

**ОБЗОР
ПРАВОВЫХ ПОЗИЦИЙ, ОТРАЖЕННЫХ В СУДЕБНЫХ АКТАХ
КОНСТИТУЦИОННОГО СУДА РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ И ВЕРХОВНОГО СУДА
РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ, ПРИНЯТЫХ В ТРЕТЬЕМ КВАРТАЛЕ 2023 ГОДА
ПО ВОПРОСАМ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ**

1. В случае получения уточненного уведомления о контролируемой сделке, в котором содержится уточнение сведений об указанной в первоначальном уведомлении сделке, не являющееся значимым для целей принятия ФНС России решения о ее проверке или о проверке иной связанной с нею контролируемой сделки (устранение технических ошибок или неточностей, которые не препятствуют идентификации контролируемых сделок), двухлетний срок на принятие соответствующего решения исчисляется со дня получения налоговым органом первоначального уведомления.

В соответствии с [абзацем первым пункта 2 статьи 105.17](#) Налогового кодекса Российской Федерации проверка полноты исчисления и уплаты налогов в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами проводится должностными лицами ФНС России на основании решения его руководителя (заместителя руководителя) о проведении проверки; такое решение может быть вынесено не позднее двух лет со дня получения уведомления или извещения, указанных в [пункте 1](#) данной статьи, если иное не предусмотрено данной статьей. При этом согласно [пункту 5](#) данной статьи в рамках указанной проверки могут быть проверены контролируемые сделки, совершенные в период, не превышающий трех календарных лет (а в случае, предусмотренном [абзацем третьим пункта 2](#) этой же статьи, - в период, не превышающий пяти календарных лет), предшествующих году, в котором вынесено решение о проведении проверки.

21.05.2018 общество представило в ФНС России уведомление о контролируемых сделках за 2017 год, в котором содержались сведения в отношении 111 сделок, включая сделку по приобретению агентско-сервисных услуг, совершенную обществом в 2017 году с иностранной организацией по договору, заключенному в 2013 году. Данный договор номера не имел.

24.10.2018 общество направил в ФНС России уточненное уведомление. Основанием для его направления послужило неверное отражение обществом в первоначальном уведомлении номеров договоров по 68 сделкам, включая договор с иностранной организацией, заключенный в 2013 году (в первоначальном уведомлении факт отсутствия у этого договора номера был отражен как "N 0", а в уточненном уведомлении - "N б/н"), а также дополнение сведений о контролируемых сделках данными о еще одной сделке (приобретение сервисных услуг по не имевшему номера договору, заключенному в 2010 также с данной иностранной организацией).

29.12.2020 (с учетом сроков приостановки всех контрольных мероприятий на период действия коронавирусных ограничений) ФНС России вынесла решение о проведении проверки полноты исчисления и уплаты налогов в связи с совершением сделки по договору 2013 года между взаимозависимыми лицами - обществом и иностранной организацией.

Решениями арбитражных судов обществу было отказано в удовлетворении требования о признании недействительным указанного решения ФНС России. При рассмотрении дела общество указало, что у налогового органа отсутствовали объективные причины и установленные законом основания для определения начала течения двухлетнего срока назначения проверки с 24.10.2018 - даты представления обществом уточненного уведомления о контролируемых сделках за 2017 год, поскольку в нем содержалась новая информация об иных контролируемых сделках общества, а данные в отношении сделок с иностранной организацией не претерпели изменений и полностью соответствовали сведениям, указанным в первоначальном уведомлении. Общество полагало, ссылаясь на [пункт 2 статьи 105.17](#) Налогового кодекса Российской Федерации, что срок назначения проверки продлевается только в случае представления уточненной налоговой декларации (а не уточненного уведомления) либо в отношении тех сделок, информация о которых была изменена в уточненном уведомлении.

По мнению же правоприменительных органов, налогоплательщик не учел, что в первоначальном уведомлении им была допущена ошибка в части указания реквизитов договора, в связи с чем им было представлено 24.10.2018 уточненное уведомление. При этом налоговое законодательство Российской

Федерации не содержит положений, которые позволяли бы сделать вывод, что при незначительных изменениях в уточненном уведомлении по сравнению с первоначальным уведомлением факт представления уточненного уведомления может быть проигнорирован в целях исчисления срока, предусмотренного [пунктом 2 статьи 105.17](#) Налогового кодекса Российской Федерации.

Суды в деле заявителя согласились с доводами налогового органа о том, что первоначальное уведомление в случае подачи уточненного уведомления становится неактуальным, т.е. аннулируется. Следовательно, такое первоначальное уведомление не может являться препятствием для вынесения решения о проведении соответствующей проверки в срок, исчисляемый в течение двух лет со дня получения уточненного уведомления налогоплательщика.

Кроме того, заявитель обратился с административным иском о признании частично недействующим [абзаца второго пункта 1.2](#) Порядка заполнения формы уведомления о контролируемых сделках (приложение N 3 к приказу Федеральной налоговой службы от 07.05.2018 N ММВ-7-13/249@), в соответствии с которым в случае обнаружения неполноты сведений, неточностей либо ошибок в заполнении представленного уведомления налогоплательщик вправе направить уточненное уведомление взамен ранее представленного.

Решением, оставленным без изменения апелляционным определением Верховного Суда Российской Федерации заявителю было отказано в удовлетворении указанного административного искового заявления. При этом суды исходили из того, что оспариваемое положение не содержит правил, связанных с назначением проверки, а лишь разъясняет установленный Налоговым [кодексом](#) Российской Федерации порядок представления налогоплательщиком уточненного уведомления по утвержденной форме относительно объема входящих в него сведений.

Суды также отметили, что действующее регулирование устанавливает право налогоплательщика направить в налоговый орган именно уточненное уведомление, а не уточнение (дополнение) к первоначально поданному уведомлению, что свидетельствует о правомерности исчисления двухлетнего срока на принятие решения о проверке с момента получения налоговым органом уточненного уведомления.

Общество обратилось с жалобой в Конституционный Суд Российской Федерации. По мнению общества, [абзац первый пункта 2 статьи 105.17](#) Налогового кодекса Российской Федерации противоречит [статьям 1, 2, 15, 17 \(части 1 и 3\), 18, 19 \(части 1 и 2\), 34 \(часть 1\), 35, 46 \(часть 1\), 54, 55 \(часть 3\) и 57](#) Конституции Российской Федерации, поскольку в системе действующего правового регулирования допускает принятие ФНС России решения о проведении проверки полноты исчисления и уплаты налогов в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами в отношении конкретной сделки в течение двух лет со дня получения уточненного уведомления по контролируемым сделкам за соответствующий год вне зависимости от наличия в нем новых сведений о такой сделке.

