

ОБЗОР

правовых позиций, отраженных в судебных актах Конституционного Суда Российской Федерации и Верховного Суда Российской Федерации, принятых в первом квартале 2026 года по вопросам налогообложения

1. Налогоплательщик, в отношении которого проводится налоговая проверка, не может быть признан свидетелем в соответствии со статьей 90 Налогового кодекса Российской Федерации в рамках этой налоговой проверки для допроса его в качестве свидетеля и для привлечения к налоговой ответственности, предусмотренной статьей 128 данного Кодекса.

В отношении Немерова М.В. Межрайонной инспекцией ФНС России № 23 по Новосибирской области проводилась выездная налоговая проверка, в рамках которой заявителю была направлена повестка о необходимости явки для допроса в качестве свидетеля по обстоятельствам его деятельности.

Заявитель по повестке не явился, в связи с чем решением налогового органа был привлечен к ответственности, предусмотренной абзацем первым статьи 128 Налогового кодекса Российской Федерации за неявку без уважительных причин лица, вызываемого по делу о налоговом правонарушении в качестве свидетеля, в размере 500 рублей (штраф уменьшен в два раза в связи с применением смягчающего ответственность обстоятельства).

Судами трех инстанций отказано в удовлетворении административного искового заявления Немерова М.В. о признании незаконным его привлечения к налоговой ответственности со ссылками на то, что Налоговый кодекс Российской Федерации не содержит ограничений для вызова налогоплательщика, в отношении которого проводится проверка, на допрос в качестве свидетеля в рамках этой проверки, поскольку налогоплательщик является лицом, которому могут быть известны обстоятельства, имеющие значение для осуществления налогового контроля, т.е. соответствует определению свидетеля, содержащемуся в пункте 1 статьи 90 Налогового кодекса Российской Федерации.

Определением судьи Верховного Суда Российской Федерации отказано в передаче кассационной жалобы заявителя для рассмотрения в судебном заседании

Судебной коллегии по административным делам Верховного Суда Российской Федерации¹.

Конституционный Суд Российской Федерации не согласился с данным подходом судов.

Суд отметил, что именно налогоплательщики в наибольшей степени осведомлены о тех обстоятельствах, с которыми налоговый закон связывает возникновение налоговой обязанности и с учетом которых регламентируются ее параметры. Эффективный налоговый контроль предполагает использование налоговыми органами значимой информации, которая имеется у налогоплательщика, и наличия у них инструментария, обеспечивающего ее получение. Налогоплательщик, без уважительных причин не являясь в налоговый орган для дачи пояснений несмотря на наличие законных оснований для его вызова в соответствии с подпунктом 4 пункта 1 статьи 31 Налогового кодекса Российской Федерации, по существу, противодействует налоговому контролю и недобросовестно отказывается от взаимодействия с контролирующим его органом.

Практическая реализация конституционной гарантии не свидетельствовать против себя и своих близких, предусмотренной статьей 51 (часть 1) Конституции Российской Федерации, в налоговых правоотношениях должна соотноситься с их особенностями и тем значением, которым обладает представляемая налогоплательщиком информация для исчисления, уплаты и взимания налогов. В этой связи не могут подвергаться сомнению с точки зрения статьи 51 (часть 1) Конституции Российской Федерации те нормы налогового закона, которые прямо возлагают на налогоплательщиков (обладающих, как и все иные лица, правом не свидетельствовать против себя и своих близких) обязанность сообщать налоговым органам предусмотренную налоговым законом или запрашиваемую ими в соответствии с налоговым законом информацию, которая необходима налоговым органам для исполнения их обязанности по установлению в рамках контрольных процедур действительного размера налогового обязательства налогоплательщика,

¹ Впоследствии определением заместителя Председателя Верховного Суда Российской Федерации от 20.01.2026 дело передано на рассмотрение в заседании Судебной коллегии по административным делам Верховного Суда Российской Федерации, которой судебные акты трех инстанций отменены, требования Немерова М.В. о признании незаконным решения налогового органа удовлетворены (Определение от 11.03.2026 № 67-КАД25-12-К8).

а также устанавливающие ответственность за ее непредставление (в частности, статьи 126, 129.1 Налогового кодекса Российской Федерации).

Понуждение налогоплательщика к обеспечению явки в налоговый орган в случаях, когда он был вызван для дачи пояснений на основании законного уведомления в рамках проведения выездной налоговой проверки, не препятствует ему реализовать право не свидетельствовать против себя и своих близких непосредственно при даче пояснений. Следовательно, привлечение налогоплательщика к ответственности, когда неявка в налоговый орган не обусловлена уважительными причинами, не вступало бы в противоречие со статьей 51 Конституции Российской Федерации и способствовало бы предупреждению недобросовестного поведения налогоплательщика, которое выражается в сознательном отказе от конструктивного взаимодействия с налоговым органом.

Вместе с тем расширительное толкование закрепленного в статье 90 Налогового кодекса Российской Федерации определения свидетеля – как любого лица, без каких-либо исключений – ведет к тому, что свидетелем применительно к обстоятельствам его же деятельности может признаваться налогоплательщик при проведении в его отношении налоговой проверки. Подобный подход, обесмысливая отдельное закрепление прав налоговых органов по вызову налогоплательщиков для дачи пояснений и по вызову свидетелей для допроса (подпункты 4 и 12 пункта 1 статьи 31 Налогового кодекса Российской Федерации), искажал бы различия в процессуальном положении этих участников производства по делу о налоговом правонарушении и существо свидетельских показаний как отдельного вида доказательств.

Разграничение показаний свидетеля и показаний лица, в отношении которого ведется производство по делу (будь то дело об административном правонарушении или уголовное дело), и, соответственно, их процессуальных статусов является традиционным для российского права и воспринято законодателем. Это разграничение основывается на признании за лицом, в отношении которого

ведется производство по делу, особого статуса в целях предоставления ему возможностей защищаться от обвинения.

Сама по себе вероятность наличия у лица заинтересованности в исходе дела не означает недопустимости его признания свидетелем. Такая возможность сообразуется и с буквальным прочтением статьи 51 Конституции Российской Федерации, которая не препятствует лицу свидетельствовать по своему делу, делу своего супруга и близких родственников, исключая лишь обязанность этого.

Допрос свидетеля – одно из наиболее распространенных мероприятий налогового контроля, осуществляемых в рамках выездной налоговой проверки, и обычно в качестве свидетелей допрашиваются лица, в наибольшей степени осведомленные об обстоятельствах хозяйственной деятельности проверяемого налогоплательщика. При этом, хотя указанные лица могут быть заинтересованы в том, чтобы допущенные налогоплательщиком правонарушения не были выявлены, они не обладают процессуальным статусом проверяемого лица (в отличие от самого налогоплательщика) и не являются субъектами налогового правонарушения, которое может быть выявлено по результатам налоговой проверки. В их действиях могут содержаться признаки составов иных правонарушений, в том числе тех, ответственность за которые регламентирована за пределами законодательства о налогах и сборах, однако же решение вопроса о привлечении указанных лиц к публичной ответственности не входит в предмет деятельности налогового органа при рассмотрении собственно материалов налоговой проверки.

Следовательно, отсутствуют основания, в том числе проистекающие из правового положения налогоплательщика, в отношении которого проводится налоговая проверка, для признания его свидетелем в соответствии со статьей 90 Налогового кодекса Российской Федерации в рамках этой налоговой проверки, для допроса его в качестве свидетеля и для привлечения к налоговой ответственности, предусмотренной статьей 128 данного Кодекса.

Вместе с тем практика вызова проверяемого налогоплательщика на допрос в налоговый орган в качестве свидетеля, по существу, порождена отсутствием в Налоговом кодексе Российской Федерации оснований (помимо проистекающих

из расширительного толкования его статьи 128) для привлечения налогоплательщика к налоговой ответственности за неявку по законному уведомлению налогового органа для дачи пояснений по предмету проводимой в его отношении выездной налоговой проверки, когда неявка не была обусловлена уважительными причинами.

