а уточненная декларация с вычетами за охваченный ранее выездной проверкой период направлена на преодоление вступивших в силу судебных актов, что недопустимо.

Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации, отменяя судебные акты и направляя дело на новое рассмотрение исходила из того, что вычет налогоплательщиком - покупателем сумм налога на добавленную стоимость, предъявленных ему контрагентами при приобретении товаров (работ, услуг), не является факультативным элементом налогообложения. По общему правилу налогоплательщику, использующему приобретенные товары (работы, услуги) для ведения облагаемой налогом на добавленную стоимость деятельности, гарантируется право вычета "входящего" налога, предъявленного контрагентами, а исключения из указанного правила должны быть предусмотрены законом.

Вопреки выводам судов, ни [глава 21](#) Налогового кодекса Российской Федерации, ни [статья 346.25](#) Налогового кодекса Российской Федерации, определяющие правила налогообложения при переходе налогоплательщика на общую систему налогообложения с упрощенной, не содержат запрета на вычет сумм налога на добавленную стоимость, предъявленных в период применения специального налогового режима по товарам (работам, услугам), использование которых в облагаемой налогом на добавленную стоимость деятельности начато после перехода на общую систему налогообложения.

Положения [пункта 6 статьи 346.25](#) Кодекса, на которые сослались суды, ни по своему буквальному содержанию, ни во взаимосвязи с иными положениями [Кодекса](#) не дают оснований для вывода об установлении законодателем такого рода запрета, а направлены на исключение возможности одновременного получения налоговой выгоды в рамках применения двух систем налогообложения при приобретении товаров (работ, услуг). В этом контексте в [Определении](#) Конституционного Суда Российской Федерации от 22.01.2014 N 62-О констатировано, что переходя в добровольном порядке к применению упрощенной системы налогообложения, налогоплательщики, по общему правилу, сами выбирают для себя объект налогообложения и, таким образом, они самостоятельно решают, когда и как им выгоднее распорядиться принадлежащим правом, в том числе с учетом налоговых последствий своих действий.

Изложенное соответствует позиции, выраженной в [пункте 16](#) 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, но не было учтено судами.

При рассмотрении дела судами установлено, что расходы на строительство объекта общество учитывало на счете 08.03, предназначенном для бухгалтерского учета долгосрочных инвестиций в

строительство. Приобретение подрядных работ не было сопряжено с извлечением выгоды, облагаемой в рамках упрощенной системы налогообложения. Передача окончательного строительством объекта инвестору произошла после перехода общества на общую систему налогообложения и начала ведения облагаемой НДС деятельности.

Следовательно, вопреки выводам судов, само по себе то обстоятельство, что спорные суммы "входящего" налога были предъявлены обществу в период осуществления строительства и применения им упрощенной системы налогообложения с объектом "доходы", не могло служить основанием для отказа в вычете налога на добавленную стоимость после перехода общества на общую систему налогообложения.

Данные выводы содержатся в [Определении](#) Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации от 24.05.2021 N 301-ЭС21-784 по делу N А38-8598/2019 (ООО ПКФ "Транс-Ойл" против Межрайонной ИФНС России N 6 по Республике Марий Эл).

10. Вне зависимости от финансового результата деятельности налогоплательщика (прибыль или убыток), полученного в периоде возникновения ошибки (искажения), для целей применения [абзаца третьего пункта 1 статьи 54](#) Налогового кодекса Российской Федерации значение имеет влияние допущенной ошибки (искажения) на состояние расчетов с бюджетом в этом и (или) последующих периодах - до периода, в котором налогоплательщиком заявлен перерасчет.

Обществу начислена недоимка по налогу на прибыль организаций в связи с тем, что при исчислении налога на прибыль за 12 месяцев 2018 года отражена сумма корректировки (внереализационный расход) по контрагенту, который 11.01.2016 исключен из ЕГРЮЛ, то есть задолженность данной компании перед обществом стала безнадежной ко взысканию в 2016 году.

По мнению налогового органа, корректировка должна была быть произведена налогоплательщиком путем подачи уточненной налоговой декларации за 2016 год, а не отражением дополнительных расходов в декларации за 2018 год. Согласно налоговой декларации налогоплательщика по налогу на прибыль организаций за 2016 год заявлен убыток, то есть, отсутствует излишняя уплата налога за 2016 год.

Условия, предусмотренные [пунктом 1 статьи 54](#) Налогового кодекса Российской Федерации, обществом не соблюдены, поскольку организации известен период возникновения убытка - 2016 год (год ликвидации организации), допущенные ошибки не привели к излишней уплате налога, в связи с чем суды апелляционной и кассационной инстанций пришли к выводу, что у налогоплательщика не имелось оснований для отнесения задолженности данного контрагента в состав внереализационных расходов 2018 года.

