

ОБЗОР

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

1. При отсутствии у покупателя права на вычет по налогу на добавленную стоимость автоматическое взыскание с него в пользу поставщика дополнительного вознаграждения для компенсации последствий изменения налогового законодательства, возложившего на поставщика обязанность по уплате налога, ведет к переложению на покупателя некомпенсируемого имущественного бремени (потерь), а потому к нарушению равенства сторон договора. До внесения в законодательство необходимых изменений, в случае если стороны не достигли соглашения об изменении цены заключаемого договора или о его расторжении в связи с изменениями после его заключения налогового закона, в силу которых при исполнении этого договора возникает обязанность поставщика уплатить налог на добавленную стоимость, поставщик вправе обратиться в суд с требованием об увеличении цены в пределах половины приходящейся на соответствующую операцию суммы налога.

В 2019 году между АО «Энвижн Груп», впоследствии сменившим наименование на «Ситроникс Ай Ти» (далее – АО «Ситроникс Ай Ти»), и Банком ВТБ заключен сублицензионный договор о предоставлении последнему права на использование иностранных программ для электронных вычислительных машин на три лицензионных периода: на 2020, 2021 и 2022 годы.

На момент заключения данного договора предоставление на основании лицензионного или сублицензионного соглашения исключительных прав на программное обеспечение являлось операцией, не подлежащей обложению налогом на добавленную стоимость (далее также – НДС) (подпункт 26 пункта 2 статьи 149 Налогового кодекса Российской Федерации), поэтому в договоре было указано, что предоставление исключительных прав не облагается НДС. С 01.01.2021 – в связи с вступлением в силу Федерального закона от 31.07.2020 № 265-ФЗ – НДС введен в отношении операций по предоставлению исключительных прав

на программное обеспечение, которое не включено в единый реестр российских программ для электронных вычислительных машин и баз данных.

Поскольку иностранное программное обеспечение не было включено в этот реестр, АО «Ситроникс Ай Ти», будучи плательщиком НДС в бюджет, предъявило Банку ВТБ документы об оплате вознаграждения за лицензионный период 2021 года, в состав которого включило НДС по налоговой ставке 20 процентов, с чем Банк ВТБ не согласился. АО «Ситроникс Ай Ти» обратилось в суд с иском о взыскании с Банка ВТБ этой суммы и пени.

Решением суда первой инстанции в иске отказано, поскольку согласно договору предусмотренная им цена является твердой и не подлежит изменению. Решение суда первой инстанции отменено постановлением апелляционного суда, который исходил из того, что изменение цены гражданско-правового договора обусловлено включением спорной услуги в перечень операций, подлежащих налогообложению, на законодательном уровне. Суд по интеллектуальным правам отменил постановление арбитражного суда апелляционной инстанции и оставил в силе решение арбитражного суда первой инстанции, поддержав его выводы, однако Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации судебные акты арбитражных судов первой и кассационной инстанций отменила и оставила в силе постановление суда апелляционной инстанции.

Судебная коллегия указала, что когда совершаемые между участниками оборота операции становятся облагаемыми НДС вследствие изменения законодательства, то по общему правилу цена, по которой оплачивается исполнение договора, не включавшая в себя НДС, должна быть увеличена на сумму налога в силу закона, если только иные гражданско-правовые последствия изменения условий обложения не будут предусмотрены нормативными правовыми актами или иное соглашение о размере цены, включающей в себя НДС, не будет достигнуто сторонами.

Конституционный Суд Российской Федерации не согласился с данным подходом Верховного Суда Российской Федерации, указав на следующее.

Стороны договора по общему правилу свободны в выборе вариантов согласования условия о его цене (пункты 1 и 2 статьи 424 Гражданского кодекса Российской Федерации). Наделяя субъектов экономических отношений правом на такой – осознанный и добровольный – выбор, принцип свободы договора одновременно предполагает принятие ими объективных рисков, связанных с конкретной хозяйственной деятельностью.

При изменении законодательства особую значимость приобретает надлежащее гарантирование правового положения субъектов длящихся правоотношений, предоставление им адекватных временных и иных возможностей для адаптации к новым нормативным условиям приобретения и реализации прав и свобод. Отсутствие же такого рода адаптационных механизмов для граждан и юридических лиц в условиях серьезных изменений налогового законодательства чревато нарушением принципов юридического равенства, соразмерности и поддержания доверия к закону и действиям публичной власти, равномерности, справедливости и нейтральности налогообложения.

Участники оборота вправе учитывать наличие в законе специальных оговорок относительно возможности пересмотра цены договора в случае изменения обстоятельств, влияющих на налогообложение у одной из сторон, однако соответствующие обстоятельства не признаются безусловным основанием для изменения договора; в частности, не влечет автоматического изменения договора исключение совершаемых операций из-под обложения НДС. Сказанное применимо и к случаям, когда операция, наоборот, в силу изменения законодательного регулирования попадает под налогообложение.

Размер ставки НДС, как и иные параметры налогообложения у стороны гражданско-правового договора, не может быть по собственному усмотрению изменен налогоплательщиком и не является условием договора, о котором между сторонами должно быть достигнуто соглашение при его заключении. Для целей исчисления и уплаты НДС в бюджет это означает, что, если у поставщика имеется обязанность уплатить налог в связи с совершенной им операцией и ее наличие по тем или иным причинам не было учтено при заключении договора и

формировании его цены, налог в силу статьи 162 и пункта 4 статьи 164 Налогового кодекса Российской Федерации подлежит исчислению так, как если бы он был в установленном порядке предъявлен контрагентам в рамках согласованной в договоре цены и фактически полученных по договору выплат, формирующих цену, т.е. посредством выделения налога из выручки с применением расчетной ставки налога (пункт 14 Обзора практики применения арбитражными судами положений законодательства о налогах и сборах, связанных с оценкой обоснованности налоговой выгоды, утвержденного Президиумом Верховного Суда Российской Федерации 13.12.2023).

Возможность неполучения поставщиком оплаты, включающей сумму НДС, не исключает взимания этого налога, который, как и другие налоги, в силу пункта 1 статьи 8 Налогового кодекса Российской Федерации в принципе должен уплачиваться за счет собственных средств налогоплательщика.

Таким образом, для поставщика товаров, работ, услуг, чья реализация облагается НДС, параметры налогообложения являются объективными условиями его хозяйственной деятельности, которыми он руководствуется при вступлении в гражданско-правовые отношения и которые не могут быть как-либо изменены гражданско-правовым договором с его контрагентом. Поэтому, если отмена налоговой льготы в силу особенностей регламентации элементного состава налога влечет для поставщика последствия в виде обязанности исчислить и уплатить НДС в бюджет, такая отмена может рассматриваться поставщиком – вынужденным нести бóльшие издержки, чем те, на которые он рассчитывал при вступлении в гражданско-правовые отношения, – в качестве обстоятельства, требующего адаптации структуры данных отношений к объективно изменившимся условиям его деятельности. В практическом плане удовлетворение этой потребности может принимать разнообразные формы и выражаться, например, в предложении покупателю изменить цену договора или расторгнуть его, в предъявлении поставщиком в суд требования об изменении или расторжении договора или – как это имело место в деле с участием Банка ВТБ – в предъявлении в суд требования о взыскании вознаграждения дополнительно к цене договора.

Даже если толкование условий договора не позволяет выявить волю сторон относительно установления гражданско-правовых последствий изменения параметров налогообложения, это не препятствует разрешению судом возникающих между ними гражданско-правовых споров с применением диспозитивных норм гражданского законодательства об обязательствах и договорах на основе баланса интересов сторон; суд при этом принимает во внимание рисковый характер предпринимательской деятельности.

Разъяснение Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации, изложенное в пункте 17 постановления от 30.05.2014 № 33 «О некоторых вопросах, возникающих у арбитражных судов при рассмотрении дел, связанных с взиманием налога на добавленную стоимость» прямо не касается ситуации, когда после изменения законодательства возникает не учтенная при заключении договора обязанность по уплате НДС в бюджет.

Само по себе внесение изменений в налоговое законодательство не дает оснований для отказа от исполнения обязательства или для изменения стороной условий ранее заключенного договора, учитывая ограничения, закрепленные в пунктах 1 и 2 статьи 310 Гражданского кодекса Российской Федерации.

Вместе с тем необходимость адаптации длящихся хозяйственных отношений к изменившимся нормативным условиям, обязательным для сторон этих отношений, предполагает, что не может полностью отвергаться конституционная допустимость такого гражданско-правового по своей сути регулирования, которое давало бы поставщику возможность рассчитывать на увеличение цены длящегося договора с учетом корректировки после его заключения налогового закона, в силу которого при исполнении этого договора возникает обязанность поставщика по уплате НДС в большем размере, или же рассчитывать на его расторжение.

Предусмотренные же общей частью гражданского права институты не всегда способны служить адекватным механизмом адаптации длящихся гражданских правоотношений к изменившимся условиям налогообложения у одной из их сторон в ситуации, когда стороны не смогли достичь соглашения самостоятельно. Так, эффективному применению статьи 451 Гражданского кодекса Российской

Федерации, позволяющей изменить или расторгнуть договор в связи с существенным изменением обстоятельств, из которых стороны исходили при его заключении, к случаям возникновения у стороны новых налоговых обязанностей препятствуют ограничительные условия ее действия (что подтверждается соответствующей практикой ее применения), а также ее пункт 4, закрепляющий в качестве общего правила вариант с расторжением договора в связи с существенным изменением обстоятельств и допускающий корректировку договора лишь как исключительную меру.

Налоговый кодекс Российской Федерации (как и переходные положения Федерального закона от 31.07.2020 № 265-ФЗ) также не содержит предписаний о последствиях такого изменения налогового законодательства, в силу которого при исполнении длящегося договора у поставщика возникает обязанность уплатить налог на добавленную стоимость.

Тем самым, хотя оспариваемые в деле законоположения сами по себе не могут расцениваться в качестве неконституционных, их совокупное применение при разрешении споров, связанных с попыткой поставщика пересмотреть условия ранее заключенного договора ввиду изменений законодательства, влекущих возникновение у него обязанности уплатить НДС в связи с исполнением этого договора, обнаруживает наличие пробела. Данный пробел препятствует реализации конституционных прав и свобод, включая право собственности, а его устранение приобретает конституционное значение и требует адекватных мер реагирования.

Для поставщика взыскание дополнительных к цене договора сумм – один из способов компенсировать имущественные потери, возникшие вследствие установления для него новым законом обязанности по уплате НДС, которая не могла быть учтена им при вступлении в гражданско-правовые отношения. Однако же автоматическое, безусловное взыскание поставщиком дополнительного к цене договора вознаграждения, равного сумме НДС, лишь ввиду признания новым налоговым законом его операций по реализации товаров, работ, услуг подлежащими обложению налогом может привести, в том числе с учетом порядка и условий определения его собственных налоговых обязательств по налогу на добавленную

стоимость, не только к компенсации его потерь в виде непрогнозируемых затрат на уплату налога, но и к его обогащению.