Налоговые органы, не имея предусмотренных законом механизмов реагирования на подобное недобросовестное поведение налогоплательщика и воспрепятствования такому поведению, прибегают к ненадлежащим правовым средствам, состоящим в понуждении налогоплательщика к явке для дачи пояснений путем признания его свидетелем в отношении обстоятельств его собственной деятельности и путем допроса в качестве свидетеля. Это не согласуется с принципом верховенства закона, а также с вытекающим из ее положений принципом связанности налоговых органов законом. Налогоплательщики при этом – вопреки запрету возлагать ответственность за деяние, которое в момент совершения не признавалось правонарушением, – сталкиваются с привлечением к публично-правовой ответственности, которое обосновывается непредвидимым для них расширительным толкованием норм законодательства о налогах и сборах.

Конституционным Судом Российской Федерации пункт 1 статьи 90 и часть 1 статьи 128 Налогового кодекса Российской Федерации признаны не противоречащими Конституции Российской Федерации, поскольку в системе действующего правового регулирования они не предполагают признания проверяемого налогоплательщика свидетелем в отношении обстоятельств его собственной деятельности и применения к нему предусмотренных данным Кодексом мер ответственности в случае его неявки по законному уведомлению налогового органа для дачи пояснений по предмету выездной налоговой проверки.

При этом Судом отмечено, что законодатель в пределах его дискреции в налоговой сфере вправе установить отдельную налоговую ответственность проверяемого налогоплательщика в случае его неявки по законному уведомлению налогового органа для дачи пояснений по предмету выездной налоговой проверки, когда неявка не была обусловлена уважительными причинами.

Данные выводы содержатся в Постановлении Конституционного Суда Российской Федерации от 05.03.2026 № 12-П «По делу о проверке конституционности пункта 1 статьи 90 и части первой статьи 128 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобой гражданина Немерова Максима Владимировича».

2. К обмену недвижимого имущества, не связанному с ведением предпринимательской деятельности, не применимы правила пункта 2 статьи 214.10 Налогового кодекса Российской Федерации (налогообложение дохода в размере кадастровой стоимости отчужденного объекта недвижимости, умноженной на коэффициент 0,7). Как таковое приобретение физическим лицом недвижимого имущества по договору мены не свидетельствует о получении им экономической выгоды от сделки. Налог на доходы физических лиц взимается в случае опровержения эквивалентности совершенного обмена (отсутствия разумных мотивов для его совершения при существенном превышении кадастровой (рыночной) стоимости полученного имущества над кадастровой (рыночной) стоимостью отчужденного имущества) с разницы кадастровых (рыночных) стоимостей обмениваемых объектов.

Гражданка Селюкова Л.А. заключила договор мены, согласно которому обменяла принадлежащий ей земельный участок с большей кадастровой стоимостью (2 954 тыс. рублей) на земельный участок с меньшей кадастровой стоимостью (422 тыс. рублей). В соответствии с условиями договора мена признана равноценной, стоимость земельных участков определена сторонами в размере 500 тыс. рублей.

В связи с тем, что доход от продажи земельного участка (500 тыс. рублей) составил величину меньше, чем его кадастровая стоимость, умноженная на понижающий коэффициент 0,7 (2 068 тыс. рублей), налоговый орган определил размер полученного Селюковой Л.А. дохода в размере кадастровой стоимости отчужденного заявителем земельного участка, умноженной на понижающий коэффициент 0,7 в соответствии с требованиями пункта 2 статьи 214.10 Налогового

кодекса Российской Федерации. Налоговый орган привлек Селюкову Л.А. к налоговой ответственности с начислением недоимки по налогу на доходы физических лиц (далее также – НДФЛ) и пени.

При рассмотрении спора судами первоначально занята позиция о необходимости определения дохода заявительницы исходя из стоимости полученного ею имущества. Однако в ходе нового рассмотрения дела суды, включая Верховный Суд Российской Федерации, согласились с позицией налогового органа о необходимости определения дохода заявительницы исходя из стоимости отчужденного земельного участка, умноженного на коэффициент 0,7, согласно пункту 2 статьи 214.10 Налогового кодекса Российской Федерации.

Обращаясь в Конституционный Суд Российской Федерации Селюкова Л.А. указала на недопустимость определения размера дохода, полученного по договору мены, в порядке пункта 2 статьи 214.10 Налогового кодекса Российской Федерации. По мнению заявительницы, доход в этом случае должен определяться исходя из приобретенного, а не отчужденного имущества.

Для целей главы 23 Налогового кодекса Российской Федерации объектом обложения НДФЛ признается полученный налогоплательщиком доход (статья 209), определяемый согласно пункту 1 статьи 41 Налогового кодекса Российской Федерации, с учетом принципа налогообложения реального (чистого) дохода физических лиц (постановления от 24.02.1998 № 7-П, от 13.03.2008 № 5-П, от 30.11.2016 № 27-П, от 21.01.2025 № 2-П и др.).

Налоговые обязательства базируются на гражданско-правовых отношениях либо тесно с ними связаны, соответственно, нормы налогового законодательства должны быть гармонизированы с носящими диспозитивный характер нормами гражданского законодательства (постановления от 14.07.2003 № 12-П, от 01.07.2015 № 19-П, от 21.01.2025 № 2-П; определения от 04.04.2006 № 98-О, от 08.11.2018 № 2796-О, от 14.12.2021 № 2645-О, от 13.03.2025 № 598-О и др.).

Договоры купли-продажи и мены имущества, хотя они в равной мере направлены на отчуждение имущества, предполагают различное содержание складывающихся в связи с их заключением обязательственных правоотношений.

При продаже товара продавец получает право требовать денежную оплату от покупателя, тогда как существо взаимных предоставлений по договору мены состоит в обмене товарами (пункт 1 статьи 454 и пункт 1 статьи 567 Гражданского кодекса Российской Федерации).

Несмотря на то, что содержание пункта 2 статьи 567 Гражданского кодекса Российской Федерации (согласно которому к договору мены могут применяться правила о купле-продаже) может создавать некоторые предпосылки для вывода в правоприменительной практике о распространении правил об обложении НДФЛ дохода по договорам купли-продажи на договоры мены, данная норма не отменяет гражданско-правового существа договора, опосредующего обмен товарами, сама по себе не регламентирует налоговых отношений заключения договора мены (Определение от 10.11.2022 № 2942-О) и не предопределяет применения предусмотренных пунктом 2 статьи 214.10 Налогового кодекса Российской Федерации особенностей исчисления доходов налогоплательщика от продажи объекта недвижимого имущества при определении налоговых последствий обмена.

Механизм налогообложения доходов от продажи объектов недвижимого имущества, содержащийся в пункте 2 статьи 214.10 Налогового кодекса Российской Федерации (помимо того, что по своему буквальному смыслу охватывает именно доходы от купли-продажи), сконструирован исходя из гражданско-правового существа данного договора, направленного на получение продавцом, признаваемым налогоплательщиком, денежной оплаты по договору. Применение данного механизма в условиях, когда покупатель, приобретающий на основании договора купли-продажи право собственности на объект недвижимого имущества, не признается плательщиком налога, обеспечивается определение полученного продавцом денежного дохода, который является источником уплаты налога в бюджет и поэтому может быть сокрыт им от налогообложения (Определение от 02.07.2019 № 1833-О).

Напротив, денежные расчеты по договору мены, если обмениваемое имущество является равноценным, не осуществляются в принципе. При исполнении же неравноценной мены такие денежные расчеты, нацеленные на компенсацию

расхождения в стоимости объектов, не составляют основного содержания отношений (включая интересы сторон) по договору.

Более того, граждане зачастую прибегают к гражданско-правовой конструкции договора мены из-за недоступности или недостаточности денежных средств для покупки недвижимого или иного имущества, а также по различным причинам личного характера. С учетом положения статьи 568 Гражданского кодекса Российской Федерации не исключено приобретение гражданином по договору мены объекта, стоимость которого отличается от стоимости отчужденного объекта в меньшую сторону, если приобретенное имущество отвечает его субъективным предпочтениям, связанным с конкретной жизненной ситуацией (например, получение в результате такого обмена искомого объекта дизайна, предмета, имеющего важное значение для коллекционера, отсутствующего в свободной продаже объекта, возвращение ранее утраченной фамильной реликвии и т.п.). В сделках с недвижимостью так может быть удовлетворена, например, потребность в приобретении жилья, имеющего большую площадь, но расположенного в менее престижном районе населенного пункта, в создании условий для переезда в другой регион страны и др.

