**ОБЗОР**

**правовых позиций, отраженных в судебных актах Конституционного Суда Российской Федерации и Верховного Суда Российской Федерации, принятых в третьем квартале 2019 года по вопросам налогообложения**

**1. Вне зависимости от доли участия лица в финансировании инвестиционного проекта оно не вправе заявлять о применении вычета по налогу на добавленную стоимость в размере, превышающем размер отошедшей ему части возведенного объекта строительства.**

Общество обратилось в Конституционный Суд Российской Федерации оспаривая конституционность абзаца первого пункта 6 статьи 171 Налогового кодекса Российской Федерации, в соответствии с которым вычетам подлежат суммы налога на добавленную стоимость, предъявленные налогоплательщику подрядными организациями (застройщиками или техническими заказчиками) при проведении ими капитального строительства (ликвидации основных средств), сборке (разборке), монтаже (демонтаже) основных средств, суммы налога, предъявленные налогоплательщику по товарам (работам, услугам), приобретенным им для выполнения строительно-монтажных работ, и суммы налога, предъявленные налогоплательщику при приобретении им объектов незавершенного капитального строительства.

По мнению общества, оспариваемое законоположение не соответствует ряду положений Конституции Российской Федерации, поскольку позволяет лишать налогоплательщика, единолично несшего расходы на капитальное строительство, права на вычет в размере всей суммы налога, предъявляемой подрядными организациями, а не только той ее части, которая приходится на его долю в объекте капитального строительства.

Как следовало из обстоятельств арбитражного дела общество являлось участником инвестиционного проекта по строительству здания Российского научного центра восстановительной медицины и курортологии. Строительство осуществлено в рамках инвестиционного договора, участниками которого являлись общество и Российская Федерация. После завершения строительства был произведен раздел долевой собственности на построенный объект, в соответствии с которым 75 процентов права собственности перешло к обществу, 25 процентов права собственности - к Российской Федерации.

Застройщик выставил обществу счета-фактуры по проектированию и строительству, выделив в них сумму налога на добавленную стоимость, которая была отражена налогоплательщиком к вычету в налоговой декларации за 4 квартал 2013 года.

Налоговый орган отказал обществу в применении вычета в части 25 процентов от суммы налога, выставленного застройщиком. Судебными актами по делу № А56-26677/2015 обществу отказано в признании решения налогового органа недействительным. Суды согласились с выводами налогового органа о том, что общество вправе применить налоговые вычеты по налогу на добавленную стоимость только в той части, в которой к нему перешло право собственности на готовый объект, т.е. в части 75 процентов.

Далее общество представило уточненную налоговую декларацию по указанному налогу за 4 квартал 2013 года № 2, в которой учло, что затраты по строительству объекта имели место также со стороны Российской Федерации как участника инвестиционного проекта, доля собственных затрат общества составила 91,1 процента.

Инспекция провела камеральную налоговую проверку уточненной декларации, по результатам которой были приняты решения об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения и об отказе в возмещении налога на добавленную стоимость за 4 квартал 2013 года, на основании которых обществу отказано в применении налоговых вычетов по налогу на добавленную стоимость в уточненной части.

Признавая данные решения соответствующими действующему законодательству, суды апелляционной и кассационной инстанций руководствовались статьями 166, 170 - 172 Налогового кодекса Российской Федерации, положениями Федерального закона от 25.02.1999 № 39-ФЗ «Об инвестиционной деятельности в Российской Федерации, осуществляемой в форме капитальных вложений», пунктом 4 Постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 11.07.2011 № 54 «О некоторых вопросах разрешения споров, возникающих из договоров по поводу недвижимости, которая будет создана или приобретена в будущем», и исходили из того, что вне зависимости от доли участия общества в финансировании инвестиционного проекта оно не вправе заявлять о применении налогового вычета в размере, превышающем размер отошедшей ему части возведенного объекта строительства.

Отказывая обществу в принятии к рассмотрению жалобы Конституционный Суд Российской Федерации указал, что в силу положений главы 21 «Налог на добавленную стоимость» Налогового кодекса Российской Федерации, в частности статей 154 - 159, 162, 166, абзацев первого и второго пункта 6 статьи 171, абзацев первого и второго пункта 1 и абзаца первого пункта 5 статьи 172, сумма налога на добавленную стоимость, предъявленная налогоплательщику подрядными организациями, подлежит вычету при реализации налогоплательщиком товаров (работ, услуг) в том случае, если приобретенные у подрядной организации объекты завершенного капитального строительства приняты на учет в качестве основных средств и, как следствие, налогоплательщиком понесены в связи с этим материальные затраты (Определение Конституционного Суда Российской Федерации от 11.05.2006 № 157-О). Именно поэтому применение вычета по налогу на добавленную стоимость связано с тем имуществом (той долей в имуществе), которое налогоплательщик приобретает в связи с проведением капитального строительства.

*Данные выводы содержатся в Определении Конституционного Суда Российской Федерации от 18.07.2019 № 2117-О (по жалобе АО «Балтийская Строительная Компания - Санкт-Петербург» на нарушение его конституционных прав и свобод абзацем первым пункта 6 статьи 171 Налогового кодекса Российской Федерации).*

**2. Вклад в имущество может быть осуществлен иностранным участником российской организации только за счет того, что ему принадлежит, в частности за счет распределенного в его пользу (выплаченного) дохода. При этом данный доход подлежит налогообложению у источника в Российской Федерации.**

В ходе проверки инспекцией установлено, что в 2005 – 2015 годах обществом заключены договоры займа с иностранными займодавцами, резидентами Финляндской Республики, Королевства Нидерландов и Республики Кипр.

В ходе налоговой проверки инспекцией установлен факт перечисления обществом процентов займодавцу – компании, резиденту Королевства Нидерландов.

По мнению налогового органа, вопреки пункту 4 статьи 269 Налогового кодекса Российской Федерации в редакции, действовавшей до 01.01.2017 общество не исполнило обязанности налогового агента по исчислению, удержанию и перечислению в бюджет налога с доходов иностранной фирмы с суммы положительной разницы между начисленными процентами и предельными процентами по контролируемой задолженности, признаваемой дивидендами.

В связи с этим по итогам налоговой проверки инспекция начислила обществу налог на доходы иностранной организации в виде дивидендов, применив к перечисленным за рубеж суммам ставку 15 процентов.

Кроме того, действуя в качестве единственного участника общества, иностранная компания приняла решение о внесении вклада в имущество общества.

Одновременно, общество и материнская иностранная компания прекратили долговые обязательства по договорам займа на ту же сумму, в том числе, основной долг и начисленные проценты, оформив соглашения о зачете требований в счет исполнения обязанности по внесению вклада в имущество.

По мнению инспекции, в результате заключения соглашений о зачете встречных однородных требований общество фактически выплатило доход в виде дивидендов в адрес иностранной компании, но в нарушение пункта 1 статьи 309 и пункта 1 статьи 310 Налогового кодекса Российской Федерации не удержало налог и не перечислило его в бюджет. Данное нарушение послужило основанием для начисления обществу как налоговому агенту недоимки в размере неудержанной и не перечисленной в бюджет суммы налога с применением к выплаченным суммам налога ставки налога 5 процентов, а также начисления соответствующих сумм пени и штрафов.

Суды трех инстанций, соглашаясь с доначислением налога по эпизоду перечисления процентов компании, резиденту Королевства Нидерландов, переквалифицированных в дивиденды, отклонили доводы общества о необходимости применения к этим выплатам льготной ставки налога 5 процентов, сославшись на то, что в рассматриваемой ситуации суммы перечислены иностранной организации - займодавцу, не имеющему прямого участия в капитале российской организации.

Отказывая в удовлетворения требований общества в отношении эпизода начисления налога при прекращении обязанности по выплате дохода иностранной организации зачетом встречных требований, суды руководствовались пунктом 3 статьи 309 Налогового кодекса Российской Федерации, в соответствии с которым прекращение обязанности по перечислению дохода зачетом приравнивается к его выплате.

Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации, отменяя судебные акты в части эпизода связанного с перечислением процентов компании - резиденту Королевства Нидерландов, отметила, что при рассмотрении дела в части данного эпизода установлено, что общество имело непогашенную задолженность по долговым обязательствам перед иностранной компанией, единственным участником которой является компания, являющаяся резидентом Финляндской Республики, владеющая косвенно более 20 процентов в уставном капитале российской организации.