Кроме того – учитывая механизм переложения НДС, включающий право на применение налоговых вычетов, которое может быть ограничено законодателем с учетом статуса участника соответствующих отношений, характера совершенной операции, применяемого налогового режима, освобождения конкретной операции от налогообложения и т.д. – автоматическое взыскание поставщиком соответствующих сумм и при отсутствии риска обогащения поставщика не будет способствовать достижению основной цели подобных механизмов обеспечения баланса прав и интересов сторон договора, включая потребность поставщика возместить его потери и желание покупателя сохранить возможность пользоваться благами, ради которых был заключен договор (продолжение поставок со стороны продавца, оказания услуг исполнителем и т.д.). Это обусловлено тем, что при отсутствии у покупателя права на вычет по НДС автоматическое взыскание с него в пользу поставщика дополнительного вознаграждения для компенсации последствий изменения налогового законодательства ведет к переложению на покупателя некомпенсируемого имущественного бремени (потерь), а потому к нарушению равенства сторон договора.

С учетом изложенного Конституционный Суд Российской Федерации постановил признать оспариваемые нормы в их взаимосвязи не соответствующими Конституции Российской Федерации, ее статьям 17 (часть 3), 19 (части 1 и 2), 35 (части 1 и 2), 55 (часть 3), 57 и 751, в той мере, в какой они ввиду своей пробельности относительно решения вопроса об изменении цены длящегося договора (или о его расторжении) в связи с изменениями после его заключения налогового закона, в силу которых при исполнении этого договора у поставщика возникает обязанность по уплате НДС, допускают взыскание поставщиком дополнительного вознаграждения, компенсирующего последствия указанных изменений налогового закона, с покупателя, который не имеет возможности принять соответствующие суммы налога к вычету для компенсации переложимых на него потерь.

Впредь до внесения в законодательство необходимых изменений, в случае если стороны не достигли с соблюдением гражданского законодательства соглашения об изменении цены длящегося договора или о его расторжении в связи с изменениями после его заключения налогового закона, в силу которых при исполнении этого договора возникает обязанность поставщика уплатить НДС:

поставщик вправе обратиться в суд с требованием об увеличении цены в пределах половины приходящейся на соответствующую операцию суммы налога, которая уплачивается в бюджет, если дальнейшее исполнение длящегося договора лишает его того, на что он был вправе рассчитывать при заключении этого договора, в том числе влечет имущественные потери, а покупатель, не имеющий права воспользоваться налоговым вычетом, отказался изменить договор или расторгнуть его;

цена, согласованная в длящемся договоре с физическим лицом, не может быть изменена, за исключением случаев, когда физическое лицо при заключении и исполнении договора осуществляет предпринимательскую деятельность;

вопрос об увеличении цены применительно к отношениям, связанным с закупкой товаров, работ, услуг для государственных и муниципальных нужд, разрешается с учетом особенностей, установленных законодательством о контрактной системе в сфере закупок товаров, работ, услуг для обеспечения государственных и муниципальных нужд.

Судом обращено внимание, что указанное во всяком случае не предполагает уменьшения суммы НДС, уплачиваемой поставщиком в бюджет.

Данные выводы содержатся в Постановлении Конституционного Суда Российской Федерации от 25.11.2025 № 41-П «По делу о проверке конституционности пунктов 1 и 2 статьи 424 Гражданского кодекса Российской Федерации, пункта 1 статьи 168 Налогового кодекса Российской Федерации, подпункта «а» пункта 1 статьи 1 Федерального закона от 31 июля 2020 года № 265-ФЗ «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации» в связи с жалобой публичного акционерного общества «Банк ВТБ».

2. Воля законодателя при введении налога на сверхприбыль охватывает не только обычную предпринимательскую деятельность, но и в принципе любые экономические операции, в том числе по продаже имущества должников-банкротов, принесшие сверхприбыль по смыслу Федерального закона «О налоге на сверхприбыль», в котором именно по этой причине применен подход расчета среднеарифметического превышения прибыли для всех случаев получения прибыли налогоплательщиками.

В 2019 году ООО «Волжский терминал» признано банкротом и в отношении него открыто конкурсное производство. В 2021 году в рамках процедуры банкротства произведена реализация имущества должника на сумму 11,5 млрд рублей.

15.11.2023 налоговым органом направлено уведомление о необходимости уплаты ООО «Волжский терминал» налога на сверхприбыль в соответствии с Федеральным законом от 04.08.2023 № 414-ФЗ «О налоге на сверхприбыль» (далее – Закон № 414-ФЗ).

По мнению общества, должник, признанный банкротом, не может выступать плательщиком налога на сверхприбыль по результатам реализации дорогостоящего имущества на торгах, поскольку лишь формально соответствует критериям, установленным для взимания налога: разница величин налоговых баз такого плательщика, сформированных в 2018-2019 гг. и в 2021-2022 гг., вызвана его предбанкротным состоянием в 2018 и 2019 гг. (общество несло чистый убыток) и не может быть квалифицирована как сверхприбыль по смыслу Закона № 414-ФЗ. Заявитель полагает, что оспариваемые им нормы Закона № 414-ФЗ в нарушение конституционных принципов устанавливают налог на прошлое время, а также необоснованно исключают из-под налогообложения широкий круг лиц без достаточных экономических оснований. Кроме того, заявитель отмечает, что даже в случае обоснованного возникновения налоговой обязанности у должника, она подлежит погашению лишь после удовлетворения требований всех иных кредиторов.

Конституционный Суд Российской Федерации, отказывая в принятии жалобы заявителя указал, что возможность взимания экстраординарного налога на сверхприбыль обусловлена фактом получения отдельными организациями

некоторых отраслей экономики в 2021 и 2022 годах дополнительной прибыли в силу благоприятной ценовой конъюнктуры рынка. Налог призван перераспределить в пользу государства часть такой прибыли для обеспечения поступления дополнительных доходов в федеральный бюджет.

В соответствии с Законом № 414-ФЗ, его частями 1-3 статьи 3, частями 1, 3 и 4 статьи 4, статьями 5 и 6, помимо ранее уплаченного налога на прибыль организаций за 2021 и 2022 годы определенная доля прибыли, полученная в эти годы, подлежит дополнительному обложению по ставке 10 процентов. При этом согласно статье 7 Закона № 414-ФЗ налог должен быть уплачен не позднее 28.01.2024, а его статьей 9 установлен срок вступления данного Закона в силу – с 01.01.2024.

Установление налога на сверхприбыль в силу самой категории «сверхприбыли», как выходящей за рамки обычных хозяйственных отношений, само по себе не приводит по своему содержанию и смыслу к нарушению устойчивости в отношениях налогообложения. Специфика выбранного объекта обложения данного налога разового характера основана на учете уже сформированных показателей деятельности налогоплательщиков как достоверной информации о полученной ими сверхприбыли, выражающейся в фактическом получении хозяйствующими субъектами незапланированных и существенных по сравнению с предыдущими годами доходов, в связи с которыми средняя арифметическая величина прибыли за 2021 - 2022 годы оказалась более 1 миллиарда руб., превысив при этом прибыль за 2018 - 2019 годы (то есть в определенном значимом, с точки зрения федерального законодателя, финансовом результате, который образует экономическое основание налогообложения).

Вопрос налогообложения прибыли в случае реализации имущества в рамках конкурсного производства уже становился предметом рассмотрения Конституционного Суда Российской Федерации. В Постановлении от 31.05.2023 № 28-П было отмечено, что с учетом непрерывности предпринимательской деятельности и возможности получения отрицательного финансового результата реализация имущества (как добровольная, так и осуществленная в ходе конкурсного производства), будучи неразрывно связанной с предшествующей хозяйственной

деятельностью (предполагающей ведение налогового учета и уплату налогов), не может без специального указания на то законодателя и помимо его воли выводиться из-под общих правил налогообложения прибыли. Суд не нашел оснований для вывода о нарушении прав налогоплательщика необходимостью учета реализации его имущества в рамках конкурсного производства для целей исчисления и уплаты указанного налога.

Данный подход применим и к взиманию с налогоплательщика, признанного банкротом, налога на сверхприбыль. Реализация недвижимого имущества организации-банкрота в период 2021-2022 годов осуществлялась в той же экономической ситуации, которая расценивалась как приведшая к возникновению у налогоплательщиков дополнительной прибыли, полученной в условиях исключительно благоприятной ценовой конъюнктуры рынка. Это означает, что воля законодателя при введении налога на сверхприбыль охватывает не только обычную предпринимательскую деятельность, но и в принципе любые экономические операции, в том числе по продаже имущества должников-банкротов, принесшие в рассматриваемые годы сверхприбыль по смыслу указанного закона, в котором именно по этой причине применен подход расчета среднеарифметического превышения прибыли для всех случаев получения прибыли налогоплательщиками.

Освобождение отдельных категорий лиц от обложения налогом на сверхприбыль, предусмотренное федеральным законодателем в рамках его дискреции в сфере льготного налогообложения, не свидетельствует о произвольности такой дифференциации хозяйствующих субъектов, поскольку, как это следует из самого содержания соответствующего перечня и материалов законодательного процесса принятия Закона № 414-ФЗ, из-под налогообложения выведен круг лиц, особенности ведения хозяйственной деятельности которых уже учтены в налоговом регулировании: ресурсодобывающие организации, субъекты малого и среднего предпринимательства, плательщики единого сельскохозяйственного налога и иные организации. В свою очередь, признанные банкротами организации в соответствующий перечень не вошли, что свидетельствует не о пробеле в правовом регулировании, а о соответствующей воле федерального законодателя, поскольку

известны случаи специального освобождения указанной категория лиц от налогообложения (например, согласно подпункту 15 пункта 2 статьи 146 Налогового кодекса Российской Федерации стоимость операции по реализации товаров (работ, услуг) и (или) имущественных прав должников, признанных банкротами, не признаются объектом налогообложения НДС).

В отношении вопроса об очередности удовлетворения требований налогового органа, связанных с уплатой налога на сверхприбыль, Суд отметил, что данный вопрос подлежит разрешению на основе положений Федерального закона «О несостоятельности (банкротстве)» и ответ на него не предопределяется оспариваемыми нормами Закона № 414-ФЗ, имеющими иную сферу регулирования.

Данные выводы содержатся в Определении Конституционного Суда Российской Федерации от 04.12.2025 № 3214-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы общества с ограниченной ответственностью «Волжский терминал» на нарушение его конституционных прав частями 1 и 4 статьи 2, частями 1 и 2 статьи 3, частями 1 и 4 статьи 4 Федерального закона «О налоге на сверхприбыль».

