

# ВЕРХОВНЫЙ СУД РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

№ 305-ЭС23-18507

## О П Р Е Д Е Л Е Н И Е

г. Москва

13.12.2023

Судья Верховного Суда Российской Федерации Чучунова Н.С., изучив материалы истребованного дела и кассационную жалобу общества с ограниченной ответственностью «Посуда-Центр сервис» на решение Арбитражного суда города Москвы от 30.12.2022, постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 06.04.2023 и постановление Арбитражного суда Московского округа от 19.07.2023 по делу № А40-111577/2022,

### УСТАНОВИЛ:

общество с ограниченной ответственностью «Посуда-Центр сервис» (далее – Общество) обратилось в Арбитражный суд города Москвы с исковым заявлением, уточненным в порядке статьи 49 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации (далее – АПК РФ), к «Эрнст Энд Янг (СНГ) Б.В.» филиал в городе Москве (далее – Компания) о взыскании 11 731 045 рублей 77 копеек убытков.

Решением Арбитражного суда города Москвы от 30.12.2022, оставленным без изменения постановлением Девятого арбитражного апелляционного суда от 06.04.2023 и постановлением Арбитражного суда Московского округа от 19.07.2023, в удовлетворении требований отказано.

Не согласившись с принятыми судебными актами, заявитель обратился в Верховный Суд Российской Федерации с кассационной жалобой, в которой просит их отменить, ссылаясь на несоответствие выводов судов фактическим обстоятельствам дела, а также существенное нарушение норм материального и процессуального права.

Письмом Верховного Суда Российской Федерации от 16.10.2023 дело № А40-111577/2022 истребовано из Арбитражного суда города Москвы.

По смыслу части 1 статьи 291.1, части 7 статьи 291.6, статьи 291.11 АПК РФ кассационная жалоба подлежит передаче для рассмотрения в судебном заседании Судебной коллегии Верховного Суда Российской Федерации, если изложенные в ней доводы подтверждают наличие существенных нарушений норм материального права и (или) норм процессуального права, повлиявших на исход дела, без устранения которых невозможны восстановление и защита нарушенных прав, свобод, законных интересов заявителя в сфере предпринимательской и иной экономической деятельности, а также защита охраняемых законом публичных интересов.

По результатам изучения материалов дела и доводов кассационной жалобы заявителя суд приходит к выводу о наличии оснований для ее передачи вместе с делом для рассмотрения в судебном заседании Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации.

Как следует из материалов дела и обжалуемых актов, 13.02.2015 Общество (заказчик) и Компания (исполнитель) заключили договор оказания консультационных услуг № ТАХ-2015-00074 (далее – договор).

Одной из услуг, оказанных Компанией по договору, была разработка Методики списания товарных потерь, непринятых заказчиком для целей расчета налога на прибыль (далее – Методика). В число положений названной Методики входило, что одним из видов товарных потерь, имеющихся у Общества, и которые оно не принимает в расходы при определении налога на прибыль, являются хищения товаров на торговых площадках. Под похищенным понимался товар, не выявленный в результате инвентаризации.

Стоимость оказанной услуги составила 5900 долларов США, в том числе НДС 18%. Выставленный Компанией счет от 30.07.2015 № LEL 050055071 оплачен Обществом 18.08.2015 на сумму 398 064 рубля 26 копеек.

В периоде с 20.03.2017 по 14.03.2018 Межрайонной инспекцией Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам по Новосибирской области проведена выездная проверка деятельности Общества за 2014-2015 годы, по результатам которой вынесено решение от 12.10.2018 № 25 о доначислении истцу налога на прибыль в сумме 37 081 567 рублей и налога на добавленную стоимость в сумме 30 738 984 рубля. Из указанных сумм 27 885 771 рубль налога на прибыль и 25 079 194 рубля налога на добавленную стоимость было доначислено из-за неправомерного, по мнению налогового органа, учета товарных потерь по недостаткам, возникшим в результате хищений, при неподтвержденности факта отсутствия виновных лиц, а именно, соответствующих постановлений следственных органов. Кроме того, если виновные лица отсутствуют, то в составе внереализационных расходов недостатку товарно-материальных ценностей, а также убытки от хищений можно учесть только при документальном подтверждении факта отсутствия виновных лиц уполномоченным органом государственной власти, как установлено подпунктом 5 пункта 2 статьи 265 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – Налоговый кодекс).

