

ОБЗОР

правовых позиций, отраженных в судебных актах Конституционного Суда Российской Федерации и Верховного Суда Российской Федерации, принятых в третьем квартале 2025 года по вопросам налогообложения.

1. Для целей взимания НДС при ввозе товаров на территорию Российской Федерации безвозмездно передаваемые поставщиком детали взамен бракованных признаются товарами, при этом Налоговым кодексом Российской Федерации не установлено особенностей для последующего принятия к вычету «ввозного» НДС, уплаченного при замене дефектных деталей оборудования в рамках гарантийных обязательств поставщика.

На основании заключенных с иностранными поставщиками контрактов общество (покупатель) в 2019 г. приобрело оборудование, уплатив НДС при его ввозе на территорию Российской Федерации, и заявило данный налог к вычету в 1 и 3 кварталах 2019 г. Указанное оборудование использовалось обществом в своей производственной деятельности, облагаемой НДС.

В 3 квартале 2022 г. иностранные поставщики в связи с претензией общества осуществили безвозмездную поставку запасных частей для замены дефектных деталей оборудования в рамках его гарантийного обслуживания. При этом уплата таможенных платежей при ввозе новых запасных частей осуществлена обществом согласно условиям дополнительных соглашений к контрактам от своего имени и за счет собственных средств.

Уплаченный им при ввозе НДС по запасным частям общество включило в состав налоговых вычетов, заявив НДС к возмещению за 3 квартал 2022 г. в заявительном порядке в соответствии со статьей 176.1 Налогового кодекса Российской Федерации.

Налоговым органом было принято решение о возмещении из бюджета заявленной суммы налога.

Впоследствии решениями налогового органа, вынесенными по результатам камеральной проверки декларации, обществу отказано в возмещении суммы НДС по операциям по поставке и замене дефектных деталей в оборудовании и предписано вернуть в бюджет излишне полученный НДС.

Основанием для отказа в возмещении НДС послужили выводы налогового

органа, которые были поддержаны судами трех инстанций о том, что налогоплательщиком не выполнены предусмотренные статьями 171 и 172 Налогового кодекса Российской Федерации условия для применения налоговых вычетов по ввезенным спорным запасным частям: запчасти продавцами фактически не поставлялись (договоры купли-продажи не заключались), стоимость спорных деталей иностранными продавцами к оплате обществу не предъявлялась, а осуществлялось исполнение ранее заключенных контрактов в части гарантийных обязательств продавцов перед покупателем по замене дефектных деталей (т.е. продавцы безвозмездно устранили недостатки поставленного оборудования).

Отменяя состоявшиеся по делу судебные акты и удовлетворяя требования общества, Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации исходила из следующего.

Ввоз товаров на территорию Российской Федерации выделен в качестве самостоятельного объекта налогообложения по НДС (подпункт 4 пункта 1 статьи 146 Налогового кодекса Российской Федерации). При этом действующее законодательство не предусматривает особенностей исчисления или освобождения от НДС на таможне в отношении товаров, ввозимых взамен бракованных без дополнительной оплаты поставщику. Таким образом, при ввозе безвозмездно передаваемых для замены деталей для целей взимания ввозного НДС эти детали признаются товарами.

Общество от своего имени и за счет собственных средств уплатило на таможне НДС со стоимости новых деталей, ввозимых взамен бракованных, следовательно, сформировало источник возмещения из бюджета НДС.

На основании положений пункта 2 статьи 171 и пункта 1 статьи 172 Налогового кодекса Российской Федерации суммы НДС, уплаченные налогоплательщиком при ввозе товаров на территорию Российской Федерации в таможенных процедурах выпуска для внутреннего потребления, переработки для внутреннего потребления, временного ввоза и переработки вне таможенной территории, подлежат вычетам в случае использования этих товаров для осуществления операций, облагаемых НДС, после принятия их на учет и при наличии документов, подтверждающих фактическую

уплату сумм налога при ввозе товаров на территорию Российской Федерации.

Каких-либо иных требований и особенностей для принятия к вычету НДС, уплаченного при ввозе товаров на территорию Российской Федерации, в том числе при замене дефектных деталей оборудования в рамках гарантийных обязательств, Кодексом не установлено.

Условий о том, что ввозимый товар должен быть оплачен налогоплательщиком для возможности принятия им к вычету таможенного НДС, глава 21 Налогового кодекса Российской Федерации не содержит.

Таким образом, НДС, уплаченный при ввозе спорных деталей, может быть принят к вычету при соблюдении общих условий, предусмотренных статьями 171 и 172 Налогового кодекса Российской Федерации, а именно:

- 1) фактическое перемещение товаров через таможенную границу Российской Федерации,
- 2) уплата налога таможенными органами,
- 3) принятие импортированных товаров к учету,
- 4) приобретение товара либо для осуществления деятельности, облагаемой НДС (подпункт 1 пункта 2 статьи 171 Налогового кодекса Российской Федерации), либо для перепродажи (подпункт 2 пункта 2 статьи 171 Налогового кодекса Российской Федерации).

Общество в ходе рассмотрения дела указывало на выполнение им вышеуказанных условий для применения вычета по НДС: запасные части ввезены на территорию Российской Федерации в таможенном режиме выпуска для внутреннего потребления, НДС уплачен в полном объеме за счет собственных средств налогоплательщика, запасные части приняты налогоплательщиком на учет и предназначены для осуществления деятельности, облагаемой НДС.

Судами установлен ввоз запасных частей на территорию Российской Федерации в таможенном режиме выпуска для внутреннего потребления, уплата ввозного НДС в полном объеме и принятие запасных частей к учету. При этом налоговым законодательством не определено, что следует понимать под принятием на учет, поэтому должны применяться правила бухгалтерского учета. Принятие на учет

запасных частей подтверждено приходными ордерами. Налоговым органом данные обстоятельства не оспаривались.

Общество в ходе рассмотрения дела сообщало, что запасные части предназначены для осуществления операций, облагаемых НДС, а именно: используются в ремонте оборудования, непосредственно участвующего в производственной деятельности (производстве фанеры, которая затем направляется на продажу). Спорные запасные части списаны обществом на ремонт оборудования, что подтверждено документально и не оспаривалось налоговым органом. Однако суды при рассмотрении дела пришли к выводу, что обществом не подтверждено использование запасных частей в деятельности, облагаемой НДС.

При указанных обстоятельствах выводы судов о невыполнении обществом предусмотренных статьями 171 и 172 Налогового кодекса Российской Федерации условий для применения налоговых вычетов по ввезенным запасным частям не могут быть признаны правомерными.

Неправильное применение судами норм материального права лишило общество возможности возместить налог из бюджета при наличии сформированного экономического источника и при выполнении им необходимых условий для его применения.

Данные выводы содержатся в Определении Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации от 21.08.2025 № 301-ЭС25-3037 по делу № А28-11784/2023 (ООО «Мурашинский фанерный завод» против УФНС России по Кировской области) о признании частично недействительными решений.

2. В условиях действующего правового регулирования при взимании НДФЛ налоговый агент, не исполнивший свою обязанность по исчислению, удержанию и перечислению налога в бюджет, оплачивает данный налог за счет собственных средств. Возложение такой обязанности на налогового агента следует рассматривать в качестве праввосстановительной меры, обеспечивающей исполнение обязанности по восполнению недоимки в бюджет вследствие

допущенных налоговым агентом неправомерных действий. Размер штрафа, предусмотренного статьей 123 Налогового кодекса Российской Федерации, подлежит определению в процентном соотношении от суммы, подлежащей удержанию и (или) перечислению налоговым агентом в бюджет, а не от неуплаченной суммы налога. В случае переквалификации гражданско-правовых договоров в трудовые переплата работников по налогу на профессиональный доход (НПД) не может быть произвольно зачтена в счет уплаты НДФЛ в отсутствие соответствующего волеизъявления плательщика НПД, что не исключает права налогоплательщиков в добровольном порядке распорядиться данной суммой в счет исполнения соответствующих обязательств налогового агента.