Конституционный Суд Российской Федерации признал оспариваемую норму частично не соответствующей [Конституции](#) Российской Федерации.

Свою позицию Конституционный Суд Российской Федерации мотивировал следующим:

- согласно [абзацу второму пункта 1.2](#) Порядка заполнения формы уведомления о контролируемых сделках в случае обнаружения неполноты сведений, неточностей либо ошибок в заполнении представленного уведомления налогоплательщик вправе направить уточненное уведомление взамен ранее представленного. Данное положение, согласно [письму](#) Министерства финансов Российской Федерации от 20 февраля 2017 года N 03-12-11/1/9967, означает, что поскольку уточненное уведомление о контролируемых сделках предоставляется налогоплательщиком взамен ранее направленного уведомления, то решение ФНС России о проведении проверки контролируемых сделок может быть вынесено не позднее двух лет со дня получения им такого уточненного уведомления;

- такой подход призван обеспечить проведение налоговым органом проверок полноты исчисления и уплаты налогов в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами в достаточный для этого срок, в условиях, когда на практике налогоплательщиками в уточненном уведомлении впервые представляются сведения о конкретных контролируемых сделках или уточняются сведения о контролируемых сделках, содержащиеся в первоначальном уведомлении, являющиеся значимыми для целей принятия налоговым органом решения об их проверке;

- вместе с тем в уточненном уведомлении может содержаться уточнение сведений об указанных в первоначальном уведомлении контролируемых сделках, не являющееся значимым для целей принятия налоговым органом решения о проверке таких сделок или иных связанных с ними контролируемых сделок. Это, к примеру, сведения, направленные на устранение содержащихся в первоначальном уведомлении технических ошибок или неточностей, которые не препятствуют идентификации соответствующих контролируемых сделок. Исчисление в таком случае двухлетнего срока, в течение которого может быть принято решение о проведении проверки контролируемой сделки, со дня получения уточненного уведомления налогоплательщика не отвечает конституционным требованиям к ограничению конституционных прав именно на основании федерального закона и о законном характере деятельности налоговых органов ([статья 1, часть 1](#); [статья 2](#); [статья 15, часть 2](#); [статья 55, часть 3](#); [статья 57](#) Конституции Российской Федерации);

- при допустимости ограничения федеральным законом того или иного права в соответствии с конституционно одобряемыми целями следует использовать не чрезмерные, а только необходимые и строго обусловленные этими целями меры. Публичные интересы, перечисленные в [статье 55 \(часть 3\)](#) Конституции Российской Федерации, могут оправдывать правовые ограничения прав и свобод, только если они адекватны социально необходимому результату;

- применительно к осуществлению налоговыми органами контроля полноты исчисления и уплаты налогов изложенное означает, помимо прочего, что налоговые органы обязаны избегать формального подхода к решению вопроса о назначении и проведении проверок, включая проверку полноты исчисления и уплаты налогов в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами. Это предполагает наличие в законодательстве о налогах и сборах надлежащих критериев выбора начального момента исчисления двухлетнего срока, в течение которого налоговым органом может быть принято решение о проведении проверки контролируемой сделки, позволяющих обеспечить баланс частных и публичных интересов. При этом также предполагается, что исчисление для этих целей срока со дня получения уточненного уведомления должно быть мотивировано в соответствующем решении налогового органа, за исключением случаев, когда сведения о сделке были впервые указаны только в уточненном уведомлении, поскольку в этом случае очевидна новизна для налогового органа такой информации;

- исчисление двухлетнего срока, в течение которого может быть принято решение налогового органа о проведении проверки контролируемой сделки, во всех случаях со дня получения им уточненного уведомления налогоплательщика - независимо от объема, содержания и характера уточняемых сведений, времени получения первоначального и уточненного уведомления налогоплательщика - в отсутствие прямого указания федерального законодателя на такой порядок его исчисления не соответствует [Конституции](#) Российской Федерации, ее [статьям 1 \(часть 1\)](#), [2](#), [15 \(часть 2\)](#), [19 \(часть 1\)](#), [34 \(часть 1\)](#), [35 \(часть 1\)](#), [55 \(часть 3\)](#) и [57](#).

Конституционный Суд Российской Федерации признал [абзац первый пункта 2 статьи 105.17](#) Налогового кодекса Российской Федерации не соответствующим [Конституции](#) Российской Федерации в той мере, в какой он влечет исчисление срока на принятие ФНС России решения о проведении проверки контролируемой сделки со дня получения уточненного уведомления в том случае, когда в первоначальном уведомлении были приведены сведения об этой сделке.

Конституционный Суд Российской Федерации указал, что федеральному законодателю надлежит - исходя из требований [Конституции](#) Российской Федерации и с учетом правовых позиций Конституционного Суда Российской Федерации, выраженных в настоящем Постановлении, - внести в действующее правовое регулирование необходимые изменения. При этом федеральный законодатель не лишен возможности дифференцировать сроки для назначения ФНС России проверки контролируемой сделки при получении первоначального или уточненного уведомления, в том числе с учетом того, получено уточненное уведомление до истечения двухлетнего срока со дня получения первоначального уведомления или после его истечения.

Данные выводы содержатся в [Постановлении](#) Конституционного Суда Российской Федерации от 14.07.2023 N 41-П "По делу о проверке конституционности абзаца первого пункта 2 статьи 105.17 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобой публичного акционерного общества "Вымпел-Коммуникации".

2. Занижение налоговой базы по НДС в результате не включения в нее начисленной по результатам налоговой проверки суммы акциза является нарушением [пункта 1 статьи 154](#) Налогового кодекса Российской Федерации.

По результатам выездной налоговой проверки Обществу доначислены суммы акциза и пени по акцизу, а также НДС и соответствующие пени.

По мнению налогового органа, Обществом произведен и реализован подакцизный товар, полученный в результате смешения нескольких компонентов (разбавления подакцизной продукцией с меньшей ставкой акциза или безакцизной продукцией) до характеристик, позволяющих отнести его к дизельному топливу, однако сумма акциза в стоимость подакцизного товара не включена в нарушение [пункта 3 статьи 182](#) Налогового кодекса Российской Федерации.

В свою очередь, неначисление акциза, по мнению инспекции, привело к занижению налоговой базы по налогу на добавленную стоимость.