С учетом особенностей регламентации имущественных налоговых вычетов (статья 220 Налогового кодекса Российской Федерации), применение пункта 2 статьи 214.10 Налогового кодекса Российской Федерации к договору мены недвижимого имущества со ссылкой на расхождение в стоимости обмениваемых объектов может привести к взиманию налога с обеих сторон договора безотносительно к тому, получает ли какая-либо из сторон денежные средства или приращение имущества. При этом та сторона, которая передала объект с большей стоимостью, может оказаться вынужденной уплачивать налог, исчисленный исходя из кадастровой стоимости отчужденного ею объекта, - по сути, из размера имущественных потерь, - вне зависимости от своей добросовестности и наличия разумных причин для совершения обмена.

Одно лишь различие в стоимости (цене) объектов оборота, встречно предоставляемых по гражданско-правовым сделкам, само по себе не приводит

к негативным экономическим последствиям для сторон соответствующей сделки. Такое различие стоимостей обмениваемых объектов может не иметь значения и для налоговых последствий договора мены. Вместе с тем такие последствия могут иметь место при существенном различии, притом что в зависимости от особенностей обстоятельств конкретной жизненной ситуации значение существенности такого расхождения стоимостей может различаться, тем более в отношениях между гражданами, не осуществляющими предпринимательскую деятельность. Этот же подход представлен в судебной практике (пункт 93 постановления Пленума Верховного Суда Российской Федерации от 23.06.2015 № 25; пункт 24 Обзора судебной практики № 1 (2021), утвержденного Президиумом Верховного Суда Российской Федерации 07.04.2021; пункт 20 Обзора судебной практики по спорам, связанным с договором финансовой аренды (лизинга), утвержденного Президиумом Верховного Суда Российской Федерации 27.10.2021; постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 11.02.2014 № 13846/13; определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации от 24.07.2025 № 305-ЭС25-2583 и др.).

В свою очередь, наличие противоречивых подходов правоприменительной практики к определению налоговых последствий совершения мены недвижимого имущества (в частности, основанных на ответе на вопрос № 1, включенном в Обзор законодательства и судебной практики Верховного Суда Российской Федерации за третий квартал 2009 года (утвержден Президиумом Верховного Суда Российской Федерации 25.11.2009) и пункте 9 Обзора практики рассмотрения судами дел, связанных с применением главы 23 Налогового кодекса Российской Федерации (утвержден Президиумом Верховного Суда Российской Федерации 21.10.2015) не позволяет однозначно определить, какую - кадастровую, рыночную или согласованную сторонами в договоре - стоимость объекта недвижимости надлежит учитывать в качестве налоговой базы по НДФЛ в рассматриваемом случае.

С учетом закрепленного в пункте 1 статьи 41 Налогового кодекса Российской Федерации понимания дохода как экономической выгоды, специальные правила определения которой в случае получения физическим лицом дохода по договору

мены недвижимого имущества законодателем не предусмотрены в главе 23 «Налог на доходы физических лиц», для установления получения налогоплательщиком экономической выгоды от совершенной сделки требуется оценка изменения его имущественного положения по результатам обмена имущества.

Вместе с тем как таковое приобретение налогоплательщиком недвижимого имущества по договору мены не свидетельствует безусловно о получении им экономической выгоды от сделки.

Поэтому для установления действительного изменения имущественного положения сторон по договору мены (в частности, в случае существенного расхождения в стоимости обмениваемых объектов) может требоваться опровержение эквивалентности произведенного обмена с учетом всей совокупности обстоятельств, сопутствующих совершению соответствующих гражданско-правовых сделок. Такое опровержение – с учетом установленного в Налоговом кодексе Российской Федерации общего правила о признании рыночными применяемых налогоплательщиками в сделках цен, а также признании рыночными доходов (прибыли, выручки), получаемых сторонами таких сделок (абзац третий пункта 1 статьи 105), – может осуществляться в рамках процедур налогового контроля при оценке законности действий налогоплательщика с точки зрения получения им необоснованной налоговой выгоды от совершения сделки (сокрытия полученных по договору доходов) и в иных предусмотренных налоговым законодательством случаях.

Применительно к обмену недвижимого имущества для опровержения его эквивалентности в налоговых целях, т.е. установления получения соответствующей стороной договора мены экономической выгоды от произведенного обмена, внимания могут требовать обстоятельства, связанные с отчуждением налогоплательщиком значительно более дорогостоящего имущества в обмен на существенно меньший по стоимости объект при отсутствии у такой сделки разумных с точки зрения обычного гражданина мотивов, включая внеэкономические (бытовые) мотивы: переезд на новое место жительства, улучшение жилищных условий и т.д.

При опровержении эквивалентности совершенного обмена подлежащая налогообложению экономическая выгода, полученная физическим лицом по договору мены в целях, не связанных с ведением предпринимательской деятельности, может состоять в превышении кадастровой стоимости приобретенного им имущества над кадастровой стоимостью переданного по этому договору объекта. При этом учету подлежат и те суммы, которые выплачиваются по договору мены, если она является в соответствии с его условиями неравноценной, поскольку при опровержении эквивалентности обмена они также влияют на изменение имущественного положения сторон. Если же кадастровая стоимость объекта недвижимого имущества не определена или не подлежит применению в соответствии с законодательством о государственной кадастровой оценке, налоговым органом в рамках его полномочий по осуществлению налогового контроля должно быть обеспечено определение рыночной стоимости этого объекта в соответствии с Федеральным законом от 29.07.1998 № 135-ФЗ «Об оценочной деятельности в Российской Федерации».

С учетом изложенного Конституционный Суд Российской Федерации признал пункт 2 статьи 214.10 Налогового кодекса Российской Федерации не соответствующим Конституции Российской Федерации, ее статьям 19 (части 1 и 2), 35 (часть 2), 55 (часть 3) и 57, в той мере, в какой он во взаимосвязи с пунктом 2 статьи 567 Гражданского кодекса Российской Федерации допускает произвольное разрешение вопроса об определении подлежащего обложению НДФЛ дохода действующего добросовестно налогоплательщика в случае совершения им мены объектов недвижимого имущества в целях, не связанных с ведением предпринимательской деятельности.

Впредь до внесения законодательных изменений при совершении налогоплательщиком мены объектов недвижимого имущества в целях, не связанных с ведением предпринимательской деятельности, НДФЛ взимается – в случае опровержения эквивалентности совершенной мены, а именно установления отсутствия разумных, в том числе внеэкономических, мотивов для ее совершения при существенном превышении кадастровой стоимости полученного в результате мены

недвижимого имущества над кадастровой стоимостью отчужденного недвижимого имущества (при этом, если кадастровая стоимость объекта недвижимого имущества не определена или не подлежит применению в соответствии с законодательством о государственной кадастровой оценке, применяется рыночная стоимость, определяемая налоговым органом на основании отчета об оценке), в том числе с учетом всех выплаченных по такому договору денежных средств, – с соответствующей разницы.

При этом Суд обратил внимание, что признание пункта 2 статьи 214.10 Налогового кодекса Российской Федерации не соответствующим Конституции Российской Федерации не является основанием для пересмотра размера налоговых обязательств неограниченного круга налогоплательщиков, исполнивших обязанность по уплате НДФЛ за предшествовавшие вынесению Постановления периоды и не оспоривших соответствующую обязанность (ее размер) в установленном законом порядке, а также для пересмотра судебных актов по иным, помимо дела заявительницы, делам, если судебные акты по этим делам вступили в законную силу.

Данные выводы содержатся в Постановлении Конституционного Суда Российской Федерации от 15.01.2026 № 1-П «По делу о проверке конституционности пункта 2 статьи 214.10 Налогового кодекса Российской Федерации и пункта 2 статьи 567 Гражданского кодекса Российской Федерации в связи с жалобой гражданки Селюковой Любови Александровны».

