**ОБЗОР**

**правовых позиций, отраженных в судебных актах Конституционного Суда Российской Федерации и Верховного Суда Российской Федерации, принятых в третьем квартале 2018 года по вопросам налогообложения, а также по вопросам применения норм процессуального права**

**1.****Положения статьи 54.1.** **Налогового кодекса Российской Федерации применяются к камеральным налоговым проверкам налоговых деклараций, представленных в налоговый орган после дня вступления в силу положений данной номы, а также к выездным налоговым проверкам и проверкам полноты исчисления и уплаты налогов в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами, решения о назначении которых вынесены налоговыми органами после дня вступления в силу положений данной нормы.**

Общество обратилось в Конституционный Суд Российской Федерации с жалобой о признании неконституционной статьи 2 Федерального закона от 18.07.2017 № 163‑ФЗ «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации», которая определяет порядок вступления в силу данного Федерального закона и соответственно статьи 54.1. Налогового кодекса Российской Федерации.

Общество указывало, что арбитражными судами заявителю отказано в признании незаконным решения налогового органа. При этом суды по мнению общества неправомерно пришли к выводу о невозможности применения в деле заявителя положений статьи 54.1. Налогового кодекса Российской Федерации, поскольку определенный им порядок вступления в силу не позволяет распространить его действие на спорные правоотношения, имевшие место до его вступления в силу.

Федеральным законом от 18.07.2017 № 163-ФЗ часть первая Налогового кодекса Российской Федерации была дополнена статьей 54.1., согласно которой налогоплательщик вправе уменьшить налоговую базу (сумму налога) при соблюдении следующих условий: отсутствует искажение сведений о фактах хозяйственной жизни и об объектах налогообложения; сделка совершена не с целью неуплаты или неполной уплаты налога, а также его зачета или возврата; контрагент налогоплательщика исполнил обязательство по сделке. В силу данного законоположения обстоятельства, связанные с тем, что первичные документы подписаны ненадлежащим лицом, контрагент нарушил законодательство о налогах и сборах или можно было совершить другую законную сделку с тем же экономическим результатом, не являются самостоятельным основанием для признания налоговой выгоды необоснованной. Кроме того, тем же Федеральным законом статья 82 Налогового кодекса Российской Федерации была дополнена пунктом 5, согласно которому доказывание обстоятельств, предусмотренных пунктом 1 статьи 54.1. данного Кодекса, и (или) факта несоблюдения условий, предусмотренных пунктом 2 статьи 54.1. данного Кодекса, производится налоговым органом при проведении мероприятий налогового контроля в соответствии с разделами V, V1, V2 данного Кодекса.

Федеральный закон от 18.07.2017 № 163-ФЗ вступил в силу по истечении одного месяца со дня его официального опубликования (часть 1 его статьи 2), то есть с 19.08.2017. При этом нормативные положения, регулирующие общие положения о налоговом контроле (статья 82 Налогового кодекса Российской Федерации с учетом статьи 54.1. данного Кодекса), применяются к камеральным налоговым проверкам налоговых деклараций, представленных в налоговый орган после дня вступления в силу названного Федерального закона, а также выездным налоговым проверкам и проверкам полноты исчисления и уплаты налогов в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами, решения о назначении которых вынесены налоговыми органами после дня вступления в силу этого Федерального закона (часть 2 его статьи 2), и тем самым относятся к охваченным указанными проверками налоговым периодам.

Конституционный Суд Российской Федерации, отказывая в принятии к рассмотрению жалобы общества указал, что такое регулирование согласуется с общим принципом действия закона во времени и по кругу лиц в том виде, как это вытекает из статей 54 и 57 Конституции Российской Федерации, а также положений статьи 5 «Действие актов законодательства о налогах и сборах во времени» Налогового кодекса Российской Федерации, в связи с этим не может рассматриваться как нарушающее конституционные права и свободы общества в указанном им аспекте.