Эта задолженность на основании пункта 2 статьи 269 Налогового кодекса Российской Федерации и с учетом сложившихся в судебной практике подходов, признана контролируемой в связи с тем, что резидент Финляндской Республики мог оказывать влияние на принятие решений о предоставлении займов налогоплательщику.

Исходя из положений пункта 4 статьи 269 и пункта 1 статьи 310 Налогового кодекса Российской Федерации, проценты, начисленные по таким обязательствам, при их перечислении займодавцу квалифицируются для целей налогообложения в качестве дивидендов, уплаченных резиденту Финляндской Республики.

На основании данных обстоятельств Судебная коллегия пришла к выводу, что перечисленные резиденту Королевства Нидерландов проценты могут рассматриваться как доход компании, являющейся резидентом Финляндской Республики, от участия в капитале российской организации, при отсутствии спора о лице, имеющем фактическое право на доход и о государстве, резидентом которого оно является.

В отношении эпизода доначисления налога при прекращении обязанности по выплате процентов на основании соглашений о зачете встречных однородных требований Судебная коллегия оставила судебные акты без изменения сославшись на пункт 3 статьи 309 Налогового кодекса Российской Федерации, согласно которому доходы, перечисленные в пункте 1 статьи 309 Налогового кодекса Российской Федерации, являются объектом налогообложения по налогу независимо от формы, в которой получены такие доходы, в частности, в натуральной форме, путем погашения обязательств этой организации в виде прощения ее долга или зачета требований к этой организации.

Вклад в имущество может быть осуществлен иностранным участником российской организации только за счет того, что ему принадлежит – распределенного в его пользу (выплаченного) дохода. При этом в силу вышеуказанных норм публичного права данный доход подлежит налогообложению у источника в Российской Федерации.

При рассмотрении дела судами установлено, что решения о внесении вкладов в имущество общества фактически исполнены в полном объеме, добавочный капитал сформирован и отражен в учете обществом не только исходя из величины ранее предоставленных займов, но и с учетом сумм, начисленных по ним процентов. Своими действиями общество по сути подтвердило факт выплаты дохода иностранному участнику в размере начисленных по займам процентов, переквалифицированных в дивиденды, и факт распоряжения полученным доходом со стороны иностранной компании.

На основании данных обстоятельств Судебная коллегия отклонила доводы общества об отсутствии экономического основания для взимания налога в сложившейся ситуации. Иной подход, по мнению Судебной коллегии, позволял бы не уплачивать налог ни при первоначальном формировании добавочного капитала за счет дохода иностранного участника, полученного из Российской Федерации, ни при последующем осуществлении выплат иностранному участнику, производимых за счет уменьшения этого добавочного капитала (пункт 2.3 статьи 309 Налогового кодекса Российской Федерации), что не является правомерным.

*Данные выводы содержатся Определении Верховного Суда Российской Федерации от 02.10.2019 № 307-ЭС19-8719 по делу № А56-44788/2018 (ООО «Логистический парк «Янино» против Инспекции Федеральной налоговой службы по Всеволожскому району Ленинградской области).*

**3. Налоговой базой при получении дивидендов выступает не прибыль (доходы за вычетом расходов), а исключительно сами суммы выплаченных дивидендов, в связи с чем при их получении отсутствует обязанность по ведению раздельного учета.**

Между обществом и управляющей компанией заключен договор от 26.12.2011, по которому общество передало управляющей компании осуществление полномочий единоличного исполнительного органа. Кроме того, в составе налогоплательщика создан филиал в городе Москве, который осуществлял деятельность, связанную с выполнением управленческих функций в отношении общества и его дочерних организаций.

Затраты по договору с управляющей компанией, а также затраты по филиалу в городе Москве учтены обществом при формировании налоговой базы для исчисления налога на прибыль организаций за 2013 год по налоговой ставке 20 процентов.

В ходе проверки налоговым органом установлено, что помимо доходов от доверительного управления, облагаемых по общей ставке (20 процентов), общество в 2013 году получило доход от дочерних организаций в виде дивидендов, который в соответствии с пунктом 3 статьи 284 Налогового кодекса Российской Федерации подлежит налогообложению по ставке, отличной от общего порядка (0 процентов).

По выводу налогового органа, доля доходов, облагаемых по ставке 0 процентов, составляет 12,2 процента в общей сумме полученных обществом доходов, что свидетельствует о наличии у налогоплательщика обязанности по ведению раздельного учета доходов. Соответственно расход, связанный с получением данного дохода, также подлежит учету отдельно от расходов, связанных с получением доходов, облагаемых по общей ставке налогообложения.

По результатам проверки инспекция исключила часть расходов общества за 2013 год, понесенных на оплату услуг управляющей компании и на содержание филиала в городе Москве, приходящуюся на долю 12,2 процента, поскольку налогоплательщик не вел раздельного учета данных расходов между основным видом деятельности налогоплательщика и деятельностью, относящейся к получению дивидендов.

Суды трех инстанций признали правильным вывод инспекции о необходимости распределения указанных расходов между доходами от основной деятельности и доходами в виде дивидендов, указав что расходы общества по управлению дочерними организациями направлены исключительно на повышение эффективности и доходности дочерних компаний, что в конечном итоге и привело к получению дивидендов. При этом, как отметили суды, расходы по содержанию филиала и по договору с управляющей компанией не представляется возможным отнести непосредственно к производственной деятельности общества либо только к деятельности, связанной с управлением дочерними обществами.

Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации, отменяя состоявшиеся по делу судебные акты указала, что экономическая оправданность затрат предполагает, что они понесены налогоплательщиком в его собственных интересах.

Экономически оправданными, в частности, могут быть признаны затраты, необходимость осуществления которых обусловлена фактом принадлежности налогоплательщику имущества, способного приносить экономические выгоды - долей в уставных капиталах (акций) хозяйственных обществ, и вытекающим из этого факта интересом налогоплательщика в обеспечении эффективности функционирования хозяйственных обществ, в том числе, затраты на осуществление контроля за их финансово-хозяйственной деятельностью.

Названные затраты могут быть учтены при налогообложении прибыли в составе прочих расходов, связанных с производством и (или) реализацией, применительно к подпункту 18 пункта 1 статьи 264 Налогового кодекса Российской Федерации.

В отношении расходов этого вида глава 25 Налогового кодекса Российской Федерации не содержит положений, которые бы устанавливали их предельный размер, учитываемый при налогообложении, а также предписаний о каком-либо распределении данных расходов между различными видами доходов.

Положениями пункта 2 статьи 274 Налогового кодекса Российской Федерации предусмотрено отдельное определение налоговой базы по прибыли, облагаемой по ставке, отличной от ставки, указанной в пункте 1 статьи 284 Налогового кодекса Российской Федерации, то есть по иной ставке, чем ставка 20 процентов. Однако данная норма не подлежала применению в сложившейся ситуации, поскольку в силу статьи 275 и пункта 3 статьи 284 Налогового кодекса Российской Федерации налоговой базой при получении дивидендов выступает не прибыль (доходы за вычетом расходов), а исключительно сами суммы выплаченных дивидендов. Таким образом, распределения расходов между несколькими налоговыми базами для данного случая, закон не предполагает.

Судебная коллегия также пришла к выводу, что, в рассматриваемой ситуации также отсутствуют основания для распределения расходов налогоплательщика пропорционально доле соответствующего дохода в суммарном объеме всех доходов налогоплательщика по правилам пункта 1 статьи 272 Налогового кодекса Российской Федерации, поскольку названная норма, исходя из ее буквального содержания, применяется в случаях ведения налогоплательщиком нескольких видов деятельности, в то время как дивиденды выступают внереализационным доходом от долевого участия налогоплательщика в других организациях, а не доходом от деятельности.

*Данные выводы содержатся в Определении Верховного Суда Российской Федерации от 26.08.2019 № 309-КГ18-26166 по делу № А47-9881/2017 (ООО «Уральская металлоломная компания» против Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам по Оренбургской области № 6).*

**4. Определенность налогообложения при взимании налога на имущество организаций обеспечивается за счет использования установленных в бухгалтерском учете критериев признания имущества налогоплательщика (движимого и недвижимого) в качестве соответствующих объектов основных средств.**

В ходе выездной налоговой проверки налоговый орган установил, что общество осуществляло строительство объекта «Цех по производству древесных гранул», а также приобрело ряд объектов основных средств для производства готовой продукции, расположив их внутри здания.

Общество приняло к учету в качестве отдельных объектов основных средств здание цеха, трансформаторную подстанцию, а также установленные в здании объекты - оборудование линии по производству древесных гранул, поперечный транспортер подачи щепы, поперечный транспортер подачи щепы и опилок, поперечный транспортер подачи коры, автоматическую систему защиты от пожаров и пылевых взрывов.

