

# ВЕРХОВНЫЙ СУД РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

№ 310-ЭС24-23706

## О П Р Е Д Е Л Е Н И Е

г. Москва

Дело № А09-12215/2023

Резолютивная часть определения объявлена 16 апреля 2025 г.  
Полный текст определения изготовлен 18 апреля 2025 г.

Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации в составе:

председательствующего судьи Якимова А.А.,  
судей Завьяловой Т.В., Тютин Д.В.

рассмотрела в открытом судебном заседании дело по кассационной жалобе общества с ограниченной ответственностью «Стар Транс» на решение Арбитражного суда Брянской области от 27 марта 2024 г. по делу № А09-12215/2023, постановление Двадцатого арбитражного апелляционного суда от 11 июля 2024 г. и постановление Арбитражного суда Центрального округа от 3 декабря 2024 г. по тому же делу

по заявлению общества с ограниченной ответственностью «Стар Транс» к Управлению Федеральной налоговой службы по Брянской области о признании недействительным решения от 31 августа 2023 г. № 2480 о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения и к Межрегиональной инспекции Федеральной налоговой службы по

Центральному федеральному округу о признании недействительным решения от 15 декабря 2023 г., принятого по итогам рассмотрения апелляционной жалобы.

В судебном заседании приняли участие представители:

от общества с ограниченной ответственностью «Стар Транс» –  
Бабкин П.А., Быстрова И.Д.;

от Управления Федеральной налоговой службы по Брянской области –  
Денисаев М.А., Магомедова Л.Ш., Тарасикова Н.Г., Шагинян Н.А.

Заслушав доклад судьи Верховного Суда Российской Федерации Завьяловой Т.В., выслушав представителей участвующих в деле лиц, Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации

**установила:**

общество с ограниченной ответственностью «Стар Транс» (далее – общество, налогоплательщик, заявитель) обратилось в Арбитражный суд Брянской области с заявлением к Управлению Федеральной налоговой службы по Брянской области (далее – управление, налоговый орган) о признании недействительным решения от 31 августа 2023 г. № 2480 о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения и к Межрегиональной инспекции Федеральной налоговой службы по Центральному федеральному округу (далее – МРИ ФНС России по Центральному федеральному округу) о признании недействительным решения от 15 декабря 2023 г., принятого по итогам рассмотрения апелляционной жалобы.

Решением Арбитражного суда Брянской области от 27 марта 2024 г., оставленным без изменения постановлением Двадцатого арбитражного апелляционного суда от 11 июля 2024 г., в удовлетворении заявленного обществом требования о признании недействительным решения управления от 31 августа 2023 г. № 2480 отказано. В части заявления о признании

недействительным решения МИ ФНС России по Центральному федеральному округу производство по делу прекращено на основании пункта 1 части 1 статьи 150 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации.

Арбитражный суд Центрального округа постановлением от 3 декабря 2024 г. решение суда первой инстанции и постановление суда апелляционной инстанции оставил без изменения.

Общество обратилось в Судебную коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации с кассационной жалобой, в которой просит отменить принятые по делу судебные акты в части отказа в удовлетворении требования о признании недействительным решения управления от 31 августа 2023 г. № 2480, ссылаясь на существенные нарушения судами норм материального права.

Определением судьи Верховного Суда Российской Федерации Завьяловой Т.В. от 10 марта 2025 г. жалоба налогоплательщика вместе с делом передана для рассмотрения в судебном заседании Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации.

В отзыве на кассационную жалобу управление возражает против позиции общества, настаивая на законности принятых по делу судебных актов.

Изучив материалы дела, проверив в соответствии с положениями статьи 291.14 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации законность обжалуемых судебных актов, Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации находит жалобу общества подлежащей удовлетворению, а состоявшиеся по делу судебные акты – отмене в части по следующим основаниям.

Налогоплательщик осуществляет деятельность, соответствующую коду ОКВЭД 49.4 «Деятельность автомобильного грузового транспорта и услуги по перевозкам», применяя специальный режим налогообложения в виде упрощенной системы налогообложения (УСН) с объектом «доходы» (ставка налога 6%).