По результатам проведенной инспекцией камеральной налоговой проверки представленного обществом расчета по налогу на доходы физических лиц за 6 месяцев 2022 года вынесено решение о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения, в соответствии с которым обществу начислен налог на доходы физических лиц (как налоговому агенту) и штраф по пункту 1 статьи 123 Налогового кодекса Российской Федерации за неправомерное неудержание и неперечисление налоговым агентом в установленный срок налога на доходы физических лиц.

Инспекция при проведении проверки установила, что общество не исполнило обязанности налогового агента, а именно: не исчислило, не удержало и не перечислило в бюджет налог на доходы физических лиц при выплате вознаграждения физическим лицам, оформленным плательщиками налога на профессиональный доход, которые фактически такую деятельность не осуществляли.

Отказывая в удовлетворении заявленных требований, суд первой инстанции поддержал выводы налогового органа о том, что между обществом и «самозанятыми» физическими лицами фактически сложились трудовые отношения, установив, что заявителем совершены умышленные действия, направленные на уклонение от уплаты налога на доходы физических лиц.

Отменяя в части решение суда первой инстанции, суд апелляционной инстанции

исходил из того, что при расчете суммы подлежащего доначислению обществу налога на доходы физических лиц при переквалификации характера правоотношений между ним и физическими лицами (самозанятыми), которым был выплачен доход, сумма доначисленного налога подлежит уменьшению на сумму уплаченного самозанятыми налога на профессиональный доход ввиду того, что указанные налоги рассчитаны от одного и того же дохода, но с применением различных ставок, при этом указанные суммы налога на профессиональный доход уже поступили в бюджет, значит, доначисление обществу сумм налога на доходы физических лиц по указанным основаниям обоснованно, за исключением уже перечисленной в бюджетную систему Российской Федерации суммы в виде налога на профессиональный доход. Также апелляционный суд уменьшил размер штрафа.

Суд кассационной инстанции согласился с выводами суда апелляционной инстанции.

Отменяя состоявшиеся по делу судебные акты судов апелляционной и кассационной инстанций и оставляя в силе решение суда первой инстанции в части штрафа, а также отменяя судебные акты всех инстанций в части доначисления НДФЛ и направляя дело в указанной части на новое рассмотрение, Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации исходила из следующего.

В связи с утратой силы с 01.01.2023 пункта 9 статьи 226 Налогового кодекса Российской Федерации в данную статью Федеральным законом от 28.12.2022 № 565-ФЗ введен пункт 10, согласно которому в случае выявления по результатам проведенной налоговым органом налоговой проверки факта неправомерного неудержания налоговым агентом сумм налога указанные суммы налога подлежат доначислению налоговому агенту.

Таким образом, в условиях действующего правового регулирования при взимании налога на доходы физических лиц налоговый агент, не исполнивший свою обязанность по исчислению, удержанию и перечислению налога в бюджет, уплачивает данный налог за счет собственных средств. Возложение такой обязанности на налогового агента следует рассматривать в качестве

правовосстановительной меры, обеспечивающей исполнение обязанности по восполнению недоимки в бюджет вследствие допущенных налоговым агентом неправомерных действий.

В данном деле обществом в нарушение положений статьи 226 Налогового кодекса Российской Федерации ни одна из указанных обязанностей налогового агента исполнена не была, фактически инспекцией было установлено бездействие налогового агента, влекущее наступление последствий, предусмотренных соответствующими нормами Налогового кодекса Российской Федерации.

Субъектом правонарушения, ответственность за которое предусмотрена пунктом 1 статьи 123 Налогового кодекса Российской Федерации, является налоговый агент, а объективная сторона состоит в невыполнении именно налоговым агентом своей обязанности по удержанию и перечислению НДФЛ в бюджет (в соответствии с положениями статьи 226 Налогового кодекса Российской Федерации).

Законодатель характеризует данное налоговое правонарушение как виновное бездействие лица, на которое налоговым законом возложены обязанности по своевременному исчислению, удержанию у налогоплательщика и перечислению налогов в бюджетную систему Российской Федерации. Следовательно, нарушения, допущенные налоговым агентом при уплате налога за налогоплательщика, требуют мер государственного принуждения, пропорциональных опасности таких нарушений, что согласуется с конституционными установлениями в налоговой сфере (статья 57 Конституции Российской Федерации, Постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 06.02.2018 № 6-П).

Таким образом, штраф по статье 123 Налогового кодекса Российской Федерации установлен не за неуплату налога, повлекшую причинение ущерба бюджету, а за неисполнение обязанности налогового агента, которая состоит из нескольких обязательных элементов: обязанность по перечислению сумм подлежащего уплате налога неотделима от обязанности по ее удержанию, а последняя, в свою очередь, не осуществима в случае невозможности исчислить сумму дохода и рассчитать подлежащую уплате сумму налога.

Соответственно размер штрафа, предусмотренного статьей 123 Налогового

кодекса Российской Федерации, подлежит определению в процентном соотношении от суммы, подлежащей удержанию и (или) перечислению налоговым агентом в бюджет, а не от неуплаченной суммы налога, как, например, указано в статье 122 Налогового кодекса Российской Федерации. Такая правовая позиция закреплена в пункте 21 постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 30.07.2013 № 57 «О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации».

Следовательно штраф, рассчитанный инспекцией в оспариваемом решении исходя из общего размера начисленного обществу налога на доходы физических лиц, вопреки выводу судов апелляционной и кассационной инстанций, не подлежал корректировке на суммы уплаченных работниками - физическими лицами налога на профессиональный доход, поскольку нахождение уплаченного НПД в бюджете само по себе не свидетельствует о том, что обязанность налогового агента исполнена надлежащим образом.

Оценивая правомерность действий судов при рассмотрении настоящего спора по установлению действительного размера налогового обязательства по НДФЛ, вменяемого обществу как налоговому агенту, и учета сумм налога, уплаченных физическими лицами, осуществляющими деятельность, облагаемую НПД, Судебная коллегия отметила следующее.

В силу пункта 1 статьи 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации, а также пунктов 3 и 7 постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» и доказательств, собранных и исследованных налоговым органом и положенных в основу принятых по делу судебных актов, включая показания физических лиц - работников, заключивших договоры на оказание услуг (выполнение работ), следует, что действия общества по заключению данных договоров фактически были направлены на обход нормативных положений налогового законодательства в целях экономии на уплате страховых взносов и возможной минимизации при уплате НДФЛ, что надлежит

квалифицировать в качестве злоупотребления правом.

По общему правилу в целях определения объема прав и обязанностей в соответствии с действительным экономическим смыслом осуществляемой деятельности должна происходить не только консолидация доходов (прибыли) группы лиц, но также консолидация налогов, уплаченных с соответствующих доходов, таким образом, как если бы проверяемый налогоплательщик уплачивал налог в бюджет за подконтрольных ему лиц. Такая позиция неоднократно высказывалась Судебной коллегией по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации в определениях от 23.03.2022 № 307-ЭС21-17087, № 307-ЭС21-17713, от 21.07.2022 № 301-ЭС22-4481 и сохраняет свою актуальность.