[Абзацем первым пункта 2 статьи 283](#) Налогового кодекса Российской Федерации установлено, что налогоплательщик вправе перенести на текущий отчетный (налоговый) период сумму убытков, полученных в предыдущих налоговых периодах, с учетом ограничения, установленного [пунктом 2.1](#) данной статьи. Налогоплательщик указывал на то, что убыток, отраженный в декларации за 2016 год был перенесен им в расходы последующих периодов, поэтому отражение спорной суммы безнадежной к взысканию дебиторской задолженности в декларации за 2018 год, а не за 2016 год, никак не повлияло на налоговые обязательства общества.

Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации с выводами судов апелляционной и кассационной инстанции не согласилась, оставив в силе решение суда первой инстанции указав следующее.

Начиная с 01.01.2009, в [абзаце третьем пункта 1 статьи 54](#) Налогового кодекса Российской Федерации (в редакции Федерального закона от 26.11.2008 N 224-ФЗ) закреплено право налогоплательщика произвести перерасчет налоговой базы и суммы налога за налоговый (отчетный) период, в котором ошибки (искажения) были выявлены, если допущенные ошибки (искажения) привели к излишней уплате налога.

При этом, вопреки выводам судов апелляционной и кассационной инстанций, возможность перерасчета налоговой базы не ограничивается только случаями получения налогоплательщиком положительного финансового результата (прибыли) в периоде возникновения ошибки (искажения) и не

обуславливается излишней уплатой налога исключительно в этот период, поскольку такие ограничения не вытекают ни из буквального содержания [абзаца третьего пункта 1 статьи 54](#) Налогового кодекса Российской Федерации, ни из телеологического толкования данной нормы.

Не включение расходов в налогооблагаемую базу в периоде, в котором они возникли, могло привести в этом периоде либо к завышению налогооблагаемой прибыли и переплате налога на прибыль (при положительном финансовом результате по итогам налогового периода), либо к занижению убытка (при отрицательном финансовом результате). В первом случае неправильный учет повлек бы излишнюю уплату налога, что компенсирует занижение налога в следующем периоде, во втором - увеличилась бы сумма убытка, на которую в силу права налогоплательщиков на перенос накопленного убытка уменьшалась бы налогооблагаемая прибыль последующих налоговых периодов ([постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 16.11.2004 N 6045/04](#)).

В данном случае увеличение убытка за 2016 год на сумму вновь выявленных расходов не могло привести к неуплате налога за названный налоговый период, и с учетом установленного [статьей 283](#) Налогового кодекса Российской Федерации права налогоплательщика на перенос накопленного убытка должно повлечь за собой излишнюю уплату налога в 2017 - 2018 годы, что свидетельствует о соблюдении налогоплательщиком условий, указанных в [абзаце третьем пункта 1 статьи 54](#) Налогового кодекса Российской Федерации.

Налоговым органом не оспаривалось соблюдение обществом положений [пункта 2.1 статьи 283](#) Налогового кодекса Российской Федерации, ограничивающих предельный объем переносимого убытка (не более 50 процентов налоговой базы) в связи с включением спорных расходов в налоговую базу 2018 года.

Данные выводы содержатся в [Определении Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации от 12.04.2021 N 306-ЭС20-20307 по делу N А72-18565/2019 \(ООО "Евроизол" против ИФНС России по Засвияжскому району г. Ульяновска\)](#).

11. В целях разграничения имущества налогоплательщика на движимое и недвижимое необходимо использовать установленные в бухгалтерском учете формализованные критерии признания имущества в качестве соответствующих объектов основных средств.

По одному из эпизодов данного дела, согласно выводам налогового органа, сделанным по результатам выездной налоговой проверки, налогоплательщик неправомерно заявил льготу по налогу на имущество организаций, предусмотренную [пунктом 25 статьи 381](#) Налогового кодекса Российской Федерации, в отношении энергоустановки, представляющей собой состоящую из трех трансформаторов, шкафов автоматики, защиты отводящих линий, питающих линий сборки шкафов и иных конструктивных элементов.

Удовлетворяя заявленные требования о признании незаконным оспариваемого решения, суды первой и апелляционной инстанций исходили из установленных фактических обстоятельств того, что энергоустановка может быть демонтирована, установлена и подключена в систему энергоснабжения в ином месте, у нее отсутствует неразрывная связь с фундаментом здания энергоцентра. Доказательства наличия у энергоустановки прочной связи с землей и отсутствия возможности изменения его местоположения для использования на ином объекте без несоразмерного причинения ей ущерба налоговым органом в материалы дела не представлены.