Основанием доначисления налога на имущество организаций послужил вывод инспекции о необходимости отнесения всех вышеназванных объектов к недвижимому имуществу (зданию и его составным частям), и неправомерном применении обществом к данным объектам освобождения от налогообложения, предусмотренного пунктом 25 статьи 381 Налогового кодекса Российской Федерации для движимого имущества.

Суд первой инстанции удовлетворил требования общества в части доначисления налога на имущество организаций в отношении трансформаторной подстанции, поскольку налоговым органом не исследовалось подключение этого объекта к другим объектам общества и не установлено наличие функциональной или технологической взаимосвязи трансформаторной подстанции со зданием цеха.

Признавая законным решение инспекции в части налогообложения иных объектов, суд первой инстанции руководствовался положениями статей 130 - 134 Гражданского кодекса Российской Федерации и исходил из того, что к подлежащим налогообложению объектам недвижимости могут быть отнесены, в том числе, составные части объектов недвижимости - объекты основных средств, которые по совокупности признаков являются составной частью неделимой недвижимой вещи.

С учетом проведенной по делу экспертизы, суд первой инстанции заключил, что здание «Цех по производству древесных гранул» и размещенные в нем иные объекты, составляют сложный неделимый объект, поскольку здание цеха изначально проектировалось для установки оборудования, приобретенного налогоплательщиком, здание и оборудование представляют собой единое целое и предназначены для получения целевого продукта по единому технологическому процессу (производство древесных гранул по одной непрерывной технологической линии) и, соответственно, получения дохода организации.

В связи с этим, по выводу суда первой инстанции, установленные в здании объекты, должны быть признаны составной частью объекта недвижимости «Цех по производству древесных гранул», и основания для их освобождения от налогообложения отсутствуют.

Суд апелляционной инстанции и суд округа согласились с выводами суда первой инстанции.

Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации, отменяя судебные акты нижестоящих инстанций, указала, что в соответствии Общероссийскими классификаторами основных фондов оборудование не относится к зданиям и сооружениям, формируя самостоятельную группу основных средств, за исключением прямо предусмотренных в классификаторах случаев, когда отдельные объекты признаются неотъемлемой частью зданий и включаются в их состав (например, коммуникации внутри зданий, необходимые для их эксплуатации; оборудование встроенных котельных установок, водо-, газо- и теплопроводные устройства, а также устройства канализации).

Из содержания классификаторов также вытекает, что оборудование для осуществления процесса производства путем выполнения тех или иных технических функций, связанных с изменением предмета труда, в том числе, установленное на фундаменте, по общему правилу не классифицируется в качестве сооружений (не отвечают определению понятия «сооружение»), а подлежит классификации в соответствующих группировках машин и оборудования.

Анализируя положения бухгалтерского учета Судебная коллегия пришла к выводу, что если иное не вытекает из содержания Положения по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01, утвержденного приказом Минфина России от 30.03.2001 № 26н и классификаторов основных фондов (основных средств), машины и оборудование, приобретенные как объекты движимого имущества, учитываются в бухгалтерском учете отдельно от зданий и сооружений в качестве самостоятельных инвентарных объектов, и согласно пункту 1 статьи 374 Налогового кодекса Российской Федерации подлежат налогообложению в таком качестве. Соответственно, по общему правилу к машинам и оборудованию, выступавших движимым имуществом при их приобретении и правомерно принятым на учет в качестве отдельных инвентарных объектов, применимы исключения из объекта налогообложения, предусмотренные подпунктом 8 пункта 4 статьи 374 и пунктом 25 статьи 381 Налогового кодекса Российской Федерации.

При этом в случае установления в ходе налоговой проверки обстоятельств, указывающих на искусственное разделение в бухгалтерском учете единого объекта основных средств, выступающего недвижимым объектом (зданием или сооружением), налоговые органы не лишены права обосновывать необходимость взимания налога на имущество в подобных ситуациях. Однако необходимость взимания налога должна быть основана на объективных критериях, соблюдение которых в соответствии с пунктом 6 статьи 3 Налогового кодекса Российской Федерации являлось бы ясным любому разумному налогоплательщику при принятии объекта основных средств к учету, а не зависело бы от оценочных суждений экспертов и не приводило бы к постановке в неравное положение налогоплательщиков, осуществивших инвестиции в обновление производственного оборудования в зависимости от особенностей монтажа и эксплуатации этих объектов, например, от климатических условий места производства, требующих расположения оборудования в здании для обеспечения его нормальной эксплуатации.

При этом согласно материалам дела спорные объекты (производственное оборудование, транспортеры, система защиты от пожаров и пылевых взрывов) поставлены обществу иностранным изготовителем в составе линии для производства древесных гранул из отходов деревообработки как движимое имущество и приняты к учету налогоплательщиком в таком качестве после окончания монтажа как самостоятельные инвентарные объекты основных средств.

Судебная коллегия также обратила внимание на ссылку общества о том, что приобретенные им объекты движимого имущества, формирующие производственную линию, согласно Общероссийскому классификатору основных фондов ОК 013-94, действовавшему на момент принятия этих объектов к учету, предназначены не для обслуживания здания, а для производства готовой продукции, и относятся к такому виду объектов основных средств как машины и оборудование, классификатором прямо не предусмотрено их включение в состав зданий.

Суды трех инстанций, ссылаясь на положения гражданского законодательства, определяющие правовой режим сложных и неотделимых вещей, а также на результаты судебной экспертизы и экспертизы, проведенной в рамках налоговой проверки в соответствии со статьей 95 Налогового кодекса Российской Федерации, высказали суждение о том, что здание и установленное в нем оборудование образуют «единое целое», поскольку данные предметы имеют общее назначение: здание цеха изначально проектировалось для установки оборудования, приобретенного налогоплательщиком, и изъятие смонтированных в здании объектов приведет к прекращению использования как самого здания, так и производства готовой продукции.

Однако Судебная коллегия пришла к выводу, что сам по себе факт монтажа оборудования в специально возведенном для его эксплуатации здании, в том числе, если последующий демонтаж и перемещение оборудования потребуют несения дополнительных затрат и частичной ликвидации здания, не означает, что назначением оборудования становится обслуживание здания.

*Данные выводы содержатся в Определении Верховного Суда Российской Федерации от 12.07.2019 № 307-ЭС19-5241 по делу № А05-879/2018 (ЗАО «Лесозавод 25» против Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам по Архангельской области и Ненецкому автономному округу).*

**5. Величина налога на имущество в ситуации, когда кадастровая стоимость имущества признана недостоверной, должна определяться расчетным путем применительно к подпункту 7 пункта 1 статьи 31 Налогового кодекса** **Российской Федерации на основании объективных и соответствующих действительности сведений о стоимости объектов недвижимости.**

В 2016 году обществу принадлежало здание, включенное в Перечень объектов недвижимого имущества (зданий, строений, сооружений), в отношении которых налоговая база определяется как их кадастровая стоимость.

Постановлением Правительства Москвы от 21.11.2014 № 688-ПП «Об утверждении результатов государственной кадастровой оценки объектов капитального строительства в городе Москве», по результатам государственной кадастровой оценки кадастровая стоимость здания по состоянию на дату оценки 01.01.2014 утверждена в размере 58 209 523 рублей.

Решением комиссии по рассмотрению споров о результатах определения кадастровой стоимости при Управлении Росреестра по Москве от 09.02.2016 № 51-1737/2016 (далее - комиссия), принятым по результатам рассмотрения заявления Департамента городского имущества города Москвы от 21.01.2016, результаты определения кадастровой стоимости вышеназванного здания признаны недостоверными.

Основанием для пересмотра результатов определения кадастровой стоимости явились обстоятельства, установленные актом Государственной инспекции по недвижимости города Москвы о фактическом использовании здания для размещения офисов, торговых объектов, объектов общественного питания и бытового обслуживания, что не было учтено в ходе проведения государственной кадастровой оценки.

На основании решения комиссии в государственный кадастр недвижимости 16.06.2016 внесены сведения о кадастровой стоимости нежилого здания в размере 863 711 646, 50 рублей.

Кроме того, постановлением Правительства Москвы от 26.12.2016 № 937‑ПП «О внесении изменений в постановление Правительства Москвы от 2111.2014 № 688-ПП» (далее - постановление Правительства Москвы № 937‑ПП) изменена редакция постановления от 21.11.2014 № 688-ПП, в частности, в отношении нежилого здания его кадастровая стоимость указана в размере 863 711 646,50 рублей.