3. Государственные и муниципальные учреждения не освобождаются от уплаты государственной пошлины в судебном споре, не связанном с выполнением учреждением функций государственного органа (органа местного самоуправления), защитой государственных, общественных интересов и возникшем из гражданских правоотношений.

Постановлением кассационного суда отменено постановление апелляционного суда и оставлено в силе решение суда первой инстанции, которым было отказано в удовлетворении требований государственного бюджетного образовательного учреждения о взыскании штрафа и пени по государственному контракту на поставку

медицинских изделий, необходимых для оказания срочной медицинской помощи участникам специальной военной операции. Постановлением кассационной инстанции с бюджетного учреждения также взысканы судебные расходы в сумме 50 тыс. рублей, т.е. в размере государственной пошлины, уплаченной ответчиком по делу за подачу кассационной жалобы, которая была удовлетворена данным судебным актом.

При этом из решения суда первой инстанции и постановления апелляционного суда вытекает, что бюджетное учреждение было освобождено от уплаты государственной пошлины как за подачу иска, так и за подачу апелляционной жалобы на основании подпункта 1.1 пункта 1 статьи 333.37 Налогового кодекса Российской Федерации (на это было прямо указано в постановлении арбитражного суда апелляционной инстанции).

Заявитель обратился в Судебную коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации с кассационной жалобой на судебные акты первой и кассационной инстанций, одновременно ходатайствуя об освобождении его от уплаты государственной пошлины.

Однако судья Верховного Суда Российской Федерации определением от 28.05.2025, сославшись на Обзор судебной практики Верховного Суда Российской Федерации № 2, 3 (2024) (утвержден 27.11.2024) и принимая во внимание, что соответствующий спор касался требований о взыскании штрафа и пени по государственному контракту на поставку медицинских изделий и тем самым возник из гражданских правоотношений, отказал бюджетному учреждению в удовлетворении этого ходатайства и возвратил кассационную жалобу без рассмотрения.

По мнению заявителя, оспариваемое законоположение не соответствует Конституции Российской Федерации в той мере, в какой позволяет судам, исходя только из предмета спорных правоотношений, не применять налоговую льготу в отношении учреждений, выполняющих функции органа государственной власти, включая их территориальные подразделения – органы управления объединений, соединений, воинских частей и организаций (учреждений) Вооруженных Сил

Российской Федерации, в виде освобождения от уплаты государственной пошлины по делам, в которых данные учреждения выступают в качестве истцов или ответчиков в Верховном Суде Российской Федерации, арбитражных судах.

Конституционный Суд Российской Федерации, отказывая в принятии жалобы заявителя к рассмотрению, указал, что дословный смысл подпункта 1.1 пункта 1 статьи 333.37 Налогового кодекса Российской Федерации ни при каких условиях не подразумевает освобождение от уплаты государственной пошлины каких-либо государственных и муниципальных учреждений.

Судебная интерпретация льготы по уплате государственной пошлины, установленной подпунктом 1.1 пункта 1 статьи 333.37 Налогового кодекса Российской Федерации, имеет – в отличие от аутентичного нормативного содержания данной нормы – расширительный характер и при определенных обстоятельствах распространяется на государственные и муниципальные учреждения (казенные, бюджетные и автономные), когда они выступают в суде в статусе истца или ответчика.

Так, Обзором судебной практики Верховного Суда Российской Федерации № 2, 3 (2024) (утвержден Президиумом Верховного Суда Российской Федерации 27.11.2024) предусмотрено, что учреждения, выполняющие функции органа государственной власти, включая их территориальные подразделения, или выполняющие функции органа местного самоуправления, освобождаются от уплаты государственной пошлины в суде первой инстанции. Кроме того, учреждения, подведомственные органам государственной власти и органам местного самоуправления, освобождаются от уплаты государственной пошлины в случаях, когда спор связан с выполнением таким учреждением отдельных функций государственного органа (органа местного самоуправления), на что прямо указано в нормативном акте, делегирующем учреждению подобные полномочия, и, соответственно, с защитой государственных, общественных интересов.

Вместе с тем Обзор прямо оговаривает необходимость учитывать, что во всяком случае не может служить основанием для освобождения учреждения от уплаты государственной пошлины его участие в судебном споре, не связанном

с защитой государственных, общественных интересов и возникшем из гражданских правоотношений (в частности, в споре об исполнении контракта по оплате поставленных энергоресурсов, товаров, оказанных услуг, результатов выполненных работ). В таком случае учреждение уплачивает государственную пошлину, предусмотренную статьями 333.19 и 333.21 Налогового кодекса Российской Федерации, наравне с иными участниками процесса (ответ на вопрос 2).

Приведенные в жалобе бюджетного учреждения доводы не подтверждают, что его арбитражный спор с поставщиком возник в связи с выполнением этим образовательным учреждением отдельных функций государственного органа, поскольку заключение государственного контракта на поставку медицинских изделий наглядно свидетельствовало о правовом положении заявителя в качестве хозяйствующего субъекта, участвующего в гражданских правоотношениях. Следовательно, заключение указанного контракта, в том числе для нужд специальной военной операции, не являлось, как установил судья Верховного Суда Российской Федерации, функцией органа государственной власти, а потому не предполагало наличие у бюджетного учреждения льготы по уплате государственной пошлины, предусмотренной подпунктом 1.1 пункта 1 статьи 333.37 Налогового кодекса Российской Федерации.

Данные выводы содержатся в Определении Конституционного Суда Российской Федерации от 15.01.2026 № 1-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы федерального государственного бюджетного военного образовательного учреждения высшего образования «Военно-медицинская академия имени С.М. Кирова» Министерства обороны Российской Федерации на нарушение его конституционных прав подпунктом 1.1 пункта 1 статьи 333.37 Налогового кодекса Российской Федерации».

4. Налоговая реконструкция обязательств по налогу на прибыль организаций при умышленном взаимодействии недобросовестного налогоплательщика с контрагентами, привлеченными лишь для вида, но в действительности не исполнявшими спорное обязательство (операцию), допустима при установлении фактического исполнителя по сделке и реальных параметров исполнения. Легализация затрат налогоплательщика в виде денежных средств, перечисленных «техническим» компаниям на основании недостоверных (фиктивных) первичных документов, путем применения расчетного способа определения налога не допускается.

Инспекцией по итогам выездной налоговой проверки за 2018 – 2020 годы установлено, что ООО «Вокфорс» (исполнитель) заключило договоры оказания услуг по уборке (фасовке), для выполнения которых умышленно привлекло 11 подконтрольных организаций с целью минимизации налоговых обязательств по налогу на добавленную стоимость и налогу на прибыль организаций.

В действительности услуги оказаны с использованием трудовых ресурсов, фактически привлеченных самим обществом и компаниями группы «Мегатэкс», как официально трудоустроенных, сведениями о которых налоговый орган располагал, так и с привлечением лиц без официального оформления, сведения о которых, в том числе о размере оплаты труда, не представлены ни налогоплательщиком, ни спорными контрагентами.

При расчете налоговых обязательств общества по налогу на добавленную стоимость и по налогу на прибыль организаций инспекция при проведении проверки и рассмотрении возражений, а также управление при рассмотрении апелляционной жалобы учли все документально подтвержденные расходы спорных контрагентов, относящиеся к деятельности налогоплательщика в спорный период, с учетом доли объемов (в процентах) реализации в адрес общества в общем объеме реализации спорных контрагентов.

Суды трех инстанций поддержали выводы инспекции о необоснованном применении обществом налоговых вычетов по налогу на добавленную стоимость по операциям со спорными контрагентами, учли доказательства взаимозависимости

участников группы, подконтрольности спорных контрагентов бенефициарам группы «Мегатэкс», формального характера созданного документооборота, а также отметили, что налогоплательщик не доказал действительное исполнение контрагентами своих обязательств по договорам.