*Данные выводы содержатся в Определении Конституционного Суда Российской Федерации от 17.07.2018 № 1717-О (по жалобе ООО «СибТрансАвто» о проверке конституционности статьи 2 Федерального закона от 18.07.2017 № 163-ФЗ «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации»).*

**2. Обращение заинтересованных лиц к Председателю Верховного Суда Российской Федерации, его заместителю с просьбой не согласиться с определением судьи Верховного Суда Российской Федерации об отказе в передаче кассационных жалобы, представления для рассмотрения в судебном заседании Судебной коллегии Верховного Суда Российской Федерации и вынести определение о его отмене возможно только в пределах установленного законом двухмесячного срока на кассационное обжалование. Время рассмотрения кассационных жалобы, представления в кассационной инстанции Верховного Суда Российской Федерации при исчислении этого срока не учитывается.**

Общество обратилось в Конституционный Суд Российской Федерации с жалобой о признании неконституционной части 8 статьи 291.6 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации. По мнению общества, содержащееся в ней положение противоречит Конституции Российской Федерации, поскольку допускает принятие и рассмотрение Председателем Верховного Суда Российской Федерации, его заместителем жалоб участников судопроизводства на определение судьи Верховного Суда Российской Федерации об отказе в передаче кассационных жалобы, представления для рассмотрения в судебном заседании Судебной коллегии Верховного Суда Российской Федерации по истечении двухмесячного срока, установленного частью 1 статьи 291.2 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации для обращения с кассационными жалобой, представлением в Судебную коллегию Верховного Суда Российской Федерации, за исключением случая восстановления такого срока в порядке, предусмотренном частями 2 и 3 статьи 291.2 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации.

Конституционный Суд Российской Федерации признавая обжалуемую норму не противоречащей Конституции Российской Федерации указал, что правовые позиции, сформулированные Конституционным Судом Российской Федерации в Постановлении от 05.02.2007 № 2-П, были неоднократно подтверждены им применительно к положениям части третьей статьи 381 Гражданского процессуального кодекса Российской Федерации.

Из понимания указанной нормы Гражданского процессуального кодекса Российской Федерации исходит и Верховный Суд Российской Федерации, который полагает, что жалоба, поданная в порядке части третьей статьи 381 Гражданского процессуального кодекса Российской Федерации, в соответствии с действующим гражданским процессуальным законом подлежит рассмотрению в кассационном порядке по правилам главы 41 Гражданского процессуального кодекса Российской Федерации; обращение к Председателю Верховного Суда Российской Федерации, его заместителю в порядке части третьей статьи 381 Гражданского процессуального кодекса Российской Федерации не может иметь места за пределами срока, установленного частью 2 статьи 376 Гражданского процессуального кодекса Российской Федерации за исключением случаев восстановления срока на кассационное обжалование, пропущенного по уважительной причине.

Давая разъяснения по вопросам судебной практики, Верховный Суд Российской Федерации ориентировал суды на то, что шестимесячный срок для кассационного обжалования вступивших в законную силу судебных постановлений является единым для обжалования судебных постановлений в кассационном порядке и подача кассационных жалобы, представления в Судебную коллегию по административным делам, в Судебную коллегию по гражданским делам или в Военную коллегию Верховного Суда Российской Федерации после обжалования судебных постановлений в президиум областного или равного ему суда не влечет за собой его исчисление заново; при исчислении шестимесячного срока время рассмотрения кассационных жалобы, представления в суде кассационной инстанции не учитывается (пункт 8 постановления Пленума Верховного Суда Российской Федерации от 11.12.2012 № 29 «О применении судами норм гражданского процессуального законодательства, регулирующих производство в суде кассационной инстанции»). То обстоятельство, что при исчислении данного срока время рассмотрения кассационных жалоб, представлений в суде кассационной инстанции - как не зависящее от обратившихся с такими жалобами, представлениями лиц - не учитывается, не вступает в противоречие с конституционными требованиями к пересмотру вступивших в законную силу судебных постановлений, а, напротив, является сформированной судебной практикой гарантией прав участников гражданского процесса.