Однако в рассматриваемой ситуации имела место переквалификация гражданско-правового договора в трудовой договор, что не тождественно объединению бизнеса либо объединению имущества работодателя и работника. Налоговый агент в этом случае не может распоряжаться по своему усмотрению денежными средствами, выплаченными в качестве дохода (зарботной платы) физическому лицу - работнику, как это возможно налогоплательщиками, умышленно и совместно перечислявшими друг другу денежные средства в схеме «дробления бизнеса». Суммы налога, уплаченные физическими лицами, перешедшими на специальный налоговый режим в порядке, установленном Федеральным законом от 27.11.2018 № 422-ФЗ «О проведении эксперимента по установлению специального налогового режима «Налог на профессиональный доход» (далее – Закон № 422-ФЗ), могут быть скорректированы ими в случае возврата денежных средств, полученных в счет оплаты товаров (работ, услуг, имущественных прав), или некорректного ввода таких сведений (статья 8 Закона № 422-ФЗ).

Следовательно, возникшая в результате такой корректировки переплата (положительное сальдо единого налогового счета) находится в распоряжении физического лица и подлежит возврату только по его заявлению. В этой связи названная переплата налога не может быть произвольно зачтена в счет уплаты НДФЛ в отсутствие соответствующего волеизъявления плательщика НПД, что не исключает права налогоплательщиков в добровольном порядке распорядиться данной суммой в

счет исполнения соответствующих обязательств налогового агента.

Судебная коллегия полагает необходимым отметить, что законность оспариваемых решений, действий (бездействия) налогового органа нельзя рассматривать лишь как формальное соответствие требованиям правовых норм. В свою очередь нормы законодательства о налогах и сборах, как это следует из ряда решений Конституционного Суда Российской Федерации, должны отвечать конституционным критериям правомерного налогообложения, налоговые обязательства производны от экономической деятельности, а налоги установлены в их общей системе сообразно их существу, имея в виду экономическую обоснованность.

Таким образом, конституционные принципы налогообложения требуют учета фактической способности плательщика к уплате публично-правовых обязательных платежей в определенном законодателем размере, что обеспечивается путем обложения именно экономической выгоды плательщика, полученной в ходе ведения хозяйственной деятельности, его реального (чистого) дохода (постановления Конституционного Суда Российской Федерации от 22.06.2009 № 10-П, от 24.03.2017 № 9-П, от 14.02.2024 № 6-П и др.).

Это означает, что обязанность налогового агента по исчислению, удержанию и перечислению налога на доходы физических лиц производна от обязанности налогоплательщика – получателя дохода, признаваемого объектом налогообложения, по уплате налога с применением налоговой ставки, установленной соответствующими нормами Налогового кодекса Российской Федерации.

Согласно пункту 2 статьи 87 Налогового кодекса Российской Федерации налоговые проверки проводятся в целях контроля за соблюдением налогоплательщиком законодательства о налогах и сборах и в соответствии с абзацем шестнадцатым пункта 1 статьи 11, пунктом 8 статьи 101 Налогового кодекса Российской Федерации предполагают совершение налоговым органом действий, направленных на установление размера недоимки – величины налога, не поступившего в бюджет.

Установленный законодательством о налогах и сборах порядок вынесения

решения по результатам налоговой проверки должен обеспечивать надлежащую реализацию прав и законных интересов налогоплательщиков и налоговых агентов, что предполагает наличие у налогового органа обязанности провести всестороннюю и объективную проверку обстоятельств, влияющих на вывод о наличии недоимки (суммы налога, не уплаченной в срок), установить действительный размер налоговой обязанности, в том числе при разумном содействии налогоплательщика (налогового агента) – с учетом сведений и документов, представленных им с возражениями на акт налоговой проверки и в ходе рассмотрения материалов налоговой проверки.

Иное бы не отвечало вытекающему из пункта 2 статьи 22 Налогового кодекса Российской Федерации принципу добросовестности налогового администрирования, не допускающему создание формальных условий для взимания налогов сверх того, что требуется по закону (определения Верховного Суда Российской Федерации от 03.08.2018 № 305-КГ18-4557, от 30.09.2019 № 305-ЭС19-9969).

Аналогичная правовая позиция изложена в определении Судебной коллегии Верховного Суда Российской Федерации от 03.02.2025 № 309-ЭС24-20306.

Вопреки указанным нормам Налогового кодекса Российской Федерации и правовым позициям высших судебных инстанций инспекция не представила в материалы дела доказательства в обоснование законности предъявленного обществу к уплате налога, в частности, не представила сведения об информировании физических лиц - налогоплательщиков об ошибочном исчислении ими НПД применительно к правилам, установленным статьей 8 Закона № 422-ФЗ, с дохода, подпадающего под налогообложение налогом на доходы физических лиц, то есть не установила все обстоятельства, влияющие на правильность произведенного расчета. Судами указанные противоречия, содержащиеся в материалах налоговой проверки, не были устранены.

Данные выводы содержатся в Определении Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации от 08.08.2025 № 310-ЭС24-24050 по делу № А83-21915/2023 (ООО «Крымдорстрой» против Межрайонной ИФНС России № 4 по Республике Крым, УФНС России по Республике Крым) о признании недействительным решения о привлечении к ответственности

за совершение налогового правонарушения. Аналогичные выводы содержатся в Определении Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации от 03.02.2025 N 309-ЭС24-20306 по делу № А76-20897/2023.

3. В целях правильного разрешения вопроса о возврате переплаты по налогу, трехлетний срок на возврат которой истек, суду надлежало поставить вопрос о восстановлении срока на обсуждение сторон в судебном заседании, дать оценку причинам его пропуска, отразив ее результаты в решении, и в случае признания их уважительными, как предусматривает норма подпункта 1 пункта 7 статьи 11.3 Налогового кодекса Российской Федерации, восстановить указанный срок.

Гражданин является собственником здания в г. Москве (с 02.07.2018 нежилого помещения в данном здании) и в период с 2017 года по 2021 год уплачивал налог на имущество физических лиц по ставке 2 % от кадастровой стоимости объекта налогообложения.

Полагая, что отнесение указанного здания к числу объектов, в отношении которых налоговая база определяется как кадастровая стоимость, является неправомерным, второй собственник данного объекта 02.04.2022 обратился в Московский городской суд с административным иском о признании недействующими соответствующих положений Перечня, утвержденного подпунктом 1.1 пункта 1 постановления Правительства Москвы от 28.11.2014 № 700-ПП «Об определении перечня объектов недвижимого имущества, в отношении которых налоговая база определяется как их кадастровая стоимость».

Решением Московского городского суда от 20.06.2022 по делу № 3а-1888/2022 пункт 2775 приложения 1 к постановлению Правительства Москвы от 28.11.2014 № 700-ПП признан недействующим, с 01.01.2017 объект недвижимого имущества исключен из перечня объектов налогообложения, в отношении которых налоговая ставка за период 2017 – 2022 составляла 2 % от кадастровой стоимости.

На основании указанного решения суда инспекцией произведен перерасчет налога на имущество физических лиц по ставке 0,5 % за 2017 – 2021 годы.

Заявления о возврате налога представлены налогоплательщиком 09.11.2022 и 28.11.2022. На основании указанных заявлений налогоплательщику возвращена сумма налога на имущество физических лиц за 2018 – 2020 годы, в возврате излишне уплаченного налога за 2017 год отказано в связи с пропуском трехлетнего срока на возврат излишне уплаченного налога.