Отменяя состоявшиеся по делу судебные акты в соответствующей части, суд округа, пришел к выводу, что трансформаторная подстанция является неотъемлемой составной частью самого здания. Обстоятельства того, что единственным и конечным потребителем электрической энергии через энергоустановку являлся гостинично-туристический комплекс, не позволяют сделать вывод о том, что ее перемещение не будет связано с несоразмерным ущербом для использования гостиничного комплекса по назначению. Без соответствующей трансформаторной подстанции здание не было бы запроектировано, принято и введено в эксплуатацию.

Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации отменила постановление суда округа, оставив в силе судебные акты первой и апелляционной инстанций исходя из следующего.

Раскрывая содержание положений [подпункта 8 пункта 4 статьи 374](#) и [пункта 25 статьи 381](#) Налогового кодекса Российской Федерации, Конституционный Суд Российской Федерации указал в [Постановлении](#) от 21.12.2018 N 47-П, что внесенные законодателем изменения повлекли, кроме прочего, сокращение состава облагаемых налогом объектов имущества организаций, что, благодаря упрощению учета объектов налогообложения и снижению налоговой нагрузки, должно было способствовать поощрению налогоплательщиков к правомерному поведению в фискальных правоотношениях, стимулированию организаций к инвестированию в средства производства, к их модернизации, приобретению новых и развитию существующих средств производства, а также повышению спроса на них.

Цель освобождения от налогообложения движимого имущества, принятого к учету после 01.01.2013, состояла в поощрении инвестиций в новое оборудование, что при сохранении налогообложения уже введенного в эксплуатацию оборудования позволило бы реализовать стимул к обновлению основных средств без существенных потерь для бюджетов. Об этом, в частности, свидетельствует содержание Основных направлений налоговой политики Российской Федерации на 2016 год и плановый период 2017 и 2018 годов, подготовленных Министерством финансов Российской Федерации в связи с составлением проектов бюджетов согласно [пункту 2 статьи 172](#) Бюджетного кодекса Российской Федерации.

В связи с этим формируемая Верховным Судом Российской Федерации судебная практика исходит из необходимости толкования и применения положений [подпункта 8 пункта 4 статьи 374](#), [пункта 25 статьи 381](#) Налогового кодекса Российской Федерации в контексте вышеуказанных целей введения налоговой льготы и необходимости обеспечения равных прав на применение льготы для налогоплательщиков, осуществивших вложение инвестиций в обновление основных средств (определения Судебной коллегии по экономическим спорам от 16.10.2018 [N 310-КГ18-8658](#), от 04.03.2019 [N 308-КГ18-11168](#)).

Сами по себе критерии прочной связи вещи с землей, невозможности раздела вещи в натуре без разрушения, повреждения вещи или изменения ее назначения, а также соединения вещей для использования по общему назначению в сложную вещь, используемые гражданским законодательством ([пункт 1 статьи 130](#), [пункт 1 статьи 133](#), [статья 134](#) Гражданского кодекса Российской Федерации), не позволяют однозначно решить вопрос о праве налогоплательщиков на применение рассматриваемой льготы, поскольку эти критерии не позволяют разграничить инвестиции в обновление производственного оборудования и создание некапитальных сооружений от инвестиций в создание (улучшение) объектов недвижимости - зданий и капитальных сооружений. В обоих случаях приобретаемые налогоплательщиком активы до окончания монтажа не имеют прочной связи с землей, а после начала эксплуатации - могут образовывать сложную вещь с объектом недвижимости, разделение которой без разрушения или повреждения становится невозможным или экономически нецелесообразным.

Наличие (отсутствие) сведений об объекте основных средств в ЕГРП в силу [пункта 6 статьи 8.1](#) Гражданского кодекса Российской Федерации имеет доказательное значение для целей применения [подпункта 8 пункта 4 статьи 374](#) и [пункта 25 статьи 381](#) Налогового кодекса Российской Федерации, но также не может использоваться в качестве безусловного критерия для оценки правомерности применения льготы. Это объясняется тем, что вещь является недвижимой либо в силу своих природных свойств ([абзац первый пункта 1 статьи 130](#) Гражданского кодекса), либо в силу прямого указания закона, что такой объект подчинен режиму недвижимых вещей ([абзац второй пункта 1 статьи 130](#) Гражданского кодекса). Государственная регистрация права на вещь устанавливается в целях обеспечения стабильности гражданского оборота и не является обязательным условием для признания ее объектом недвижимости, о чем указано в [пункте 38](#) постановления Пленума Верховного Суда Российской Федерации от 23.06.2015 N 25 "О применении судами некоторых положений раздела I части первой Гражданского кодекса Российской Федерации".