3. Арест, наложенный налоговым органом, порождает на основании пункта 2.1 статьи 73 Налогового кодекса Российской Федерации залог в силу закона, поэтому требования налогового органа в деле о банкротстве устанавливаются как обеспеченные залогом и налоговый орган как кредитор имеет права залогодержателя в отношении имущества, на которое ранее был наложен арест.

По итогам выездной налоговой проверки налогоплательщик (должник) привлечен к налоговой ответственности, установлена неуплата должником в 2017-2019 гг. НДС и налога на прибыль организаций.

В целях обеспечения исполнения решения, принятого по итогам выездной налоговой проверки, налоговым органом принято решение от 30.05.2022 № 36 о принятии обеспечительных мер (с изменениями от 06.09.2022 и от 03.05.2023) на общую сумму налоговых доначислений в размере 109 751 549 руб. 31 коп.

в порядке, предусмотренном пунктом 10 статьи 101 Налогового кодекса Российской Федерации. Указанным решением наложен арест на 4 объекта недвижимости, а также 153 единицы движимого имущества, принадлежащие должнику. Арест имущества зарегистрирован налоговым органом: в период с 14.09.2022 по 16.09.2022 в Единый государственный реестр недвижимости (далее – ЕГРН) внесены записи об ипотеке в пользу налогового органа в отношении недвижимого имущества; залог в пользу налогового органа в отношении движимого имущества учтен 20.09.2022 посредством нотариального удостоверения с выдачей свидетельств о регистрации уведомления о возникновении залога движимого имущества.

Полагая, что наложенный на имущество арест предоставляет кредитору права залогодержателя в деле о банкротстве, уполномоченный орган просил признать его требования обеспеченными залогом.

Конкурсный управляющий просил признать сделку по установлению налоговым органом залога недействительной, указывая, что действия по оформлению залога совершены налоговым органом в пределах шести месяцев до даты возбуждения дела о банкротстве должника (09.01.2023), что свидетельствует о наличии у этих действий признаков сделки с предпочтением на основании статьи 61.3 Федерального закона от 26.10.2002 № 127-ФЗ «О несостоятельности (банкротстве)» (далее – Закон о банкротстве).

Разрешая спор, суд первой инстанции пришел к выводу, что оспариваемая сделка отвечает формальным признакам недействительности, установленным абзацами вторым и третьим пункта 1 статьи 61.3 Закона о банкротстве, не требующим подтверждения осведомленности кредитора о неплатежеспособности должника, поэтому признал указанную сделку недействительной и отказал уполномоченному органу в установлении за ним статуса залогового кредитора.

Отменяя определение суда первой инстанции, суд апелляционной инстанции, сославшись на пункт 4 статьи 61.4 Закона о банкротстве, указал, что существенное значение имеет факт осведомленности уполномоченного органа о наличии у должника на момент совершения оспариваемой сделки просроченных денежных обязательств перед иными кредиторами, тогда как уполномоченный орган не был

осведомлен о наличии у должника иных кредиторов, при том что действия по наложению ареста и регистрации залога вытекают из обязанности должника по уплате доначисленных ему сумм налогов, пеней, штрафов. С указанными выводами согласился суд округа.

Конкурсный управляющий и ПАО «Сбербанк России» обратились в Верховный Суд Российской Федерации с кассационными жалобами, в которых просили постановления судов апелляционной и кассационной инстанций отменить.

Определением судьи Верховного Суда Российской Федерации от 03.02.2025 в передаче кассационных жалоб для рассмотрения в судебном заседании Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации отказано.

Определением заместителя Председателя Верховного Суда Российской Федерации – председателя Судебной коллегии по экономическим спорам от 06.06.2025 определение судьи Верховного Суда Российской Федерации от 03.02.2025 отменено, кассационная жалоба банка вместе с делом передана для рассмотрения в судебном заседании Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации.

Определением Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации от 11.07.2025 № 306-ЭС24-23083(2) судебные акты судов первой, апелляционной и кассационной инстанций отменены, принят новый судебный акт об отказе в удовлетворении заявлений уполномоченного органа о признании требований в размере 109 751 549 руб. 31 коп. как обеспеченными залогом имущества должника, а также об отказе в удовлетворении заявления конкурсного управляющего о признании недействительной и применении последствий недействительности сделки должника.

Определением Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации от 25.12.2025 определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации от 11.07.2025 № 306-ЭС24-23083(2) отменено по новым обстоятельствам.

Пересматривая дело по новым обстоятельствам, Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации отметила, что основными функциями института залога являются обеспечение возможности получить приоритетное удовлетворение из стоимости заложенного имущества преимущественно перед другими кредиторами должника (пункт 1 статьи 334 Гражданского кодекса Российской Федерации) и обеспечение сохранности имущества залогодателя, а также предоставление залогодержателю механизмов контроля над этим имуществом (пункт 3 статьи 343 и статья 347 Гражданского кодекса Российской Федерации).

Положения пункта 2.1 статьи 73 Налогового кодекса Российской Федерации (введенного Федеральным законом от 29.09.2019 № 325-ФЗ) прямо указывают на возникновение залога в силу закона, что соотносится с содержанием пункта 1 статьи 334.1 Гражданского кодекса Российской Федерации, статей 18.1 и 138 Закона о банкротстве.

Кроме того, в рамках налоговых правоотношений при наложении ареста в порядке статьи 77 Налогового кодекса Российской Федерации и применении обеспечительных мер в соответствии со статьей 101 Налогового кодекса Российской Федерации происходит идентификация и отделение имущества, что подтверждает особый характер возникающих залоговых прав государства в силу закона. Результаты идентификации и отделения имущества должника подлежат обязательному публичному раскрытию на официальном сайте федерального органа исполнительной власти, уполномоченного по контролю и надзору в области налогов и сборов, с указанием имущества, в отношении которого вынесено соответствующее решение (пункт 4 статьи 72 Налогового кодекса Российской Федерации).

По этой причине арест, наложенный налоговым органом, порождает на основании пункта 2.1 статьи 73 Налогового кодекса Российской Федерации залог в силу закона, поэтому требования налогового органа в деле о банкротстве устанавливаются как обеспеченные залогом и налоговый орган как кредитор имеет права залогодержателя в отношении имущества, на которое ранее был наложен арест.

При этом обеспечительные меры и последующее возникновение залоговых прав обусловлены публичными обязательствами и по смыслу пункта 4 статьи 61.4 Закона о банкротстве сами по себе не являются оспоримыми сделками.

Приведенный правовой подход соотносится с правовой позицией, изложенной в вопросе-ответе о применении налогового ареста в банкротстве, утвержденном Президиумом Верховного Суда Российской Федерации 19.11.2025.

При таких условиях Судебная коллегия признала обоснованным вывод судов апелляционной и кассационной инстанций о наличии основания для установления залогового статуса требований уполномоченного органа и отказе при этом в признании недействительной сделки по установлению налоговым органом залога в отношении имущества, принадлежащего должнику, на основании пункта 4 статьи 61.4 Закона о банкротстве.

Данные выводы содержатся в Определении Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации от 25.12.2025 № 306-ЭС24-23083(2) по делу № А72-19547/2022 (обособленный спор в рамках дела о банкротстве «Производственная фирма «Инзенский деревообрабатывающий завод») об установлении залогового статуса кредитора и признании недействительной сделки по установлению залога.

4. Учитывая тот факт, что налоговый орган при проведении камеральной налоговой проверки обязан исходить из имеющихся у него документов и сведений, риск негативного исхода налоговой проверки, связанного с доначислением налогов и привлечением к налоговой ответственности, возлагается на налогоплательщика (налогового агента), не представившего вместе с пояснениями необходимые для проверки документы и не устранившего сомнения в правильности и достоверности сведений, содержащихся в налоговой декларации.

В рамках камеральной проверки первичного расчета по форме 6-НДФЛ за 12 месяцев 2022 года в связи с выявленными противоречиями (ошибками) налоговым органом на основании пункта 3 статьи 88 Налогового кодекса Российской

Федерации направлено в адрес общества требование от 27.04.2023 о предоставлении соответствующих пояснений.

Письмом от 16.05.2023 налоговый агент сообщил, что выявленная инспекцией суммовая разница по выплатам в пользу физических лиц формируется из-за перечисления не облагаемых налогом выплат. Документы, подтверждающие данные обстоятельства, представлены не были.

29.06.2023 обществом представлен уточненный расчет 6-НДФЛ за 12 месяцев 2022 года, в котором сумма дохода, начисленная физическим лицам, отражена в большем размере, также увеличена исчисленная сумма налога.

В ходе налоговой проверки указанного уточненного расчета инспекцией проведен анализ исчисленных и удержанных налоговым агентом сумм налога, а также банковских выписок за тот же период. По результатам проверки установлено, что обществом производились выплаты на карты сотрудникам в размере, превышающем суммы, отраженные в расчетах по форме 6-НДФЛ. При перечислении денежных средств обществом указаны следующие основания платежа: заработная плата, премия, отпускные, больничные, расчет при увольнении, прочие выплаты и командировочные расходы.

В целях выяснения обстоятельств относительно производимых обществом выплат налоговый орган при проверке уточненного расчета использовал имеющиеся другие документы о деятельности налогового агента.

В частности, в рамках камеральной налоговой проверки расчета по страховым взносам за 12 месяцев 2022 года в адрес общества направлялось требование от 27.10.2023 о представлении документов по расчету страховых взносов, подтверждающих обоснованность отражения сумм, не подлежащих обложению страховыми взносами, и применения пониженных тарифов страховых взносов (пункт 8.6 статьи 88 Налогового кодекса Российской Федерации).

В ответ на требование общество сослалось на отсутствие у налогового органа полномочий запрашивать дополнительные документы, поскольку пункт 7 статьи 88 Налогового кодекса Российской Федерации при проведении камеральной проверки не предусматривает возможность расширенных мероприятий налогового контроля.

Установив, что общество уклоняется от предоставления запрашиваемых документов, налоговый орган с учетом установленных обстоятельств по итогам проведенных в ходе налоговой проверки мероприятий налогового контроля признал доказанным факт нарушения законодательства о налогах и сборах и пришел к выводу о том, что налоговым агентом не подтвержден факт перечисления физическим лицам денежных средств в качестве выплат, не подлежащих включению в налоговую базу по НДФЛ в соответствии со статьей 217 Налогового кодекса Российской Федерации.

Несогласие общества с принятым инспекцией решением послужило основанием для обращения в арбитражный суд с соответствующим требованием.