Не оспаривая правомерность доначисления сумм акциза общество обжаловало решение инспекции в части доначисления налога на добавленную стоимость (включая пени) а также суммы пени по акцизу, поскольку ссылалось на выполнение письменных разъяснений Минфина России.

Суд первой инстанции признал решение налогового органа законным.

Апелляционный суд решение суда первой инстанции отменил и признал оспариваемое решение незаконным.

Кассационный суд оставил в силе решение суда первой инстанции.

Верховный Суд Российской Федерации посчитал заслуживающими внимания доводы общества в части начисления НДС на акциз и передал в данной части дело на рассмотрение в Судебную коллегию по экономическим спорам.

По мнению общества, примененный налоговым органом способ доначисления НДС не соответствует требованиям [пункта 4 статьи 164](#) Налогового кодекса Российской Федерации, поскольку сумма доначисленного налога должна была определяться расчетным путем, а именно из цены сделок по розничной реализации нефтепродуктов (18/118).

Согласно позиции налогового органа, акциз подлежит включению в цену реализуемого товара и является элементом налоговой базы по налогу на добавленную стоимость на основании [пункта 1 статьи 154](#) Налогового кодекса Российской Федерации.

Отменяя состоявшиеся как в пользу общества так и в пользу налогового органа судебные акты и направляя дело на новое рассмотрение, Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации исходила из следующего.

Признание налоговой выгоды необоснованной предполагает доначисление суммы налогов, подлежащих уплате в бюджет так, как если бы налогоплательщик не злоупотреблял правом, на основании соответствующих положений Налогового [кодекса](#), регулирующих порядок исчисления и уплаты конкретного налога.

В соответствии с [пунктом 1 статьи 154](#) Налогового кодекса Российской Федерации налоговая база по налогу на добавленную стоимость при реализации налогоплательщиком товаров (работ, услуг), если иное не предусмотрено настоящей статьей, определяется как стоимость этих товаров (работ, услуг), исчисленная исходя из цен, определяемых в соответствии со [статьей 105.3](#) настоящего Кодекса, с учетом акцизов (для подакцизных товаров) и без включения в них налога.

Конституционный Суд Российской Федерации в [определении](#) от 23.10.2014 N 2320-О указал, что такой порядок исчисления и уплаты налога на добавленную стоимость не исключает, а, наоборот, предполагает необходимость установления факта изменения стоимости товаров (работ, услуг) для целей исчисления и уплаты налога на добавленную стоимость, а также определения действительной стоимости их реализации. Это, в свою очередь, позволяет определить сумму налога на добавленную стоимость, подлежащего уплате по итогам каждого налогового периода, в размере, предусмотренном Налоговым [кодексом](#) Российской Федерации.

Вводя в [главе 22](#) Налогового кодекса Российской Федерации такой налог, как акциз, правила его исчисления ([статья 194](#)), в том числе особенности механизма исчисления его итоговой суммы, федеральный законодатель признал объектом налогообложения реализацию товара ([статья 182](#)), закрепил

порядок определения налоговой базы при реализации (передаче) или получении подакцизных товаров ([статья 187](#)), а также предусмотрел право уменьшить сумму акциза по подакцизным товарам на налоговые вычеты - за отдельными исключениями ([статья 200](#)), установив тем самым все существенные элементы механизма уплаты акциза в зависимости от вида реализуемого товара.

В [постановлении](#) от 29.04.2020 N 22-П и [определении](#) от 13.03.2018 N 592-О Конституционный Суд Российской Федерации отметил, что акциз по своему экономико-правовому содержанию (сущности) призван, влияя на цену товара определенной категории, уменьшать доходность производства и реализации этого товара и тем самым становится барьером для поступления его на рынок, а значит, и для его потребления. Соответственно, федеральный законодатель вправе установить такие особенности взимания акциза при продаже, которые при всей специфике и трудностях контроля за процессом реализации обуславливали бы обложение акцизом каждой новой поставки на рынок данного подакцизного товара.

Из совокупности приведенных положений законодательства и правовых позиций усматривается, что по подакцизным товарам (продукции) акцизы являются составной частью их стоимости (цены), исходя из которой предусмотрено определение налогооблагаемой базы по НДС.

Наряду с этим, если акциз в отношении объема готовой продукции (товара) продавцом не исчислялся и не уплачивался, учитывая особую природу акциза как элемента налоговой системы, а также, что объем прав и обязанностей налогоплательщика определяется исходя из подлинного экономического содержания соответствующей операции, следует признать правомерным определение действительной стоимости подакцизного товара посредством увеличения цены реализации на сумму акциза, подлежащего исчислению и уплате в бюджет.

Следовательно, по общему правилу изменение квалификации статуса товара (с неподакцизного на подакцизный) может служить основанием для того, чтобы определить права и обязанности плательщика НДС способом, согласующимся с действительно сложившимися экономическими условиями деятельности - таким образом, как если бы налог изначально предъявлялся к уплате покупателю в рамках фактически сформированной цены, то есть с применением расчетной ставки налога к цене продажи товара.

Сходная правовая позиция относительно применения расчетного метода определения суммы НДС ранее высказывалась в определениях Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации от 20.12.2018 N [306-КГ18-13128](#), от 16.04.2019 N [302-КГ18-22744](#) и от 30.09.2019 N [307-ЭС19-8085](#).

При таких обстоятельствах, Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации пришла к выводу о доказанности налоговым органом факта занижения обществом налоговой базы по НДС при реализации полученного в результате смешивания дизельного топлива (подакцизного товара) ввиду не включения в нарушение [пункта 1 статьи 154](#) Налогового кодекса Российской Федерации в налоговую базу по НДС суммы акциза, начисленного по результатам выездной налоговой проверки.

Также Судебная коллегия согласилась с выводами судов первой инстанции и округа об отсутствии оснований для освобождения общества от уплаты 35 876 264 рублей пеней, начисленных на сумму недоимки по акцизу, в связи с применением письменных разъяснений Минфина России, на основании [пункта 8 статьи 75](#) Налогового кодекса.

Судебная коллегия указала, что при новом рассмотрении дела суду следует учесть изложенную правовую позицию, проверить доводы общества и возражения налогового органа относительно правильности определения недоимки по НДС с применением ставки 18 процентов вместо расчетной ставки 18/118, принять законный и обоснованный судебный акт.