В обоснование требований по настоящему иску Общество указало, что о риске доначисления налога на добавленную стоимость при использовании Методики исполнитель (Компания) заказчика не уведомлял в связи с чем истец

понес убытки в размере 11 731 045 рублей 77 копеек, которые составляют стоимость услуг по договору в размере 398 064 рубля 16 копеек, пени за несвоевременную уплату налога на прибыль – 3 078 162 рубля 38 копеек, пени за уплату налога на добавленную стоимость – 7 738 198 рублей 63 копейки, штраф за неуплату налога на прибыль – 348 335 рублей 28 копеек, штраф за неуплату налога на добавленную стоимость – 168 285 рублей 32 копейки.

Отказывая в удовлетворении требований, суды руководствовались статьями 15, 393 Гражданского кодекса Российской Федерации (далее – Гражданский кодекс), разъяснениями, изложенными в пунктах 12, 14 постановления Пленума Верховного Суда Российской Федерации от 23.06.2015 № 25 «О применении судами некоторых положений раздела 1 части первой Гражданского кодекса Российской Федерации», пунктах 2, 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» (далее – Постановление № 7), и исходили из недоказанности необходимой совокупности условий для взыскания убытков, поскольку в силу условий договора Компания оказывала Обществу консультационные услуги, объем, условия выполнения и стоимость которых согласованы сторонами; услуги приняты и оплачены истцом; решение об использовании предложенной Компанией Методики является самостоятельным управленческим решением истца.

Выражая свое несогласие, заявитель указывает на неправильное применение статей 15, 393, 723, 401 Гражданского кодекса, разъяснений, изложенных в пункте 5 Постановления №7.

В частности, условие об ограничении ответственности исполнителя, должно толковаться в системной взаимосвязи с положениями пункта 4 статьи 401 Гражданского кодекса, как не подлежащее применению к случаям умышленного нарушения исполнителем своих обязательств.

Оказание возмездных консультаций налагает на профессионала обязанность действовать добросовестно и надлежащим образом (статьи 1, 309 Гражданского кодекса), а также подразумевает квалифицированность, компетентность консультанта и соответствие его консультаций закону.

Неисполнение названных обязанностей консультантом влечет для него применение ответственности.

Иной подход создавал бы для консультанта возможность осознанного (умышленного) неисполнения обязательства надлежащим образом без применения к нему неблагоприятных последствий, что противоречит существу регулирования обязательств, поскольку позволяет нарушителю действовать недобросовестно в противоречии с положениями пункта 4 статьи 1 Гражданского кодекса.

Компания, как профессионал по налоговому консультированию и аудиторской деятельности, не могла не знать содержание подпункта 5 пункта 2 статьи 265 Налогового кодекса, согласно которому к внереализационным расходам приравниваются убытки в виде расходов в виде недостач материальных ценностей в производстве и на складах, на предприятиях торговли в случае установления виновных лиц, а также убытки от хищений виновники, которых не

установлены. В данных случаях факт отсутствия виновных лиц должен быть документально подтвержден уполномоченным органом государственной власти.

Методика, разработанная Компанией в 2015 году, содержит прямо противоположное суждение, согласно которому лица, совершившие хищения не устанавливаются; Общество не обращается в правоохранительные органы с заявлениями о хищениях товаров.

Несоответствие Методики в указанной части действующему налоговому законодательству было установлено судами при рассмотрении дела № А45-21326/2019.

Таким образом, исходя из презумпции осведомленности профессионального налогового консультанта о действующем правовом регулировании, Общество полагает, что Компания умышленно предоставила Методику, противоречащую закону.

В этой связи условия договора об ограничении ответственности исполнителя противоречат основным началам гражданского оборота и направлены на освобождение ответчика от ответственности за заведомо противоречащие закону действия.