В силу универсальности конституционного права на судебную защиту правовые позиции Конституционного Суда Российской Федерации, изложенные в сохраняющих свою силу решениях, являются общеобязательными и распространяются в полной мере на нормы Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, которыми регулируются сходные отношения по пересмотру в кассационном порядке вступивших в законную силу судебных актов, осуществляемому по правилам главы 35 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации (статьи 291.6 - 291.15). Это означает, что обращение заинтересованных лиц к Председателю Верховного Суда Российской Федерации, его заместителю с просьбой не согласиться с определением судьи Верховного Суда Российской Федерации об отказе в передаче кассационных жалобы, представления для рассмотрения в судебном заседании Судебной коллегии Верховного Суда Российской Федерации и вынести определение о его отмене и совершении этого процессуального действия возможно только в виде надлежащим образом оформленных кассационных жалобы, представления и в пределах установленного законом двухмесячного срока на кассационное обжалование; при этом время рассмотрения кассационных жалобы, представления в кассационной инстанции Верховного Суда Российской Федерации при исчислении этого срока учитываться не должно.

В противном случае участвующие в арбитражном процессе лица были бы поставлены в неравное положение по сравнению с теми лицами, чьи аналогичные права и обязанности предусмотрены Гражданским процессуальным кодексом Российской Федерации.

*Данные выводы содержатся в Постановлении Конституционного Суда Российской Федерации от 12.07.2018 № 31-П (по жалобе ОАО «Волгоцеммаш» о проверке конституционности части 8 статьи 291.6 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации).*

**3. Законодательством не предусмотрено иного вида судопроизводства для оспаривания гражданином решений, действий (бездействия) налогового органа и соответствующих должностных лиц, кроме как в порядке, установленном Кодексом административного судопроизводства Российской Федерации.**

Гражданин обратился в суд с административным иском о возложении на налоговый орган обязанности перечислить излишне уплаченные денежные средства, проценты за нарушение срока возврата, взыскать с Министерства финансов Российской Федерации за счет казны Российской Федерации компенсацию морального вреда, взыскать солидарно с ответчиков уплаченные им суммы государственной пошлины.

Судом первой инстанции, поддержанным апелляционной и кассационной инстанциями, отказано в принятии административного иска на основании пункта 1 части 1 статьи 128 Кодекса административного судопроизводства Российской Федерации, поскольку спор по заявленным требованиям подлежит рассмотрению и разрешению в порядке гражданского судопроизводства.

Судебная коллегия по административным делам Верховного Суда Российской Федерации с такими выводами судов не согласилась указав, что положения части 1 статьи 218 Кодекса административного судопроизводства Российской Федерации предоставляют гражданину право обратиться в суд с требованиями об оспаривании решений, действий (бездействия) органа государственной власти, органа местного самоуправления, иного органа, организации, наделенных отдельными государственными или иными публичными полномочиями, должностного лица, государственного или муниципального служащего, если он полагает, что нарушены или оспорены его права, свободы и законные интересы, созданы препятствия к осуществлению прав, свобод и реализации законных интересов или незаконно возложены какие-либо обязанности.

Требования административного истца, связанные с оспариванием действий (бездействия) должностных лиц налоговой инспекции по вопросу возврата излишне уплаченного налога, вытекают из публичных правоотношений и не носят гражданско-правового характера, защищаемого в исковом производстве, поскольку спорные правоотношения не основаны на равенстве, автономии воли и имущественной самостоятельности сторон. Учитывая, что в данном случае налоговая инспекция реализует административные и иные публично-властные полномочия по исполнению и применению законов в отношении заявителя дело должно рассматриваться по правилам предусмотренным Кодексом административного судопроизводства Российской Федерации.