Данные выводы содержатся в [Определении](#) Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации от 19.07.2023 N 305-ЭС23-4066 по делу N А40-21941/2022 (ООО "Татнефть-АЗС-Запад" против Межрегиональной ИФНС по крупнейшим налогоплательщикам N 3) о признании частично недействительным решения об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения.

3. Тот факт, что часть уплаченных группой налогоплательщиков налогов не была учтена в рамках осуществления налоговой реконструкции при доначислении налогов должнику, не препятствует контролирующим лицам при разрешении вопроса об их субсидиарной ответственности ссылаться на

имеющуюся переплату и на отсутствие у казны вреда, причиненного их действиями.

В отношении ООО "ЛПК "Леспром" была проведена налоговая проверка, в результате которой установлено, что в проверяемом периоде ООО "ЛПК "Леспром" получало доход в основном как субподрядчик ООО "Дорожная компания" в рамках взаимоотношений по выполнению подрядных работ и продаже добытого песка. При этом ООО "Дорожная компания", также являясь подрядной организацией, самостоятельно практически никаких работ не выполняла, 99% всех работ приходилось на ООО "ЛПК "Леспром".

Налоговый орган, признав ООО "ЛПК "Леспром" и ООО "Дорожная компания" взаимозависимыми лицами, пришел к выводу о том, что их согласованные действия по распределению выручки от выполнения одного и того же подрядного контракта фактически имели своей целью искусственное уменьшение налоговой базы и получение должником необоснованной налоговой выгоды в виде создания условий для необоснованного применения УСН (с объектом налогообложения "доходы, уменьшенные на величину расходов"). Установив факт утраты ООО "ЛПК "Леспром" права на применение упрощенной системы налогообложения во втором квартале 2013 года, инспекция исчислила его налоговые обязательства по общему режиму налогообложения за период с 01.04.2013 по 31.12.2014.

Законность решения налогового органа подтверждена вступившими в силу судебными актами трех инстанций по делу N А29-7607/2016.

Поскольку доначисления по итогам налоговой проверки ООО "ЛПК "Леспром" не были оплачены, в отношении организации инициирована процедура банкротства и требования ФНС России включены в состав реестра требований кредиторов.

Полагая, что несостоятельность должника наступила в связи с действиями ООО "Дорожная компания", Никольского В.П., конкурсный управляющий и ФНС России обратились с заявлениями о привлечении их к субсидиарной ответственности.

Судебными актами трех инстанций заявленные требования были удовлетворены. Разрешая вопрос о размере субсидиарной ответственности, суды отклонили доводы ответчиков о необходимости учета факта переплаты по начисленным за тот же период налогам на стороне компании, а также обстоятельств, установленных в рамках уголовного дела, возбужденного в отношении Никольского В.П., исходя из того, что Федеральным [законом](#) от 26.10.2002 N 127-ФЗ "О несостоятельности (банкротстве)" установлен императивный порядок расчета суммы субсидиарной ответственности, который поставлен в зависимость от размера требований, включенных в реестр требований кредиторов должника.

ООО "Дорожная компания", Никольский В.П. оспорили судебные акты, обратившись с кассационной жалобой в Верховный Суд Российской Федерации, ссылаясь на то, что суды не дали оценку доводам о необходимости снижения размера субсидиарной ответственности.

Налоговый орган возражал против удовлетворения требований подателей жалоб, указывая на недопустимость иной оценки законности решения налогового органа судом в рамках дела о банкротстве при наличии вступившего в законную силу решения суда, которым признано законным доначисление налоговых платежей должнику (согласно позиции Определений Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации от 01.03.2023 [N 310-ЭС19-28370](#) по делу N А54-2037/2017, [N 303-ЭС22-22958](#) по делу N А51-5236/2022).

Отменяя состоявшиеся по делу судебные акты и направляя дело на новое рассмотрение, Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации исходила из следующего.

По общему правилу, предусмотренному [абзацем первым пункта 11 статьи 61.11](#) Федерального закона от 26.10.2002 N 127-ФЗ "О несостоятельности (банкротстве)" (далее - Закон о банкротстве), размер субсидиарной ответственности контролирующего лица равен совокупному размеру требований кредиторов, включенных в реестр, а также заявленных после закрытия реестра и требований кредиторов по текущим платежам, оставшихся не погашенными по причине недостаточности имущества должника.

В то же время [абзац второй](#) указанного пункта допускает возможность снижения размера ответственности, если размер вреда, причиненного имущественным правам кредиторов по вине ответчика, существенно меньше размера требований кредиторов.

Согласно разъяснениям, изложенным в [пункте 29](#) Обзора судебной практики разрешения споров о несостоятельности (банкротстве) за 2022 год (утвержденного Президиумом Верховного Суда Российской Федерации 26.04.2023), основанием к уменьшению размера субсидиарной ответственности привлекаемых к ней лиц по правилам [абзаца второго пункта 11 статьи 61.11](#) Закона о банкротстве могут служить, в частности, следующие обстоятельства:

- наличие имевших место помимо действий (бездействия) ответчиков обстоятельств, повлекших неплатежеспособность должника;
- доказанная ответчиком явная несоразмерность причиненного им вреда объему реестра требований кредиторов;
- проявление ответчиком деятельного раскаяния, например, погашение вреда в причиненном размере, способствование нахождению имущества должника или иных бенефициаров и т.д.

Возражая против предъявленных к ним требований, ответчики указывали, что размер их ответственности должен быть уменьшен с учетом того, что реально причиненный бюджету ущерб существенно меньше размера включенных в реестр требований налогового органа. Пересмотрев в сторону увеличения стоимость работ, выполняемых должником, налоговый орган не уменьшил соразмерно налоговую базу компании, в результате чего налоги были исчислены и по одному, и по другому лицу по пересекающимся доходам. В свою очередь увеличение доходов должника в сделке должно было повлечь увеличение расходов компании. Если бы должник применял цены на строительные работы, определенные налоговым органом, он предъявил бы эти суммы компании, которая приняла бы к вычету НДС и учла бы дополнительные расходы при определении налога на прибыль.

Отклоняя указанные аргументы, суды указали, что эти доводы направлены на преодоление выводов налогового органа, изложенных в решении от 25.03.2016 N 09-12/01, правомерность которых подтверждена вступившим в законную силу решением арбитражного суда по делу N A29-7607/2016.