Суды трех инстанций посчитали, что налогоплательщику стало известно об излишне уплаченном налоге на имущество физических лиц не с момента фактической уплаты налога за 2017 год, а с момента принятия решения Московского городского суда от 20.06.2022 по делу № 3а-1888/2022, которым спорный объект недвижимости исключен из перечня объектов налогообложения, в отношении которых налоговая база определяется как кадастровая стоимость. Суды признали неправомерным отказ инспекции в возврате сумм излишне уплаченного налога, так как с момента принятия данного судебного акта до представления налогоплательщиком в инспекцию 09.11.2022, 28.11.2022 заявлений о возврате излишне уплаченного налога не истек трехлетний срок на соответствующий возврат.

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

Федеральным законом от 14.07.2022 № 263-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации» (далее – Закон от 14.07.2022 № 263-ФЗ) усовершенствован порядок уплаты налогов, сборов и взносов в виде единого налогового платежа (далее также – ЕНП) при введении с 01.01.2023 института единого налогового счета (далее также – ЕНС).

При этом статья 78 Налогового кодекса Российской Федерации в настоящее время регламентирует зачет сумм денежных средств, формирующих положительное сальдо ЕНС, а статья 79 Налогового кодекса Российской Федерации – возврат денежных средств, формирующих положительное сальдо ЕНС.

В соответствии с пунктом 2 части 1 статьи 4 Закона от 14.07.2022 № 263-ФЗ с 01.01.2023 сальдо ЕНС организации или физического лица формируется с учетом особенностей, предусмотренных данной статьей, в порядке, аналогичном

установленному статьей 11.3 Налогового кодекса Российской Федерации, на основании имеющихся у налоговых органов по состоянию на 31.12.2022 сведений о суммах излишне уплаченных и излишне взысканных налогов, авансовых платежей, государственной пошлины, в отношении уплаты которой выдан исполнительный документ, иных сборов, страховых взносов, пеней, штрафов, предусмотренных Налоговым кодексом Российской Федерации процентов, а также о суммах денежных средств, перечисленных в качестве ЕНП физического лица, организации, индивидуального предпринимателя и не зачтенных в счет исполнения соответствующей обязанности по уплате налогов, авансовых платежей, государственной пошлины, в отношении уплаты которой налоговому органу выдан исполнительный документ, иных сборов, страховых взносов, пеней, штрафов, процентов.

В целях пункта 2 части 1 указанной выше статьи излишне перечисленными денежными средствами не признаются суммы излишне уплаченных по состоянию на 31.12.2022 налогов, авансовых платежей, сборов, страховых взносов, пеней, штрафов, предусмотренных Налоговым кодексом Российской Федерации процентов, если со дня их уплаты прошло более трех лет (пункт 2 части 3 статьи 4 Закона от 14.07.2022 № 263-ФЗ).

Как указывал Конституционный Суд Российской Федерации, в случае допущения налогоплательщиком переплаты суммы налога в текущем налоговом периоде на данную сумму распространяются все конституционные гарантии права собственности, поскольку ее уплата в таком случае произведена при отсутствии законного на то основания (Определение от 08.02.2007 № 381-О-П).

Закрепленный в статье 78 Налогового кодекса Российской Федерации трехлетний срок давности для возврата излишне уплаченного налога, как указал Конституционный Суд Российской Федерации в определениях от 21.06.2001 № 173-О, от 03.07.2008 № 630-О-П, от 29.05.2019 № 1436-О, предназначен для предъявления соответствующего требования непосредственно налоговому органу, позволяет налогоплательщику в течение трех лет со дня уплаты налога предъявить налоговому органу обоснованные и потому подлежащие безусловному удовлетворению

требования, не обращаясь к судебной защите своих законных интересов. В то же время данная норма не препятствует гражданину в случае пропуска указанного срока обратиться в суд с иском о возврате из бюджета переплаченной суммы в порядке гражданского или арбитражного судопроизводства, и в этом случае действуют общие правила исчисления срока исковой давности - со дня, когда лицо узнало или должно было узнать о нарушении своего права (пункт 1 статьи 200 Гражданского кодекса Российской Федерации).

Разрешая заявленные требования, суд достоверно установил, что у гражданина на основании решения Московского городского суда от 20.06.2022 образовалась переплата по налогу на имущество физических лиц за 2017 - 2020 годы, срок исковой давности для предъявления требования к налоговому органу о возврате излишне уплаченной суммы налога начал течь после вступления 02.08.2022 в силу судебного акта об исключении объекта недвижимости из Перечня, первоначально с заявлениями о возврате суммы излишне уплаченных налогов гражданин обратился в 2022 году, инспекция отказала истцу в возврате налога по причине пропуска трехлетнего срока со дня уплаты.

Удовлетворяя требования гражданина, суд обоснованно исходил из того, что отказ налогового органа не лишает истца права на обращение в суд за защитой нарушенных прав. Сославшись на статью 78 Налогового кодекса Российской Федерации, суд пришел к выводу о том, что истец не лишен права вернуть уплаченный 29.11.2018 налог на имущество физических лиц за 2017 год.

В кассационной жалобе налоговый орган ссылаясь на пункт 2.1 статьи 52 Налогового кодекса Российской Федерации, в соответствии с которым перерасчет суммы ранее исчисленного налоговым органом налога на имущество физических лиц осуществляется не более чем за три налоговых периода, предшествующих календарному году направления налогового уведомления в связи с перерасчетом. Полагает, что уплаченный 29.11.2018 налог на имущество физических лиц за 2017 год в силу пропуска установленного указанной нормой срока не подлежал перерасчету, в связи с чем данная переплата не должна учитываться при формировании с 01.01.2023 сальдо ЕНС налогоплательщика.

Данное дело рассмотрено судом после введения в действие с 1 января 2023 г. статьи 11.3 и новой редакции статьи 79 Налогового кодекса Российской Федерации.

В пункте 3 статьи 11.3 Налогового кодекса Российской Федерации установлено, что сальдо ЕНС представляет собой разницу между общей суммой денежных средств, перечисленных и (или) признаваемых в качестве ЕНП, и денежным выражением совокупной обязанности. Положительное сальдо ЕНС формируется, если общая сумма денежных средств, перечисленных и (или) признаваемых в качестве ЕНП, больше денежного выражения совокупной обязанности.

Подпунктом 1 пункта 7 указанной выше статьи предусмотрено, что при определении размера совокупной обязанности не учитываются суммы налогов, сборов, страховых взносов, подлежащих уменьшению на основании налоговых деклараций (расчетов), уточненных налоговых деклараций (расчетов), предусматривающих уменьшение подлежащих уплате сумм налогов, сборов, страховых взносов, если со дня истечения установленного законодательством о налогах и сборах срока уплаты соответствующих налога, сбора, страховых взносов до дня подачи указанных налоговых деклараций (расчетов), уточненных налоговых деклараций (расчетов) прошло более трех лет, за исключением случаев осуществления налоговым органом перерасчета налогов, сборов, страховых взносов по основаниям, предусмотренным Налоговым кодексом Российской Федерации, и случаев восстановления судом указанного срока, если причины его пропуска признаны судом уважительными.

Отклоняя довод налогового органа о незаконности требования о возврате переплаты по налогу за 2017 год, суд, приняв во внимание дату вступления в силу судебного акта об исключении здания из Перечня (02.08.2022), фактически восстановил истцу предусмотренный законом трехлетний срок для возврата денежных средств, формирующих положительное сальдо ЕНС.