На ответчике, как на лице, осуществляющем предпринимательскую деятельность в сфере налогового консультирования, лежит вина в оказании истцу некачественных услуг, послуживших основанием возникновения у последнего убытков, в связи с чем условия договора об устранении ответственности исполнителя не подлежат применению.

В пункте 2 статьи 401 Гражданского кодекса законодатель исходит из того, что условия, поощряющие недобросовестное поведение, являются аномальными, несправедливыми и противоречащими основам правопорядка и нравственности.

Согласно правовой позиции, сформированной в пункте 21 Обзора судебной практики Верховного Суда Российской Федерации № 3 (2020), утвержденного Президиумом Верховного Суда Российской Федерации 25.11.2020, свобода умышленного нарушения обязательства не влекущая для нарушителя никаких неблагоприятных последствий и тем самым лишаящая обязательство силы, противоречит самому существу понятия обязательства и позволяет должнику действовать недобросовестно в нарушение положений пункта 4 статьи 1 Гражданского кодекса. Наделение должника возможностью не отвечать за умышленное нарушение позволяет ему по своему усмотрению решать, исполнять ему обязательство или нет, что явно нарушает баланс интересов участников правоотношения. По сути, отсутствие ответственности даже за умышленное нарушение обязательств – это полная безответственность, что никак не отвечает целям правового регулирования обязательственных правоотношений.

Кроме того, по смыслу разъяснений, изложенных в пункте 7 Постановления № 7, если установлено нарушение, его умышленный характер презюмируется, и отсутствие умысла должно доказываться должником.

Соответственно, если должник в ответ на иск о взыскании убытков ссылается на то или иное условие договора об ограничении или исключении ответственности, он должен доказать то, что нарушение с его стороны не было умышленным.

Между тем при рассмотрении настоящего спора доказательств отсутствия своей умышленной вины, т.е. того, что Компания не знала и не могла знать о содержании подпункта 5 пункта 2 статьи 265 Налогового кодекса, как того требует статья 401 названного Кодекса, не представлено.

Ограничение ответственности должника за неисполнение обязательства в случае его умышленного нарушения не может быть обосновано принципом свободы договора, поскольку наличие такого преимущества у одной из сторон нарушает баланс интересов.

Согласно разъяснениям, изложенным в первом и втором абзацах пункта 5 Постановления № 7, по смыслу статей 15 и 393 Гражданского кодекса кредитор представляет доказательства, подтверждающие наличие у него убытков, а также обосновывающие с разумной степенью достоверности их размер и причинную связь между неисполнением или ненадлежащим исполнением обязательства должником и названными убытками. Должник вправе предъявить возражения относительно размера причиненных кредитору убытков и представить доказательства, что кредитор мог уменьшить такие убытки, но не принял для этого разумных мер (статья 404 Гражданского кодекса). При установлении причинной связи между нарушением обязательства и убытками необходимо учитывать, в частности то, к каким последствиям в обычных условиях гражданского оборота могло привести подобное нарушение. Если возникновение убытков, возмещения которых требует кредитор, является обычным последствием допущенного должником нарушения обязательства, то наличие причинной связи между нарушением и доказанными кредитором убытками предполагается.

Последствия в виде доначисления налогов, а также начисление штрафов и пени является обычным, предусмотренным налоговым законодательством последствием при совершении налогового правонарушения, в качестве которого и были квалифицированы действия Общества по списанию товарных потерь в соответствии с разработанной ответчиком Методикой, противоречащей закону.

В обычных условиях гражданского оборота потребительская ценность от налоговых консультаций заключается в практическом использовании их результатов, иначе они лишены экономического смысла.

Правовые услуги представляют интерес для заказчика не сами по себе, они должны быть направлены на достижение определенного результата. Обычно в качестве результата оказания услуг указывается некая польза, которую осуществленное исполнителем предоставление при определенных условиях должно принести заказчику.

Обращение за профессиональной консультацией подразумевает последующее применение полученных рекомендаций, а не отказ от их использования.