Вместе с тем, заявляя соответствующие возражения, ответчики не ставили под сомнение результаты налоговой проверки, судебные акты по делу N A29-7607/2016, судебные акты о включении требований уполномоченного органа в реестр по настоящему делу о банкротстве, а просили именно о снижении размера ответственности с учетом размера реально причиненного вреда казне. При подходе, занятом судами, в системе действующего регулирования отношений несостоятельности, предполагающего установление требований кредиторов в судебном порядке ([статьи 16, 71 и 100](#) Закона о банкротстве), снижение размера ответственности было бы невозможным, поскольку являлось бы всегда направленным на пересмотр определения о включении в реестр. Такой подход делал бы неприменимыми положения [абзаца второго пункта 11 статьи 61.11](#) Закона о банкротстве, что явно не соответствует целям законодательного регулирования.

По существу доводов ответчиков о снижении размера их ответственности Судебная коллегия отметила следующее.

Из природы НДС как косвенного (перелагаемого) налога вытекает, что само по себе отличие цены сделки, примененной в отношениях между двумя хозяйствующими субъектами, даже аффилированными (взаимозависимыми) между собой, не влечет наступление потерь казны с безусловностью.

В общем случае согласно [пункту 2 статьи 171, пункту 1 статьи 172](#) Налогового кодекса Российской Федерации сумма налога, уплаченная продавцом (исполнителем, подрядчиком) при реализации товаров (работ, услуг), принимается к вычету покупателем (заказчиком) при принятии к учету этих товаров (работ, услуг) в том же размере и в том же налоговом периоде.

Соответственно, по общему правилу уплата НДС продавцом (исполнителем, подрядчиком) в относительно больших суммах (при применении рыночных цен) сопровождалась бы принятием этих же сумм к вычету покупателем (заказчиком) при отсутствии потерь казны.

Применительно к "зеркальной" ситуации, когда реализация товаров (работ, услуг) осуществлялась по более низкой цене в сравнении с рыночной ценой, и сумма НДС по сделке между взаимозависимыми лицами также оказывается относительно низкой (в сравнении с налогом, который был бы исчислен продавцом при применении рыночной цен), доначисление НДС продавцу (подрядчику, исполнителю) должно сопровождаться предоставлением покупателю (заказчику) юридической и фактической возможности принять скорректированную сумму налога к вычету.

При выявлении факта "дробления бизнеса" налоговый орган осуществляет налоговую реконструкцию, являющуюся частным случаем материальной консолидации активов и пассивов участников группы лиц для публично-правовых целей. В подобной ситуации у налоговых органов имеются основания для определения прав и обязанностей соответствующих лиц, исходя из подлинного экономического содержания их деятельности путем консолидации доходов и исчисления налогов по общей системе налогообложения, на что обращено внимание в [пункте 4](#) 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.

Одновременно из существа данного правонарушения, как связанного с искусственным разделением налогооблагаемой деятельности, вытекает, что в целях определения объема прав и обязанностей в соответствии с действительным экономическим смыслом осуществляемой деятельности должна происходить не только консолидация доходов (прибыли) и расходов группы лиц, но также - консолидация налогов, уплаченных с соответствующих доходов, таким образом, как если бы проверяемый налогоплательщик уплачивал УСН в бюджет за подконтрольных ему лиц.

Следовательно, суммы налогов, уплаченные участниками группы в отношении дохода от искусственно разделенной деятельности должны учитываться при определении размера налоговой обязанности (недоимки) по общей системе налогообложения налогоплательщика - организатора группы (определения Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации от 23.03.2022 [N 307-ЭС21-17087](#) и [N 307-ЭС21-17713](#), от 21.07.2022 [N 301-ЭС22-4481](#), от 17.10.2022 [N 301-ЭС22-11144](#), от 23.12.2022 [N 308-ЭС22-15224](#)).

Применительно к ситуации, когда НДС начисляется одной из сторон сделки, но другая сторона - при надлежащем проведении в отношении нее налоговой проверки - вправе принять эту же сумму налога к вычету. Как следствие, умаление имущественной сферы государства не происходит и основания для субсидиарной ответственности по сути отпадают.

Объем работ, выполненных подрядчиком, входит в общий объем работ, результаты которых подрядчик передает заказчику. Стоимость работ, выполненных субподрядчиком, в любом случае формирует общую стоимость работ, по которой подрядчик передает объект заказчику, что в буквальном смысле находит отражение при составлении подрядчиком первичных учетных документов, в частности, справки о стоимости выполненных работ по [форме КС-3](#).

Следовательно, подрядчик, уплачивая налог со всей стоимости работ при передаче результата заказчику, фактически устраняет потери казны, которые формально могли возникнуть на стадии привлечения субподрядчика.

Таким образом, при определении размера реально причиненного бюджету имущественного вреда необходимо было учесть уплаченные компанией налоги с перераспределенной налоговой базы так, как если бы она уплачивала налоги в бюджет за должника, которому эта налоговая база вменена по результатам проверки. Без учета соответствующих обстоятельств выводы судов о размере субсидиарной ответственности являются преждевременными.

Данные выводы содержатся в [Определении](#) Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации от 14.08.2023 [N 301-ЭС22-27936\(1,2\)](#) по делу [N A29-8156/20171](#) о банкротстве ООО "ЛПК "Леспром" (по заявлению конкурсного управляющего Стрекаловского К.Н., ФНС России о привлечении к субсидиарной ответственности ООО "Дорожная компания", Никольского В.П.).

4. Сущность конструкции коммерческой организации, в том числе подвергшейся преобразованию из одной организационно-правовой формы в другую организационно-правовую форму, для целей [пункта 4 статьи 346.13](#) Налогового кодекса Российской Федерации, предполагает учет доходов с начала отчетного (налогового) периода.

При применении кассового метода признания доходов учитывается реально полученная налогоплательщиком выручка, а не причитающиеся ему суммы (дебиторская задолженность), за исключением случаев злоупотребления правом, когда налогоплательщиком не приведены разумные экономические причины поведения, при котором расчеты по исполненным обязательствам взаимозависимыми организациями задерживались, при наличии на их счетах достаточных денежных средств.

Закрытое акционерное общество 18.05.2015 было реорганизовано в форме преобразования в общество с ограниченной ответственностью. По результатам выездной налоговой проверки, проведенной налоговым органом в отношении ЗАО и ООО за период 2015 - 2017 годы, установлено, что как правопреемник - ООО, так и правопродшественник - ЗАО, в указанном периоде применяли упрощенную систему налогообложения с объектом налогообложения "доходы".

При этом ЗАО в 2015 году до завершения реорганизации 18.05.2015 получило доход в сумме 5 674 264,95 рубля; после указанной даты ООО получило доход 68 347 671 рубль.