В период с 24 февраля 2022 г. по 25 апреля 2022 г. общество совершало перевозку грузов в международном сообщении через территорию Украины.

В указанный период времени принадлежащие заявителю на праве собственности транспортные средства в количестве трех автомобилей вместе с грузом были задержаны (изъяты) на территории Украины, в связи с чем общество обратилось в Следственный комитет Российской Федерации с соответствующим заявлением. В июне 2022 года указанные транспортные средства были сняты с регистрационного учета.

В рамках государственной программы Российской Федерации «Развитие транспортной системы», утвержденной постановлением Правительства Российской Федерации от 20 декабря 2017 г. № 1596, и в целях компенсации ущерба, понесенного российскими международными автомобильными перевозчиками, у которых были незаконно изъяты (похищены) транспортные средства и грузы на территориях недружественных иностранных государств при осуществлении международных автомобильных перевозок, Правительством Российской Федерации утверждены Правила предоставления в 2022 году соответствующих субсидий из федерального бюджета (постановление от 25 октября 2022 г. № 1897; далее – Правила № 1897).

Пунктами 2, 16, 17 указанных Правил установлено, что средства выделяются в пределах лимитов бюджетных обязательств, доведенных до Министерства транспорта Российской Федерации как получателя средств федерального бюджета, на основании соглашений, заключенных с российскими международными автомобильными перевозчиками, в размере причиненного ущерба. Размер субсидии не может превышать рыночной стоимости изъятых седельного тягача (грузового автомобиля), полуприцепа или прицепа к ним, стоимости изъятого груза, указанной в международной товарно-транспортной накладной и (или) счете-фактуре (инвойсе),

Между Министерством транспорта Российской Федерации и обществом было заключено соглашение от 20 декабря 2022 г. № 103-11-2022-041, по условиям которого заявителю из федерального бюджета

в целях компенсации причиненного ущерба предоставлена субсидия в размере 34 216 812 рублей, рассчитанная исходя из стоимости похищенного транспорта и перевозимого груза.

Как следует из материалов дела, указанные денежные средства были перечислены на счет общества в декабре 2022 года и использованы им на цели, предусмотренные названным соглашением. В частности, целевое расходование субсидии на возмещение стоимости похищенного груза производилось налогоплательщиком на основании выставленных в его адрес претензий грузовладельцев на общую сумму 5 295 232 рубля; на возмещение стоимости утраченных транспортных средств – на основании договоров купли-продажи седельных тягачей и полуприцепов шторных на общую сумму 44 150 000 рублей.

Всего в результате реализации данной Государственной программы субсидии были предоставлены в 2022 году не менее чем 73 российским международным автомобильным перевозчикам для возмещения ущерба от изъятия не менее чем 258 транспортных средств, в том числе 118 транспортных средств с грузом.

Межрайонной инспекцией Федеральной налоговой службы № 5 по Брянской области (далее – налоговая инспекция) проведена камеральная налоговая проверка представленной обществом налоговой декларации по налогу, уплачиваемому в связи с применением УСН за 2022 год, в которой сумма налога, исчисленная налогоплательщиком по ставке 6 % и подлежащая уплате, составила 6 663 841 рублей (с учетом уменьшения на сумму страховых взносов – 1 380 024 рублей).

По результатам указанной проверки управлением как правопреемником налоговой инспекции принято решение от 31 августа 2023 г. № 2480 о привлечении общества к ответственности по пункту 1 статьи 122 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – Налоговый кодекс, НК РФ) в виде взыскания штрафа в размере 42 028 рублей. Также заявителю доначислен налог по УСН в сумме 3 362 250 рублей.

Основанием для доначисления соответствующих сумм налога и штрафа послужил вывод налогового органа о занижении обществом налогооблагаемой базы в результате невключения в состав доходов денежных средств в размере 34 216 812 рублей, полученных в виде субсидии из федерального бюджета в целях компенсации ущерба, причиненного вследствие незаконного изъятия транспортных средств и грузов на территориях недружественных иностранных государств.