В то же время суды признали недействительным решение инспекции в части доначисления налога на прибыль организаций в связи с тем, что инспекцией не в полном объеме учтены затраты на привлечение трудовых ресурсов, необходимых для выполнения всего объема работ (услуг) на объектах заказчиков. Суды также указали, что при расчете налога на прибыль организаций не были приняты иные, не оспоренные затраты, связанные с привлеченными трудовыми ресурсами (получение разрешительной документации для иностранных граждан, аренда, организация питания, обеспечение условий проживания, медицинское обслуживание и т.п.). Наряду с этим судами учтены доводы общества о некорректности расчета налогового органа с учетом пропорции по выручке.

Отменяя судебные акты в части выводов арбитражных судов о незаконности оспариваемого решения налогового органа в части налога на прибыль организаций, Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации обратила внимание на следующее.

Из содержания положений статьи 247, пункта 1 статьи 252 Налогового кодекса Российской Федерации следует, что возможность учета расходов при исчислении налога увязана с их экономической оправданностью - необходимостью произвести расходы в целях осуществления деятельности, направленной на получение дохода, а также с наличием документального подтверждения затрат и с доказанностью самого факта расхода.

Несмотря на то, что критерии эффективности и целесообразности осуществления налогоплательщиком соответствующих затрат не используются напрямую при решении вопроса о допустимости их вычета, расходы не могут признаваться обоснованными только в силу того факта, что соответствующие затраты были понесены налогоплательщиком в рамках осуществляемых им видов деятельности, но в условиях неизвестности получателя израсходованных ресурсов.

Затраты в виде денежных средств, перечисленных «техническим» организациям и иным лицам, действующим вне рамок законного хозяйственного оборота, в том числе не уплачивающим налоги при совершении операций, не могут рассматриваться как расходы, необходимые для ведения деятельности.

Издержки на привлечение таких лиц по смыслу подпункта 2 пункта 2 статьи 54.1 и пункта 1 статьи 252 Налогового кодекса Российской Федерации не являются экономически оправданными затратами, учитываемыми при определении налоговой базы (прибыли) организации, даже если налогоплательщик счел их привлечение целесообразным и эффективным для получения дохода.

Иное нарушало бы интересы государства, связанные с противодействием налоговым злоупотреблениям, и создавало бы неправильные финансовые стимулы поведения участников оборота, поскольку налогоплательщики, ведущие деятельность с привлечением «теневого сектора» экономики, получали бы неоправданные преимущества в сравнении с иными налогоплательщиками, ведущими свою деятельность добросовестно.

Не имеет прочной законодательной основы и возможность легализации таких издержек путем применения расчетного способа определения налога, на чем по сути настаивало ООО «Вокфорс», ссылаясь на необходимость определения размера своей налоговой обязанности с учетом данных о трудоемкости и рыночной стоимости услуг, подтвержденных заключением специалиста.

Обязанность представления документов, подтверждающих произведенные расходы, по смыслу пункта 1 статьи 252 Налогового кодекса Российской Федерации лежит на налогоплательщике с учетом того, что данные первичных документов, составляемых при совершении хозяйственной операции и представляемых в подтверждение права на учет произведенных расходов при определении налогооблагаемой прибыли, должны отвечать установленным законодательством требованиям и содержать достоверные сведения об обстоятельствах, с которыми связаны правовые последствия.

Глава 25 «Налог на прибыль организаций» не содержит общих положений, которые допускали бы возможность признания расходов в упрощенном порядке (например, на уровне минимально необходимых для ведения деятельности издержек или в размере затрат, отвечающем обычному уровню издержек), если налогоплательщик не в состоянии подтвердить свои издержки документально.

Суммы налогов, подлежащие уплате налогоплательщиками в бюджетную систему Российской Федерации, могут определяться расчетным путем (подпункт 7 пункта 1 статьи 31 Налогового кодекса Российской Федерации) в целях применения налоговой реконструкции, если не ставится под сомнение как таковая возможность уменьшения налоговой базы на заявленные налогоплательщиком затраты (пункт 3 статьи 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации).

Вместе с тем именно подлинность экономического содержания операции и реальность исполнения по сделке, а не данные формального документооборота лежат в основе определения действительной налоговой обязанности.

Исходя из этого, возможность применения налоговой реконструкции определяется не формальными, а материальными условиями – установлением по результатам налоговой проверки (в том числе при содействии самого налогоплательщика, раскрывшего недостающие сведения и документы) лица, которое фактически производило исполнение по сделке, таким образом, чтобы вывести реально совершенные хозяйственные операции из «теневого» (не облагаемого налогами) оборота, осуществить их полное налогообложение.

Данная позиция подтверждена в Обзоре практики применения арбитражными судами положений законодательства о налогах и сборах, связанных с оценкой обоснованности налоговой выгоды (пункты 5 и 6), утвержденном Президиумом Верховного Суда Российской Федерации 13.12.2023.

Таким образом, налоговая реконструкция обязательств по налогу на прибыль организаций при умышленном взаимодействии недобросовестного налогоплательщика с контрагентами, привлеченными лишь для вида, но в действительности не исполнявшими спорное обязательство (операцию),

допустима при установлении фактического исполнителя по сделке и реальных параметров исполнения.

Легализация затрат налогоплательщика в виде денежных средств, перечисленных «техническим» компаниям на основании недостоверных (фиктивных) первичных документов, путем применения расчетного способа определения налога не допускается.

При рассмотрении настоящего дела судами установлено, что реальное исполнение договоров с заказчиками производилось собственными трудовыми ресурсами ООО «Вокфорс», а также лицами, оформленными в группе компаний «Мегатэкс», и лицами, трудовые отношения с которыми официально не оформлены. Более того, ряд физических лиц, на которых спорными контрагентами были представлены справки по форме 2-НДФЛ, дали показания о том, что никогда не работали в данных организациях и не получали от них доходов.

Организации группы «Мегатэкс» представляли в миграционные органы уведомления о привлечении в качестве работодателей в 2018 – 2020 гг. на 3323 иностранных гражданина, однако из них сведения о доходах по форме 2-НДФЛ представлены только на 400 человек.

Расходы в виде заработной платы и исчисленных страховых взносов официально трудоустроенных работников учтены налоговым органом при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций (трудоустроенных у проверяемого налогоплательщика – в полной сумме, а трудоустроенных у спорных контрагентов – с учетом доли объемов реализации в адрес общества «Вокфорс» в общем объеме реализации спорных контрагентов) и, соответственно, не учтены в части, приходящейся на лиц, трудовые отношения с которыми официально не оформлены.

Соглашаясь с доводами налогоплательщика об определении расходов исходя из количества работников, необходимых для выполнения объема заявленных работ (услуг), суды не учли, что в данном случае привлечение рабочей силы фактически происходило без уплаты НДФЛ и страховых взносов, то есть вне рамок законного хозяйственного оборота.

Иностранцы граждане, в отношении которых участниками группы «Мегатэкс» подавались заявления в миграционные органы о привлечении на работу, а также привлекаемые российские граждане не были официально трудоустроены обществом (подконтрольными лицами), сведения о выплаченной им заработной плате и ее размере в материалах дела отсутствуют.

Теневая занятость обычно предполагает отсутствие взаимных прав и обязанностей участников трудовых отношений в части соблюдения правил техники безопасности, требований охраны труда или распорядка.

Доказательств обратного, в частности, данных пропускного режима или сведений об ознакомлении работников с установленными правилами охраны труда ООО «Вокфорс» в материалы дела не представлено.

Принимая во внимание изложенное, вывод судов о допустимости уменьшения налоговой базы по налогу на прибыль организаций на основе неподтвержденной информации и мнения специалиста относительно расходов на привлечение нелегальной рабочей силы, не соответствует положениям подпункта 2 пункта 2 статьи 54.1 и пункта 1 статьи 252 Налогового кодекса Российской Федерации.

Заключение специалиста, представленное лицом, участвующим в деле, является элементом позиции данного лица, подлежит оценке наряду с другими доказательствами по делу и не имеет для суда заранее установленной силы.

При этом предполагаемая экономическая оправданность некоторых расходов, доказанность которых в деле отсутствует, не может влиять на исчисление налога на прибыль организаций.