Налоговый орган пришел к выводу, что для целей применения [пункта 4 статьи 346.13](#) Налогового кодекса Российской Федерации доходы ЗАО и ООО за 2015 год подлежат объединению, вследствие чего они превысили предельный уровень в 68 820 000 рублей, а ООО в рассматриваемый налоговый период утратило право на применение упрощенной системы налогообложения и подлежало налогообложению по общей системе налогообложения.

Кроме того, исчисляя доход общества, налоговый орган на основании [Постановления](#) Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 12.10.2006 N 53 "Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды" и [статьи 54.1](#) Налогового кодекса Российской Федерации учел взаиморасчеты проверяемого налогоплательщика с подконтрольными лицами, установив направленность на занижение облагаемого дохода с целью сохранения права на применение специального налогового режима.

Заявитель обосновывал свою позицию о правомерном применении УСН тем, что при определении базы для исчисления налога по упрощенной системе налогообложения вновь созданная организация - ООО не должна учитывать доходы, полученные ЗАО до реорганизации; позиция налогового органа об утрате налогоплательщиком в 2015 году права на применение упрощенной системы налогообложения является неправомерной, доначисление налогов, уплачиваемых в связи с применением общей системы налогообложения, незаконно.

Суд первой инстанции признал частично недействительным решение налогового органа, поскольку пришел к выводу, что при определении базы для исчисления налога по УСН вновь созданная организация - ООО не должна учитывать доходы, полученные ЗАО до реорганизации.

Апелляционный суд не согласился с позицией суда первой инстанции, и, с учетом тех же норм права, в том числе, отметил, что в силу [пункта 5 статьи 58](#) Гражданского кодекса Российской Федерации при реорганизации в виде изменения организационно-правовой формы обязанности первоначального юридического лица не прекращаются, а остаются за ним в том состоянии, в котором находились на момент их возникновения; обязанность по определению налоговой базы по УСН у ООО за 2015 год существует без изменения с 01.01.2015, сохраняется порядок исчисления налогов, который применялся ЗАО. Кроме того, суд согласился с позицией налогового органа о взаиморасчетах проверяемого налогоплательщика с подконтрольными лицами.

Суд округа счел позицию суда первой инстанции относительно применения УСН проверяемым налогоплательщиком правильной, доводы налогового органа применительно к взаиморасчетам проверяемого налогоплательщика с подконтрольными лицами неверными и отменил постановление суда апелляционной инстанции.

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

Как следует из [пункта 5 статьи 58](#) Гражданского кодекса Российской Федерации, при преобразовании юридического лица одной организационно-правовой формы в юридическое лицо другой организационно-правовой формы права и обязанности реорганизованного юридического лица в отношении других лиц не изменяются, за исключением прав и обязанностей в отношении учредителей (участников), изменение которых вызвано реорганизацией. В развитие данной нормы, как установлено в [пункте 9 статьи 50](#) Налогового кодекса Российской Федерации, при преобразовании одного юридического лица в другое правопреемником реорганизованного юридического лица в части исполнения обязанностей по уплате налогов признается вновь возникшее юридическое лицо.

Соответственно, само по себе преобразование одного юридического лица в другое не влечет налоговых последствий, за исключением тех, которые прямо следуют из законодательства.

В силу общего положения - [пункта 1 статьи 55](#) Налогового кодекса Российской Федерации, под налоговым периодом понимается календарный год или иной период времени применительно к отдельным налогам, по окончании которого определяется налоговая база и исчисляется сумма налога, подлежащая уплате.

Установление в налоговом законодательстве, применительно к конкретному налогу, такого временного параметра, как налоговый (отчетный) период, направлено на однозначное определение совокупности налогооблагаемых операций (фактов), имевших место в деятельности налогоплательщика в течение этого периода. Данная позиция следует, в том числе, из [Определения](#) Верховного Суда Российской Федерации от 26.09.2017 N 305-КГ17-6981.

Для целей УСН, как это предусмотрено в [статье 346.19](#) Налогового кодекса Российской Федерации, налоговым периодом признается календарный год; отчетными периодами признаются первый квартал, полугодие и девять месяцев календарного года. При этом как положения [статьи 55](#) Налогового кодекса Российской Федерации, так и положения иных норм Налогового [кодекса](#) Российской Федерации прямо не регламентируют особенности исчисления налогового периода применительно к УСН при преобразовании одного юридического лица в другое.

[Пункт 4 статьи 346.13](#) Налогового кодекса Российской Федерации (в редакции, действовавшей в 2015 году) с учетом [Приказа](#) Минэкономразвития России от 29.10.2014 N 685 "Об установлении коэффициентов-дефляторов на 2015 год" предусматривал, что если по итогам отчетного (налогового) периода доходы налогоплательщика, определяемые в соответствии со [статьей 346.15](#) и [подпунктами 1 и 3 пункта 1 статьи 346.25](#) Налогового кодекса Российской Федерации, превысили 68 820 000 рублей, такой налогоплательщик считается утратившим право на применение УСН с начала того квартала, в котором допущены указанное превышение.

В соответствии с [пунктом 3 статьи 3](#) Налогового кодекса Российской Федерации налоги и сборы должны иметь экономическое основание и не могут быть произвольными. Соответственно, для целей [пункта 4 статьи 346.13](#) Налогового кодекса Российской Федерации исчисление доходов с начала отчетного (налогового) периода имеет экономическое основание - отграничение субъектов малого и среднего предпринимательства, имеющих право на применение соответствующего специального налогового режима, от прочих субъектов. Преобразование одного юридического лица в другое налогооблагаемых для УСН экономических последствий не влечет, вследствие чего в отсутствие прямых указаний в налоговом законодательстве не может влиять на установленный способ исчисления доходов. При ином подходе, допустимое гражданским законодательством многократное преобразование организации из одной организационно-правовой формы в другую в течение календарного года каждый раз предполагало бы и возможность нового учета доходов для целей УСН, что очевидно не согласуется с целями данного специального налогового режима.

Таким образом, сущность конструкции коммерческой организации, в том числе подвергшейся преобразованию из одной организационно-правовой формы в другую организационно-правовую форму, для целей [пункта 4 статьи 346.13](#) Налогового кодекса Российской Федерации, предполагает учет доходов с начала отчетного (налогового) периода, то есть, в настоящем случае, с 01.01.2015. Соответственно, обязанность ООО по определению налоговой базы по УСН за 2015 год существует без изменения с 01.01.2015.