Решением МРИ ФНС России по Центральному федеральному округу от 15 декабря 2023 г. решение управления оставлено без изменения.

Не согласившись с решениями налоговых органов, общество обратилось в Арбитражный суд Брянской области с заявлением по настоящему делу.

Отказывая в удовлетворении заявленного обществом требования, суды исходили из того, что размер предоставляемой налогоплательщику субсидии напрямую зависит от стоимости незаконно изъятых транспортных средств, используемых в предпринимательской деятельности. Указанная субсидия по своему экономическому содержанию предоставлена обществу в целях возмещения недополученных доходов от предпринимательской деятельности, что в контексте положений статей 38, 41 НК РФ приносит налогоплательщику экономическую выгоду и подлежит налогообложению.

По мнению судов в перечне доходов, не учитываемых при определении налоговой базы согласно статье 251 Налогового кодекса, субсидии на возмещение затрат в целях компенсации ущерба прямо не поименованы, а потому полученная субсидия учитывается в составе доходов при определении объекта налогообложения по налогу, уплачиваемому в связи с применением УСН, в общеустановленном порядке.

Кроме того суды отметили, что налогоплательщики в силу специфики налоговых правоотношений самостоятельно определяют свой налоговый статус в соответствии с избираемым ими налоговым режимом и несут связанные с этим риски при исчислении соответствующих налогов.

По мнению Судебной коллегии Верховного Суда Российской Федерации, формулируя указанный вывод, суды не учли следующее.

По общему правилу предоставление субсидий хозяйствующим субъектам является формой возмещения недополученных доходов и (или) финансового обеспечения (возмещения) затрат в связи с производством (реализацией) товаров, выполнением работ, оказанием услуг (пункт 1 статьи 78 Бюджетного кодекса Российской Федерации).

Таким образом, посредством предоставления (выделения) субсидий государство оказывает финансовую поддержку хозяйствующим субъектам в виде предоставления денежных средств на безвозмездной и безвозвратной основе в тех случаях, когда это необходимо для решения публично значимых задач.

Статьей 41 Налогового кодекса определено, что доходом признается экономическая выгода в денежной или натуральной форме, учитываемая в случае возможности ее оценки и в той мере, в которой такую выгоду можно оценить, и определяемая в соответствии с главами «Налог на доходы физических лиц», «Налог на прибыль организаций» настоящего Кодекса.

В силу пункта 1 статьи 346<sup>14</sup> Налогового кодекса объектом налогообложения при применении упрощенной системы налогообложения являются либо доходы, либо доходы, уменьшенные на величину расходов. Налогоплательщики, выбравшие в качестве объекта налогообложения доходы, уменьшенные на величину расходов, при определении объекта налогообложения, согласно статье 346<sup>16</sup> НК РФ уменьшают полученные доходы на расходы, указанные в данной статье.

При этом в соответствии со статьей 346<sup>15</sup> Налогового кодекса при определении объекта налогообложения учитываются доходы, определяемые в порядке, установленном пунктами 1 и 2 статьи 248 данного Кодекса, т.е. в порядке, установленном для исчисления налога на прибыль организаций.

Так, к доходам для целей исчисления названного налога относятся доходы от реализации товаров (работ, услуг) и имущественных прав и

внереализационные доходы, в том числе доходы в виде полученных безвозмездно имущества, работ, услуг, имущественных прав. Для целей налогообложения безвозмездным является такое предоставление, которое не связано с возникновением у получателя встречной имущественной обязанности.

Таким образом, упрощенная система налогообложения предполагает обложение дохода налогоплательщика, определяемого в порядке, установленном для налога на прибыль организаций, т.е. экономической выгоды в денежной или натуральной форме, которую он получил в налоговом периоде в процессе осуществления предпринимательской деятельности, с учетом возможности учесть при расчете налоговой базы отдельные расходы.

При этом согласно подпункту 1 пункта 1.1 статьи 346<sup>14</sup> НК РФ в качестве объекта налогообложения, в частности, не учитываются доходы, указанные в статье 251 Налогового кодекса.