В налоговой декларации по налогу на имущество организаций на 2016 год, общество исчислило сумму налога в отношении здания, исходя из первоначально определенной кадастровой стоимости.

По мнению налогового органа, общество должно было исчислить и уплатить налог на имущество организаций за 2016 год, исходя из исправленной кадастровой стоимости здания.

Суды трех инстанций, соглашаясь с позицией налогового органа, руководствовались пунктами 2 и 15 статьи 378.2, статьей 379 Налогового кодекса, статьей 24.20 Федерального закона от 29.07.1998 № 135-ФЗ «Об оценочной деятельности в Российской Федерации» (далее - Закон об оценочной деятельности), и исходили из того, что причиной принятия постановления Правительства Москвы № 937-ПП явилась техническая ошибка в результате государственной кадастровой оценки ряда объектов капитального строительства города Москвы.

Суды указали, что сведения о кадастровой стоимости здания в размере 863 711 645,50 рублей к моменту подачи налоговой декларации внесены в государственный кадастр недвижимости на основании решения комиссии от 09.02.2016 № 51-1737/2016. Поскольку уполномоченный орган города Москвы обратился за пересмотром кадастровой стоимости в комиссию в 2016 году, то согласно статье 24.20 Закона об оценочной деятельности вновь определенная в соответствии с решением комиссии кадастровая стоимость должна применяться для целей налогообложения с 01.01.2016.

Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации, отменяя судебные акты нижестоящих инстанций, указала, что в силу статьи 24.18 Закона об оценочной деятельности одним из оснований для пересмотра результатов определения кадастровой стоимости является недостоверность сведений об объекте недвижимости, использованных при определении его кадастровой стоимости.

Согласно данной норме закона, установив недостоверность указанных сведений по результатам рассмотрения заявления заинтересованного лица, включая органы государственной власти, комиссия по рассмотрению споров о результатах определения кадастровой стоимости принимает решение о пересмотре результатов определения кадастровой стоимости, после чего заказчик работ обеспечивает определение кадастровой стоимости объекта недвижимости в порядке, установленном уполномоченным федеральным органом, осуществляющим функцию по нормативно-правовому регулированию оценочной деятельности.

Пункт 3 постановления Правительства Москвы № 937-ПП, устанавливающий, что измененные этим постановлением результаты определения кадастровой стоимости применяются для целей, предусмотренных законодательством Российской Федерации, с 01.01.2016, признан недействующим со дня его принятия в судебном порядке в связи с нарушением Правительством Москвы предписаний пункта 2 статьи 5 Налогового кодекса Российской Федерации, поскольку в результате утверждения данным нормативным правовым актом кадастровой стоимости произошло увеличение размера налога на имущество ряда налогоплательщиков, включая общество, и распространение действия названного постановления на период с 01.01.2016 придало обратную силу правовому регулированию, ухудшающему положение налогоплательщиков.

По мнению Судебной коллегии, использование недостоверных сведений при определении кадастровой стоимости, влекущее необходимость ее пересмотра, свидетельствует об объективном искажении налоговой базы по налогу на имущество организаций. Такая кадастровая стоимость вопреки пункту 1 статьи 53 Налогового кодекса Российской Федерации не является основанной на объективных и экономически обусловленных показателях.

Это означает, что с принятием комиссией в 2016 году решения о признании недостоверными сведений об объекте недвижимости, использованных при определении его кадастровой стоимости, по результатам рассмотрения в установленном статьей 24.18 Закона об оценочной деятельности порядке спора о результатах государственной кадастровой оценки, ранее определенная кадастровая стоимость более не может применяться для целей налогообложения, по крайней мере, в данном налоговом периоде и в последующих налоговых периодах.

На основании данных обстоятельств Судебная коллегия пришла к выводу, что величина налога на имущество за 2016 год в такой ситуации должна определяться расчетным путем применительно к подпункту 7 пункта 1 статьи 31 Налогового кодекса Российской Федерации на основании объективных и соответствующих действительности сведений о стоимости объектов недвижимости.

*Данные выводы содержатся в Определении Верховного Суда Российской Федерации от 19.07.2019 № 305-КГ18-17303 по делу № А40-232515/2017 (ООО «Юмакс» против Инспекции Федеральной налоговой службы № 10 по городу Москве).*

**6. В случае получения налогоплательщиками субсидий из бюджетов бюджетной системы Российской Федерации на возмещение ранее понесенных затрат, связанных с оплатой приобретенных товаров (работ, услуг, имущественных прав), основания для включения таких сумм в налоговую базу отсутствуют, а принятые налогоплательщиками в установленном порядке к вычету суммы налога на добавленную стоимость по товарам (работам, услугам, имущественным правам), затраты на приобретение которых возмещаются за счет указанных субсидий, подлежат восстановлению на основании подпункта 6 пункта 3 статьи 170 Налогового кодекса Российской Федерации (в редакции Федерального закона от 27.11.2017 № 335-ФЗ).**

Между Администрацией Эжвинского района г. Сыктывкара и предприятием заключены соглашения, предметом которых являлось предоставление предприятию субсидий на частичное возмещение затрат по содержанию и ремонту объектов внешнего благоустройства муниципального образования, принадлежащих предприятию на праве хозяйственного ведения.

Согласно условиям заключенных соглашений, субсидии предоставляются для возмещения затрат, связанных с ремонтом и содержанием дорог, устройством искусственных неровностей, разметок и установкой дорожных знаков, содержанием и ремонтом объектов ливневой канализации, организацией уличного освещения. Субсидии предоставляются путем перечисления денежных средств с лицевого счета Администрации Эжвинского района г. Сыктывкара на расчетный счет предприятия в пределах утвержденных лимитов бюджетных обязательств, предусмотренных на данные цели в бюджете муниципального образования.

Налоговый орган пришел к выводу, что денежные средства в виде субсидий фактически получены предприятием в качестве оплаты за оказанные услуги (выполненные работы) и являются его выручкой от реализации в связи с чем по результатам налоговой проверки доначислил предприятию налог на добавленную стоимость.

Суды трех инстанций, признавая законным решение налогового органа, отметили, что в соответствии с пунктом 2 статьи 154 Налогового кодекса Российской Федерации в налоговую базу по налогу на добавленную стоимость не включаются только те субсидии, которые предоставляются налогоплательщику бюджетом в связи с применением таким лицом государственных регулируемых цен или льгот, предоставляемых отдельным потребителям для целей покрытия соответствующего убытка, в то время как спорные субсидии выделены налогоплательщику на частичное возмещение его затрат, возникших при выполнении работ (оказании услуг) по содержанию и обслуживанию объектов, переданных ему в хозяйственное ведение.

Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации, отменяя состоявшиеся по делу судебные акты и удовлетворяя требования налогоплательщика отметила, что сам по себе факт получения налогоплательщиком финансовой помощи от своего учредителя - муниципального образования, например, в виде бюджетной субсидии, не является основанием для взимания налога на добавленную стоимость с полученных сумм. Значение имеет возможность квалификации деятельности предприятия как реализации услуг (работ) в соответствии с пунктом 1 статьи 39 Налогового кодекса Российской Федерации и направленность финансовой помощи на увеличение доходов налогоплательщика от реализации работ и услуг.

Исходя из изложенного, в налоговую базу по налогу на добавленную стоимость могут включаться субсидии из бюджетов бюджетной системы Российской Федерации, предоставленные в целях возмещения недополученных доходов в связи с производством и (или) реализацией товаров (работ, услуг), облагаемых данным налогом.

При рассмотрении настоящего дела суды установили, что деятельность по содержанию муниципального имущества (объектов городского благоустройства) велась налогоплательщиком в силу его уставных задач как унитарного предприятия, а не в связи с необходимостью удовлетворения потребностей Администрации Эжвинского района г. Сыктывкара как хозяйствующего субъекта.

Субсидии предоставлялись предприятию не в силу его вступления в гражданско-правовые отношения с Администрацией Эжвинского района г. Сыктывкара и не по согласованной между ними цене, подлежавшей безусловной уплате, а по основаниям, предусмотренным бюджетным законодательством - на основании правового акта муниципального образования о предоставлении субсидии, в пределах выделенного на эти цели бюджетного финансирования.

Следовательно, несмотря на то, что упоминание о выполнении предприятием работ и оказании услуг имеется в соглашении о предоставлении субсидий, деятельность предприятия не отвечала определению понятия реализации услуг и работ, приведенному в пункте 1 статьи 39 Налогового кодекса Российской Федерации.