Применительно к вопросу учета для целей налогообложения дебиторской задолженности, имеют место соответствующие разъяснения высших судебных органов, которые состоят в том, что в случае применения кассового метода признания доходов учитывается реально полученная налогоплательщиком выручка, а не причитающиеся ему суммы (дебиторская задолженность), а прекращение обязательства зачетом встречного однородного требования - является правом стороны, в связи с чем, само по себе наличие такой возможности еще не влечет за собой налоговые последствия (в том числе [пункт 5](#) 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; [Постановление](#) Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 19.03.2013 N 13598/12). Однако данные разъяснения касаются ситуаций, в которых в отношениях между налогоплательщиком и его контрагентом отсутствуют признаки взаимозависимости.

Как следует из ряда актов Конституционного Суда Российской Федерации (в том числе [Постановление](#) от 06.06.2019 N 22-П, [Определение](#) от 21.05.2015 N 1036-О), применение налогоплательщиком специального режима налогообложения, как правило, связано с уменьшением общего размера налоговых обязательств. Исходя из [Постановления](#) Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 23.03.2010 N 16377/09 право на применение специального налогового режима должен обосновать налогоплательщик. Таким образом, с учетом [пункта 1](#) Постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 12.10.2006 N 53 "Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды", применение налогоплательщиком специального налогового режима в виде УСН является разновидностью налоговой выгоды, поскольку направлено на уменьшение размера налоговой обязанности.

Соответственно, с учетом [пункта 6](#) Постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 12.10.2006 N 53, взаимозависимость участников сделок, в совокупности и взаимосвязи с иными обстоятельствами, может свидетельствовать о получении налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды. В [пункте 4](#) 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, отмечается, что налоговый орган не лишен права приводить доказательства, указывающие на направленность действий налогоплательщика и взаимозависимых с ним лиц в обход установленных [главой 26.2](#) Налогового кодекса Российской Федерации ограничений в применении УСН как специального налогового режима, предназначенного для субъектов малого и среднего предпринимательства. Правовая позиция Верховного Суда Российской Федерации, изложенная, в том числе, в [Определении](#) от 23.12.2022 N 308-ЭС22-15224, предполагает, что действия, направленные в обход установленных [главой 26.2](#) Налогового кодекса Российской Федерации ограничений в применении УСН как специального налогового режима, предназначенного для субъектов малого и среднего предпринимательства, могут быть квалифицированы в качестве злоупотребления правом.

Апелляционный суд, принимая постановление, обоснованно согласился с позицией налогового органа, в соответствии с которой имела место полная подконтрольность кредитора и дебиторов, и возможность манипулирования финансовыми потоками с целью не допустить превышение установленных пределов для сохранения возможности остаться на УСН.

Разумные экономические причины поведения, при котором расчеты по исполненным обязательствам перед обществом взаимозависимыми организациями задерживались, при наличии на их счетах достаточных денежных средств, налогоплательщиком не приведены и судами не установлены.

Данные выводы содержатся в [Определении](#) Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации от 22.08.2023 N 302-ЭС23-2531 по делу N А33-3588/2021 (ООО "Раздолинский строительный участок" против Межрайонной ИФНС N 17 по Красноярскому краю) о признании частично недействительным решения, принятого по результатам выездной налоговой проверки.

5. Налоговая база по налогу на прибыль организаций закрытого обособленного подразделения за предыдущие отчетные периоды текущего календарного года подлежит отражению во всех декларациях по обособленному подразделению, представляемых до конца текущего налогового периода, поскольку закрытие обособленного подразделения ее не обнуляет.

[Пункт 2.7](#) Порядка заполнения налоговой декларации по налогу на прибыль организаций, утвержденного Приказом ФНС России от 23.09.2019 N ММВ-7-3/475@, предусматривает, что в случае принятия организацией решения о прекращении деятельности (закрытии) своего обособленного подразделения декларации по налогу на прибыль за последующие (после закрытия) отчетные периоды и текущий налоговый период представляются в налоговый орган по месту нахождения организации.

По мнению заявителя, данное положение противоречит [статье 18](#) Конституции Российской Федерации, [пункту 2 статьи 4](#) и [пункту 1 статьи 289](#) Налогового кодекса Российской Федерации, поскольку законом не установлено полномочие ФНС России по утверждению порядка представления налоговых деклараций по налогу на прибыль в случае принятия организацией решения о закрытии своего обособленного подразделения, а [статья 289](#) Налогового кодекса Российской Федерации не содержит обязанности по представлению налоговых деклараций по налогу на прибыль по закрытому обособленному подразделению в налоговый орган по месту нахождения головной организации. Кроме того, требование о представлении декларации по закрытому обособленному подразделению носит исключительно формальный характер, поскольку идентичные сведения представляются налогоплательщиком в тот же

налоговый орган и в те же сроки в составе декларации по головной организации ([Приложение N 5](#) к Листу 02).

Верховный Суд Российской Федерации отказал в удовлетворении административного искового заявления исходя из следующего.

Полномочие ФНС России по утверждению форм и порядка заполнения налоговых деклараций прямо предусмотрено [пунктом 7 статьи 80](#) Налогового кодекса Российской Федерации, [пунктом 5.9.36](#) Положения о Федеральной налоговой службе, утвержденного Постановлением Правительства Российской Федерации от 30.09.2004 N 506.

Налогоплательщики, независимо от наличия у них обязанности по уплате налога и (или) авансовых платежей по налогу, особенностей исчисления и уплаты налога, обязаны по истечении каждого отчетного и налогового периода представлять в налоговые органы по месту своего нахождения и месту нахождения каждого обособленного подразделения соответствующие налоговые декларации.

Поскольку налоговая декларация по обособленному подразделению должна содержать информацию о налоговой базе по налогу на прибыль, исчисленной нарастающим итогом с начала налогового периода ([пункт 2 статьи 286](#) Налогового кодекса Российской Федерации), закрытие обособленного подразделения не "обнуляет" налоговую базу такого обособленного подразделения за предыдущие отчетные периоды текущего календарного года, а значит - она подлежит отражению во всех декларациях по обособленному подразделению, представляемых до конца текущего налогового периода.

Изменение места представления налоговых деклараций по закрытому обособленному подразделению (в налоговый орган по месту нахождения головной организации) обусловлено исключительно порядком снятия с учета в налоговых органах обособленных подразделений организаций - в течение 10 дней со дня получения сообщения (заявления) налогоплательщика ([пункт 5 статьи 84](#) Налогового кодекса Российской Федерации). Снятие с учета закрытого обособленного подразделения организации не освобождает налогоплательщика (который продолжает существовать) от обязанности представлять налоговые декларации в том числе по закрытому обособленному подразделению.