С учетом изложенного, принимая во внимание установленное [пунктом 6 статьи 3](#) Налогового кодекса Российской Федерации требование формальной определенности налоговых норм, Судебная коллегия Верховного Суда Российской Федерации исходит из необходимости использования в данном случае установленных в бухгалтерском учете формализованных критериев признания имущества налогоплательщика (движимого и недвижимого) в качестве соответствующих объектов основных средств.

Правила формирования в бухгалтерском учете информации об основных средствах организации установлены [Положением](#) по бухгалтерскому учету "Учет основных средств" ПБУ 6/01, утвержденным приказом Минфина России от 30.03.2001 N 26н (далее - ПБУ 6/01), в соответствии с пунктом 5 которого

рабочие и силовые машины и оборудование выделены в отдельный вид подлежащих учету объектов основных средств, отличный от зданий и сооружений.

Основой классификации объектов основных средств в бухгалтерском учете выступает Общероссийский [классификатор](#) основных фондов ОК 013-2014 (СНС 2008), введенный в действие с 01.01.2017 [приказом](#) Росстандарта от 12.12.2014 N 2018-ст, и ранее действовавший Общероссийский [классификатор](#) основных фондов ОК 013-94, утвержденный [постановлением](#) Госстандарта России от 26.12.1994 N 359.

В соответствии названными классификаторами оборудование не относится к зданиям и сооружениям, формируя самостоятельную группу основных средств, за исключением прямо предусмотренных в классификаторах случаев, когда отдельные объекты признаются неотъемлемой частью зданий и включаются в их состав (например, коммуникации внутри зданий, необходимые для их эксплуатации; оборудование встроенных котельных установок, водо-, газо- и теплопроводные устройства, а также устройства канализации).

Соответственно, по общему правилу исключения из объекта налогообложения, предусмотренные [подпунктом 8 пункта 4 статьи 374](#) и [пунктом 25 статьи 381](#) Кодекса, применимы к машинам и оборудованию, выступавшим движимым имуществом при их приобретении и правомерно принятым на учет в качестве отдельных инвентарных объектов, а не в качестве составных частей капитальных сооружений и зданий.

Данная правовая позиция ранее была высказана Судебной коллегией по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации в [определении](#) от 12.07.2019 N 307-ЭС19-5241 и в целях обеспечения единообразия судебной практики включена в [Обзор](#) судебной практики Верховного Суда Российской Федерации N 4 (2019), утвержденный Президиумом Верховного Суда Российской Федерации 25.12.2019 ([пункт 31](#)), но должным образом не учтена судом округа.

Нормативные основания для вывода о том, что при приобретении и монтаже установки налогоплательщик осуществил инвестиции не в приобретение оборудования, а в улучшение объектов недвижимости - здания энергоцентра и (или) недвижимого гостиничного комплекса, инспекцией при рассмотрении дела не приведены и судами не установлены. Так, из материалов дела не следует, что в случае признания здания энергоцентра (гостиничного комплекса) и энергоустановки одним объектом, образованным из нескольких частей, будет соблюдено условие [пункта 6](#) ПБУ 6/01 об отсутствии существенных различий в сроках их полезного использования. Энергоустановка также не может быть отнесена к коммуникациям здания энергоцентра и (или) здания гостиницы согласно Общероссийскому [классификатору](#) основных фондов ОК 013-94.

Формулируя противоположный вывод и ссылаясь на то, что перемещение энергоустановки будет сопряжено с несоразмерным ущербом для функционирования гостиничного комплекса, суд округа, по сути исходил из того, что после начала эксплуатации энергоустановки ее использование вне гостиничного комплекса становится экономически нецелесообразным. Однако, как ранее отмечалось Судебной коллегией Верховного Суда Российской Федерации в [определении](#) от 12.07.2019 N 307-ЭС19-5241, применение критерия экономической целесообразности недопустимо, поскольку приводит к постановке в неравное положение налогоплательщиков, осуществивших инвестиции в обновление оборудования.

Судами установлена общая величина затрат налогоплательщика на приобретение и монтаж энергоустановки сформировавших первоначальную стоимость объекта основных средств. Таким образом, публично-правовая цель предоставления освобождения от налогообложения обществом достигнута, в связи с чем включение инспекцией стоимости энергоустановки в налоговую базу для исчисления налога на имущество организаций не может быть признано правомерным.