Между тем ходатайство о восстановлении указанного срока истцом не заявлялось.

В целях правильного разрешения данного дела, принимая во внимание доводы сторон, суду надлежало поставить вопрос о восстановлении срока на обсуждение

сторон в судебном заседании, дать оценку причинам его пропуска, отразив ее результаты в решении, и в случае признания их уважительными, как предусматривает норма подпункта 1 пункта 7 статьи 11.3 Налогового кодекса Российской Федерации, восстановить указанный срок.

Данные выводы содержатся в Кассационном определении Судебной коллегии по административным делам Верховного Суда Российской Федерации от 06.08.2025 № 5-КАД25-24-К2 по делу № 2-7513/2023 (гражданин против ИФНС России № 36 по г. Москве) о возврате излишне уплаченного налога на имущество физических лиц.

4. В ситуации, когда в рамках банкротства физического лица заключенные им ранее договоры по продаже недвижимого имущества, на основании которых возникли налоговые его обязательства по НДФЛ, признаны недействительными, а недвижимое имущество возвращено в конкурсную массу, при этом требования покупателя подлежали удовлетворению за счет имущества, оставшегося после удовлетворения требований кредиторов, включенных в третью очередь реестра требований кредиторов, экономическую выгоду от реализации недвижимого имущества гражданином следует признать утраченной, что в соответствии со статьями 41, 209 Налогового кодекса Российской Федерации свидетельствует об отсутствии полученного дохода как объекта налогообложения.

Инспекцией по результатам проведенной в отношении гражданина бездекларационной камеральной налоговой проверки по налогу на доходы физических лиц (далее – НДФЛ) за 2020 год вынесено оспариваемое решение, согласно которому он привлечен к ответственности по статьям 119 (пункт 1), 122 (пункт 1) Налогового кодекса Российской Федерации, также ему доначислены НДФЛ и пеня в связи с недекларированием и неуплатой НДФЛ за 2020 год с полученного дохода от продажи двух нежилых помещений, находящихся в собственности налогоплательщика менее минимального срока владения, определенного статьей 217.1 Налогового кодекса Российской Федерации.

С учетом того, что стоимость продажи объектов (составила 2 000 000 руб.) была менее их кадастровой стоимости, инспекцией в соответствии с пунктом 2 статьи 214.10 Налогового кодекса Российской Федерации для целей исчисления НДФЛ применена общая кадастровая стоимость объектов нежилого имущества, скорректированная на коэффициент 0,7 и на сумму предоставленного имущественного вычета при продаже имущества в соответствии с подпунктом 1 пункта 2 статьи 220 Налогового кодекса Российской Федерации.

На момент принятия инспекцией решения от 20.10.2022 налогоплательщик решением суда от 12.09.2022 был признан банкротом. 29.05.2023, после принятия налоговым органом оспариваемого решения, договоры купли-продажи нежилых помещений по заявлению финансового управляющего в деле о банкротстве налогоплательщика признаны судом недействительными с применением последствий их недействительности. Право собственности за налогоплательщиком вновь зарегистрировано 25.08.2023 и 28.08.2023. Требования кредитора (покупателя нежилых помещений) в размере 2 000 000 руб. определением суда от 21.11.2023 признаны обоснованными и подлежащими удовлетворению за счет имущества должника, оставшегося после удовлетворения требований кредиторов, включенных в третью очередь реестра требований кредиторов.

Гражданин обратился в суд с заявлением о признании незаконным решения инспекции и возложении обязанности скорректировать налоговые обязательства налогоплательщика по НДФЛ за 2020 год, указывая на отсутствие у него налогооблагаемого дохода в связи с признанием сделок недействительными.

Суд первой инстанции, руководствуясь положениями статей 38, 41, 209 Налогового кодекса Российской Федерации, признал решение инспекции незаконным в части начисленного НДФЛ, пени и штрафа по пункту 1 статьи 122 Налогового кодекса Российской Федерации, в связи с отсутствием, по мнению суда, экономической выгоды у налогоплательщика, поскольку реализация имущества не состоялась, а вырученные по сделке средства по общему правилу возвращаются другой стороне. В части привлечения налогоплательщика к ответственности по

пункту 1 статьи 119 Налогового кодекса Российской Федерации за непредставление налоговой декларации за 2020 год решение инспекции оставлено без изменения.

Суд апелляционной инстанции, отменяя решение суда и отказывая в удовлетворении заявленных требований, констатировал, что для налогового органа сами по себе обстоятельства признания недействительными сделок по продаже и включения требований покупателя в реестр требований кредиторов без фактического возврата денежных средств продавцом покупателю не свидетельствуют об отсутствии налогооблагаемого дохода у налогоплательщика (т.к. возврат денежных средств по сделке продажи не состоялся), а потому оснований для корректировки налогооблагаемой базы у налогового органа не имеется.

Кассационный суд согласился с выводами апелляционного суда.

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

Как следует из материалов дела, договоры купли-продажи нежилых помещений, на основании которых у гражданина возникли налоговые обязательства, признаны определением Арбитражного суда Красноярского края от 29.05.2023 недействительными с применением последствий недействительности сделок; право собственности на данные объекты недвижимости вновь зарегистрировано за гражданином (выписка из ЕГРН от 13.09.2023); право требования покупателя к гражданину в размере 2 000 000 руб. восстановлено; нежилые помещения возвращены покупателем в конкурсную массу гражданина по акту приема-передачи финансовому управляющему, при этом на основании определения Арбитражного суда Красноярского края от 21.11.2023 требования покупателя подлежали удовлетворению за счет имущества гражданина, оставшегося после удовлетворения требований кредиторов, включенных в третью очередь реестра требований кредиторов.

В соответствии с пунктом 2 статьи 167 Гражданского кодекса Российской Федерации при недействительности сделки каждая из сторон обязана возвратить

другой все полученное по сделке, а в случаях невозможности возвратить полученное в натуре (в том числе тогда, когда полученное выражается в пользовании имуществом, выполненной работе или предоставленной услуге) возместить его стоимость, если иные последствия недействительности сделки не предусмотрены законом.

Статьей 61.6 Федерального закона от 26.10.2002 № 127-ФЗ «О несостоятельности (банкротстве)», регулирующей последствия признания сделки недействительной, предусмотрено, что все, что было передано должником или иным лицом за счет должника или в счет исполнения обязательств перед должником, а также изъято у должника по сделке, признанной недействительной в соответствии с главой III.1, подлежит возврату в конкурсную массу (пункт 1).

Кредиторы и иные лица, которым передано имущество или перед которыми должник исполнял обязательства или обязанности по сделке, признанной недействительной на основании пункта 2 статьи 61.2 и пункта 3 статьи 61.3 этого федерального закона, в случае возврата в конкурсную массу полученного по недействительной сделке имущества приобретают право требования к должнику, которое подлежит удовлетворению в порядке, предусмотренном законодательством Российской Федерации о несостоятельности (банкротстве), после удовлетворения требований кредиторов третьей очереди, включенных в реестр требований кредиторов (пункт 2).

Согласно пункту 56 Обзора практики Верховного Суда Российской Федерации №2 (2020), утвержденного Президиумом Верховного Суда Российской Федерации 22.07.2020, признание сделки по продаже имущества недействительной означает, что реализация имущества не состоялась, а вырученные по сделке средства, по общему правилу, возвращаются другой стороне. В такой ситуации экономическую выгоду от реализации имущества гражданином следует признать утраченной, что в соответствии со статьями 41, 209 Налогового кодекса Российской Федерации свидетельствует об отсутствии полученного дохода как объекта налогообложения.