Кроме того, показатели отчетности закрытого обособленного подразделения могут измениться в последующих отчетных периодах до окончания календарного года (в частности, при снижении налоговой базы по организации в целом вся начисленная за это время сумма авансовых платежей налога на прибыль подлежит уменьшению, в том числе и в доле, приходящейся на ликвидированное обособленное подразделение).

Представление налоговой декларации по закрытому обособленному подразделению позволяет обеспечить достоверное отражение итогового финансового результата по окончании налогового периода, в котором обособленное подразделение осуществляло свою деятельность, при необходимости - сформировать переплату по налогу на прибыль именно по данному обособленному подразделению и обеспечить возврат излишне уплаченных авансовых платежей с минимальными административными и временными издержками.

Данные выводы содержатся в [Решении](#) Верховного Суда Российской Федерации от 20.09.2023 по делу N АКПИ23-561 (ООО "Таможенно-брокерский консалтинг" против ФНС России) о признании частично недействующим [пункта 2.7](#) Порядка заполнения налоговой декларации по налогу на прибыль организаций, утвержденного Приказом ФНС России от 23.09.2019 N ММВ-7-3/475@.

6. При отсутствии в законе положений, свидетельствующих о том, что субсидия может быть использована исключительно на заработную плату работникам, при получении данной субсидии денежные средства могут быть распределены на любые расходы для осуществления деятельности, без обязательного распределения исключительно на выплату заработной платы и уплату НДФЛ.

Общество включено в реестр получателей меры поддержки, предусмотренной Законом Республики Крым от 25.06.2020 N 83-ЗРК/2020 "О некоторых мерах поддержки организаций и индивидуальных предпринимателей, в наибольшей степени пострадавших в условиях ухудшения ситуации в результате распространения новой коронавирусной инфекции" (далее - Закон N 86-ЗРК/2020), обществом получены денежные средства в качестве меры поддержки в апреле и мае 2020 года.

Согласно подпункту "г" пункта 6 статьи 6 Закона N 86-ЗРК/2020 получатель меры поддержки, если его режим налогообложения предусматривает уплату налога на доходы физических лиц, обязуется оплатить налог на доходы физических лиц не менее 13 процентов от суммы полученной меры поддержки.

УФНС России по Республике Крым установлен факт несоблюдения обществом данного условия, что послужило основанием для обращения Министерства экономического развития Республики Крым с заявлением о возврате выплаченной суммы меры поддержки.

Возражая против требований Министерства общество указало, что при получении субсидии денежные средства могут быть использованы на любые расходы для осуществления деятельности, без обязательного распределения исключительно на выплату заработной платы, что следует из пункта 3 статьи 2 Закона N 86-ЗРК/2020. Суммы полученной субсидии израсходованы обществом на компенсацию текущих расходов, а заработная плата, облагаемая налогом на доходы физических лиц, в апреле и мае 2020 года не начислена и не выплачена. В этой связи, по мнению общества, у него не возникает обязанность налогового агента удержать и уплатить в бюджет соответствующие суммы налога на доходы физических лиц. Кроме того, сумма субсидии включена в налогооблагаемый доход по упрощенной системе налогообложения за 2020 год, с которого уплачен налог.

Суды первой и апелляционной инстанций отказали в удовлетворении исковых требований Министерства, поскольку общество не нарушило условия предоставления и использования меры поддержки.

Постановлением суда кассационной инстанции судебные акты нижестоящих инстанций отменены, требования Министерства удовлетворены, поскольку в отсутствие доказательств выплаты в пользу работника меры поддержки перечисленные обществу на работника денежные средства не соответствуют экономическому основанию такой компенсационной выплаты.

Не согласившись с позицией суда округа, общество обратилось с кассационной жалобой в Верховный Суд Российской Федерации.

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

Судами первой и апелляционной инстанций сделан вывод о том, что средства субсидии подлежат возврату, если они использованы на цели, не связанные с деятельностью хозяйствующего субъекта - получателя субсидии. При использовании мер поддержки обществом не допущено нарушений.

Полученная субсидия была использована обществом на сопровождение и аккредитацию в торговой процедуре для возобновления хозяйственной деятельности в период неблагоприятной экономической ситуации, связанной с распространением новой коронавирусной инфекции.

Судебная коллегия согласилась с выводом судов о том, что субсидия не должна быть использована исключительно на выплату заработной платы работникам, поскольку из содержания норм Закона N 86-ЗРК/2020 действительно не следует такая обязанность получателя компенсационной выплаты.

Словосочетание "в том числе", исходя из разъяснения, содержащегося в "Словаре русского языка" (Издательство РАН, Институт лингвистических исследований, под редакцией А.П. Евгеньевой, 1999 год), означает "включая", а не "исключительно", как полагает министерство.

Таким образом, при наличии в Законе N 86-ЗРК/2020 вышеизложенных положений, не свидетельствующих о том, что субсидия может быть использована исключительно на заработную плату работникам, действия общества следует признать основанными на разумных ожиданиях, вытекающих из вышеуказанных положений Закона, содержащих соответствующие формулировки.

Цель предоставления компенсационной выплаты также достигнута, поскольку полученная субсидия направлена на поддержание хозяйственной деятельности общества, численность работников сохранена.

Пунктом 4 статьи 226 Налогового кодекса Российской Федерации предусмотрено, что налоговые агенты обязаны удержать начисленную сумму налога непосредственно из доходов налогоплательщика при их фактической выплате.

Судами установлено, что общество состоит из одного человека, которому выплата заработной платы в апреле и мае 2020 года не производилась.

Таким образом, у общества, как налогового агента, отсутствовала обязанность для уплаты налога на доходы физических лиц.

Полученная субсидия включена в налогооблагаемый доход по упрощенной системе налогообложения за 2020 год, с которого уплачен соответствующий налог, что следует из письма Инспекции от 03.06.2022 N 06-28/13008.

Эти обстоятельства были учтены судами первой и апелляционной инстанций.

Данные выводы содержатся в [Определении](#) Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации от 07.09.2023 N 310-ЭС23-3056 по делу N A83-24654/2021 (Министерство экономического развития Республики Крым против ООО "Алеф-Альянс"; третьи лица: ИФНС России по г. Симферополю, УФНС России по Республике Крым) о возврате средств меры поддержки.