Данные выводы содержатся в [Определении](#) Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации от 17.05.2021 N 308-ЭС20-23222 по делу N А32-56709/2019 (ООО "Юг-Новый Век" против Межрайонной ИФНС России N 7 по Краснодарскому краю) о признании недействительным решения о привлечении к ответственности.

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

в размере его рыночной стоимости.

Налогоплательщик являлся собственником земельного участка, который был снят с учета и разделен на 4 новых земельных участка. Сведения о вновь образованных земельных участках внесены в государственный кадастр недвижимости в 2016, их кадастровая стоимость была рассчитана пропорционально изменившейся площади разделенного участка.

Не согласившись с установленной кадастровой стоимостью первоначального земельного участка, налогоплательщик в 2016 году обратился с заявлением в Свердловский областной суд, который вынес решение, установив рыночную стоимость участка. Новая стоимость по всем 4 земельным участкам установленная по состоянию на 01.01.2016 была внесена в ЕГРН в 2017 году.

Инспекцией по результатам выездной налоговой проверки было установлено, что за период 2016 года налогоплательщик должен был уплачивать земельный налог исходя из прежней кадастровой стоимости, поскольку вновь определенная кадастровая стоимость может применяться только с даты внесения этой стоимости в ЕГРН (в 2017 году), в результате чего доначислены земельный налог, пени и санкции.

Суды согласились с выводами налогового органа о том, что в 2016 году для целей налогообложения не подлежала применению кадастровая стоимость земельного участка, установленная решением Свердловского областного суда.

Отменяя судебные акты и удовлетворяя требования налогоплательщика Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации исходила из того, что в силу [части 5 статьи 24.20](#) Федерального закона от 29.07.1998 N 135-ФЗ (в редакции, действовавшей в 2016 году), в случае изменения кадастровой стоимости по решению комиссии или суда в порядке, установленном [статьей 24.18](#) настоящего Федерального закона, сведения о кадастровой стоимости, установленной решением комиссии или суда, применяются для целей, предусмотренных законодательством Российской Федерации, с 1 января календарного года, в котором подано соответствующее заявление о пересмотре кадастровой стоимости, но не ранее даты внесения в государственный кадастр недвижимости кадастровой стоимости, которая являлась предметом оспаривания.

Общество инициировало процедуру обжалования кадастровой стоимости земельного участка в 2016 году, следовательно, результат, закрепленный в решении Свердловского областного суда, может применяться обществом с 01.01.2016.

Применительно к 4-м вновь образованным земельным участкам, возникшим в результате разделения земельного участка их кадастровая стоимость была исчислена с момента их образования в 2016 году, исходя из показателя, наличествующего до решения Свердловского областного суда, что означает, что орган Росреестра не усматривал необходимости учета иного (дифференцированного) показателя, несмотря на то, что в данном случае имеют место 4 разных земельных участка.

Соответственно, в данном конкретном случае общество, обжалуя кадастровую стоимость земельного участка, фактически обжаловало и кадастровую стоимость вновь образованных земельных участков, возникших в 2016 году в результате разделения имеющегося у него земельного участка. По вышеуказанным причинам нет оснований для применения в 2016 году по данным земельным участкам для исчисления кадастровой стоимости какого-либо иного показателя, кроме как вновь установленного в судебном порядке.

Данные выводы содержатся в [Определении](#) Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации от 05.05.2021 N 309-ЭС20-21650 по делу N А60-65220/2019 (ОАО "Каменск-Уральский завод по обработке цветных металлов" против Межрайонной ИФНС России по крупнейшим налогоплательщикам N 10).

13. [Пункт 15 статьи 396](#) Налогового кодекса Российской Федерации, по общему правилу применяется в отношении земельных участков с разрешенным использованием "для комплексного освоения в целях жилищного строительства" на условиях осуществления на них жилищного строительства и в случае неосвоения земельного участка, налогоплательщик не лишен права применять пониженную налоговую ставку, однако от исчисления налога с учетом повышающего коэффициента не

освобожден.

Налогоплательщик обратился в Верховный Суд Российской Федерации с административным иском о признании недействующим [письма](#) Минфина России от 21.08.2017 N 03-05-04-02/53545 (подготовленного по запросу ФНС России о применении повышающих коэффициентов при расчете земельного налога в отношении земельных участков с разрешенным использованием "для комплексного освоения в целях жилищного строительства"), которое было доведено до налоговых органов [письмом](#) ФНС России от 24.08.2017 N БС-4-21/16787@

Исходя из оспариваемых разъяснений, если в отношении земельного участка с разрешенным использованием "для комплексного освоения в целях жилищного строительства" применяется налоговая ставка в размере, не превышающем 0,3% кадастровой стоимости земельного участка, установленная на основании кадастровой стоимости, которая соответствует разрешенному использованию "жилищное строительство", то в отношении этого земельного участка исчисление земельного налога должно осуществляться с применением повышающих коэффициентов 2 или 4, установленных [пунктом 15 статьи 396](#) Налогового кодекса Российской Федерации.