Для исполнения своей обязанности по соблюдению действующего законодательства Общество заключило названный договор, тем самым переложив во внутренних отношениях с контрагентом риск несоблюдения в процессе своей хозяйственной деятельности правовых норм на Компанию, и получило возможность в случае оказания некачественных услуг взыскать с нее убытки.

Ввиду изложенного, выводы судов о том, что убытки, причинённые в ходе использования результатов консультаций и/или внедрения Методики, зависели только от управленческих решений истца, ошибочны.

При рассмотрении спора Общества с налоговым органом в деле № А45- 21326/2019 судами было установлено, что порядок учета товарных потерь от хищений, примененный заявителем, не соответствует действующему налоговому законодательству.

При таких обстоятельствах причинно-следственная связь между оказанными ответчиком консультациями и причинёнными истцу убытками очевидна, поэтому нормы об убытках судами применены неверно.

Суды сделали необоснованный вывод о том, что его претензии к Компании неправомерны в связи с отсутствием обращений за обновлением Методики, поскольку у истца отсутствовала необходимость обновления результатов оказанных услуг.

Решение налогового органа о привлечении истца к налоговой ответственности за отнесение потерь от хищений товарно-материальных ценностей на внереализационные расходы было вынесено 12.10.2018 года, период проверки-2014-2015 годы. Методика была разработана в 2015 году.

Предметом договора, помимо непосредственно разработки Методики, в том числе, являлось определение возможности учета заказчиком (истцом) товарных потерь в последующих налоговых периодах, а также учета налога на добавленную стоимость в составе налоговых вычетов.

Таким образом, консультирование истца относительно применения разработанной методики в последующих налоговых периодах (2015 год и позднее) являлось обязанностью ответчика по договору.

Однако никакой информации о невозможности или рисках применения Методики в связи с изменениями в законодательстве не поступало.

При неизменности законодательства и практики применения норм налогового права об учете товарных потерь у истца отсутствовал повод направлять ответчику какие-либо запросы на обновление Методики.

Норма права, предоставившая возможность учитывать в составе внереализационных расходов расходы в виде недостачи материальных ценностей в производстве и на складах, на предприятиях торговли в случае отсутствия виновных лиц, а также убытки от хищений, факт отсутствия виновников которых документально подтвержден уполномоченным органом государственной власти, установлена подпунктом 5 пункта 2 статьи 265 Налогового кодекса, вступившим в силу 01.01.2001, которая с тех пор не менялась.

Сутью же спорной Методики является обратное- в правоохранительные/государственные органы обращаться не нужно. При этом для целей документального подтверждения таких потерь будет достаточно того, что истцом будет соблюдаться порядок проведения инвентаризаций; установленный законодательством, факт недостач товара будет подтвержден результатами инвентаризаций, а факт неустановленности виновных лиц в недостаче – имеющимися у истца документами о поступлении товара в торговые залы магазинов самообслуживания и выбытии (недостачи) данного товара по независящим от воли Общества причинам.

Таким образом, Методика, предложенная Компанией, противоречит действующему законодательному регулированию.

Приведенные заявителем в кассационной жалобе доводы заслуживают внимания, в связи с чем данную жалобу с делом следует передать для рассмотрения в судебном заседании Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации.

Руководствуясь пунктом 2 части 7 статьи 291.6 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, судья

**ОПРЕДЕЛИЛ:**

кассационную жалобу общества с ограниченной ответственностью «Посуда-Центр сервис» на решение Арбитражного суда города Москвы от 30.12.2022, постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 06.04.2023 и постановление Арбитражного суда Московского округа от 19.07.2023 по делу № А40-111577/2022 передать для рассмотрения в судебном заседании Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации.

Назначить судебное заседание по рассмотрению указанной кассационной жалобы на 6 февраля 2024 года на 11 часов 30 минут в помещении суда по адресу: Москва, улица Поварская, дом 15, зал № 3048 (подъезд 5).

Судья Верховного Суда  
Российской Федерации

Н.С. Чучунова