Судебная коллегия также отметила, что наличие требования административного истца о компенсации морального вреда не могли служить поводом к отказу в принятии всего административного иска, так как данные требования являются производными от основных требований и могут быть рассмотрены в соответствии с правилами, предусмотренными Гражданским кодексом Российской Федерации.

*Данные выводы содержатся в Определении Верховного Суда Российской Федерации от 08.08.2018 по делу № 5-КГ18-140 (гражданин против Инспекции Федеральной налоговой службы № 3 по г. Москве).*

**4. В отношении дохода, не связанного с ведением иностранной организацией деятельности в Российской Федерации (совершением операций по продаже товаров (работ, услуг), имущественных прав), налоговая юрисдикция Российской Федерации по общему правилу распространяется на все доходы, экономическим источником возникновения которых является территория государства в связи с чем такой доход может облагаться в Российской Федерации на основании пункта 1 статьи 309 Налогового кодекса Российской Федерации.**

По результатам камеральной налоговой проверки налоговым органом обществу доначислен налог на прибыль организаций в связи с необоснованным уменьшением налоговой базы на расходы, произведенные по договорам с иностранной компанией.

Суды поддерживая позицию инспекции указали, что налоговым органом доказано отсутствие реальных хозяйственных отношений общества с иностранной компанией и создание формального документооборота по исполнению не имеющих разумной деловой цели и экономического смысла договоров.

Учитывая данное обстоятельство по результатам повторной выездной налоговой проверки на основании подпункта 10 пункта 1 статьи 309 Налогового кодекса Российской Федерации вышестоящим налоговом органом обществу также доначислен налог на доходы иностранной организации, так как общество не исполнило обязанность налогового агента по исчислению, удержанию и перечислению в бюджет указанного налога от источников в Российской Федерации с денежных средств, выплаченных иностранной компании вне связи с предпринимательской деятельностью.

Суд первой инстанции, отказывая обществу в удовлетворении заявленного требования, исходил из того, что денежные средства в указанной сумме перечислены обществом в адрес иностранной компании вне связи с ведением ею предпринимательской деятельности, перечисление произведено в отсутствие какого-либо встречного представления от иностранной компании обществу. При этом суд учел наличие вступивших в законную силу судебных актов, которыми установлен факт создания формального документооборота в отношении договоров и актов оказанных услуг.

Суд первой инстанции признал несостоятельной ссылку общества на статью 7 Соглашения между Правительством Российской Федерации и Правительством Канады от 05.10.1995 «Об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы и имущество» (далее - Соглашение), отметив, что в данном случае иностранной компанией получены «другие доходы», которые в соответствии со статьей 21 Соглашения могут быть обложены в государстве, в котором доход возникает.

Суд апелляционной инстанции, выводы которого поддержаны окружным судом, решение суда первой инстанции отменил. Удовлетворяя заявленное требование общества, он исходил из того, что признание сделки мнимой или притворной само по себе не означает, что имело место безвозмездное перечисление денежных средств, и согласно пункту 7 Соглашения иностранная компания должна уплачивать налоги от своей деятельности на территории Канады.

 Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации с такими выводами судов апелляционной и кассационной инстанций не согласилась указав, что, в отношении именно дохода в виде дивидендов, процентов, роялти и аналогичных выплат, не связанного с ведением иностранной организацией деятельности в Российской Федерации (совершением операций по продаже товаров (работ, услуг), имущественных прав), налоговая юрисдикция Российской Федерации по общему правилу распространяется на все доходы, экономическим источником возникновения которых является территория государства.

По настоящему делу судами установлено, что денежные средства получены иностранной компанией безвозмездно, поскольку предусмотренные договорами услуги фактически не оказаны данным лицом и из дела не следует намерение их оказать.

Следовательно, указанные денежные средства, при отсутствии иных доказательств, объясняющих природу платежа, по факту представляли собой часть имущества (капитала) общества, связанного по источнику своего образования с территорией Российской Федерации, распределенного в пользу иностранной компании с ведома российской организации и на безвозвратной основе, то есть имела места выплата пассивного дохода.