В пункте 10 Обзора практики рассмотрения судами дел, связанных с применением главы 23 Налогового кодекса Российской Федерации, утвержденного

Президиумом Верховного Суда Российской Федерации 21.10.2015, отмечено, что гражданин вправе скорректировать ранее отраженные в налоговой декларации доходы в случае признания недействительным договора, при исполнении которого они были получены, и возврата соответствующих средств.

Судом апелляционной инстанции, как и судом кассационной инстанции, приведенные выше нормы материального права не были учтены, поэтому оснований для отмены решения суда первой инстанции не имелось.

С учетом того, что налоги должны иметь экономическое основание и не могут быть произвольными, а возникновение обязанности по уплате налога на доходы физических лиц при продаже объектов недвижимости связывается с наличием налогооблагаемого дохода, который у гражданина отсутствовал, судебные акты апелляционной и кассационной инстанций подлежат отмене, как принятые с нарушением норм материального права, с оставлением в силе решения суда первой инстанции.

Данные выводы содержатся в Кассационном определении Судебной коллегии по административным делам Верховного Суда Российской Федерации от 23.07.2025 № 53-КАД25-3-К8 по делу № 2а-2900/2024 (гражданин в лице финансового управляющего против Межрайонной ИФНС России №22 по Красноярскому краю, УФНС России по Красноярскому краю) о признании незаконным решения инспекции от 20.10.2022 о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения, возложении обязанности скорректировать налоговые обязательства налогоплательщика по налогу на доходы физических лиц за 2020 год.

5. Факт регистрации права собственности на жилой дом в 2021 году не может свидетельствовать о нахождении объекта недвижимости в собственности физического лица менее установленного пунктом 4 статьи 217.1 Налогового кодекса Российской Федерации минимального срока, поскольку право собственности несовершеннолетнего гражданина на незавершенный объект строительства впоследствии трансформировалось в право собственности на жилой дом, что не привело к появлению нового объекта недвижимости.

На основании договора купли-продажи от 19.05.2006 несовершеннолетний гражданин (договор от его имени заключили родители) приобрел объект незавершенного строительства, право собственности на который зарегистрировано 30.05.2006. В дальнейшем 04.02.2010 в отношении данного объекта индивидуального жилищного строительства составлен технический паспорт, на основании которого он является жилым домом, его строительство окончено (введен в эксплуатацию) в 2010 году, инвентарный номер объекта незавершенного строительства сохранен. Также 08.02.2010 составлен кадастровый паспорт здания, где указано: назначение здания - жилое, год ввода в эксплуатацию (завершение строительства) - 2010 год. В выписке из Единого государственного реестра недвижимости (далее - ЕГРН) об объекте недвижимости от 15.05.2024 имеются сведения, что жилой дом поставлен на кадастровый учет 28.11.2011 с присвоением кадастрового номера, при этом зафиксирован год завершения строительства - 2010 год. Право собственности на жилой дом зарегистрировано 16.04.2021.

Указанный жилой дом продан гражданином вместе с земельным участком на основании договора купли-продажи от 05.10.2021.

Инспекция в ходе проверки установила, что реализованный гражданином в 2021 году объект недвижимости - жилой дом находился в его собственности менее минимального срока, установленного статьей 217.1 Налогового кодекса Российской Федерации. На основании результатов налоговой проверки в отношении гражданина вынесено решение о привлечении к ответственности за совершение налоговых правонарушений, предусмотренных пунктом 1 статьи 119 и пунктом 1 статьи 122 Налогового кодекса Российской Федерации, согласно которому ему начислены недоимка по НДФЛ за 2021 г., пени и штрафы и сформировано требование об уплате задолженности.

Не согласившись с решением и требованием гражданин обратился в суд.

Отказывая в удовлетворении административного иска, суд первой инстанции указал, что у налогового органа имелись правовые основания для начисления административному ответчику НДФЛ на доход от продажи объекта недвижимости, поскольку право собственности на объект недвижимости, как на вновь созданный,

возникло 16.04.2021, в момент государственной регистрации, менее чем за пять лет до его продажи 05.10.2021.

Апелляционным судом решение суда первой инстанции было отменено с принятием по делу нового решения об удовлетворении административного иска исходя из того, что в данном случае право собственности административного истца на незавершенный объект строительства, зарегистрированное 30.05.2006, после окончания строительства трансформировалось в право собственности на жилой дом, что выразилось в изменении физических характеристик объекта недвижимости, но не привело к появлению нового объекта недвижимости, право собственности на который было зарегистрировано за административным истцом 16.04.2021. А иное, по мнению суда, означало бы прекращение права собственности на ранее зарегистрированный не завершенный строительством объект способом, не предусмотренным статьей 235 Гражданского кодекса Российской Федерации.

Поскольку срок владения гражданином жилым домом превысил минимальный, установленный статьей 217.1 Налогового кодекса Российской Федерации, то в связи с этим у налогового органа не имелось оснований для начисления НДФЛ.

Кассационным определением апелляционное определение отменено с оставлением в силе решения суда первой инстанции.

В кассационной жалобе, поданной в Верховный Суд Российской Федерации, гражданин указывал, что при определении периода владения объектом недвижимости, суды первой и кассационной инстанций формально исходили лишь из содержащихся в ЕГРН данных о регистрации объекта недвижимости на праве собственности – 16.04.2021, не приняли во внимание время фактического владения жилым домом, основания и момент возникновения права собственности на имущество.

В момент ввода в эксплуатацию жилого дома в 2010 году гражданин не обладал полной дееспособностью (на тот момент было 7 лет), не мог сам оформить право собственности на вышеуказанный объект недвижимости и не имел возможности повлиять на действия, совершаемые его законными представителями, в том числе побудить их к совершению таких действий в необходимые сроки.

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

В соответствии с частью 2 статьи 217.1 Налогового кодекса Российской Федерации доходы, получаемые налогоплательщиком от продажи объекта недвижимого имущества, освобождаются от налогообложения при условии, что такой объект находился в собственности налогоплательщика в течение минимального предельного срока владения объектом недвижимого имущества и более. По общему правилу согласно пункту 4 статьи 217.1 Налогового кодекса Российской Федерации минимальный предельный срок владения объектом недвижимого имущества составляет пять лет.

В силу пункта 1 статьи 131 Гражданского кодекса Российской Федерации право собственности и другие вещные права на недвижимые вещи, ограничения этих прав, их возникновение, переход и прекращение подлежат государственной регистрации в едином государственном реестре органами, осуществляющими государственную регистрацию прав на недвижимость и сделок с ней.

Статьей 219 Гражданского кодекса Российской Федерации предусмотрено, что право собственности на здания, сооружения и другое вновь создаваемое недвижимое имущество, подлежащее государственной регистрации, возникает с момента такой регистрации.

На основании пункта 3 статьи 1 Федерального закона от 24.07.2007 № 221-ФЗ «О государственном кадастре недвижимости» (далее – Федеральный закон от 24.07.2007 № 221-ФЗ (в редакции, действовавшей на момент возникновения спорных правоотношений) государственным кадастровым учетом недвижимого имущества признаются действия уполномоченного органа по внесению в государственный кадастр недвижимости сведений о недвижимом имуществе, которые подтверждают существование такого недвижимого имущества с характеристиками, позволяющими определить такое недвижимое имущество в качестве индивидуально-определенной вещи.