То обстоятельство, что произведенный инспекцией расчет налоговой обязанности ООО «Вокфорс» по налогу на прибыль организаций несоразмерен официальным среднеотраслевым показателям рентабельности деятельности, вопреки выводам судов, не свидетельствует о незаконности произведенных доначислений, а является следствием действий самого налогоплательщика, который для своей деятельности привлекал ресурсы из теневого сектора экономики, но полагает возможным, чтобы налоговые последствия его деятельности

определялись применительно к плательщикам, работающим в легальном секторе, что с очевидностью невозможно.

С учетом основополагающих принципов равноправия сторон и состязательности участников арбитражного процесса, установленных статьями 8 и 9 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, а также установленного законодательством о налогах и сборах распределения прав налогоплательщиков и обязанностей налоговых органов, по общему правилу на налоговом органе лежит бремя доказывания вменяемого дополнительного дохода, величины налоговой базы, а на налогоплательщике – бремя доказывания факта и размера расходов, вычетов, льгот.

В данном случае при расчете обязательств общества по налогу на прибыль организаций налоговый орган учел все допустимые расходы соответствующих контрагентов, относящиеся к деятельности ООО «Вокфорс» в спорный период, документы по которым были представлены.

Поскольку сам налогоплательщик в ходе проверки не представил документы, подтверждающие реальные расходы, относящиеся к спорным взаимоотношениям, то инспекция на основании сведений, содержащихся в выписках по расчетным счетам, самостоятельно учла в расходах общества суммы заработной платы, выплаченные работникам, трудоустроенным у спорных контрагентов, суммы страховых взносов, а также суммы денежных средств, перечисленные поставщикам со счетов спорных контрагентов за спецодежду.

В ходе рассмотрения апелляционной жалобы вышестоящим налоговым органом проведен анализ дополнительно представленных ООО «Вокфорс» регистров и документов на общую сумму затрат 150,6 млн рублей, из них удалось идентифицировать, подтвердить реальность и относимость затрат к проверяемому периоду на сумму 89,7 млн рублей. С учетом доли объемов реализации в адрес ООО «Вокфорс» в общем объеме реализации спорных контрагентов учтены в расходах общества реальные затраты соответствующих контрагентов в размере 16,8 млн рублей.

Выводы судов о нераскрытии вышестоящим налоговым органом конкретных хозяйственных операций, затраты по которым были подтверждены, являются несостоятельными. Никаких дополнительных документов, в том числе первичных, для подтверждения расходов из числа не принятых налоговым органом, налогоплательщик в суд не представил.

Исходя из этого, у судов отсутствовали предусмотренные статьями 65, 71 и 168 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации основания для вывода о нарушении порядка определения недоимки по налогу на прибыль организаций при принятии оспариваемого решения инспекции.

Данные выводы содержатся в Определении Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации от 31.03.2026 № 307-ЭС25-11805 по делу № А56-83561/2023 (ООО «Вокфорс» против Межрайонной ИФНС России № 11 по Ленинградской области) о признании незаконным решения о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения.

5. Организация выездной налоговой проверки, при которой сотрудники вышестоящего налогового органа включены в состав проверяющей группы и осуществляют координацию и контроль за проведением проверки, сама по себе не препятствует последующему проведению повторной выездной налоговой проверки и не нарушает права проверяемого налогоплательщика.

Межрайонной ИФНС России № 29 по Республике Башкортостан в отношении общества проведена выездная налоговая проверка по всем налогам, сборам, страховым взносам за 2021 год, по результатам которой вынесено решение от 29.12.2022 № 7, в соответствии с которым обществу доначислены недоимка по налогу на добавленную стоимость, соответствующие пени и санкции в общем размере 41,4 млн рублей. Указанное решение не оспаривалось, исполнено налогоплательщиком.

Решением заместителя руководителя Управления ФНС России по Республике Башкортостан от 27.05.2024 № 23-24/1 в соответствии с подпунктом 1 пункта 10 статьи 89 Налогового кодекса Российской Федерации в порядке контроля за деятельностью инспекции назначена повторная выездная проверка общества по всем налогам, сборам и страховым взносам за тот же период, за который проведена первоначальная проверка.

Считая, что указанное решение управления о назначении повторной выездной налоговой проверки является незаконным, общество обратилось в арбитражный суд.

Удовлетворяя заявленные требования, суды исходили из того, что назначение управлением повторной проверки налогоплательщика не отвечает критериям необходимости, обоснованности и законности. По мнению судов, повторная проверка, будучи оформленной управлением с целью контроля за деятельностью инспекции, фактически таковой не являлась, поскольку первичная выездная налоговая проверка преимущественно проводилась управлением (более 50 % проверяющих являлись его должностными лицами), а не инспекцией, проводимые мероприятия налогового контроля инициированы и (или) проведены непосредственно управлением либо проведены по его поручению, контроль и координация за проведением первичной выездной налоговой проверки осуществлялись также непосредственно управлением.

Обращаясь с кассационной жалобой в Судебную коллегию по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации, Управление ФНС России по Республике Башкортостан указало, что законность назначения и проведения повторной выездной налоговой проверки не может зависеть от состава должностных лиц, проводивших первичную проверку, учитывая отсутствие законодательного запрета на включение в состав проверяющей группы должностных лиц иных налоговых органов, в том числе вышестоящего, и единство системы налоговых органов. В действиях управления при назначении повторной выездной проверки имеется контрольная цель, поскольку управлением установлены обстоятельства, свидетельствующие о неполноте проверочных мероприятий, проведенных инспекцией в ходе первичной выездной налоговой проверки общества.

Так, по результатам повторной выездной налоговой проверки составлен акт налоговой проверки от 20.06.2025 № 23-30/1, которым установлены нарушения обществом положений статьи 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации, повлекшие неуплату налога на добавленную стоимость и налога на прибыль организаций в общем размере 477,8 млн рублей, в то время как по первичной выездной налоговой проверке сумма начислений налога, пени, штрафа составила в общем размере 41,4 млн рублей. Признание незаконным решения управления о назначении повторной выездной налоговой проверки наносит ущерб бюджету в размере более 477 млн рублей (без учета сумм пеней).

Соглашаясь с доводами жалобы, Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации отметила, что согласно Постановлению Конституционного Суда Российской Федерации от 17.03.2009 № 5-П, осуществляя повторную выездную налоговую проверку с целью контроля деятельности нижестоящего налогового органа, вышестоящий налоговый орган фактически заново и в полном объеме проверяет деятельность налогоплательщика за тот налоговый период, который уже был предметом выездной налоговой проверки. В результате не исключается – на основе повторного изучения тех же документов, исследования тех же фактических обстоятельств – переоценка выводов, сделанных в ходе первоначальной выездной налоговой проверки, и, соответственно, принятие юрисдикционного акта, которым по-новому определяются конкретные права и обязанности налогоплательщика применительно к тому же налоговому периоду, в том числе могут быть выявлены недоимки по налогам и начислены соответствующие пени.

Суды, признавая недействительным оспариваемое решение управления от 27.05.2024 № 23-24/1, исходили, в том числе, из того, что первичная выездная налоговая проверка преимущественно проводилась управлением (более 50 % проверяющих являлись его должностными лицами), а не инспекцией, проводимые мероприятия по получению документов, информации, показаний, сведений и доказательств инициированы и (или) проведены непосредственно управлением либо

проведены по его поручению; контроль и координация за проведением первичной выездной налоговой проверки осуществлялись также непосредственно управлением.

Однако ни из Налоговым кодексом Российской Федерации, ни из практики высших судебных органов не следует, что подобная организация первичной выездной налоговой проверки сама по себе препятствует последующему проведению повторной выездной налоговой проверки и нарушает права проверяемого налогоплательщика. Критерии, установленные статьей 89 Налогового кодекса Российской Федерации, управлением соблюдены.

В случае несогласия общества с результатами повторной выездной налоговой проверки, оно может защитить свои права, в том числе, путем оспаривания решения, принятого по ее итогам.