Подпунктом 14 пункта 1 статьи 251 НК РФ определены условия для освобождения доходов в виде полученного налогоплательщиком целевого финансирования: использование полученного имущества по назначению, определенному источником целевого финансирования или федеральными законами, и ведение отдельного учета доходов (расходов), полученных (произведенных) в рамках целевого финансирования.

Данной нормой также определены случаи, когда целевое финансирование, произведенное с соблюдением указанных выше условий, не подлежит учету для целей налогообложения в качестве дохода.

В частности, не подлежит налогообложению доход в виде субсидий, полученных на возмещение расходов, указанных в статье 270 настоящего Кодекса (за исключением расходов, указанных в пункте 5 статьи 270 НК РФ).

Таким образом, по общему правилу средства целевого финансирования не подлежат учету в составе доходов при условии, что налогоплательщик не учитывает при исчислении налога и соответствующие расходы, на возмещение которых им получена субсидия. Тем самым финансовый результат не должен

приводить к возникновению у налогоплательщика обязанности по уплате налога в отсутствие экономического основания для такого исчисления.

Кроме того, изложенное не означает, что любое предоставление целевого финансирования в случаях, не предусмотренных подпунктом 14 пункта 1 статьи 251 и статьей 270 Налогового кодекса, является основанием для его квалификации в качестве дохода для целей налогообложения.

Конституционный Суд Российской Федерации в постановлениях от 19 апреля 2023 г. № 19-П и от 21 января 2025 г. № 2-П отмечал, что осуществляя свои дискреционные полномочия, законодатель вправе по-разному подходить к определению понятия «доход». При этом из принципов правовой определенности и равенства всех перед законом следует невозможность толковать разным (по существу, противоположным) образом одну и ту же по своему функциональному назначению экономико-правовую категорию, по крайней мере, если из конкретной правовой нормы с учетом ее места в системе правового регулирования не следует, что законодатель осознанно придавал этой категории иное значение, чем в других нормах и правовых институтах. При толковании в каждом случае понятия «доход» - в отсутствие легальной дефиниции такового применительно к конкретной сфере правоотношений - надлежит учитывать как отраслевую принадлежность правового института, в котором используется данный термин, так и его системную связь с иными правовыми предписаниями, а равно и цели, которые преследовал законодатель, употребляя его самостоятельно или наряду с понятиями «выручка», «прибыль», «экономическая выгода» и т.п.

В соответствии с пунктом 3 статьи 250 Налогового кодекса внереализационными доходами признаются, в частности, доходы в виде признанных должником или подлежащих уплате должником на основании решения суда, вступившего в законную силу, штрафов, пеней и (или) иных санкций за нарушение договорных обязательств, а также сумм возмещения убытков или ущерба.

Данное правовое регулирование обусловлено тем, что для целей исчисления налога на прибыль организаций к внереализационным расходам приравниваются убытки, полученные налогоплательщиком в отчетном (налоговом) периоде, в том числе в результате хищений, виновники которых не установлены, потерь от стихийных бедствий, пожаров, аварий и других чрезвычайных ситуаций (пункт 1 статьи 252, пункт 2 статьи 265 НК РФ), то есть соответствующее правило необходимо для определения в целях налогообложения финансового результата, сопоставимого условиям экономической деятельности налогоплательщика (пункт 3 статьи 3 Налогового кодекса).

Таким образом, действующее налоговое регулирование как в отношении налогообложения средств целевого финансирования, так и в отношении налогообложения сумм возмещения убытков или ущерба предполагает необходимость определения налогоплательщиком финансового результата с учетом реально полученной экономической выгоды (статья 41 НК РФ).

С учетом изложенного получение налогоплательщиком из бюджета субсидии на компенсацию убытков, причиненных незаконным изъятием (хищением) имущества российского международного автомобильного перевозчика на территории недружественного иностранного государства, не образует доход в значении этого понятия, придаваемом ему совокупностью положений глав 25 и 26<sup>2</sup> Налогового кодекса, в сложившейся ситуации, когда установление виновников незаконного изъятия (хищения) имущества и (или) предъявление к ним требования о возмещении ущерба существенно затруднено или невозможно, а получатель средств субсидии не учитывает расходы в силу избранного им режима налогообложения.