Сведения об объекте недвижимости указываются в техническом плане на основании представленных заказчиком кадастровых работ разрешения на ввод такого объекта недвижимости в эксплуатацию, проектной документации такого объекта недвижимости или технического паспорта на такой объект недвижимости (часть 8 статьи 41 указанного закона).

Согласно статье 22 Федерального закона от 24.07.2007 № 221-ФЗ с заявлением о государственном кадастровом учете объекта недвижимости в орган кадастрового учета среди прочего должен быть представлен следующий необходимый для кадастрового учета документ: технический план здания, сооружения, помещения либо объекта незавершенного строительства (при постановке на учет такого объекта недвижимости, учете его части или учете его изменений, за исключением кадастрового учета в связи с изменением указанных в пункте 15 или 16 части 2 статьи 7 данного федерального закона сведений о таком объекте недвижимости).

При осуществлении кадастрового учета выдается кадастровый паспорт объекта недвижимости, который представляет собой выписку из государственного кадастра недвижимости, содержащую необходимые для государственной регистрации прав на недвижимое имущество и сделок с ним сведения об объекте недвижимости (часть 4 статьи 14 названного федерального закона).

В рассматриваемом случае гражданин приобрел объект незавершенного строительства 19.05.2006 и в 2010 году жилой дом введен в эксплуатацию, технический паспорт составлен 04.02.2010, кадастровый паспорт – 08.02.2010.

Таким образом, материалами дела подтверждается, что объект недвижимости был создан в 2010 году.

Согласно пункту 38 постановления Пленума Верховного Суда Российской Федерации от 23.06.2015 № 25 «О применении судами некоторых положений раздела I части первой Гражданского кодекса Российской Федерации» возведенное здание или сооружение является объектом недвижимости, в том числе до регистрации на него права собственности лица, в законном владении которого оно находилось.

При определении срока нахождения имущества в собственности необходимо учитывать, что в 2006 году зарегистрировано право собственности на объект

незавершенного строительства - жилой дом. В 2010 году дом введен в эксплуатацию и поставлен на кадастровый учет в 2011 году.

Само по себе изменение некоторых физических характеристик не привело к возникновению нового объекта недвижимости. Применительно к обстоятельствам данного дела факт регистрации права собственности на жилой дом в 2021 году не может свидетельствовать о нахождении объекта недвижимости в собственности гражданина менее установленного законом минимального срока.

Также следует учесть, что в силу части 1 статьи 218 Гражданского кодекса Российской Федерации право собственности на новую вещь, изготовленную или созданную лицом для себя с соблюдением закона и иных правовых актов, приобретается этим лицом. Однако в силу малолетнего возраста административный истец не имел возможности самостоятельно осуществить регистрационные действия либо повлиять на их совершение его законными представителями. Эти действия совершены им по достижении дееспособного возраста.

С учетом пункта 17 постановления Пленума Верховного Суда Российской Федерации от 28.06.2022 № 21 «О некоторых вопросах применения судами положений главы 22 Кодекса административного судопроизводства Российской Федерации и главы 24 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации» судам следует иметь в виду, что законность оспариваемых решений, действий (бездействия) органов и лиц, наделенных публичными полномочиями, нельзя рассматривать лишь как формальное соответствие требованиям правовых норм. Органам публичной власти, их должностным лицам запрещается обременять физических или юридических лиц обязанностями, отказывать в предоставлении им какого-либо права лишь с целью удовлетворения формальных требований, если решение, действие может быть принято, совершено без их соблюдения, за исключением случаев, прямо предусмотренных законом. Судам необходимо проверять, исполнена ли органом или лицом, наделенным публичными полномочиями, при принятии оспариваемого решения, совершении действия (бездействии) обязанность по полной и всесторонней оценке фактических обстоятельств, поддержанию доверия граждан и их объединений к закону и

действиям государства, учету требований соразмерности (пропорциональности) (пункт 1 части 9 статьи 226 Кодекса административного судопроизводства Российской Федерации, часть 4 статьи 200 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации).

Суды первой и кассационной инстанций приведенные нормы процессуального права и фактические обстоятельства, подтвержденные материалами дела, не учли.

Данные выводы содержатся в Кассационном определении Судебной коллегии по административным делам Верховного Суда Российской Федерации от 17.09.2025 № 43-КАД25-2-К6 по делу № 2а-1385/2024 (Наговицын М.О. против Управления ФНС России по Удмуртской Республике) о признании незаконными решения о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения, требования об уплате налогов, пеней, штрафов.

6. Регистрирующий орган не может являться участником корпоративного спора, возникшего между акционером и обществом, а лишь осуществляет внесение записей в ЕГРЮЛ согласно принятым общим собранием акционеров решениям, поэтому истцу необходимо обосновать заявленное им требование о признании недействительным решения регистрирующего органа.

Полагая, что принятые на собраниях акционеров 03.10.2023 и 09.10.2023 решения являются недействительными и нарушают права миноритарного акционера, истец обратился с исковым заявлением в арбитражный суд, включив также в состав своих требований – требование о признании недействительным решения регистрирующего органа.

Разрешая спор, суды сослались на положения статей 10, 181, 181.3 и 181.4 Гражданского кодекса Российской Федерации, статей 47, 49 и 52 Федерального закона от 26.12.1995 № 208-ФЗ «Об акционерных обществах» (далее – Закон об акционерных обществах, Закон № 208-ФЗ) и указали, что оспариваемые решения приняты при наличии кворума в рамках компетенции общего собрания акционеров по вопросам, включенным в повестку дня, с соблюдением требования к порядку подготовки, созыва и проведения общего собрания акционеров. Суды отметили, что

голосование истца не могло повлиять на результаты принятых на собрании решений, которые не повлекли существенные неблагоприятные последствия для истца. С учетом этого суды сочли, что нарушений прав и законных интересов акционера в результате принятия оспариваемых решений не допущено, в связи с чем не усмотрели правовых оснований для удовлетворения исковых требований.

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

Одним из ключевых принципов деятельности корпорации является принцип большинства, в соответствии с которым по общему правилу хозяйственные решения в обществе принимаются большинством голосов (пункт 2 Закона об акционерных обществах, пункт 7 статьи 37 Федерального закона от 08.02.1998 № 14-ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью»).

По смыслу приведенных норм участники хозяйственного общества самостоятельно определяют, каким образом ими будет осуществляться право на управление обществом. Само по себе несогласие меньшинства участников (акционеров) с решением, принятым голосами большинства, не дает оснований для удовлетворения требования об оспаривании решения общего собрания.

С учетом этого закон предусматривает в качестве общего правила, что решение общего собрания акционеров не может быть признано недействительным, если голосование лица, права которого затрагиваются этим решением, не могло повлиять на его принятие (пункт 4 статьи 181.4 Гражданского кодекса Российской Федерации, пункт 7 статьи 49 Закона № 208-ФЗ).

В то же время из пункта 4 статьи 181.4 Гражданского кодекса Российской Федерации, пункта 7 статьи 49 Закона об акционерных обществах и разъяснений Пленума Верховного Суда Российской Федерации, данных в абзаце втором пункта 109 постановления от 23.06.2015 № 25, следует, что приведенное ограничение возможности удовлетворения требования акционера об оспаривании решения общего собрания не применяется, если решение может повлечь существенные неблагоприятные последствия для акционера.