Не свидетельствует по мнению Судебной коллегии о наличии оснований для взимания налога на добавленную стоимость в рассматриваемом случае и тот факт, что содержание, ремонт объектов уличного освещения, автомобильных дорог местного значения, связанных с ними ливневых канализаций, дорожной разметки и дорожных знаков необходимы для решения вопросов местного значения.

В данном случае налогоплательщик как унитарное предприятие, созданное для решения вопросов местного значения, нес бремя содержания имущества, переданного ему на баланс муниципальным образованием. Предприятие несло расходы на поддержание этого имущества в надлежащем состоянии, на ремонт и создание условий для его безопасной эксплуатации, закупая необходимые товары, работы и услуги у третьих лиц, и целью предоставления субсидий являлась финансовая поддержка налогоплательщика посредством возмещения понесенных им затрат на содержание данного имущества, а не возмещение неполученных доходов.

Таким образом, в рассматриваемой ситуации субсидирование расходов предприятия являлось способом целевого финансирования деятельности налогоплательщика со стороны учредителя, а не способом оплаты реализованных им работ (услуг), и не могло выступать основанием для взимания указанного налога с полученных сумм финансовой помощи.

*Данные выводы содержатся в Определении Верховного Суда Российской Федерации от 01.08.2019 № 301-ЭС19-7881 по делу № А29-6014/2018, (Эжвинское муниципальное унитарное предприятие «Жилкомхоз» против Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 5 по Республике Коми).*

**7. Возможность увеличения цены сделки и дополнительного взыскания сумм налога на добавленную стоимость с покупателя в случае неправильного учета налога продавцом при формировании окончательного размера цены договора допускается только в случаях, когда такая возможность согласована обеими сторонами договора, либо предусмотрена нормативными правовыми актами.**

В ходе проверки инспекцией установлено занижение индивидуальным предпринимателем налоговой базы путем искусственного включения в цепочку хозяйственных операций и создания фиктивного документооборота с формально обособленными, но фактически подконтрольными ему индивидуальными предпринимателями (сыном и сестрой), также применяющими упрощенную систему налогообложения, исключительно с целью перевода части своих доходов (выручки) от реализации горюче-смазочных материалов (далее - ГСМ) на данных лиц путем формальной передачи автозаправочной станции в аренду во избежание превышения предельного размера доходов, установленного для применения упрощенной системы налогообложения.

В результате объединения доходов от деятельности предпринимателей по реализации ГСМ в розницу через автозаправочную станцию (далее - АЗС) налоговым органом установлено превышение в 3 квартале 2013 года предельного размера доходов, установленного пунктом 4 статьи 346.13 Налогового кодекса Российской Федерации, что привело к утрате предпринимателем с 01.07.2013 права на применение упрощенной системы налогообложения.

При исчислении налога на добавленную стоимость по операциям реализации продукции по договорам поставки налоговый орган применил ставку 18 процентов к цене реализации в соответствии с пунктом 19 статьи 270 Налогового кодекса Российской Федерации.

Признавая решение инспекции в оспоренной части незаконным, суд первой инстанции исходил из отсутствия оснований для объединения деятельности трех предпринимателей (их доходов, расходов, вычетов), поскольку предприниматели самостоятельно вели хозяйственную деятельность и осуществляли реализацию ГСМ, вели учет доходов и расходов на основании первичных документов, уплачивали налоги и не являлись подконтрольными заявителю.

Суд апелляционной инстанции установил, что единственной целью последовательной передачи заявителем в спорные налоговые периоды деятельности по реализации ГСМ сначала сыну, затем своей сестре, потом себе и вновь сестре и далее на базе уже имевшегося у налогоплательщика оборудования по одному и тому же адресу, для оказания одних и тех же услуг одним и тем же персоналом (работниками) является получение необоснованной налоговой выгоды в виде неуплаты налога на доходы физических лиц и налога на добавленную стоимость за счет возможности применения упрощенной системы налогообложения путем разделении выручки на трех хозяйствующих субъектов.

Относительно доводов, о недоказанности инспекцией наличия в действиях предпринимателя, схемы дробления бизнеса, Верховный Суд Российской Федерации пришел к выводу, что они являлись предметом рассмотрения судов и получили надлежащую правовую оценку с учетом установленных обстоятельств дела и не могут служить основанием для отмены судебных актов в кассационном порядке.

Отменяя судебные акты апелляционной и кассационной инстанций в части эпизода, связанного с применением ставки 18 процентов по налогу на добавленную стоимость, Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации посчитала, что делая вывод об искусственном дроблении единого бизнеса и признавая предпринимателя тем лицом, в интересе которого взаимозависимыми лицами - арендаторами АЗС в действительности осуществлялись облагаемые налогом операции, налоговый орган должен определить его права и обязанности как плательщика налога на добавленную стоимость способом, согласующимся с действительно сложившимися экономическими условиями деятельности налогоплательщика.

Судебная коллегия отметила, что в силу положений пункта 2 статьи 153 и подпункта 2 пункта 1 статьи 162 Налогового кодекса Российской Федерации при совершении налогооблагаемых операций сумма налога на добавленную стоимость определяется исходя из всех поступлений налогоплательщику, связанных с расчетами по оплате реализованных товаров (работ, услуг). На основании пункта 1 статьи 168 Налогового кодекса Российской Федерации сумма данного налога, исчисленная по соответствующим операциям реализации товаров (работ, услуг), предъявляется продавцом к оплате покупателю. Следовательно, по общему правилу налог на добавленную стоимость является частью цены договора, подлежащей уплате налогоплательщику со стороны покупателей.

Уплачиваемое (подлежащее уплате) покупателями встречное предоставление за реализованные им товары (работы, услуги) является экономическим источником для взимания данного налога.

Соответственно, при реализации товаров (работ, услуг) покупателям налог на добавленную стоимость не может исчисляться в сумме, которая не соответствовала бы реально сформированной цене и не могла быть полностью предъявлена к оплате покупателями в ее составе, что по существу означало бы взимание налога без переложения на потребителя, за счет иного экономического источника - собственного имущества хозяйствующего субъекта (продавца).

По общему правилу при определении прав и обязанностей хозяйствующего субъекта, необоснованно применявшего специальный налоговый режим, как плательщика налога на добавленную стоимость, сумма налога по операциям реализации товаров (работ, услуг) должна быть определена так, как если бы налог на добавленную стоимость изначально предъявлялся к уплате сторонним контрагентам в рамках установленных с ними договорных цен и полученной (подлежащей получению) от них выручки, то есть по общему правилу – посредством выделения налога из выручки с применением расчетной ставки налога.

Данный вывод, по мнению Судебной коллегии, согласуется с пунктом 4 статьи 164 Налогового кодекса Российской Федерации, согласно которому сумма налога должна определяться с применением расчетной ставки в тех случаях, когда это является необходимым в соответствии с главой 21 Налогового кодекса Российской Федерации. В сложившейся ситуации применение расчетной ставки налога является необходимым, поскольку позволяет обеспечить соблюдение требований пункта 1 статьи 154, пункта 1 статьи 168 Налогового кодекса Российской Федерации, а именно, установить стоимость реализуемых товаров, работ и услуг (без включения в нее суммы налога) и добавляемую к этой стоимости сумму налога, которые в совокупности будут соответствовать реально сформированной договорной цене. В то время как противоположный подход приводит к исчислению налога с дохода, который хозяйствующим субъектом не получен.

Вопреки позиции суда апелляционной инстанции и суда округа, тот факт, что оплата реализованных ГСМ производилась покупателями в безналичном порядке, не может служить основанием для начисления налог на добавленную стоимость сверх полученных предпринимателем доходов. Различное определение суммы налога к уплате в зависимости от формы оплаты реализованных товаров, работ и услуг (наличными денежными средствами или в безналичном порядке), а не в зависимости от фактических показателей хозяйственной деятельности налогоплательщика, является недопустимым.

Не признан правильным и вывод суда апелляционной инстанции, поддержанный судом округа, о необходимости исчисления налога на добавленную стоимость сверх полученной предпринимателем выручки, мотивированный тем обстоятельством, что в документах на реализацию ГСМ оптовым покупателям указанный налог не выделялся отдельной строкой.

Отсутствие отдельного выделения сумм налога на добавленную стоимость из стоимости реализованных товаров в документах является результатом неправильного определения предпринимателем своего статуса как плательщика данного налога и объема облагаемых налогом операций, и само по себе не свидетельствует о согласии покупателей горюче-смазочных материалов на возможность увеличения договорной цены в случае возникновения необходимости предъявления налога.