Отказывая в удовлетворении заявленных требований, суды первой и апелляционной инстанций исходили из того, что обществом не представлены доказательства, свидетельствующие о характере спорных выплат и подтверждающие тот факт, что указанные выплаты были обусловлены реальными расходами сотрудников общества и являются компенсацией затрат, связанных именно с непосредственным выполнением сотрудниками трудовых обязанностей.

Отменяя принятые по делу судебные акты, арбитражный суд округа сослался на положения пункта 7 статьи 88 Налогового кодекса Российской Федерации, отметив, что данной нормой закреплен запрет на истребование налоговым органом в ходе камеральной налоговой проверки дополнительных сведений и пояснений, за исключением случаев, прямо предусмотренных статьей 88 Налогового кодекса Российской Федерации. Суд кассационной инстанции пришел к выводу, что у налогового органа отсутствовали основания для возложения на общество обязанности по исчислению налога на доходы физических лиц (далее также – НДФЛ) со спорных сумм по причине непредставления по требованию налогового органа документов, подтверждающих правильность произведенных расчетов.

Отменяя постановление суда округа и оставляя в силе решение суда первой инстанции и постановление суда апелляционной инстанции, Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации обратила внимание на существование камеральной налоговой проверки как формы текущего документального контроля за соблюдением налогового законодательства, которая

нацелена на своевременное выявление ошибок в налоговой отчетности и оперативное реагирование налоговых органов на обнаруженные нарушения, что позволяет смягчить для налогоплательщиков последствия неправильного применения ими законодательства о налогах и сборах (определения Конституционного Суда Российской Федерации от 08.04.2010 № 441-О, от 10.03.2016 № 571-О, от 07.04.2022 № 821-О и др.).

Камеральная налоговая проверка проводится по месту нахождения налогового органа на основе налоговых деклараций (расчетов) и документов, представленных налогоплательщиком, а также других документов о деятельности налогоплательщика, имеющихся у налогового органа, если иное не предусмотрено главой 14 Налогового кодекса Российской Федерации (пункт 1 статьи 88 Налогового кодекса Российской Федерации).

Если камеральной налоговой проверкой (за исключением камеральной налоговой проверки на основе заявления, указанного в пункте 2 статьи 221.1 Налогового кодекса Российской Федерации) выявлены ошибки в налоговой декларации (расчете) и (или) противоречия между сведениями, содержащимися в представленных документах, либо выявлены несоответствия сведений, представленных налогоплательщиком, сведениям, содержащимся в документах, имеющихся у налогового органа, и полученным им в ходе налогового контроля, об этом сообщается налогоплательщику с требованием представить в течение пяти дней необходимые пояснения или внести соответствующие исправления в установленный срок (часть 3 статьи 88 Налогового кодекса Российской Федерации).

Таким образом, при осуществлении контрольных мероприятий налоговый орган во всех случаях сомнений в правильности уплаты налогов и тем более – обнаружения признаков налогового правонарушения обязан воспользоваться предоставленным ему правомочием истребовать у плательщика необходимую информацию (документы).

Направленность и смысл такой процедуры состоят в том, что она является одним из предусмотренных законодательством механизмов урегулирования потенциально возникающего или могущего возникнуть налогового спора, поводом

для которого является обнаружение налоговым органом при проведении камеральной налоговой проверки различного рода ошибок, противоречий и несоответствий.

В свою очередь налогоплательщику, представившему в налоговый орган пояснения относительно выявленных ошибок в налоговой декларации (расчете), в силу пункта 4 статьи 88 Налогового кодекса Российской Федерации гарантируется право дополнительно представить в налоговый орган выписки из регистров налогового и (или) бухгалтерского учета и (или) иные документы, подтверждающие достоверность данных, внесенных в налоговую декларацию (расчет).

При этом учитывая тот факт, что налоговый орган при проведении проверки обязан исходить из имеющихся у него документов и сведений, риск негативного исхода налоговой проверки, связанного с доначислением налогов и привлечением к налоговой ответственности, возлагается на налогоплательщика (налогового агента), не представившего вместе с пояснениями необходимые для проверки документы и не устранившего сомнения в правильности и достоверности сведений, содержащихся в налоговой декларации.

Настаивая на законности принятого в отношении общества решения, инспекция обращала внимание судов на то обстоятельство, что налоговый агент уклонился не только от представления соответствующих пояснений (документов) в рамках камеральной проверки расчета 6-НДФЛ, но и не исполнил требование инспекции о представлении документов (информации) в рамках камеральной налоговой проверки уточненного расчета по страховым взносам, право на истребование которых налоговым органом закреплено в пункте 8.6 статьи 88 Налогового кодекса Российской Федерации.

В этой связи суды первой и апелляционной инстанций обоснованно исходили из необходимости возложения на общество в силу статьи 65 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации обязанности по доказыванию тех обстоятельств, на которое оно ссылалось в обоснование своей позиции по спору, и учли, что несмотря на неоднократные требования по представлению документов, подтверждающих произведенные расчеты при исчислении НДФЛ, такие доказательства заявитель не представил ни налоговому органу, ни суду.

Данные выводы содержатся в Определении Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации от 30.10.2025 № 309-ЭС25-6656 по делу № А47-7677/2024 (общество с ограниченной ответственностью «МиСТ» против Межрайонной ИФНС России № 7 по Оренбургской области) о признании недействительным решения о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения.

5. Нарушение налоговым органом срока направления гаранту уведомления об освобождении от обязательств по банковской гарантии не может выступать единственным основанием для взыскания с налогового органа убытков в виде переплаты процентов за выдачу банковской гарантии в отсутствие оценки действий (бездействия) принципала для уменьшения (исключения) убытков. Неблагоприятные последствия не могут возлагаться только на одного должника, если судом будет установлено, что они возникли в определенной степени вследствие поведения кредитора, имевшего возможность принять разумные меры по устранению причин возникновения или увеличения размера убытков, но не предпринявшего таких мер.

Обществом 18.07.2023 в налоговый орган представлена налоговая декларация по НДС за 2 квартал 2023 года одновременно с заявлением о применении заявительного порядка возмещения НДС. Для этого налогоплательщиком в соответствии с рамочным договором с АО «Газпромбанк» о выдаче банковской гарантии и на основании заявления общества получена электронная банковская гарантия (бенефициар – управление, гарант – филиал АО «Газпромбанк» «Уральский», принципал – налогоплательщик).

Управлением ФНС России по Хабаровскому краю 20.07.2023 вынесено решение о возмещении в заявительном порядке НДС. Впоследствии проведена камеральная налоговая проверка декларации, по результатам которой нарушений не установлено, о чем 21.09.2023 налогоплательщику направлено сообщение в соответствии с пунктом 12 статьи 176.1 Налогового кодекса Российской Федерации (получено обществом 21.09.2023).

Также управлением 21.09.2023 в банк по телекоммуникационным каналам связи направлено письменное заявление об освобождении банка от обязательств по банковской гарантии, которое в банк не поступило по независящим от налогового органа техническим обстоятельствам. Письменное заявление об освобождении банка от обязательств по банковской гарантии направлено повторно в банк 27.11.2023 посредством почтовой корреспонденции (поступило в банк 05.12.2023).

Поскольку банк не получил от налогоплательщика сообщения о прекращении камеральной налоговой проверки без нарушений или от налогового органа сообщения о прекращении своих обязанностей в качестве гаранта, то в соответствии с рамочным договором обществом в пользу банка была оплачена комиссия за выдачу гарантии также за период после окончания камеральной проверки – с 23.09.2023 по 27.11.2023.

Полагая, что управлением нарушены сроки уведомления банка, определенные в статье 176.1 Налогового кодекса Российской Федерации, налогоплательщик обратился в суд с требованием к налоговому органу о возмещении убытков в виде переплаты процентов за выдачу банковской гарантии.

Суды трех инстанций признали позицию налогоплательщика обоснованной.

Отменяя судебные акты, принятые по делу, Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации обратила внимание на следующие правовые позиции о применении статей 15, 16, 1069 и 1082 Гражданского кодекса Российской Федерации.

Как указано в пункте 12 постановления Пленума Верховного Суда Российской Федерации от 23.06.2015 № 25 «О применении судами некоторых положений раздела I части первой Гражданского кодекса Российской Федерации», по делам о возмещении убытков истец обязан доказать, что ответчик является лицом, в результате действий (бездействия) которого возник ущерб, а также факты нарушения обязательства или причинения вреда, наличие убытков.

Должник, опровергающий доводы кредитора о наличии причинной связи между своим поведением и возникшими убытками, не лишен возможности представить доказательства существования иной причины возникновения этих

убытков (пункт 5 постановления Пленума Верховного Суда Российской Федерации от 24.03.2016 № 7 «О применении судами некоторых положений Гражданского кодекса Российской Федерации об ответственности за нарушение обязательств»).

В соответствии с пунктом 1 статьи 404 Гражданского кодекса Российской Федерации, если неисполнение или ненадлежащее исполнение обязательства произошло по вине обеих сторон, суд соответственно уменьшает размер ответственности должника. Суд также вправе уменьшить размер ответственности должника, если кредитор умышленно или по неосторожности содействовал увеличению размера убытков, причиненных неисполнением или ненадлежащим исполнением, либо не принял разумных мер к их уменьшению.

Правила пункта 1 статьи 404 Гражданского кодекса Российской Федерации соответственно применяются и в случаях, когда должник в силу закона или договора несет ответственность за неисполнение или ненадлежащее исполнение обязательства независимо от своей вины (пункт 2 данной статьи).

Неблагоприятные последствия не могут возлагаться только на одного должника, если судом будет установлено, что они возникли в определенной степени вследствие поведения кредитора, имевшего возможность принять разумные меры по устранению причин возникновения или увеличения размера убытков, но не предпринявшего таких мер (определения Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации от 13.02.2024 № 305-ЭС23-18507, от 03.08.2023 № 307-ЭС23-4085, от 01.08.2023 № 305-ЭС23-2969, от 29.05.2023 № 309-ЭС22-28921).

Приведенные положения законодательства и правовые позиции свидетельствуют о том, что в содержание обязанности кредитора по уменьшению (недопущению увеличения) убытков входит совершение исключительно разумных, экономически целесообразных действий, направленных на удовлетворение собственного имущественного интереса.

Материалами дела подтверждено и не оспаривается сторонами, что буквальное толкование положений рамочного договора о выдаче банковских гарантий свидетельствует о возможности гаранта прекратить действие гарантии

по информации, полученной не только от бенефициара (налогового органа), но и из других источников, например, от принципала (общества).

Рамочным договором предусмотрена обязанность общества информировать банк о принятом решении налогового органа в отношении заявления принципала о применении заявительного порядка возмещения налога в течение 5 (пяти) рабочих дней с даты передачи соответствующего решения налоговым органом. Также на общество возложена обязанность информировать гаранта о результатах проведения камеральной налоговой проверки в течение 10 (десяти) рабочих дней с даты передачи соответствующего документа от налогового органа.