При ведении общего дела участники (акционеры), связанные договором об учреждении общества и корпоративным договором, в силу общих требований пунктов 3 и 4 статьи 1, пункта 3 статьи 307 Гражданского кодекса Российской Федерации, предъявляемых к гражданско-правовым обязательствам любого типа, обязаны действовать разумно и добросовестно - в общих интересах общества, учитывая права и законные интересы друг друга, взаимно оказывая необходимое содействие для достижения их общей цели, состоящей в получении прибыли от совместной деятельности.

Данное требование, исходя из пункта 3 статьи 53.1 Гражданского кодекса Российской Федерации, распространяется, прежде всего, на лиц, имеющих фактическую возможность определять действия юридического лица (контролирующие участники), в том числе на участников (акционеров), которые в силу значительности принадлежащих им долей в уставном капитале (значительности числа акций) обладают большинством голосов на собрании участников (акционеров).

При этом каждый акционер обязан воздерживаться от совершения действий, заведомо направленных на причинение вреда корпорации (абзац пятый пункта 4 статьи 65.2 Гражданского кодекса Российской Федерации).

Таким образом, законодательство исходит из того, что в силу заключения договора об учреждении хозяйственного общества между его сторонами (участниками, акционерами) возникают взаимные обязательства, состоящие в необходимости воздерживаться от злоупотребления имеющимися правами как в отношении гражданско-правового сообщества участников (акционеров), так и в отношении отдельных участников (акционеров), при принятии решений по вопросам управления деятельностью общества.

Недопустимость злоупотребления правом заключается, в частности, в том, что контролирующий участник (акционер) не вправе использовать предоставленные ему законом или уставом полномочия для принятия решений, которые направлены исключительно к его собственной выгоде без учета разумного корпоративного интереса гражданско-правового сообщества участников общества или приведут к существенному ущемлению прав меньшинства (миноритарных участников).

В связи с этим ряд решений общего собрания участников (акционеров) должны подвергаться тщательному судебному контролю при осуществлении их оспаривания, даже если такие решения принимались необходимым большинством голосов при формальном соблюдении процедуры их принятия. К подобным решениям относятся те, которые затрагивают само существо корпоративных прав участия лица, в том числе право на участие в прибыли хозяйственного общества (получение дивидендов), право на участие в управлении хозяйственным обществом.

В частности, суд вправе признать злоупотреблением правом голосование большинства акционеров за принятие решения о принятии в общество нового участника (дополнительный выпуск акций), если при рассмотрении дела будет установлено, что экономических причин для принятия такого решения не имелось, в том числе, если приводимые причины очевидно не могли являться определяющими для любого разумного акционера, а перераспределение долей (акций) между участниками общества с уменьшением доли миноритарных участников выступало основной (единственное или преобладающей) причиной принятия оспариваемого решения.

Поскольку добросовестность участников оборота презюмируется (пункт 5 статьи 10 Гражданского кодекса Российской Федерации), при возникновении спора о действительности решения общего собрания участников (акционеров) применяется правило защиты делового решения - пока не будет доказано иное предполагается, что механизм дополнительного размещения акций задействован контролирующим участником (акционером) в правомерных целях, связанных с увеличением капитализации общества (статья 36 Закона № 208-ФЗ).

На участника (акционера), не согласного с решением общего собрания, согласно части 1 статьи 65 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации возлагается обязанность представить доказательства, ставящие под сомнение наличие разумных экономических причин для принятия решения о привлечении капитала, с учетом целей деятельности юридического лица, его финансового положения и рыночной конъюнктуры, а также доказательства нарушения его имущественных интересов в результате принятия оспоренного решения.

Хозяйственное общество (акционеры, голосовавшие за принятие оспоренного решения), в свою очередь, вправе приводить возражения, в том числе, связанные с получением как всем гражданско-правовым сообществом в целом, так и миноритарными акционерами выгод от увеличения капитализации общества и развития его деятельности в результате изменения состава участников (акционеров).

При этом необходимо принимать во внимание, что сам по себе результат в виде уменьшения доли участия лица в уставном капитале не является основанием для признания соответствующего решения недействительным, если привлечение дополнительного капитала являлось экономически обоснованным (необходимым для сохранения деятельности компании или увеличения масштабов деятельности), а несогласные участники (акционеры) сохраняли возможность пропорционального участия в докапитализации общества.

Изложенное согласуется с подходом к разрешению споров об оспаривании решений общего собрания участников хозяйственного общества, нашедшим отражение в пункте 12 Обзора судебной практики по некоторым вопросам применения законодательства о хозяйственных обществах (утвержден Президиумом Верховного Суда Российской Федерации 25.12.2019), а также правовой позицией, ранее высказанной в постановлении Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 06.04.2010 № 17536/09.

Приведенные истцом доводы и заявленные ответчиком возражения не получили надлежащей оценки в состоявшихся по делу судебных актах в нарушение положений части 2 статьи 65, статьи 71 и части 1 статьи 168 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, в связи с чем выводы судов по вопросу о действительности оспариваемых решений общего собрания акционеров не могут быть признаны обоснованными.

Вместе с тем законные интересы акционера, не согласного с внесением изменений в учредительные документы общества, могут быть защищены путем выкупа акций по его требованию со стороны общества на условиях, существовавших до осуществления дополнительного размещения акций (абзац третий пункта 1 статьи 75 Закона № 208-ФЗ).

Обстоятельства, касающиеся сохранения акционером интереса участвовать в деятельности общества в дальнейшем, либо утраты данного интереса истцом в связи с развитием собственной деятельности через вновь созданное юридическое лицо, наличия рисков взаимной конкуренции деятельности общества и вновь созданного юридического лица, судами первой и апелляционной инстанций вопреки части 3 статьи 9 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации не были вынесены на обсуждение сторон и не получили надлежащей оценки в обжалуемых судебных актах.

Без исследования данных обстоятельств невозможно сделать вывод о том, нарушено ли право акционера на участие в управлении обществом в результате уменьшения доли принадлежащих ему акций.

Арбитражный суд кассационной инстанции не устранил нарушения, допущенные судами первой и апелляционной инстанции, несмотря на то, что при рассмотрении дела не были установлены все обстоятельства, имеющие значение для оценки действительности оспариваемых решений собраний акционеров, необходимость проверки которых вытекает из положений статьи 181.4 Гражданского кодекса Российской Федерации, статьи 49 Закона об акционерных обществах и пункта 109 постановления Пленума Верховного Суда Российской Федерации от 23.06.2015 № 25 «О применении судами некоторых положений раздела I части первой Гражданского кодекса Российской Федерации».

Принимая во внимание, что управление не является участником корпоративного спора, возникшего между акционером и обществом, а регистрирующий орган лишь осуществлял внесение записей в ЕГРЮЛ согласно принятым общим собранием акционеров решениям, судам при новом рассмотрении дела в соответствии с частью 1 статьи 135 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации и пунктом 17 постановления Пленума Верховного Суда Российской Федерации от 04.06.2024 № 12 «О подготовке дела к судебному разбирательству в арбитражном суде» следует предложить истцу представить обоснование заявленного им требования о признании недействительным решения регистрирующего органа.

Данные выводы содержатся в Определении Судебной коллегии по

экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации от 02.09.2025 № 306-ЭС24-21253 по делу № А49-11694/2023 (гражданин против АО «ЦЕСИС», УФНС России по Пензенской области) о признании недействительным решений общих собраний акционеров общества, о признании недействительным решения регистрирующего органа. Аналогичные выводы (в части возможности обжалования решений регистрирующих органов и возможности привлечения их к участию в корпоративных спорах в качестве ответчиков) содержатся в Определении Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации от 01.02.2024 № 306-ЭС23-11144 по делу № А57-4383/2022.