*Данные выводы содержатся Определении Верховного Суда Российской Федерации от 30.09.2019 № 307-ЭС19-8085 по делу № А05-13684/2017 (Индивидуальный предприниматель против Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 8 по Архангельской области и Ненецкому автономному округу).*

**8. Когда вексель выступает объектом имущества (ценной бумагой), полученного налогоплательщиком при участии в хозяйственном обороте, налоговая база определяется с учетом доходов налогоплательщика, в том числе от погашения или частичного погашения их номинальной стоимости и понесенных расходов, определяемых исходя из цены приобретения ценных бумаг.**

**При возникновении вопроса о переносе накопленного убытка прошлых лет налоговый орган в ходе проведения налоговой проверки и рассмотрения ее результатов обязан предоставить налогоплательщику реальную возможность подтвердить соблюдение требований пункта 4 статьи 283 Налогового кодекса Российской Федерации.**

В ходе проверки инспекцией установлено, что обществу принадлежали векселя двух иностранных компаний.

Данные векселя получены обществом в 2008 – 2009 гг. в порядке правопреемства от присоединенных к нему российских организаций, получивших спорные векселя безвозмездно от своих участников.

В результате ряда реорганизаций иностранных компаний обязательства векселедателя по спорным векселям перешли к иностранной компании, являющейся резидентом Республики Кипр.

На основании договора об отчуждении исключительных прав от 27.08.2012 обществом у кипрской иностранной компании приобретены права на товарные знаки. Обязательство общества по оплате приобретенных товарных знаков прекращено в результате заключения соглашения от 17.12.2012 о зачете данного требования против обязанности кипрской компании по уплате долга по спорным векселям.

По результатам налоговой проверки инспекция пришла к выводу о том, что при осуществлении зачета встречных требований в 2012 году общество в нарушение пункта 3 статьи 271, пункта 2 статьи 280, пункта 2 статьи 286 Налогового кодекса Российской Федерации не отразило доход от реализации безвозмездно полученных векселей.

Суды первой и апелляционной инстанций, признавая незаконным решение инспекции в части доначислений по данному эпизоду, исходили из того, что спорные векселя были использованы обществом в качестве средства платежа при приобретении товарных знаков, и общество не получило какой-либо экономической выгоды, подлежащей налогообложению. По мнению судов, погашение спорных векселей в сложившейся ситуации должно рассматриваться как возврат займа, который согласно подпункту 10 пункта 1 статьи 251 Налогового кодекса Российской Федерации не является доходом в целях налогообложения.

Кроме того, суды первой и апелляционной инстанций пришли к выводу о том, что инспекция, начисляя недоимку, неправомерно не приняла во внимание накопленный налогоплательщиком убыток предыдущих налоговых периодов. Как указали суды, в ходе выездной проверки налоговый орган запросил, а общество представило документы, подтверждающие период образования и правомерность формирования соответствующего убытка, начиная с 2008 года, в связи с чем пришли к выводу о том, что в рамках применения статьи 283 Налогового кодекса Российской Федерации инспекция при доначислении соответствующих налогов была обязана скорректировать произведенные доначисления на сумму сформированного убытка.

Арбитражный суд кассационной инстанции, отменяя судебные акты нижестоящих судов, указал, что в 2012 году у общества произошло выбытие векселей как ценных бумаг в результате их предъявления к оплате и погашения номинальной стоимости векселей. Эта операция в силу пункта 2 статьи 280 Налогового кодекса Российской Федерации является объектом налогообложения по налогу на прибыль. Не соглашаясь с выводами судов о том, что предъявление векселей к оплате должно рассматриваться как необлагаемая налогом операция по возврату займа, суд округа отметил, что материалами дела не подтверждается существование заемных отношений с участием общества, напротив, векселя получены им безвозмездно как ценные бумаги.

По мнению арбитражного суда кассационной инстанции, у инспекции также отсутствовала обязанность по учету убытка прошлых налоговых периодов, накопленного обществом, при определении суммы недоимки по налогу за периоды, охваченные проверкой, поскольку на требование о предоставлении первичных документов, подтверждающих размер сформированного убытка, налогоплательщик представил только регистры налогового учета и оборотно-сальдовые ведомости, не представив при этом первичные документы.

Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации пришла к выводу о наличии у инспекции правовых оснований для включения стоимости погашенных векселей в состав облагаемых налогом доходов общества отметив, что главой 25 Налогового кодекса Российской Федерации установлен различный порядок ведения налогового учета и определения налоговой базы в отношении векселей, удостоверяющих вступление налогоплательщика (его правопредшественников) в заемные отношения, и векселей третьих лиц, полученных налогоплательщиком в качестве ценных бумаг.

В силу подпункта 10 пункта 1 статьи 251 Налогового кодекса Российской Федерации при определении налоговой базы не учитываются средства и имущество, полученные в счет погашения заимствований по договорам кредита или займа и иные аналогичные средства или иное имущество независимо от формы оформления заимствований, включая ценные бумаги по долговым обязательствам.

Данная норма применима к ситуациям, когда именно налогоплательщик (его правопредшественник) выступал участником заемных отношений, оформленных выдачей векселя. Возврат заимствования не приводит к образованию дохода у лица, которое ранее предоставило соответствующую сумму в долг и не включало эту сумму в состав расходов.

Для тех случаев, когда вексель выступал объектом имущества (ценной бумагой), полученного налогоплательщиком (его правопредшественниками) при участии в хозяйственном обороте, например, на основании сделки, предметом которой выступала передача прав на вексель, в соответствии с пунктом 1 статьи 280 Налогового кодекса Российской Федерации налоговая база определяется с учетом особенностей, установленных данной статьей – с учетом доходов налогоплательщика, в том числе от погашения или частичного погашения их номинальной стоимости (пункт 2 статьи 280 Налогового кодекса Российской Федерации) и понесенных расходов, определяемых исходя из цены приобретения ценных бумаг (пункт 3 статьи 280 Налогового кодекса Российской Федерации). При этом, поскольку реорганизация не изменяет порядок налогообложения, исходя из пункта 1 статьи 277 Налогового кодекса Российской Федерации для определения налоговой базы при выбытии ценных бумаг налогоплательщиком может быть принята, в том числе, цена приобретения ценных бумаг его правопредшественником.

Судебная коллегия отметила, что при рассмотрении дела общество не представило доказательств, подтверждающих вступление его правопредшественников именно в заемные отношения с иностранными компаниями, выдавшими спорные векселя. Напротив, как установили суды, данные векселя переданы обществу безвозмездно на основании отдельных соглашений.

Данные обстоятельства позволили Судебной коллегии прийти к выводу о об отсутствии оснований для применения подпункта 10 пункта 1 статьи 251 Налогового кодекса Российской Федерации и об освобождении от налогообложения дохода, полученного обществом при предъявлении векселей к погашению.

Отменяя постановление суда кассационной инстанции в части, связанной с убытками прошлых налоговых периодов Судебная коллегия сослалась на пункт 1 статьи 283 Налогового кодекса Российской Федерации, согласно которому налогоплательщики, понесшие убыток (убытки) в предыдущем налоговом периоде или в предыдущих налоговых периодах, вправе уменьшить налоговую базу текущего налогового периода на всю сумму полученного ими убытка или на часть этой суммы (перенести убыток на будущее).

Налогоплательщики вправе осуществлять перенос убытка на будущее в течение десяти лет, следующих за тем периодом, в котором получен этот убыток (пункт 2 статьи 283 Налогового кодекса Российской Федерации). При этом они обязаны хранить документы, подтверждающие объем понесенного убытка, в течение всего срока, когда они уменьшают налоговую базу текущего налогового периода на суммы ранее полученных убытков (пункт 4 статьи 283 Налогового кодекса Российской Федерации).

Следовательно, для отказа в применении положений статьи 283 Налогового кодекса Российской Федерации должно быть установлено, что соответствующие расходы налогоплательщика, входящие в объем переносимого убытка, документально не подтверждены.

Данное обстоятельство устанавливается в ходе налоговой проверки, то есть по результатам взаимодействия налогового органа и налогоплательщика, принимая во внимание поведение сторон в рамках такого взаимодействия.