Судебная коллегия пришла к выводу, что если выплачиваемый иностранной организации доход прямо не упомянут в пункте 1 статьи 309 Налогового кодекса Российской Федерации как подлежащий налогообложению, то при возникновении спора о наличии у российской организации, выплачивающей доход в пользу иностранного лица, обязанностей налогового агента, на налоговом органе лежит бремя доказывания возможности отнесения произведенных выплат к категории пассивного дохода, а также связь дохода с территорией Российской Федерации.

При этом исходя из пункта 1 статьи 54 Налогового кодекса Российской Федерации и пункта 3 постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды», не исключается возможность изменения налоговым органом квалификации выплат, произведенных иностранной организации, если доходы от активных операций (реализации товаров, работ или услуг, отчуждения имущественных прав) в действительности представляют собой скрытую форму выплаты пассивного дохода (дивидендов, процентов, роялти и аналогичных платежей) и подлежали отражению в учете в таком качестве.

В настоящем случае с учетом изменения квалификации дохода, его налогообложение в Российской Федерации отвечает пункту 2 статьи 21 Соглашения, согласно которому другие доходы (не упомянутые в предыдущих статьях Соглашения) могут облагаться налогами в том государстве, из источников в котором они возникают, а статья 7 Соглашения применению не подлежала, поскольку посвящена налогообложению доходов от активных операций.

Вопреки выводам суда апелляционной инстанции и суда округа, непредставление налоговым органом сведений о дальнейшем движении денежных средств после поступления их на счет иностранной компании и неустановлении действительного налогоплательщика, в рассматриваемом случае не могло являться основанием для вывода о незаконности доначисления налога российской организации, поскольку факт выплаты дохода иностранной организации установлен бесспорно и с этим обстоятельством пункт 1 статьи 310 Налогового кодекса Российской Федерации связывает возникновение обязанностей налогового агента у российской организации, выплачивающей доход.

*Данные выводы содержатся в Определении Верховного Суда Российской Федерации от 07.09.2018 № 309-КГ18-6366 по делу № А50-16961/2017 (ООО «ГалоПолимер Кирово-Чепецк» против Управления Федеральной налоговой службы по Пермскому краю).*

**5. Представление документов об исполнении обязанности по уплате налога с дивидендов в полном объеме в иностранном государстве не освобождает налогового агента от обязанности удержания и перечисления налога в соответствии с подпунктом 1 пункта 1 статьи 309 Налогового кодекса Российской Федерации.**

Инспекцией в ходе камеральной проверки налогового расчета о суммах выплаченных иностранным организациям доходов и удержанных налогов за 9 месяцев 2016 года, установлено, что обществом не была выполнена обязанность налогового агента по исчислению, удержанию и перечислению в бюджет налога с дохода в виде дивидендов, выплаченного иностранному участнику общества - резиденту Республики Беларусь. Решением инспекции обществу предложено перечислить налог с доходов, полученных иностранной организацией от источника в Российской Федерации, по ставке 15 процентов.

По результатам рассмотрения дела суды первой и апелляционной инстанций пришли к выводу об отсутствии у общества обязанности по удержанию налога в связи с предоставлением иностранной организацией документа, подтверждающего постоянное местонахождение организации в Республике Беларусь, что свидетельствует соблюдении положений Соглашения между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Беларусь от 21.04.1995 «Об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от уплаты налогов в отношении налогов на доходы и имущество» (далее – Соглашение).

Иностранное общество полностью исчислило и уплатило в бюджет Республики Беларусь сумму налога на прибыль с дивидендов, полученных им от общества, что подтверждается налоговой декларацией (расчетом) по налогу на прибыль, представленной в инспекцию Министерства по налогам и сбором Республики Беларусь и справкой, выданной указанным Министерством об отсутствии налоговой задолженности. Кроме того, обществом соблюдены требования пункта 1 статьи 312 Налогового кодекса Российской Федерации (подтверждение белорусского резидентства иностранного лица), что в силу подпункта 4 пункта 2 статьи 310 Налогового кодекса Российской Федерации является основанием для освобождения от обязанности удержания и перечисления в бюджет налога при выплате доходов, которые в соответствии с международными договорами не облагаются налогом в Российской Федерации (пункт 1 статьи 9 Соглашения).