По мнению административного истца [письмо](#) обладает нормативными свойствами, по своему содержанию не соответствует действительному смыслу разъясняемых нормативных положений, а именно [пункту 15 статьи 396](#) Налогового кодекса Российской Федерации, Минфин России оспариваемым [письмом](#) фактически ввел новое нормативное правовое регулирование. Административный истец считает свои права нарушенными, поскольку положения [пункта 15 статьи 396](#) Налогового кодекса Российской Федерации исключают применение повышающих коэффициентов к земельным участкам, предоставленным для комплексного освоения в целях жилищного строительства. Свое требование он мотивировал тем, что получил налоговое уведомление об уплате земельного налога за 2019 г. за земельный участок с видом разрешенного использования "для комплексного освоения в целях жилищного строительства" с применением повышающего коэффициента 2, тогда как в предыдущие налоговые периоды данный коэффициент для расчета указанного налога к нему не применялся, в результате чего сумма начисленного земельного налога возросла.

Отказывая налогоплательщику в удовлетворении его требований Верховный Суд Российской Федерации исходил из того, что при применении указанных правил налогообложения должна обеспечиваться их гармонизация с правилами (особенностями), установленными законодательством для отдельных видов правоотношений, в рамках которых осуществляется жилищное строительство, предопределяющих возможности налогоплательщика приступить к началу строительства и завершить его в соответствующие сроки. Данные правовые позиции закреплены в [Обзоре](#) судебной практики Верховного Суда Российской Федерации N 1 (2021), утв. Президиумом Верховного Суда Российской Федерации 07.04.2021, которые направлены для использования в работе территориальными налоговыми органами.

Оспариваемое [письмо](#), актуальность которого в первую очередь определяется датой его издания, не вступает в противоречие с действующим законодательством о налогах и сборах, а доводы истца о нарушении [письмом](#) его прав несостоятельны.

Данные выводы содержатся в [Решении](#) Верховного Суда Российской Федерации от 17.05.2021 по делу N АКПИ21-209 (гражданин против Минфина России и ФНС России).

14. Основания для возврата переплаты наступают с даты представления налоговой декларации (расчета) за соответствующий налоговый (расчетный) период, но не позднее срока, установленного для ее представления.

Основанием для отказа в возврате сумм излишне уплаченных страховых взносов явился пропуск плательщиком трехлетнего срока давности, исчисляемый с момента, когда плательщик страховых взносов мог узнать об имеющейся переплате.

Рассмотрев спор суды трех инстанций пришли к выводу, что переплата по страховым взносам возникла 07.10.2016 и ранее, следовательно, о факте излишней уплаты налогоплательщик должен был узнать 07.10.2016. Между тем, с заявлением о возврате излишне уплаченных сумм страховых взносов общество обратилось в пенсионный фонд 23.10.2019, то есть с пропуском предусмотренного [пунктом 7 статьи 78](#) Налогового кодекса Российской Федерации срока возврата соответствующих взносов.

Общество, полагая что срок им пропущен не был, приводило доводы о том, что установление в законе административного (внесудебного) порядка возврата излишне уплаченных налогов и страховых взносов никоим образом не препятствует обращению в суд с имущественным иском ([Определение Конституционного Суда Российской Федерации от 21.06.2001 N 173-О](#)). Исчисление срока для возврата излишне уплаченной суммы страховых взносов в судебном порядке не связано с датой их фактической уплаты, а применительно к рассматриваемому случаю в соответствии с правовой позицией, изложенной в [Постановлении Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 28.06.2011 N 17750/10](#), юридические основания для возврата переплаты наступают с даты представления налоговой декларации за соответствующий год, но не позднее срока, установленного для ее представления. Соответственно, поскольку срок представления расчета РСВ-1 за 2016 год установлен в [пункте 1 части 9 статьи 15](#) Федерального закона от 24.07.2009 N 212-ФЗ "О страховых взносах в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования", а фактически данный расчет был представлен 19.01.2017, именно с этой даты подлежит исчислению трехлетний срок на возврат излишне уплаченных страховых взносов, и пропущенным он не являлся.