Кроме того, Судебная коллегия обратила внимание, что, как следует из пункта 4 Постановления Пленумов Верховного Суда Российской Федерации, Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 18.08.1992 № 12/12 «О некоторых вопросах подведомственности дел судам и арбитражным судам», требования организаций и граждан-предпринимателей о признании неправомерными действий должностных лиц, нарушающих их права и охраняемые законом интересы, подлежат рассмотрению в суде, если обжалуемые действия не были оформлены распорядительными или иными документами. Исходя из пункта 4 Постановления Пленума Верховного Суда Российской Федерации от 28.06.2022 № 21 «О некоторых вопросах применения судами положений главы 22 Кодекса административного судопроизводства Российской Федерации и главы 24 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации» к действиям наделенных публичными полномочиями органов и лиц относится их волеизъявление, которое не облечено в форму решения, но может влечь нарушение прав, свобод и законных интересов граждан и организаций или создавать препятствия к их осуществлению.

Таким образом, общество, заявляя требования как о признании незаконными решения от 27.05.2024 № 23-24/1 о назначении повторной выездной налоговой проверки, так и действий по проведению мероприятий налогового контроля в рамках выездной налоговой проверки, проводимой на основании указанного решения,

по существу оспаривало только решение от 27.05.2024 № 23-24/1, поскольку сведений о том, что лица, проводившие проверку, действовали вне рамок данного решения, в материалах дела не имеется.

Данные выводы содержатся в Определении Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации от 18.03.2026 № 309-ЭС25-9697 по делу № А07-18520/2024 (ООО «Нефтегазстрой» против УФНС России по Республике Башкортостан) о признании незаконными решения о назначении повторной выездной налоговой проверки, действий по проведению мероприятий налогового контроля в рамках выездной налоговой проверки, проводимой на основании указанного решения.

6. Принципиальное значение для определения режима налогообложения дохода, полученного налогоплательщиком – главой крестьянского (фермерского) хозяйства при реализации недвижимого имущества, имеет назначение этого имущества, его характер и потребительские свойства: предназначено ли оно для использования в личных, семейных или иных целях, не связанных с предпринимательством, либо предназначено для осуществления предпринимательской и иной экономической деятельности, а также цель приобретения и продажи этого имущества, характер его использования.

Налогоплательщик – индивидуальный предприниматель, глава крестьянского (фермерского) хозяйства в 2020 году продал 17/18 доли земельного участка из земель сельскохозяйственного назначения с видом разрешенного использования «для сельскохозяйственного производства». Срок владения проданным объектом составил менее пяти лет.

Налогоплательщик не представил в налоговый орган декларацию по НДФЛ за 2020 год, в связи с чем в соответствии с пунктом 1.2 статьи 88 Налогового кодекса Российской Федерации инспекцией проведена бездекларационная камеральная налоговая проверка его доходов за 2020 год, по итогам которой принято решение о привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности, начислен НДФЛ,

исчисленный исходя из кадастровой стоимости участка, умноженной на понижающий коэффициент 0,7, с учетом предоставленного имущественного налогового вычета пропорционально доле владения. Данное решение в вышестоящий налоговый орган и в суд не обжаловалось.

Впоследствии инспекция обратилась в суд с административным иском о взыскании с налогоплательщика задолженности по обязательным платежам, в том числе по НДФЛ, соответствующим штрафам и пеням.

Суды трех инстанций, поддержав налоговый орган в части взыскания НДФЛ, указали, что при продаже недвижимого имущества предпринимателем, применяющем систему налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (далее – ЕСХН), порядок налогообложения зависит от того, связана такая продажа с предпринимательской деятельностью или нет, поскольку под ЕСХН попадает только доход, который получен от предпринимательской деятельности. Если имущество реализуется вне рамок осуществления предпринимательской деятельности, то доход от его продажи подлежит обложению НДФЛ в общем порядке. Доход налогоплательщика от продажи объекта недвижимости не связан с его предпринимательской деятельностью и не подпадает под вид деятельности, заявленной предпринимателем при регистрации, соответственно, подлежит обложению НДФЛ.

В кассационной жалобе в Верховный Суд Российской Федерации налогоплательщик указал, что проданный в 2020 году земельный участок использовался им в предпринимательской деятельности, в отношении которой налогоплательщик применял ЕСХН, предполагающий освобождение от уплаты НДФЛ.

Рассмотрев доводы жалобы, принимая во внимание положения пункта 1 статьи 346.2, пункта 3 статьи 346.1 Налогового кодекса Российской Федерации (в ред. до 28.11.2025), статьи 2 Гражданского кодекса Российской Федерации, Судебная коллегия по административным делам Верховного Суда Российской Федерации отметила следующее.

Налогоплательщик в ходе рассмотрения спора ссылался на то, что спорное имущество исходя из вида его разрешенного использования и цели использования предназначено для использования в целях, соответствующих видам деятельности налогоплательщика, заявленных при регистрации в качестве индивидуального предпринимателя, и предполагает выращивание в том числе зерновых культур, а также выращивание и разведение молочного крупного рогатого скота, то есть предназначено для сельскохозяйственного товаропроизводства. Доля земельного участка из земель сельскохозяйственного назначения, реализованная в 2020 году, была приобретена в 2018 году для осуществления фермерским хозяйством его предпринимательской деятельности, что подтверждается представленными суду первой и апелляционной инстанции документами (отчетами за 2018 и за 2019 годы об использовании гранта на развитие семейной животноводческой фермы на базе крестьянско-фермерского хозяйства, отчетом о состоянии животноводства за 2019 год, сведениями об уборке урожая за 2019 год, письменными объяснениями предпринимателя о том, что в 2019 году (то есть в году, предшествующем году продажи земельного участка) крестьянско-фермерское хозяйство имело значительное количество скота, лошадей, соответственно, земельный участок использовался для заготовки сена, необходимого для обеспечения кормами скота, лошадей).

Налоговый орган в ходе рассмотрения настоящего дела и в возражениях на кассационную жалобу, направленных в Верховный Суд Российской Федерации, ссылался на то, что предприниматель утратил право на применение системы налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей в виде ЕСХН в 2019 - 2020 гг. в связи с непредставлением им налоговых деклараций и отсутствием в этот период дохода от сельскохозяйственной деятельности. Между тем в рамках проведения камеральной налоговой проверки предпринимателя за 2020 год в отношении доходов, полученных от продажи объектов недвижимости, фактов нарушения условий и требований применения ЕСХН налоговым органом установлено не было.

Кроме того, налогоплательщиком в материалы дела представлена копия декларации за 2020 год по ЕСХН к уплате, а также уведомление Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 15 по Оренбургской области от 12.11.2024, в котором налоговый орган подтверждал применение налогоплательщиком ЕСХН и указывал на необходимость представления налоговой декларации по ЕСХН за 2023 год.

Также налогоплательщиком в материалы дела представлена копия решения Ясненского районного суда Оренбургской области от 13.01.2025 по административному делу, в рамках которого предпринимателем были представлены документы об осуществлении им деятельности по ведению крестьянского (фермерского) хозяйства, рассмотрев которые суд пришел к выводу, что налогоплательщик осуществлял предпринимательскую деятельность по ведению крестьянского (фермерского) хозяйства в 2020 - 2022 гг.

Указанные документы не получили должной оценки суда.

При этом в рамках рассматриваемого дела обстоятельства неосуществления налогоплательщиком деятельности по ведению крестьянского (фермерского) хозяйства судом не устанавливались, равно как и не устанавливались обстоятельства того, что он утратил право на применение ЕСХН.

При этом является неправильным вывод судов о том, что имеются основания для начисления НДФЛ, поскольку такой вид деятельности, как продажа недвижимого имущества, налогоплательщиком при регистрации в качестве индивидуального предпринимателя не заявлялся. Сведений о том, что налогоплательщик осуществлял деятельность по реализации недвижимого имущества, материалы дела не содержат. Напротив, имеются сведения об осуществлении им деятельности по ведению крестьянского (фермерского) хозяйства, в рамках которой, по доводам предпринимателя, был реализован земельный участок.