Следовательно, применительно к настоящему спору избрание налогоплательщиком при исчислении налога по УСН объектом налогообложения доходов и, как следствие, невозможность признания убытков в качестве внереализационных расходов, тем не менее, вопреки выводу судов, не влечет для такого налогоплательщика возникновение внереализационного

дохода в результате получения субсидии в целях возмещения причиненного ущерба.

Иной правовой подход привел бы в рассматриваемом случае к изъятию в бюджет части средств субсидии, предоставленной в пределах, не превышающих причиненный ущерб, то есть по существу к обложению налогом, уплачиваемым в связи с применением УСН, убытков налогоплательщика, что не только не соответствует целям предоставления субсидии, но и противоречит общему смыслу налогообложения доходов.

Аналогичный правовой подход сформирован в постановлении Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 23 июня 2009 г. № 2019/09 при решении вопроса о возможности налогообложения в качестве доходов сумм, выплачиваемых в виде равноценного возмещения за имущество, принудительно отчуждаемое для государственных или муниципальных нужд.

Впоследствии указанный выше правовой подход применительно к вопросам исчисления единого сельскохозяйственного налога и налога, уплачиваемого в связи с применением УСН, был закреплен Федеральным законом от 8 августа 2024г. № 259-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации о налогах и сборах» путем внесения соответствующих дополнений в пункт 1 статьи 346<sup>5</sup> и пункт 1.1 статьи 346<sup>15</sup> НК РФ.

В рассматриваемом деле не являются спорными целевой характер предоставления бюджетных средств и достижение показателя результативности субсидии (возмещения ущерба). Следовательно, вывод судов трех инстанции о наличии оснований для включения полученных обществом средств в налогооблагаемую базу при исчислении УСН нельзя признать обоснованным.

Судебная коллегия отмечает, что данный вывод согласуется с позицией Конституционного Суда Российской Федерации, который неоднократно в своих решениях обращал внимание на то, что конституционные принципы

налогообложения требуют учета фактической способности налогоплательщика к уплате публично-правовых обязательных платежей в определенном законодателем размере, что обеспечивается путем обложения именно экономической выгоды налогоплательщика, полученной в ходе ведения хозяйственной деятельности, его реального (чистого) дохода (постановления от 13 марта 2008 года № 5-П, от 25 декабря 2012 года № 33-П, от 14 февраля 2024 года № 6-П и др.).

При таких обстоятельствах Судебная коллегия Верховного Суда Российской Федерации считает, что принятые по делу судебные акты подлежат отмене в обжалуемой налогоплательщиком части на основании части 1 статьи 291<sup>11</sup> Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации в связи с допущенным судами существенным нарушением норм материального права, с принятием нового судебного акта о признании недействительным решения управления от 31 августа 2023 г. № 2480 о привлечении общества к ответственности за совершение налогового правонарушения.

Руководствуясь статьями 176, 291<sup>11</sup> - 291<sup>15</sup> Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации

**определила:**

решение Арбитражного суда Брянской области от 27 марта 2024 г. по делу № А09-12215/2023, постановление Двадцатого арбитражного апелляционного суда от 11 июля 2024 г. и постановление Арбитражного суда Центрального округа от 3 декабря 2024 г. по указанному делу в части отказа в удовлетворении требования общества с ограниченной ответственностью «Стар Транс» о признании недействительными решения Управления Федеральной налоговой службы по Брянской области от 31 августа 2023 г. № 2480 о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения отменить.

Требование общества с ограниченной ответственностью «Стар Транс» в указанной части удовлетворить.

Признать недействительным решение Управления Федеральной налоговой службы по Брянской области от 31 августа 2023 г. № 2480.

В остальной части принятые по делу судебные акты оставить без изменения.

Председательствующий судья

А.А. Якимов

Судьи

Т.В. Завьялова

Д.В. Тютин