Таким образом, свои обязательства по итогам финансово-хозяйственной деятельности за 2016 год окончательно плательщик имел возможность определить в момент составления расчета за 2016 год (19.01.2017) и представления его в Пенсионный фонд Российской Федерации (19.01.2017), в связи с чем, на момент обращения в суд с рассматриваемыми требованиями установленный законом трехлетний срок исковой давности обществом не пропущен.

Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации, отменяя судебные акты и удовлетворяя заявленные обществом требования исходила из следующего.

[Часть 13 статьи 26](#) Федерального закона от 24.07.2009 N 212-ФЗ предусматривала, что заявление о зачете или возврате суммы излишне уплаченных страховых взносов может быть подано в течение трех лет со дня уплаты указанной суммы. Аналогичная норма содержится в [пункте 7 статьи 78](#) Налогового кодекса Российской Федерации: заявление о зачете или о возврате суммы излишне уплаченного налога может быть подано в течение трех лет со дня уплаты указанной суммы, если иное не предусмотрено законодательством Российской Федерации о налогах и сборах.

В силу [частей 1 и 4 статьи 21](#) Федерального закона от 03.07.2016 N 250-ФЗ "О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации и признании утратившими силу отдельных законодательных актов (положений законодательных актов) Российской Федерации в связи с принятием Федерального закона "О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации в связи с передачей налоговым органам полномочий по администрированию страховых взносов на обязательное пенсионное, социальное и медицинское страхование" (далее - Федеральный закон от 03.07.2016 N 250-ФЗ) решение о возврате сумм излишне уплаченных (взысканных) страховых взносов, пеней и штрафов за отчетные (расчетные) периоды, истекшие до 1 января 2017 года, принимается соответствующими органами Пенсионного фонда Российской Федерации, Фонда социального страхования Российской Федерации в течение 10 рабочих дней со дня получения письменного заявления (заявления, представленного в электронной форме с усиленной квалифицированной электронной подписью по телекоммуникационным каналам связи) страхователя о возврате излишне уплаченных (взысканных) сумм страховых взносов, пеней и штрафов. На следующий день после принятия решения о возврате сумм излишне уплаченных (взысканных) страховых взносов, пеней и штрафов орган Пенсионного фонда Российской Федерации, орган Фонда социального страхования Российской Федерации направляют его в соответствующий налоговый орган.

Применительно к [части 6 статьи 27](#) Федерального закона от 24.07.2009 N 212-ФЗ, исковое заявление в суд может быть подано в течение трех лет со дня, когда лицо узнало или должно было узнать о факте излишней уплаты страховых взносов.

Исходя из правовой позиции, изложенной в [Постановлении Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 28.06.2011 N 17750/10](#), Определениях Верховного Суда Российской Федерации от 03.09.2015 N 306-КГ15-6527 и от 11.10.2017 N 305-КГ17-6968, юридические основания для возврата переплаты по итогам финансово-хозяйственной деятельности наступают с даты представления налоговой декларации (расчета) за соответствующий налоговый (расчетный) период, но не позднее срока,

установленного для ее представления в налоговый орган.

На основании [частей 1, 2 статьи 10, пункта 1 части 9 статьи 15](#) Федерального закона от 24.07.2009 N 212-ФЗ, срок представления расчета по страховым взносам по форме РСВ-1 ПФР за 2016 год - не позднее 15.02.2017. Фактически общество представило расчет РСВ-1 ПФР за 2016 год 19.01.2017, вследствие чего именно в эту дату общество должно было узнать о факте излишней уплаты страховых взносов за 2016 год, в том числе в спорной сумме.

Общество обращалось в управление ПФР с заявлением о возврате излишне уплаченных страховых взносов, в том числе в спорной сумме, в даты 24.09.2019 и 23.10.2019, а в суд с настоящим требованием общество обратилось 27.11.2019. Соответственно, трехлетний срок обществом соблюден, отказ обществу в возврате страховых взносов являлся незаконным.

Данные выводы содержатся в [Определении](#) Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации от 12.05.2021 N 309-ЭС20-22198 по делу N А47-18534/2019 (ООО "Пассажирский альтернативный транспорт" против ИФНС России по Промышленному району г. Оренбурга, Управления ПФР в г. Оренбурге, Отделение ПФР по Оренбургской области).

15. Обеспечительные меры являются вмешательством в имущественную сферу субъекта, такое вмешательство всегда компенсируется, на что и направлено нормативное регулирование, установленное в [статье 98](#) Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации.

Общество, оспаривая решение инспекции, вынесенное по результатам налоговой проверки, заявив ходатайство о принятии судом обеспечительных мер в виде приостановления исполнения решения налогового органа.