Суды, удовлетворяя требования общества, посчитали, что по смыслу статьи 9 Соглашения приоритетным является право получателя дивидендов уплачивать налог на доходы в Государстве своего постоянного местопребывания и только во вторую очередь Соглашение определяет возможность (а не обязанность) уплаты налога в Государстве постоянного местопребывания организации, выплачивающей дивиденды. Пункт 2 статьи 9 Соглашения является диспозитивной нормой права и предусматривает альтернативный способ налогообложения, в случае применения которого следует руководствоваться статьей 20 Соглашения, определяющей метод устранения двойного налогообложения (вычет суммы налога, взымаемого в Российской Федерации, из суммы белорусского налога). В противном случае, пункт 2 статьи 9 Соглашения указывал бы на обязательность уплаты налога в Государстве постоянного местопребывания организации, выплачивающей дивиденды. Однако такого указания Соглашение не содержит, поэтому уплата налога с дивидендов в полном объеме в белорусский бюджет не противоречит целям Соглашения.

Отменяя принятые по делу судебные акты и отказывая обществу в удовлетворении заявленных требований, суд кассационной инстанции, руководствуясь в том числе подпунктом 1 пункта 1 статьи 309 и подпунктом 4 пункта 2 статьи 310 Налогового кодекса Российской Федерации, а также пунктом 2 статьи 9 Соглашения, согласно которому дивиденды, выплачиваемые предприятием одного Договаривающегося Государства лицу с постоянным местопребыванием в другом Договаривающемся Государстве могут облагаться налогом в этом другом Государстве, пришел к выводу о том, что при выплате доходов в виде дивидендов резиденту Республики Беларусь общество является налоговым агентом, и при исчислении налога на прибыль организаций с доходов, полученных в виде дивидендов от российской организации иностранной организацией, заявителю следует применить ставку 15 процентов, предусмотренную пунктом 2 статьи 9 Соглашения.

Верховный Суд Российской Федерации в своем определении подтвердил, что неправильного применения и толкования указанных норм судом округа допущено не было.

*Данные выводы содержатся в* *Постановлении Арбитражного суда Центрального округа от 23.05.2018, поддержанного Определением Верховного Суда Российской Федерации от 14.09.2018 № 310-КГ18-13643* *по делу № А62‑6588/2017 (ООО «Торговый Дом Беллакт» против Инспекции ФНС России по г. Смоленску).*

**6. Налоговый орган представил доказательства того, что истинным смыслом серии совершенных сделок (купля - продажа, новация обязательства, заключение кредитных соглашений) являлось перечисление через техническую организацию сгенерированной на территории Российской Федерации прибыли от операционной деятельности в адрес материнской структуры, находящейся в иностранном государстве.**

В ходе проведения выездной налоговой проверки инспекция пришла к выводу, что сделка по приобретению правопредшественником общества ста процентов доли в уставном капитале российской компании, заключенная в 2011 году, была осуществлена вне связи с процессом объединения этих обществ, так как начало объединения бизнес-процессов данных юридических лиц осуществлялось уже с 2010 года, после приобретения американской материнской компанией контрольного пакета акций компании - резидента Великобритании.

Обществом в составе расходов учтены операции по приобретению у компании - резидента Великобритании ста процентов доли в уставном капитале российской организации.

Согласно представленным обществом документам стороны пришли к соглашению о том, что обязательство общества по оплате стоимости доли по договору прекращается и заменяется на обязательство общества выдать продавцу две кредитные ноты на основании соглашений, которые будут заключены между продавцом и обществом после подписания договора. В соглашении о новации сторонами определено, что вместо оплаты вознаграждения денежными средствами, продавец и общество подпишут отдельные кредитные соглашения, в соответствии с которыми покупатель становится заемщиком, а общество - кредитором.