В ходе рассмотрения дела налоговый орган неоднократно ссылался на то, что плата по гарантии возникла не только по вине управления, но и в результате бездействия и нарушения договорных обязательств перед банком со стороны самого налогоплательщика, не соотносимого с разумным и добросовестным поведением коммерческой организации, осуществляющей возмещение значительных сумм НДС. При этом общество добровольно инициировало процедуру заявительного порядка возмещения НДС, нарушений по итогам проведенной камеральной налоговой проверки не выявлено, право общества на возмещение НДС подтверждено, о чем налогоплательщику стало известно 21.09.2023.

По мнению управления, несмотря на получение информации о прекращении камеральной налоговой проверки и самостоятельную уплату банку комиссии 05.10.2023, общество соответствующее уведомление о результатах проведения камеральной проверки в банк не направляло, чем нарушило положение рамочного договора, что не позволило нивелировать последствия неполучения банком уведомления налогового органа из-за технических неполадок. Также общество не обращалось в налоговый орган в целях устранения возникшей ситуации.

Таким образом, в ходе рассмотрения дела налоговый орган полагал, что в спорной ситуации принципал, продолжив начислять и оплачивать банку проценты (комиссию) и не предприняв каких-либо действий для уменьшения (исключения) убытков, способствовал возникновению и увеличению суммы убытков, в то же время осознавая не только существенность возмещаемых сумм НДС, но и значительность

начисляемой ежедневной платы за банковскую гарантию. Результат собственного бездействия (небрежности) в виде платы за банковскую гарантию общество в полном объеме вменило налоговому органу, на стороне которого имелся технический сбой, что не соотносится с принципами разумности и добросовестности участников гражданских отношений (статья 10 Гражданского кодекса Российской Федерации).

Делая вывод о наличии оснований для взыскания убытков в заявленном размере, суды ограничились констатацией нарушения управлением срока направления гаранту уведомления об освобождении от обязательств по банковской гарантии. При этом обстоятельства, по которым принципал не сообщал банку о прекращении налоговой проверки, судами не устанавливались, вопрос обоюдной вины принципала и бенефициара не рассматривался.

При таком положении Судебная коллегия Верховного Суда Российской Федерации отменила судебные акты арбитражных судов трех инстанций как принятые при существенном нарушении норм материального и процессуального права, и направила дело на новое рассмотрение в суд первой инстанции.

Данные выводы содержатся в Определении Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации от 21.11.2025 № 303-ЭС25-6217 по делу № А73-2577/2024 (общество с ограниченной ответственностью «Амур Минералс» против Управления ФНС России по Хабаровскому краю, ФНС России) о взыскании убытков.

6. Принадлежность единого налогового платежа, уплаченного налогоплательщиком до вынесения решения суда, а также до обращения налогового органа в суд с заявлением о вынесении судебного приказа, определяется в соответствии с последовательностью, установленной пунктом 8 статьи 45 Налогового кодекса Российской Федерации, платеж учитывается в счет оплаты более ранней задолженности.

В связи с неуплатой единого налога по упрощенной системе налогообложения, страховых взносов за 2022 год в адрес налогоплательщика направлено требование от 09.06.2023, инициирована процедура взыскания налогов.

Кроме того, в отношении налогоплательщика исчислены имущественные налоги за 2022 год в общем размере 46 764 руб., которые также в установленный срок (не позднее 01.12.2023) не уплачены.

22.01.2024 налогоплательщиком осуществлен единый налоговый платеж на сумму 46 764 руб. (чек-ордер от 22.01.2024 по операции на сумму 46 764 руб. с назначением платежа – единый налоговый платеж, основание платежа - (106) - 0, налоговый период - (107) - 0).

Поскольку на дату осуществления единого налогового платежа у административного ответчика на едином налоговом счете имелось отрицательное сальдо, то поступившие денежные средства в сумме 46 764 руб. в соответствии с пунктом 8 статьи 45 Налогового кодекса Российской Федерации были в полном объеме зачтены в счет задолженности, образовавшейся в более ранний период.

Учитывая, что ранее в отношении налогоплательщика уже было выставлено требование об уплате налоговой задолженности от 09.06.2023, при этом с момента выставления требования у налогоплательщика сохранялось непрерывное отрицательное сальдо единого налогового счета, налоговый орган без направления требования об уплате имущественных налогов обратился в суд с заявлением о взыскании налоговой задолженности по имущественным налогам за 2022 год в размере 46 764 руб.

Решением суда первой инстанции требования инспекции удовлетворены в полном объеме.

Определением суда апелляционной инстанции, оставленным без изменения кассационным судом, решение суда первой инстанции отменено, в удовлетворении требований налогового органа о взыскании налоговой задолженности отказано. По мнению судов, платеж, осуществленный налогоплательщиком 22.01.2024 до вынесения решения суда, а также до обращения налогового органа в суд с заявлением о вынесении судебного приказа, неправомерно был зачтен в счет ранее возникшей задолженности по правилам пункта 8 статьи 45 Налогового кодекса Российской Федерации вопреки волеизъявлению гражданки прекратить судебный спор в порядке части 3 статьи 46 Кодекса административного судопроизводства

Российской Федерации.

В кассационной жалобе, поданной в Верховный Суд Российской Федерации, налоговый орган указал, что действующим с 01.01.2023 налоговым законодательством не предусмотрена возможность изменения очередности распределения единого налогового платежа, в том числе при внесении денежных средств на единый налоговый счет налогоплательщиком с указанием назначения платежа по конкретным налогам за определенные налоговые периоды.

Кроме того, применительно к обстоятельствам спора налоговым органом отмечено, что внесение денежных средств в качестве единого налогового платежа осуществлено гражданкой до начала судебного спора (за два дня до получения заявления инспекции мировым судьей), в связи с чем на момент совершения платежа нормы процессуального законодательства не подлежали применению, следовательно, налоговый орган правомерно определил принадлежность платежа в соответствии с последовательностью, предусмотренной пунктом 8 статьи 45 Налогового кодекса Российской Федерации.

Удовлетворяя жалобу налогового органа, Судебная коллегия по административным делам Верховного Суда Российской Федерации отметила, что с 01.01.2023 усовершенствован порядок уплаты налогов, сборов и взносов посредством введения институтов единого налогового платежа и единого налогового счета (Федеральный закон от 14.07.2022 № 263-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации»).

В соответствии с пунктом 1 статьи 11.3 Налогового кодекса Российской Федерации единым налоговым платежом признаются денежные средства, перечисленные налогоплательщиком, плательщиком сбора, плательщиком страховых взносов и (или) иным лицом в бюджетную систему Российской Федерации на счет Федерального казначейства, предназначенные для исполнения совокупной обязанности налогоплательщика плательщика сбора, плательщика страховых взносов, а также денежные средства, взысканные с налогоплательщика, плательщика сбора, плательщика страховых взносов.

Сальдо единого налогового счета представляет собой разницу между общей

суммой денежных средств, перечисленных и (или) признаваемых в качестве единого налогового платежа, и денежным выражением совокупной обязанности (пункт 3 статьи 11.3 Налогового кодекса Российской Федерации). Отрицательное сальдо единого налогового счета формируется, если общая сумма денежных средств, перечисленных и (или) признаваемых в качестве единого налогового платежа, меньше денежного выражения совокупной обязанности.

Принадлежность сумм денежных средств, перечисленных и (или) признаваемых в качестве единого налогового платежа, определяется налоговыми органами на основании учтенной на едином налоговом счете налогоплательщика суммы его совокупной обязанности с соблюдением последовательности, определенной пунктом 8 статьи 45 Налогового кодекса Российской Федерации.

Учитывая наличие у налогоплательщика отрицательного сальдо единого налогового счета, при этом наиболее ранней задолженностью являлась задолженность по страховым взносам за 2022 год по сроку уплаты 09.01.2023 и единому налогу по упрощенной системе налогообложения за 2022 год по сроку уплаты 28.04.2023 (тогда как срок уплаты транспортного налога, земельного налога и налога на имущество физических лиц за 2022 год – 01.12.2023), сумма, оплаченная гражданкой 22.01.2024 в размере 46 764 руб., поступила в соответствии с последовательностью, установленной пунктом 8 статьи 45 Налогового кодекса Российской Федерации, в счет оплаты более ранней задолженности.

Следовательно, единый налоговый платеж от 22.01.2024 в сумме 46 764 руб. не может быть учтен в счет оплаты задолженности по административному исковому заявлению.

На основании изложенного Судебная коллегия отменила обжалуемые судебные акты и оставила в силе решения суда первой инстанции.

Данные выводы содержатся в Кассационном определении Судебной коллегии по административным делам Верховного Суда Российской Федерации от 22.10.2025 № 53-КАД25-8-К8 по делу № 2а-706/2024 (Межрайонная ИФНС России № 10 по Красноярскому краю против Горленко А.В.) о взыскании налоговой задолженности.

7. При перераспределении земельных участков минимальный предельный срок владения объектом недвижимости исчисляется с даты государственной регистрации права собственности налогоплательщика на образованный в результате перераспределения земельный участок.

На основании договора купли-продажи от 09.10.2012 налогоплательщик приобрел в собственность земельный участок площадью 1435 кв. м.

18.01.2019 между налогоплательщиком и собственником смежного земельного участка заключено соглашение о перераспределении земельных участков. Часть земельного участка налогоплательщика площадью 47 кв.м присоединена к указанному смежному участку. В результате перераспределения площадь земельного участка налогоплательщика была уменьшена до 1 388 кв.м.

Право собственности на образованный в результате перераспределения земельный участок зарегистрировано за налогоплательщиком 11.03.2019, образованному земельному участку присвоен новый кадастровый номер.

07.07.2022 налогоплательщик реализовал по договору купли-продажи земельный участок и расположенный на нем жилой дом.

Полагая, что обязанность по уплате НДФЛ от продажи указанного имущества, в том числе земельного участка, находившегося в его собственности с 2012 года, отсутствует, налоговая декларация за 2022 год в установленный законом срок в налоговый орган налогоплательщиком не подавалась.

В части дохода от реализации земельного участка по результатам камеральной проверки налоговым органом принято решение, которым налогоплательщику доначислен НДФЛ с учетом имущественного вычета в размере 1 000 000 руб., предусмотренного подпунктом 1 пункта 2 статьи 220 Налогового кодекса Российской Федерации, налогоплательщик привлечен к налоговой ответственности по пункту 1 статьи 122 Налогового кодекса Российской Федерации за неуплату налога, по пункту 1 статьи 119 Налогового кодекса Российской Федерации за непредставление в установленный срок налоговой декларации.