Инспекция обратилась в суд с ходатайством о предоставлении встречного обеспечения.

После перечисления обществом встречного обеспечения на депозитный счет, судом приняты обеспечительные меры в виде приостановления действия решения инспекции.

В связи с рассмотрением дела обеспечительные меры отменены, денежные средства в полном объеме возвращены с депозитного счета суда обществу.

Общество обратилось с заявлением о выплате компенсации за невозможность длительное время (17 месяцев) распоряжаться денежными средствами, перечисленными в качестве встречного обеспечения в порядке [статьи 98](#) Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации.

Суд первой инстанции пришел к выводу о наличии правовых оснований для взыскания компенсации применив методику расчета размера негативных последствий аналогична расчету процентов за пользование чужими денежными средствами, начисляемых в порядке [статьи 395](#) Гражданского кодекса Российской Федерации.

Суд апелляционной инстанции уменьшил размер компенсации указав, что предназначение компенсации, выплачиваемой в связи с обеспечением иска, направлено на восстановление имущественного положения потерпевшего, а не на его неосновательное обогащение.

Отменяя решение суда первой инстанции и постановление апелляционного суда, кассационный суд указал, что закрепленное в [статье 98](#) Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации специальное правило не предусматривает взыскание компенсации за негативные последствия, возникшие у общества, являющегося истцом, в результате предоставления встречного обеспечения. Негативные последствия для общества наступили в результате предоставления встречного обеспечения в виде зачисления денежных средств на депозитный счет суда и не находятся в прямой причинно-следственной связи с принятием обеспечительных мер в виде приостановления действия оспариваемого решения инспекции.

Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации отменила постановление суда округа указав, что законодательством в целях полного баланса интересов сторон спорных отношений и их имущественных интересов также предусмотрены институты, закрепленные нормой [части 1 статьи 98](#) Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, а именно:

взыскание убытков или компенсации в случае нарушения имущественных интересов обеспечительными мерами. Указанной нормой предусмотрено право как ответчика, так и других лиц на защиту своих прав и (или) законных интересов, которые были нарушены обеспечением иска. Норма направлена, как следует из ее содержания, на защиту имущественных интересов любых лиц, участвующих в деле, которые в конкретном деле предоставляют встречное обеспечение (в настоящем случае - общества, так как именно оно перечислило сумму встречного обеспечения на депозитный счет суда).

Принятый судом кассационной инстанции довод инспекции о том, что взыскание убытков и компенсации в связи с обеспечением иска возможно только ответчиком и другими лицами, чьи права и (или) законные интересы нарушены указанным обеспечением, после вступления в законную силу судебного акта арбитражного суда об отказе в удовлетворении иска, но никак не лицом, инициировавшим судебное разбирательство, является неверным. Такой подход привел бы к возникновению коллизии, при которой лицо, чьи имущественные интересы были затронуты принятием обеспечительных мер, не смогло бы воспользоваться существующим правовым механизмом для защиты таких интересов, следовательно, к нарушению принципа равенства прав участников процессуальных отношений. Соответственно, общество правомерно руководствовалось [статьей 98](#) Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации при подаче искового заявления.

Кроме того, Судебная коллегия отметила, что согласно [пункту 34](#) Обзора судебной практики Верховного Суда Российской Федерации N 3, утвержденного Президиумом Верховного Суда Российской Федерации 19.10.2016, при рассмотрении судом иска о выплате компенсации на основании [статьи 98](#) Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации на истце лежит бремя доказывания возникновения у него негативных последствий и наличия причинно-следственной связи между этими последствиями и обеспечением иска.

Суды учли, что ответчик сам ходатайствовал об истребовании встречного обеспечения, соответственно, должен был понимать процессуальные и имущественные последствия своих действий. При этом, как следует из судебных актов судов первой и апелляционной инстанций, налоговый орган не представил иных расчетов, опровергающих доказательства, представленные обществом. Между тем принцип разумного процессуального поведения предполагает представление стороной доказательств, подтверждающих ее доводы, касающиеся размера компенсации ([Постановление](#) Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 12.03.2013 N 8711/12).

Вместе с тем учитывая, что суд апелляционной инстанции, руководствуясь [статьями 269-271](#) Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, уменьшил размер компенсации, изучив представленные сторонами доказательства и дав им соответствующую оценку Судебная коллегия оставила определение апелляционного суда в силе.

Данные выводы содержатся в [Определении](#) Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации от 21.04.2021 N 307-ЭС20-10839 по делу N А42-7993/2019 (ООО "Рыбоперерабатывающий комплекс" против ИФНС России по г. Мурманску).