При этом Судебная коллегия отметила, что исходя из положений пункта 2 статьи 22 Налогового кодекса Российской Федерации налоговое администрирование должно учитывать законные интересы плательщиков налогов и не допускать создания формальных условий для взимания налогов сверх того, что требуется по закону. При возникновении вопроса о переносе накопленного убытка прошлых лет налоговый орган в ходе проведения налоговой проверки и рассмотрения ее результатов обязан предоставить налогоплательщику реальную возможность подтвердить соблюдение требований пункта 4 статьи 283 Налогового кодекса Российской Федерации.

В то же время Судебная коллегия пришла к выводу, что суды первой и апелляционной инстанции в ходе рассмотрения дела не установили, в части каких именно статей затрат общество заявило о переносе убытка, и в каком объеме заявленный к переносу убыток в действительности подтвержден первичными учетными документами.

Принимая во внимание то обстоятельство, что суды трех инстанций не дали должной оценки поведению инспекции и общества на стадии налоговой проверки при подтверждении размера переносимого убытка и не установили размер переносимого убытка, отвечающий требованиям пункта 4 статьи 283 Налогового кодекса, Судебная коллегия направила дело на новое рассмотрение в суд первой инстанции.

*Данные выводы содержатся Определении Верховного Суда Российской Федерации от 30.09.2019 № 305-ЭС19-9969 по делу № А40-24375/2017 (ООО «Объединенные пивоварни Хейнекен» против Межрегиональной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам № 3).*

**9. Зачет сумм излишне уплаченных (взысканных) страховых взносов, пеней и штрафов за отчетные (расчетные) периоды, истекшие до 01.01.2017, в счет предстоящих платежей за период с 01.01.2017 не предусмотрен.**

Предприниматель обратился в Верховный Суд Российской Федерации с административным исковым заявлением о признании недействующим Письма Федеральной налоговой службы от 25.09.2017 № ГД-4-11/19256@, ссылаясь на его противоречие пунктам 1, 5 статьи 78 Налогового кодекса Российской Федерации. Свое требование административный истец обосновывал тем, что налоговым органом ему было выставлено требование о погашении имеющейся у него задолженности по страховым взносам, которое он обжаловал в вышестоящий налоговый орган. В удовлетворении его жалобы ему было отказано со ссылкой на оспариваемое письмо, которое, по его мнению, нарушает его права и законные интересы как налогоплательщика, поскольку согласно данным в нем разъяснениям зачет сумм излишне уплаченных (взысканных) страховых взносов, пеней и штрафов за отчетные (расчетные) периоды, истекшие до 01.01.2017, в счет предстоящих платежей за период с 01.01.2017 не предусмотрен. По решениям арбитражного суда Волгоградской области №А12-31039/2016 и № А12-23593/2016 у него выявлена переплата по налогам (сборам), информация о которой была передана налоговому органу до 31.01.2017. Он полагал, что налоговый орган в силу положений статей 78 и 79 Налогового кодекса Российской Федерации должен был самостоятельно произвести зачет излишне взысканных (уплаченных) сумм в счет погашения имеющейся у него задолженности по страховым взносам.

Верховный Суд Российской Федерации, отказывая административному истцу в удовлетворении требований отметил, что оспариваемое письмо издано Федеральной налоговой службой при реализации установленных полномочий и представляет собой ответ на индивидуальный запрос конкретного плательщика страховых взносов на обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством по вопросу возврата переплаты по страховым взносам, образовавшейся за отчетные (расчетные) периоды до 01.01.2017. Письмо официально не опубликовано, для исполнения в налоговые органы не направлялось.

Доводы административного истца о том, что оспариваемое письмо не соответствует действительному смыслу разъясняемых им нормативных положений, Верховным Судом Российской Федерации также были отвергнуты.

По существу спора суд отметил, что согласно статье 20 Федерального закона от 03.07.2016 № 250-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации и признании утратившими силу отдельных законодательных актов (положений законодательных актов) Российской Федерации в связи с принятием Федерального закона «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации в связи с передачей налоговым органам полномочий по администрированию страховых взносов на обязательное пенсионное, социальное и медицинское страхование» контроль за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты (перечисления) страховых взносов в государственные внебюджетные фонды, подлежащих уплате за отчетные (расчетные) периоды, истекшие до 01.01.2017, осуществляется соответствующими органами Пенсионного фонда Российской Федерации, Фонда социального страхования Российской Федерации в порядке, действовавшем до дня вступления в силу указанного закона.

Абзацы второй и третий Письма дословно воспроизводят положения частей 1 и 3 статьи 21 приведенного закона, предусматривающих, что решение о возврате сумм излишне уплаченных (взысканных) страховых взносов, пеней и штрафов за отчетные (расчетные) периоды, истекшие до 02.01.2017, принимается соответствующими органами Пенсионного фонда Российской Федерации, Фонда социального страхования Российской Федерации в течение 10 рабочих дней со дня получения письменного заявления (заявления, представленного в электронной форме с усиленной квалифицированной электронной подписью по телекоммуникационным каналам связи) страхователя о возврате излишне уплаченных (взысканных) сумм страховых взносов, пеней и штрафов; решение о возврате сумм излишне уплаченных (взысканных) страховых взносов, пеней и штрафов за отчетные (расчетные) периоды, истекшие до 01.01.2017, принимается при отсутствии у плательщика страховых взносов задолженности, возникшей за отчетные (расчетные) периоды, истекшие до 01.01.2017.

Содержащийся в абзаце четвертом Письма вывод о том, что зачет сумм излишне уплаченных (взысканных) страховых взносов, пеней и штрафов за отчетные (расчетные) периоды, истекшие до 01.01.2017, в счет предстоящих платежей за период с 01.01.2017 не предусмотрен, основан на положениях Федерального закона от 03.07.2016 № 250-ФЗ, который для указанного в нем переходного периода, связанного с передачей налоговым органам полномочий по администрированию страховых взносов на обязательное пенсионное, социальное и медицинское страхование, не устанавливает иного способа распоряжения суммой излишне уплаченных страховых взносов за отчетные (расчетные) периоды, истекшие до 01.01.2017, кроме возврата такой суммы страхователю (плательщику страховых взносов) на основании решения соответствующего органа Пенсионного фонда Российской Федерации, Фонда социального страхования Российской Федерации.

*Данные выводы содержатся в Решении Верховного Суда Российской Федерации от 04.06.2019 № АКПИ19-231 (о признании недействующим письма Федеральной налоговой службы от 25.09.2017 № ГД-4-11/19256@).*

**10. На основании статьи 11 Федерального закона от 28.12.2017 № 436‑ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации»** **признается безнадежной к взысканию и подлежит списанию недоимка по страховым платежам не превышающая размер, установленный частью 11 статьи 14 Федерального закона от 24.07.2009 № 212 ФЗ** «**О страховых взносах в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования».**

Судами установлено, что в период с 27.01.2006 по 25.12.2013 гражданин был зарегистрирован в качестве индивидуального предпринимателя, осуществлявшего деятельность без образования юридического лица, не производившего выплаты и иные вознаграждения физическим лицам.

30.12.2013 Управлением Пенсионного фонда Российской Федерации в городе Сосногорске Республики Коми предпринимателю выставлено требование об уплате недоимки и пени по страховым взносам за 2013 год с установлением срока уплаты до 28.01.2014.

В установленный срок указанная сумма недоимки административным ответчиком уплачена не была в связи с чем она была взыскана с гражданина в судебном порядке.

Удовлетворяя требования налогового органа о взыскании с гражданина суммы недоимки по страховым взносам за 2013 год суды первой и апелляционной инстанций учитывали неисполнение административным ответчиком возложенной на него законодательством обязанности по уплате страховых взносов на обязательное пенсионное и медицинское страхование за период с 1 января по 25 декабря 2013 года и предъявление налоговым органом административных требований в пределах шестимесячного срока, установленного частью 2 статьи 21 Федерального закона от 24.07.2009 № 212‑ФЗ.

Оценивая довод плательщика о необоснованности требований налогового органа со ссылкой на положения статьи 11 Федерального закона от 28.12.2017 № 436-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации», суд апелляционной инстанции указал, что признается безнадежной к взысканию и подлежит списанию только та недоимка по страховым взносам в государственные внебюджетные фонды Российской Федерации, которая исчислена в соответствии с частью 11 статьи 14 Федерального закона от 24.07.2009 № 212-ФЗ, а поскольку административному истцу сумма недоимки исчислена в порядке части 1 названной статьи, сумма недоимки не подлежит признанию безнадежной к взысканию и списанию.