Удовлетворяя требования налогового органа о взыскании с налогоплательщика налоговой задолженности, суды, проанализировав положения частей 1 и 2

статьи 11.2, статьи 11.7 Земельного кодекса Российской Федерации, пункта 2 статьи 8.1, пункта 1 статьи 131, статьи 219, пункта 1 статьи 235 Гражданского кодекса Российской Федерации, части 1 статьи 5, пункта 1 части 2 статьи 7, частей 1, 4 статьи 8 Федерального закона от 13.07.2015 № 218-ФЗ «О государственной регистрации недвижимости», сочли, что реализованный 07.07.2022 налогоплательщиком земельный участок находился в его собственности с 11.03.2019, т.е. менее минимального предельного срока владения (менее 5-и лет), в связи с чем полученные от его продажи доходы не освобождаются от налогообложения НДФЛ. При этом суд исходил из того, что в результате перераспределения земельных участков возникли новые объекты недвижимости с иной площадью и кадастровыми номерами.

Налогоплательщик обратился с кассационной жалобой в Верховный Суд Российской Федерации, указав, что формальная перерегистрация права собственности и присвоение земельному участку нового кадастрового номера не свидетельствует о том, что данный объект прав находится в его собственности только с 2019 года.

Отказывая в удовлетворении жалобы налогоплательщика и оставляя без изменения судебные акты, вынесенные по делу, Судебная коллегия по административным делам Верховного Суда Российской Федерации указала, что 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 (пункт 17.1 статьи 217, пункт 2 статьи 217.1 Налогового кодекса Российской Федерации).

В силу статьи 11.2, абзаца второго пункта 1 статьи 11.7 Земельного кодекса Российской Федерации при перераспределении земель и земельного участка существование исходного земельного участка прекращается и образуется новый земельный участок.

На основании частей 2 и 3 статьи 16 Федерального закона от 13.07.2015 № 218-ФЗ «О государственной регистрации недвижимости» датой государственной

регистрации прав и датой государственного кадастрового учета являются дата внесения в ЕГРН записи о соответствующем праве, об ограничении права или обременении объекта недвижимости и дата внесения в ЕГРН записи об объекте недвижимости соответственно.

При изложенных обстоятельствах Судебная коллегия установила, что суды, удовлетворяя заявленные требования налогового органа, обоснованно пришли к выводу о том, что реализованный 07.07.2022 земельный участок находился в собственности налогоплательщика с 11.03.2019, то есть менее минимального предельного срока владения, в связи с чем оснований для освобождения полученных от его продажи доходов от налогообложения не имеется.

Данные выводы содержатся в Кассационном определении Судебной коллегии по административным делам Верховного Суда Российской Федерации от 15.10.2025 № 45-КАД25-7-К7 по делу № 2а-1218/2024 (Межрайонная ИФНС России № 24 по Свердловской области против Коряковой Л.К.) о взыскании налоговой задолженности.

8. Право граждан, к которым перешли в порядке наследования или по иным основаниям права собственности на здания, строения и (или) сооружения, расположенные на земельном участке, зарегистрировать право собственности на земельный участок в упрощенном порядке, само по себе не влечет возникновения права собственности на такой земельный участок. Минимальный предельный срок владения земельным участком исчисляется в таком случае с даты государственной регистрации права собственности налогоплательщика на земельный участок в ЕГРН.

По результатам камеральной налоговой проверки налоговой декларации по НДФЛ за 2021 год налоговый орган установил занижение налогоплательщиком налоговой базы от реализации земельного участка и нарушение срока подачи налоговой декларации, в связи с чем вынес решение о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения.

Доначисляя НДФЛ за 2021 год, инспекция исходила из того, что налогоплательщик владел на праве собственности проданным земельным участком менее минимального предельного срока владения, необходимого для освобождения от налогообложения. Срок владения земельным участком исчислен налоговым органом с момента государственной регистрации права собственности налогоплательщика на 17/33 долей земельного участка в ЕГРН – с 15.05.2019.

Налогоплательщик оспорил в суде решение инспекции, отмечая, что налоговым органом ошибочно исчислен минимальный срок владения земельным участком с 15.05.2019, этот срок необходимо исчислять с 21.03.1997, когда он приобрел право собственности на 17/33 долей жилого дома, расположенного на данном участке.

Суд первой инстанции, отказывая в удовлетворении заявленных требований, констатировал, что в 1997 году к гражданину вместе с 17/33 долей жилого дома (полученной по договору дарения) перешло лишь право пользования земельным участком (17/33 долей), а право собственности возникло у административного истца только с момента государственной регистрации в 2019 году.

Апелляционный суд, отменяя решения суда первой инстанции и принимая новое решение об удовлетворении административного искового заявления, исходил из принципа единства судьбы земельного участка и прочно связанного с ним объекта недвижимости, и, установив, что право собственности на дом за административным истцом зарегистрировано до введения в действие Земельного кодекса Российской Федерации, посчитал, что и земельный участок, расположенный под ним, в силу закона считается представленным ему в собственность.

Кассационный суд, отменяя судебный акт апелляционной инстанции, подтвердил правомерность выводов суда первой инстанции о несоблюдении налогоплательщиком минимального срока владения земельным участком.

Не согласившись с судебными актами первой и кассационной инстанций, административный истец обратился в Верховный Суд Российской Федерации.

Отказывая в удовлетворении кассационной жалобы налогоплательщика, Судебная коллегия по административным делам Верховного Суда Российской Федерации указала следующее.

В соответствии с пунктом 17.1 статьи 217 и пунктами 2 и 3 статьи 217.1 Налогового кодекса Российской Федерации освобождаются от налогообложения доходы, получаемые физическими лицами за соответствующий налоговый период от продажи объектов недвижимого имущества, а также долей в указанном имуществе при условии, что такие объекты находились в собственности налогоплательщика в течение минимального предельного срока владения и более, который составляет три года, в том числе если право собственности на объект недвижимого имущества получено в порядке наследования или по договору дарения от физического лица, признаваемого членом семьи и (или) близким родственником налогоплательщика в соответствии с Семейным кодексом Российской Федерации.

Согласно абзацам 3, 4 пункта 9.1 статьи 3 Федерального закона от 25.10.2001 № 137-ФЗ «О введении в действие Земельного кодекса Российской Федерации» граждане, к которым перешли в порядке наследования или по иным основаниям права собственности на здания, строения и (или) сооружения, расположенные на земельных участках, указанных в данном пункте, вправе зарегистрировать права собственности на такие земельные участки, за исключением случаев, если в соответствии с федеральным законом такие земельные участки не могут предоставляться в частную собственность.

Государственная регистрация прав собственности на указанные в названном пункте земельные участки осуществляется в соответствии со статьей 49 Федерального закона от 13.07.2015 № 218-ФЗ «О государственной регистрации недвижимости». Принятие решений о предоставлении таких земельных участков в собственность граждан не требуется.

Указанная норма предусматривает для граждан возможность зарегистрировать право собственности на земельный участок в упрощенном порядке, но при этом не влечет возникновения права собственности, а лишь указывает на права граждан, к которым перешли в порядке наследования или по иным основаниям право собственности на здания, строения, сооружения зарегистрировать право собственности на такой земельный участок.

Поскольку право общей долевой собственности на долю в праве в размере 17/33 возникло у гражданина с момента государственной регистрации, то есть 15.05.2019, земельный участок находился в его собственности менее минимального предельного срока владения, следовательно, доход, полученный административным истцом в 2021 году от продажи земельного участка, не подпадает под действие пункта 17.1 статьи 217 Налогового кодекса Российской Федерации и подлежит налогообложению.

Данные выводы содержатся в Кассационном определении Судебной коллегии по административным делам Верховного Суда Российской Федерации от 24.10.2025 № 89-КАД25-6-К7 по делу № 2а-4948/2024 (Мадьяров П.Ч. против Инспекции ФНС России по г. Тюмени № 1, Управления ФНС России по Тюменской области) о признании незаконным решения о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения.

9. По смыслу подпункта 1 пункта 2 статьи 220 Налогового кодекса Российской Федерации имущественный налоговый вычет предоставляется на объект сделки, то есть на имущество, которое было реализовано по договору купли-продажи. Если объектом права собственности, который был реализован по договору купли-продажи являются принадлежащие нескольким сосособственникам доли суммированно, которые образуют не весь земельный участок, а лишь его часть, имущественный налоговый вычет в размере 1 000 000 руб. подлежит распределению не между всеми сосособственниками земельного участка, а лишь между сосособственниками-продавцами, реализовавшими свои доли по одному договору, пропорционально их долям в проданном объекте (предмете договора), а не пропорционально их долям в праве собственности на весь земельный участок.

В 2022 году по договору купли-продажи в пользу ООО «Агротех-Гарант» реализованы доли земельного участка, принадлежавшие налогоплательщику (8670/85225), гражданину Л. (5780/85225) и гражданину П. (11560/85225). Земельные доли проданы без выдела в натуре. Договором определена общая стоимость долей

земельного участка, которая выплачена физическим лицам пропорционально принадлежащим им долям.

Доля, проданная налогоплательщиком, находилась в его собственности менее минимального предельного срока владения, однако налоговая декларация по НДФЛ за 2022 год с отражением дохода от продажи доли налогоплательщиком представлена не была, в связи с чем по итогам камеральной налоговой проверки налогоплательщик привлечен к ответственности, предусмотренной пунктом 1 статьи 122 и пунктом 1 статьи 119 Налогового кодекса Российской Федерации, ему доначислен НДФЛ.

В соответствии с требованиями пункта 2 статьи 214.10 Налогового кодекса Российской Федерации налоговый орган определил доход налогоплательщика в размере кадастровой стоимости отчужденной заявителем доли земельного участка, умноженной на понижающий коэффициент 0,7.

В соответствии с подпунктом 3 пункта 2 статьи 220 Налогового кодекса Российской Федерации указанная сумма дохода уменьшена на размер имущественного налогового вычета, определенный пропорционально доле, находящейся в собственности налогоплательщика.

Налогоплательщик полагал, что вправе получить налоговый вычет в размере 1 000 000 рублей, поскольку в рамках договора купли-продажи земельных долей совершена сделка по продаже нескольких долей в праве общей долевой собственности, а не сделка по отчуждению всего земельного участка как единого объекта права.

Суды трех инстанций не усмотрели оснований для удовлетворения требований налогоплательщика.

Судебная коллегия по административным делам Верховного Суда Российской Федерации отметила, что в силу подпункта 3 пункта 2 статьей 220 Налогового кодекса Российской Федерации при реализации имущества, находящегося в общей долевой либо общей совместной собственности, соответствующий размер имущественного налогового вычета распределяется между совладельцами этого имущества пропорционально их доле либо по договоренности между ними (в случае реализации имущества, находящегося в общей совместной собственности).