В ходе проверки налоговый орган пришел к выводу, что фактической целью перечисленных сделок являлось перечисление сгенерированной на территории Российской Федерации прибыли от операционной деятельности общества в адрес материнской структуры, находящейся в Соединенных Штатах Америки.

Налоговым органом установлено, что начало объединения бизнес-процессов данных юридических лиц осуществлялось уже с 2010 года, после приобретения американской материнской компанией контрольного пакета акций компании - резидента Великобритании, а все сделки, заключенные на территории Российской Федерации (в том числе и по приобретению доли в уставном капитале российской организации), являлись частью разработанной американской компанией глобальной программы правовой интеграции по соединению двух глобальных организационных структур компаний - резидентов Соединенных Штатов Америки и Великобритании.

Так, информацией, содержащейся в консолидированной отчетности иностранных организаций подтверждалось, что российская организация, приобретенная обществом, уже была приобретена американской компанией в 2010 году. При этом американская компания с 2010 года являлась материнской компанией для правопредшественника общества и приобретенной им российской организации.

На основании данных обстоятельств налоговый орган переквалифицировал выплаты процентов по долговому обязательству и возврат самого долгового обязательства в качестве «скрытого» распределения прибыли общества в адрес компаний холдинга, как основанного на анализе отчетности правопреемника общества, согласно которой накопленная налогоплательщиком нераспределенная прибыль, подлежащая распределению в пользу участников общества, была фактически уменьшена на сумму денежных средств, перечисленных в адрес компаний группы.

При этом материалами дела подтверждено, что продавец российской организации обладал признаками технической компании, осуществлял транзитный характер деятельности и контролировался опосредовано родительской компанией - резидентом Соединенных Штатов Америки.

На основании данных обстоятельств суды пришли к выводу, что расходы по уплате процентов по кредитным соглашениям не могут быть учтены в составе внереализационных расходов в целях исчисления налога на прибыль общества, а с сумм выплат по этим кредитным соглашениям обществу как налоговому агенту необходимо было исчислить, удержать и перечислить в бюджет Российской Федерации налог на доходы иностранных организаций с выплаченных дивидендов либо иного распределения полученной прибыли.

*Данные выводы содержатся в судебных актах, поддержанных Определением Верховного Суда Российской Федерации от 12.07.2018 № 301‑КГ18-8935 по делу № А11-6203/2016 (ООО «Мон'дэлис Русь» против Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам по Владимирской области).*

**7. Суды поддержали налоговый орган в том, что вся выручка, полученная аффилированными контрагентами общества от продажи ювелирных изделий общества, исходя из подлинного экономического содержания операций, является выручкой самого общества от реализации собственных товаров и подлежит включению в налогооблагаемую** **базу по налогу на прибыль и по налогу на добавленную стоимость.**

Налоговый орган в ходе выездной налоговой проверки установил, что в проверяемом периоде общество осуществляло производство ювелирных изделий, которые реализовывало по договорам поставки в адрес ряда аффилированных контрагентов (дилеров).

Договоры поставки между обществом и контрагентами были идентичны друг другу и заключены в течение 2006-2012 годов. Для данных организаций общество являлось единственным поставщиком продукции. Анализ цен реализации обществом ювелирных изделий показал, что цены реализации дилерам на 33-49 процентов ниже, чем цены реализации сторонним организациям и индивидуальным предпринимателям.

Приобретенную у общества продукцию дилеры передавали в адрес комиссионера, который осуществлял торговлю исключительно ювелирными изделиями общества.

Реализация товаров обществом дилерам, передача дилерами товаров по договорам комиссии и реализация товаров комиссионером покупателям осуществлялась одновременно. При этом имели место случаи реализации комиссионером покупателям товаров, полученных по договорам комиссии более ранней датой, чем дата приобретения этих товаров дилерами у Общества.