Поскольку принципиальное значение для определения режима налогообложения, распространяющегося на такое имущество, имеет назначение этого имущества, судам также следовало установить характер и потребительские

свойства спорного имущества – предназначено ли оно для использования в личных, семейных или иных целях, не связанных с предпринимательством, либо предназначено для осуществления предпринимательской и иной экономической деятельности, а также установить цели приобретения и продажи этого имущества, характер его использования. Аналогичная правовая позиция изложена в постановлении Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 18.06.2013 № 18384/12, кассационном определении Судебной коллегии по административным делам Верховного Суда Российской Федерации от 08.02.2023 № 48-КАД22-18-К7.

Наличие решения о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения, которое не признано незаконным, и отсутствие соответствующего заявления административного ответчика сами по себе не могут свидетельствовать о законности такого решения с учетом правовой позиции, изложенной в пункте 58 постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 30.07.2013 № 57 «О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации».

Поскольку судами неправильно применены нормы материального права, подлежащие применению к возникшим правоотношениям, что повлекло установление юридически значимых обстоятельств, подлежащих проверке, в неполном объеме, Судебная коллегия направила дело на новое рассмотрение.

Данные выводы содержатся в Определении Судебной коллегии по административным делам Верховного Суда Российской Федерации от 11.03.2026 № 47-КАД26-1-К6 по делу № 2а-8/2024 (Межрайонная ИФНС России № 15 по Оренбургской области против Айжанова И.И.) о взыскании налоговой задолженности.

7. Сохранение возможности проведения выездной налоговой проверки в отношении аккредитованной IT-организации с согласия руководителя, заместителя руководителя вышестоящего налогового органа, руководителя, заместителя руководителя ФНС России в период до 03.03.2025 представляет собой исключительную меру, которая имеет целью пресечение недобросовестного поведения налогоплательщика, не исполняющего обязанность по уплате налогов, и не противоречит Указу Президента Российской Федерации от 02.03.2022 № 83, на основании и во исполнение которого должны быть приняты меры, направленные на освобождение аккредитованных IT-организаций от налогового контроля на срок до трех лет.

Общество с ограниченной ответственностью обратилось в Верховный Суд Российской Федерации с административным иском о признании частично недействующими писем Минфина России от 18.03.2022 № 03-02-06/21331 «О принятии мер, направленных на освобождение аккредитованных организаций от налогового контроля на срок до трех лет» и ФНС России от 24.03.2022 № СД-4-2/3586@ «О назначении ВМП в отношении аккредитованных IT-организаций».

Из содержания оспариваемых писем следует, что в целях обеспечения исполнения абзаца пятого подпункта «г» пункта 1 Указа Президента Российской Федерации от 02.03.2022 № 83 «О мерах по обеспечению ускоренного развития отрасли информационных технологий в Российской Федерации» (далее – Указ) в отношении аккредитованных IT-организаций проведение выездных (повторных выездных) налоговых проверок приостанавливается до 03.03.2025 включительно, за исключением проверок, назначенных с согласия руководителя (заместителя руководителя) вышестоящего налогового органа, руководителя (заместителя руководителя) ФНС России.

По мнению административного истца, указание в письмах на возможность проведения проверок, «назначенных с согласия руководителя (заместителя руководителя) вышестоящего налогового органа, руководителя (заместителя руководителя) ФНС России», прямо противоречит Указу, который

не предусматривает никаких исключений из мер, направленных на освобождение аккредитованных IT-организаций от налогового контроля.

Кроме того, административный истец считает, что и до принятия Указа все выездные налоговые проверки проводились по запросу от нижестоящей налоговой инспекции и с согласия вышестоящего налогового органа, утверждающего все планы проведения налоговых проверок.

Отказывая в удовлетворении административного искового заявления, Верховный Суд Российской Федерации отметил следующее.

В целях реализации полномочий, предусмотренных пунктами 1, 2 Положения о Министерстве финансов Российской Федерации, утвержденного постановлением Правительства Российской Федерации от 30.06.2004 № 329, статьей 34.2 Налогового кодекса Российской Федерации, и во исполнение Указа Минфин России издал оспариваемое письмо, содержащее разъяснение по вопросу принятия мер, направленных на освобождение аккредитованных IT-организаций от налогового контроля на срок до трех лет.

ФНС России в рамках функций по контролю и надзору за соблюдением законодательства о налогах и сборах, контролю за деятельностью территориальных органов (пункт 1, подпункт 6.4 пункта 6 Положения о Федеральной налоговой службе, утвержденного постановлением Правительства Российской Федерации от 30.09.2004 № 506), исполнив поручение Минфина России, издала письмо, доведенное до сведения территориальных налоговых органов, в пределах имеющихся полномочий при осуществлении возложенных на нее функций и задач.

С учетом изложенного Верховным Судом Российской Федерации сделан вывод о том, что оспариваемые письма изданы в рамках компетенции Минфина России и ФНС России.

Анализ содержания писем позволяет сделать вывод, что они касаются вопросов организации контрольно-надзорной работы территориальных налоговых органов, не влекут изменения правового регулирования соответствующих отношений в сфере налогообложения, не устанавливают не предусмотренные Налоговым кодексом Российской Федерации общеобязательные правила.

Доводы административного истца о том, что оспариваемые письма по своему содержанию не соответствуют Указу, признаны Судом лишенными правовых оснований.

Указ не предусматривает абсолютного запрета на проведение выездных налоговых проверок в отношении аккредитованных организаций, а является документом, на основании и во исполнение которого должны быть приняты соответствующие меры, направленные на освобождение таких организаций в том числе от налогового контроля на срок до трех лет, что не исключает возможности уточнения порядка его реализации, в частности путем установления исключительных случаев, при которых допускается проведения контрольно-надзорных мероприятий.

Приведенные в оспариваемых письмах исключения направлены на поддержание баланса публичных и частных интересов, то есть на максимальное ограничение вмешательства в деятельность негосударственных организаций и сохранение при этом возможности публичного субъекта обеспечить защиту наиболее значимых общественных интересов, не допустить нарушения прав граждан, организаций и публично-правовых образований, исключить злоупотребления недобросовестных IT-организаций, обусловленные отсутствием надлежащего контроля со стороны государства.

Сохранение возможности проведения налоговой проверки в отношении аккредитованной IT-организации с согласия руководителя, заместителя руководителя вышестоящего налогового органа, руководителя, заместителя руководителя ФНС России представляет собой исключительную меру, которая имеет целью пресечение недобросовестного поведения налогоплательщика, не исполняющего обязанность по уплате налогов, нарушающего тем самым государственные и общественные интересы и причиняющего ущерб бюджету Российской Федерации.

Исходя из взаимосвязанных положений пункта 1 статьи 30, пункта 1 статьи 82, подпункта 2 пункта 1 статьи 87, пункта 1 статьи 89 Налогового кодекса Российской Федерации, пункта 3 статьи 7 Закона Российской Федерации от 21.03.1991 № 943-1

«О налоговых органах Российской Федерации» цель реализации полномочий налоговых органов по осуществлению мероприятий налогового контроля, в том числе по проведению выездных налоговых проверок, состоит в обеспечении правильности исчисления, полноты и своевременности уплаты (перечисления) налогов и иных обязательных платежей в бюджетную систему Российской Федерации.

На основании изложенного Верховный Суд Российской Федерации пришел к выводу о том, что оспариваемые письма изданы Минфином и ФНС России в пределах установленной компетенции, адресованы исключительно территориальным налоговым органам и носят информационный характер, не изменяют объем прав и обязанностей налогоплательщиков по сравнению с тем, как они установлены Налоговым кодексом Российской Федерации. Дав разъяснения по вопросу принятия мер, направленных на освобождение аккредитованных ИТ-организаций от налогового контроля на срок до трех лет, Минфин и ФНС России не изменили и не дополнили законодательство Российской Федерации в сфере налогообложения.

Данные выводы содержатся в Решении Верховного Суда Российской Федерации от 16.03.2025 № АКПИ25-1008 (общество с ограниченной ответственностью против Минфина России и ФНС России) по делу о признании частично недействующими писем Минфина России от 18.03.2022 № 03-02-06/21331 «О принятии мер, направленных на освобождение аккредитованных организаций от налогового контроля на срок до трех лет» и ФНС России от 24.03.2022 № СД-4-2/3586@ «О назначении ВМП в отношении аккредитованных ИТ-организаций».