Таким образом, если каждый из собственников продал находившуюся в его собственности долю по отдельному договору купли-продажи, то он вправе получить имущественный налоговый вычет в размере 1 000 000 руб. Если земельный участок, находившийся в общей долевой собственности, был продан как единый объект права собственности по одному договору купли-продажи, имущественный налоговый вычет в размере 1 000 000 руб. распределяется между совладельцами этого реализованного имущества пропорционально их долям.

По условиям договора купли-продажи реализованная земельная доля налогоплательщика не являлась самостоятельным объектом купли-продажи, продана в составе единого объекта права собственности, состоящего из суммы трех земельных долей, в договоре определены общая площадь объекта и его общая стоимость.

Поскольку земельные доли реализованы по одному договору купли-продажи как единый объект права собственности, налоговый орган правомерно не предоставил налоговый вычет в размере 1 000 000 руб. каждому из собственников, реализовавших данное имущество.

Определяя налоговую базу, налоговый орган уменьшил указанный доход налогоплательщика на сумму имущественного налогового вычета, расчет которого произвел пропорционально размеру доли налогоплательщика в праве собственности на весь земельный участок. В результате данного расчета 1 000 000 руб. распределен между всеми собственниками земельного участка, в том числе и между теми собственниками, которые свои доли не отчуждали.

Однако такой расчет налогового вычета является неверным.

По смыслу подпункта 1 пункта 2 статьи 220 Налогового кодекса Российской Федерации имущественный налоговый вычет предоставляется на объект сделки, то есть на имущество, которое было реализовано по договору купли-продажи.

Земельный участок целиком не являлся предметом сделки.

В данном случае объектом права собственности, который был реализован по договору купли-продажи явились принадлежащие нескольким (трем) собственникам три доли суммированно ($8\ 670/85\ 225 + 5\ 780/85\ 225 + 11\ 560/85\ 225 = 26\ 010/85\ 225$), которые образуют не весь земельный участок, а лишь его часть.

В связи с этим имущественный налоговый вычет в размере 1 000 000 руб. подлежал распределению не между всеми сособственниками земельного участка, а лишь между тремя сособственниками-продавцами, реализовавшими свои доли по одному договору, пропорционально их долям в проданном объекте (предмете договора), а не пропорционально их долям в праве собственности на весь земельный участок. То есть в сумме размер налогового вычета, распределенный между сособственниками-продавцами, должен составлять 1 000 000 руб.

Между тем налоговый орган ошибочно определил размер предоставляемого налогоплательщику имущественного налогового вычета пропорционально его доле в праве собственности на весь земельный участок, а не в проданном объекте недвижимого имущества. В результате ошибочного расчета налогового вычета его размер занижен в несколько раз, что повлекло необоснованное увеличение начисленного НДФЛ.

При таких данных Судебная коллегия заключила, что обжалуемые судебные акты подлежат отмене с направлением дела на новое рассмотрение.

Данные выводы содержатся в Кассационном определении Судебной коллегии по административным делам Верховного Суда Российской Федерации от 22.10.2025 № 57-КАД25-6-К1 по делу № 2а-769/2024 (Локтева С.П. против Управления ФНС России по Белгородской области) о признании незаконным решения о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения.

10. В случае реализации в налоговом периоде несколькими совладельцами по одному договору купли-продажи двух и более объектов недвижимости, находящихся в их долевой собственности, распределение имущественного налогового вычета пропорционально доли налогоплательщика производится исходя из единого объекта права собственности применительно к каждому объекту недвижимости.

По договору купли-продажи налогоплательщик и два других долевых собственника реализовали принадлежащие им на праве собственности по 1/3 доли каждому земельный участок и жилой дом, которые находились во владении

продавцов менее минимального срока владения.

В ходе камеральной налоговой проверки налоговый орган установил неуплату налогоплательщиком НДФЛ за 2021 год от продажи указанного выше имущества.

Налоговый орган пришел к выводу, что при определении налоговой базы по НДФЛ сумма полученных налогоплательщиком доходов подлежит уменьшению на имущественный налоговый вычет, предусмотренный подпунктом 1 пунктом 2 статьи 220 Налогового кодекса Российской Федерации (1 000 000 руб.), размер которого согласно доле в праве собственности составит 333 333,33 руб. в отношении всего имущества – земельного участка и жилого дома.

Ввиду того, что обязанность по уплате задолженности налогоплательщик не исполнил, инспекция обратилась в суд с требованием о взыскании налоговой задолженности.

Решением суда первой инстанции, оставленным без изменения судебными актами судов апелляционной и кассационной инстанций, требования налогового органа удовлетворены.

Отменяя принятые по делу судебные акты, Судебная коллегия по административным делам Верховного Суда Российской Федерации указала следующее.

Из положений подпункта 1 пункта 1, подпунктов 1 и 3 пункта 2 статьи 220 Налогового кодекса Российской Федерации, Постановления Конституционного Суда Российской Федерации от 13.03.2008 № 5-П следует, что в случае реализации в налоговом периоде несколькими совладельцами по одному договору купли-продажи двух и более объектов недвижимости, находящихся в их долевой собственности, распределение имущественного налогового вычета пропорционально доли налогоплательщика производится исходя из единого объекта права собственности применительно к каждому объекту недвижимости. При этом общий размер имущественного налогового вычета, в сумме доходов, полученных налогоплательщиком в налоговом периоде от продажи каждого объекта, не должен превышать в целом 1 000 000 руб.

Аналогичную позицию занимает и Федеральная налоговая служба, разъясняя в письме от 02.08.2024 № БС-4-11/8876@ порядок предоставления налогоплательщикам имущественного налогового вычета по доходам от продажи долей в объектах недвижимого имущества, установленного подпунктом 1 пункта 1 статьи 220 Налогового кодекса Российской Федерации.

Как следует из материалов дела, реализованные земельный участок и расположенный на нем жилой дом находились в долевой собственности продавцов по 1/3 доли каждого в праве собственности на земельный участок и по 1/3 доли – на жилой дом. Соответственно, налогоплательщиком получен доход от продажи 1/3 доли земельного участка и доход от продажи 1/3 доли жилого дома.

Следовательно, налоговая база по НДФЛ, определяемая за 2021 год в отношении доходов от продажи налогоплательщиком этого имущества, подлежала уменьшению на сумму имущественного налогового вычета, рассчитанную применительно к каждому объекту указанного недвижимого имущества пропорционально 1/3 доли, но не более 1 000 000 руб.

С учетом предоставления ответчику имущественного налогового вычета по каждому объекту недвижимости, указанной налоговым органом задолженности по уплате НДФЛ за 2021 год не имеется.

Данные выводы содержатся в Кассационном определении Судебной коллегии по административным делам Верховного Суда Российской Федерации от 12.11.2025 № 19-КАД25-11-К5 по делу № 2а-918/2024 (Межрайонная ИФНС России № 14 по Ставропольскому краю против Шляхова С.В.) о взыскании налоговой задолженности.

11. Право налогоплательщика отказаться от налогового вычета по налогу на доходы физических лиц может быть реализовано только в отношении неполученной суммы вычета в текущем или следующих налоговых периодах, но не в отношении уже предоставленных налоговых вычетов.

В письмах Минфина России от 09.12.2013 № 03-04-07/53635 и от 31.10.2017 № 03-04-07/71600 изложена позиция, согласно которой после предоставления

имущественного налогового вычета и фактического возврата соответствующей суммы НДФЛ физическому лицу не допускается представление налогоплательщиком уточненной налоговой декларации с целью уменьшения суммы уже предоставленного имущественного вычета (путем заявления социального вычета за тот же период или перераспределения имущественного вычета (остатка вычета) между супругами), поскольку возможность отказа налогоплательщика от уже полученного имущественного налогового вычета Налоговым кодексом Российской Федерации не предусмотрена.

На основании позиции данных писем налоговым органом было отказано в предоставлении социального налогового вычета административному истцу в 2021 и 2022 годах, заявленного в уточненных налоговых декларациях, представленных в налоговый орган 21.02.2024, с учетом того, что в 2021 году административным истцом были заявлены и получены имущественные налоговые вычеты на приобретение квартиры и на погашение процентов по целевым займам (кредитам), остатки которых перенесены и предоставлены налогоплательщику в 2022 и 2023 годах. В увеличении остатка имущественных вычетов в 2023 году налогоплательщику также отказано. Позиция инспекции поддержана решениями управления и ФНС России, со ссылкой на разъяснения Минфина России.

По мнению административного истца, оспариваемые положения писем Минфина России противоречат пункту 1 статьи 81 и пункту 2 статьи 56 Налогового кодекса Российской Федерации и устанавливают не предусмотренные разъясняемыми нормами правила, нарушают его права как налогоплательщика на получение и перераспределение налоговых вычетов.

Изучив материалы дела, Верховный Суд Российской Федерации не нашел оснований для удовлетворения административного искового заявления.

Реализуя полномочия, представленные пунктом 1 статьи 34.2 Налогового кодекса Российской Федерации, пунктами 1 и 2 Положения о Министерстве финансов Российской Федерации, утвержденного постановлением Правительства Российской Федерации от 30.06.2004 № 329, и отвечая на запросы ФНС России, Минфин России дал разъяснения по отнесенным к его компетенции вопросам в форме писем,

оспариваемых административным истцом. Данные разъяснения Минфина России направлены ФНС России нижестоящим налоговым органам для сведения и использования в работе. Таким образом, оспариваемые письма изданы Минфином России в рамках полномочий, установленных законом.

В налоговую базу по НДФЛ включаются все доходы налогоплательщика, полученные в налоговом периоде, которым является календарный год (пункт 1 статьи 210, статья 216 Налогового кодекса Российской Федерации).

В силу пункта 3 статьи 210 Налогового кодекса Российской Федерации основная налоговая база определяется как денежное выражение доходов, подлежащих налогообложению и учитываемых при определении указанной налоговой базы, уменьшенных на сумму налоговых вычетов, предусмотренных статьями 218 - 221 этого кодекса (за исключением налоговых вычетов, указанных в пунктах 2.3 и 6 данной статьи), с учетом особенностей, установленных главой 23 Налогового кодекса Российской Федерации. Если сумма налоговых вычетов в налоговом периоде окажется больше суммы доходов, подлежащих налогообложению и учитываемых при определении основной налоговой базы за этот же налоговый период, то применительно к этому налоговому периоду налоговая база принимается равной нулю. При этом на следующий налоговый период разница между суммой налоговых вычетов и суммой доходов не переносится, если иное не предусмотрено главой 23 НК Налогового кодекса Российской Федерации.