Судебная коллегия по административным делам Верховного Суда Российской Федерации, отменяя состоявшиеся по делу судебные акты указала, что исходя из смысла положений статьи 11 Федерального закона от 28.12.2017 № 436-ФЗ и статьи 14 Федерального закона от 24.07.2009 № 212-ФЗ списанию подлежат все неуплаченные в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования взносы в пределах размера, установленного частью 11 статьи 14 Федерального закона от 24.07.2009 № 212-ФЗ.

Административный ответчик прекратил деятельность в качестве индивидуального предпринимателя 25.12.2013.

Под днем выявления недоимки следует понимать следующий день после наступления срока уплаты страховых взносов. Данный вывод согласуется с правовой позицией, изложенной в пункте 50 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».

Таким образом, срок уплаты указанных страховых взносов наступил по истечении 15 календарных дней с даты государственной регистрации прекращения деятельности гражданина в качестве индивидуального предпринимателя, то есть 08.01.2014. Следовательно, со следующего дня – 09.01.2014 образовалась недоимка по названным платежам, что соответствует сроку, предоставленному гражданину для уплаты соответствующих платежей (в срок до 28.01.2014).

Судебная коллегия, учитывая, что недоимка по страховым платежам не превышает установленный частью 11 статьи 14 Федерального закона от 24.07.2009 № 212‑ФЗ размер пришла к выводу, что в силу части 1 статьи 11 Федерального закона от 28.12.2017 № 436-ФЗ она признается безнадежной к взысканию и подлежит списанию.

Иное толкование норм материального права по мнению Судебной коллегии обуславливает возможность списания недоимки только для плательщиков страховых взносов, не представивших необходимых для расчета страховых взносов сведений, и сохраняет обязанность по их уплате для лиц, добросовестно представлявших такую информацию, что является недопустимым.

*Данные выводы содержатся Определении Верховного Суда Российской Федерации от 09.08.2019 № 3-КА19-5 (гражданин против Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 3 по Республике Коми).*

**11. Не допускается проведение налоговыми органами мероприятий налогового контроля посредством осмотра помещений и территорий в отношении контрагентов проверяемого налогоплательщика, а также третьих лиц - участников сделки, когда такие помещения и территории не используются проверяемым налогоплательщиком для извлечения дохода (прибыли) и не связаны с содержанием объектов налогообложения.**

Предприниматель обратился в Верховный Суд Российской Федерации с административным исковым заявлением о признании не действующим абзаца седьмого Письма Федеральной налоговой службы от 16.10.2015 № СД‑4‑3/18072 (далее – Письмо) в части слов «в отношении контрагентов проверяемого налогоплательщика, а также третьих лиц - участников сделки», ссылаясь на то, что Письмо обладает нормативными свойствами, позволяющими применить его неоднократно в качестве общеобязательного предписания в отношении неопределенного круга лиц, по своему содержанию не соответствует действительному смыслу разъясняемых нормативных положений, а именно пункту 1 статьи 92 Налогового кодекса Российской Федерации. Свое требование административный истец мотивировал тем, что Письмо нарушает его права и законные интересы как индивидуального предпринимателя, поскольку оспариваемый абзац фактически расширяет субъектный состав лиц, территории и помещения которых могут быть подвергнуты осмотру.

Признавая оспоренное Письмо частично недействительным Верховный Суд Российской Федерации пришел к выводу, что Письмо издано ФНС России при реализации полномочий, установленных законом и Положением, официально не опубликовано, для исполнения в налоговые органы не направлялось. Оно является ответом на обращения некоммерческого партнерства. Являясь актом казуального толкования, оно, в силу принципа ведомственной субординации опосредованно, через правоприменительную деятельность должностных лиц территориальных органов ФНС России, приобрело, по сути, обязательный характер в отношениях налоговых органов с неопределенным кругом лиц.

Указанные в оспариваемом акте статьи 86, 90, 92, 93.1, 95, 96, 97 Налогового кодекса Российской Федерации о мероприятиях налогового контроля применяются налоговыми органами в истолковании, изложенным ФНС России в разъяснениях, данных в абзаце седьмом Письма.

По мнению Верховного Суда Российской Федерации, эти разъяснения допускают проведение налоговыми органами такого мероприятия налогового контроля, предусмотренного пунктом 1 статьи 92 Налогового кодекса Российской Федерации, как осмотр территорий, помещений не только лица, в отношении которого проводится налоговая проверка (выездная либо камеральная), но и в отношении контрагентов проверяемого налогоплательщика, а также третьих лиц - участников сделки.

Подобное разъяснение Верховный Суд Российской Федерации признал не соответствующим действительному смыслу пункта 1 статьи 92 Налогового кодекса Российской Федерации, который предусматривает проведение названного мероприятия налогового контроля исключительно в отношении проверяемого налогоплательщика.

Указанной нормой Налогового кодекса Российской Федерации установлено, что должностное лицо налогового органа, производящее выездную налоговую проверку либо камеральную налоговую проверку на основе налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость, в случаях, предусмотренных пунктами 8 и 8.1 статьи 88 Налогового кодекса Российской Федерации, в целях выяснения обстоятельств, имеющих значение для полноты проверки, вправе производить осмотр территорий, помещений лица, в отношении которого проводится налоговая проверка, документов и предметов.

Не соответствующее Налоговому кодексу Российской Федерации расширение круга лиц, в отношении которых может быть проведено отмеченное мероприятие налогового контроля, не может быть оправдано и указанием в абзаце седьмом Письма на цель мероприятия - сбор максимально полной доказательственной базы, направленной на установление наличия или отсутствия фактов получения налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды.

Статьей 31 Налогового кодекса Российской Федерации предусмотрено право налоговых органов проводить налоговые проверки в порядке, установленном этим кодексом (подпункт 2 пункта 1); в порядке, предусмотренном статьей 92 Налогового кодекса Российской Федерации, осматривать любые используемые налогоплательщиком для извлечения дохода либо связанные с содержанием объектов налогообложения независимо от места их нахождения производственные, складские, торговые и иные помещения и территории, проводить инвентаризацию принадлежащего налогоплательщику имущества (подпункт 6 пункта 1).

Исходя из взаимосвязанных положений пункта 1 статьи 92 и подпунктов 2, 6 пункта 1 статьи 31, пункта 1 статьи 82 Налогового кодекса Российской Федерации Верховный Суд Российской Федерации сделал вывод, что при проведении выездной или камеральной налоговой проверки в отношении конкретного налогоплательщика допускается осмотр тех территорий и помещений, которые используются таким лицом для извлечения дохода (прибыли) либо связаны с содержанием объектов налогообложения.

В силу пункта 1 статьи 93.1 Налогового кодекса Российской Федерации должностное лицо налогового органа, проводящее налоговую проверку, вправе истребовать у контрагента или у иных лиц, располагающих документами (информацией), касающимися деятельности проверяемого налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента), эти документы (информацию). При возникновении у налоговых органов обоснованной необходимости получения документов относительно конкретной сделки вне рамок проведения налоговых проверок, пунктом 2 статьи 93.1 Налогового кодекса Российской Федерации предусмотрено право инспекции истребовать эти документы у участников этой сделки или у иных лиц, располагающих документами об этой сделке.

Названные положения определяют такое самостоятельное мероприятие налогового контроля, как истребование документов (информации) о налогоплательщике, плательщике сборов, плательщике страховых взносов и налоговом агенте или информации о конкретных сделках. Предусмотренное ими право налоговых органов истребовать у контрагента или у иных лиц документы (информацию), касающиеся деятельности проверяемого налогоплательщика, не распространяется на основание и порядок осмотра территорий и помещений, указанные в статье 92 Налогового кодекса Российской Федерации.

Таким образом, на основании анализа абзаца седьмого Письма Верховный Суд Российской Федерации сделал вывод, что сформулированные в нем разъяснения относительно осмотра территорий и помещений устанавливают непредусмотренные Налоговым кодексом Российской Федерации полномочия налоговых органов в отношении контрагентов проверяемого налогоплательщика, а также третьих лиц - участников сделки, они фактически через правоприменительную деятельность налоговых органов оказывают общерегулирующее воздействие на налоговые правоотношения, которые выходят за рамки адекватного истолкования (интерпретации) пункта 1 статьи 92 Налогового кодекса Российской Федерации во взаимосвязи с его статьями 31 и 82 и влекут изменение правового регулирования.

*Данные выводы содержатся в Решении Верховного Суда Российской Федерации от 10.06.2019 № АКПИ19-296 (о признании частично недействующим абзаца седьмого письма Федеральной налоговой службы от 16.10.2015 № СД-4-3/18072).*