Исключение представляет перенос неиспользованного в налоговом периоде остатка имущественного налогового вычета на приобретение имущества и на погашение процентов по целевым займам (кредитам) на последующие налоговые периоды на основании пункта 9 статьи 220 Налогового кодекса Российской Федерации.

Применение налогового вычета по НДФЛ является правом налогоплательщика, налоговые вычеты предоставляются в заявительном порядке. Способ получения налоговых вычетов, виды заявляемых вычетов и их размер зависят исключительно от волеизъявления самого налогоплательщика.

Исходя из приведенных законоположений, возможность предоставления налогового вычета в налоговом периоде ограничена размером налоговой базы, сформированной в таком периоде, соответственно, предоставить налоговый вычет в размере, превышающем размер налоговой базы, невозможно.

При таких обстоятельствах в предоставлении заявленного в уточненной налоговой декларации социального налогового вычета, который не переносится на последующие налоговые периоды, в случае, когда налогоплательщиком ранее заявлен и уже фактически ему предоставлен налоговый вычет за налоговый период в размере, большем или равном сумме доходов, подлежащих налогообложению в этом налоговом периоде, может быть отказано, учитывая также, что возможность отказа налогоплательщика от уже полученного имущественного налогового вычета Налоговым кодексом Российской Федерации не предусмотрена.

Невозможность отказа налогоплательщика от уже предоставленного налоговым органом имущественного налогового вычета подтверждается и правовой позицией Конституционного Суда Российской Федерации, изложенной в определении от 27.01.2011 № 95-О-О.

Между тем право на подачу уточненной налоговой декларации, предусмотренное пунктом 1 статьи 81 НК Налогового кодекса Российской Федерации, может быть реализовано налогоплательщиком до процедуры возврата НДФЛ.

Вопреки мнению административного истца, налогоплательщик не может произвольно, без учета порядка и сроков уплаты НДФЛ, распоряжаться правом на получение налогового вычета.

Фактическое предоставление налогового вычета является льготой, которая действует однократно, право налогоплательщика на указанную льготу считается реализованным в момент получения им налогового вычета. Налоговый кодекс Российской Федерации не наделяет налогоплательщика правом выбора порядка использования уже предоставленного налогового вычета.

В связи с изложенным право налогоплательщика отказаться от налогового вычета может быть реализовано только в отношении неполученной суммы вычета

в текущем или следующих налоговых периодах, но не в отношении уже предоставленных налоговых вычетов.

Согласно правовой позиции Конституционного Суда Российской Федерации, выраженной в определении от 05.02.2004 № 43-О, пункт 2 статьи 56 Налогового кодекса Российской Федерации лишь предоставляет налогоплательщику право, но не обязывает его отказаться от использования налоговой льготы на один или несколько налоговых периодов, а потому не может рассматриваться как затрагивающий какие-либо конституционные права и свободы. Однако, осуществляя соответствующий выбор, налогоплательщик вправе требовать реализации только того механизма предоставления налоговой льготы, который закреплен в законе.

Вопреки доводам административного истца, письма не устанавливают не предусмотренные разъясняемыми нормативными положениями общеобязательные правила, распространяющиеся на неопределенный круг лиц и рассчитанные на неоднократное применение, поскольку изложенная позиция Минфина России соответствует нормам статей 56, 80, 81, 210, 219, 220 Налогового кодекса Российской Федерации.

Данные выводы содержатся в Решении Верховного Суда Российской Федерации от 28.10.2025 № АКПИ25-693 (гражданин против Министерства финансов Российской Федерации) по делу о признании недействующими абзацев третьего, четвертого письма Минфина России от 09.12.2013 № 03-04-07/53635 и абзацев седьмого, восьмого (частично) письма Минфина России от 31.10.2017 № 03-04-07/71600.

12. На стадии возбуждения исполнительного производства по взысканию налоговой задолженности налогоплательщик уведомляется об имеющихся суммах задолженности, ее изменениях, принятых решениях и вправе защищать свои права в установленном порядке.

Административный истец обратился в Верховный Суд Российской Федерации с административным исковым заявлением о признании недействующей формы постановления о взыскания задолженности за счет имущества налогоплательщика

(КНД 1165003), поскольку в оспариваемой форме отсутствуют сведения о дате принятия и номере решения налогового органа о взыскании задолженности в нарушение пункта 5 статьи 47 Налогового кодекса Российской Федерации, что лишает налогоплательщика на стадии возбуждения исполнительного производства возможности проверки соблюдения налоговым органом требований пункта 3 статьи 46 Налогового кодекса Российской Федерации, а также сроков предъявления исполнительного документа к исполнению.

Отказывая в удовлетворении административного искового заявления, Верховный Суд Российской Федерации указал, что оспариваемый нормативный правовой акт издан компетентным федеральным органом исполнительной власти в пределах полномочий, предоставленных ему законом (пункт 4 статьи 31 Налогового кодекса Российской Федерации, пункт 1, подпункт 5.9.37 пункта 5 Положения о Федеральной налоговой службе, утвержденного постановлением Правительства Российской Федерации от 30.09.2004 № 506).

Доводы административного истца о несоответствии оспариваемой формы постановления пункту 3 статьи 46, абзацу второму пункта 1, пункту 5 статьи 47 Налогового кодекса Российской Федерации являются несостоятельными, поскольку основаны на ошибочном толковании норм материального права.

Согласно пункту 1 статьи 47 Налогового кодекса Российской Федерации взыскание задолженности за счет имущества налогоплательщика (налогового агента) - организации или индивидуального предпринимателя производится на основании постановления налогового органа о взыскании задолженности налогоплательщика (налогового агента) - организации или индивидуального предпринимателя в бюджетную систему Российской Федерации за счет имущества, размещенного в реестре решений о взыскании задолженности. Обязательные реквизиты постановления о взыскании задолженности установлены пунктом 5 статьи 47 Налогового кодекса Российской Федерации.

Оспариваемая административным истцом форма постановления содержит ссылку на статьи 46, 47 Налогового кодекса Российской Федерации и на необходимость указания оснований для принятия постановления в соответствии

в том числе с пунктом 11 статьи 46 Налогового кодекса Российской Федерации, а также предписание о том, что взыскание задолженности за счет имущества налогоплательщика осуществляется в сумме отрицательного сальдо единого налогового счета и (или) суммы неуплаченного (не полностью уплаченного) утилизационного сбора (роялти), указанной в требовании об уплате задолженности от «__» _____ 20__ г. № ____, в размере _____ рублей, с учетом сумм, в отношении которых произведено взыскание в соответствии со статьей 46 Налогового кодекса Российской Федерации по состоянию на «__» _____ 20__ г.

Как следует из пункта 1 статьи 70, пунктов 1, 3, 4, 11 статьи 46 Налогового кодекса Российской Федерации постановление о взыскании задолженности за счет иного имущества налогоплательщика выносится при недостаточности или отсутствии денежных средств на его счетах, его электронных денежных средств, его цифровых рублей, которая, в свою очередь, возникает по итогам принятия и исполнения решения о взыскании задолженности в соответствии с пунктом 3 статьи 46 Налогового кодекса Российской Федерации.

Поэтому наличие в форме постановления в качестве раздела для заполнения предусмотренного статьей 46 Налогового кодекса Российской Федерации основания принятия постановления о взыскании задолженности в виде отрицательного сальдо по единому налоговому счету, возникшего ввиду неисполнения налогоплательщиком решения о взыскании задолженности, а также ссылок на положения статей 46 и 47 Налогового кодекса Российской Федерации соответствует подпункту 2 пункта 5 статьи 47 Налогового кодекса Российской Федерации.

Также следует учитывать правовую природу постановления о взыскании задолженности, которое является исполнительным документом, требования к которым установлены в статье 13 Федерального закона от 02.10.2007 № 229-ФЗ «Об исполнительном производстве» (пункты 2, 3 статьи 47, пункт 5.2 части 1 статьи 12 Федерального закона от 02.10.2007 № 229-ФЗ «Об исполнительном производстве»).

После возбуждения исполнительного производства должник (налогоплательщик) уведомляется об этом путем направления копии постановления о возбуждении исполнительного производства либо извещения о размещении информации о возбуждении исполнительного производства в банке данных; будучи стороной исполнительного производства, должник вправе знакомиться с материалами исполнительного производства, делать из них выписки, снимать с них копии (часть 17 статьи 30, часть 1 статьи 50 Федерального закона от 02.10.2007 № 229-ФЗ «Об исполнительном производстве»).

Также налогоплательщики при направлении налоговым органом судебному приставу-исполнителю постановления о взыскании задолженности не ограничиваются в праве на получение информации о размере своей задолженности перед бюджетом, которая подлежит погашению, об основаниях ее взимания и сроках погашения, а также вправе проводить совместно с налоговым органом сверку расчетом начисленных и уплаченных налогов и пеней (подпункты 1, 5.1 пункта 1 статьи 21 Налогового кодекса Российской Федерации).

Кроме этого, как требование об уплате задолженности, так и решение о взыскании задолженности подлежат направлению налоговым органом налогоплательщику (статья 70, пункт 4 статьи 46 Налогового кодекса Российской Федерации).

Решение, постановление о взыскании задолженности вносятся в реестр решений о взыскании задолженности, в котором также содержится информация об изменении суммы задолженности, порядок ведения которого определен приказом ФНС России от 30.11.2022 № ЕД-7-8/1138@.

Информация об изменении суммы задолженности, подлежащей взысканию в соответствии с решением о взыскании, размещается в личном кабинете налогоплательщика одновременно с изменением в реестре решений о взыскании задолженности суммы задолженности, подлежащей перечислению по поручению налогового органа (абзац пятый пункта 4 статьи 46 Налогового кодекса Российской Федерации).

Таким образом, налогоплательщик уведомляется об имеющихся суммах задолженности, ее изменениях, принятых решениях и вправе защищать свои права в установленном порядке.

В оспариваемой административным истцом форме постановления отсутствуют избыточные обязанности, запреты и ограничения для физических и юридических лиц в сфере предпринимательской и иной экономической деятельности или положения, способствующие их введению, а также приводящие к возникновению необоснованных расходов физических и юридических лиц в сфере предпринимательской и иной экономической деятельности.

Таким образом, оспариваемые административным истцом положения соответствуют нормативным правовым актам, регулирующим спорные отношения и имеющим большую юридическую силу, не нарушают права, свободы и законные интересы административного истца.

Данные выводы содержатся в Решении Верховного Суда Российской Федерации от 18.12.2025 № АКПИ25-877 (гражданин против ФНС России) по делу о признании частично недействующей формы по КНД 1165003 постановления о взыскании задолженности за счет имущества налогоплательщика (плательщика сбора, плательщика страховых взносов, налогового агента, банка, иного лица), утвержденной приказом ФНС России от 02.12.2022 № ЕД-7-8/1151@.