Учитывая данные обстоятельства суды трех инстанций согласились с налоговым органом в том, что оформление реализации ювелирных изделий (передачу на комиссию) и предъявление комиссионного вознаграждения по всем организациям, применяющим упрощенную систему налогообложения, осуществляется одинаково и носит формальный характер.

Из анализа документов по поставкам и выписок по расчетным счетам дилеров суды установили, что отгрузка оформлена таким образом, чтобы стоимость реализованных контрагентами ювелирных изделий с учетом наценки не превышала лимита доходов, предусмотренного для применения упрощенной системы налогообложения. В случае превышения стоимости реализованных товаров предельному размеру уровня доходов по упрощенной системе налогообложения, доходы для целей налогообложения регулировались - денежные средства, причитающиеся комитенту, последнему не перечислялись.

Организации-упрощенцы приобретали товары у общества «по очереди», каждая в определенный период времени; по мере роста объемов производства общества создавались новые организации, что позволяло не превышать лимит доходов для применения упрощенной системы налогообложения организациям, созданным ранее. Это подтверждается последовательностью создания организаций и размером их доходов.

Конкретные налоговые обязательства общества инспекция определила из расчета фактически выявленной выручки (суммы, выведенные из налогообложения по общей системе посредством применения налогоплательщиком схемы с использованием посредников, находящихся на упрощенной системе налогообложения).

При определении суммы заниженной обществом налоговой базы инспекция использовала цены (стоимость отгрузок) по товарным накладным, изъятым у общества, а также полученным налоговым органом в рамках статьи 93.1 Налогового кодекса Российской Федерации, имеющиеся данные о стоимости отгрузок в рамках исполнения договоров комиссии организаций, применяющих упрощенную систему налогообложения.

Расходы, относящиеся к реализации товаров, оформленной через цепочку организаций, инспекция включила в расходы общества по налогу на прибыль организаций.

Правомерность данных выводов и произведённых налоговых органом расчетов судебными инстанциями подтверждена.

*Данные выводы содержатся в судебных актах, поддержанных Определением Верховного Суда Российской Федерации от 18.07.2018 № 301‑КГ18-9641 по делу № А31-181/2015 (ООО «Костромская Ювелирная Фабрика «Алькор» против Инспекции Федеральной налоговой службы по г. Костроме).*

**8. Налоговый орган представил доказательства того, что в рассматриваемом случае имеет место осуществление финансово-хозяйственной деятельности одной организацией, формально разделенной на отдельные подразделения, зарегистрированные в качестве самостоятельных юридических лиц.**

Обществом (пользователь) с правообладателем заключен международный договор франчайзинга на право использования системы продажи продуктов питания под единой маркой.

Общество совместно с иными организациями входит в группу компаний. В состав указанной группы компаний входят юридические лица, заключившие соответствующие договоры франчайзинга с правообладателем, с основным видом деятельности «деятельность ресторанов и кафе», пункты общественного питания, действующие под одним брендом и расположенные в том числе в г. Краснодаре, г. Новороссийске, г. Сочи.

При этом договорами коммерческой концессии (франчайзинга) не установлены требования к ограничению количества обособленных подразделений и пунктов быстрого обслуживания сети пунктов общественного питания, а также к системе налогообложения, что подтверждается представленными в материалы дела документами.

Общество и компании указанной группы учреждены одним лицом и применяли упрощенную систему налогообложения с даты постановки на налоговый учет с объектом налогообложения «доходы».

Наряду с упрощенной системой налогообложения указанные организации применяли специальный налоговый режим в виде уплаты единого налога на вмененный доход (оказание услуг общественного питания через объект с залом обслуживания посетителей, площадью, не превышающей 150 м2).

При этом фактически регистрация новой организации осуществлялась при приближении количества работников к 100 единицам: общество по итогам 2009 года имело в штате 95 сотрудников в связи с чем 23.12.2009 было зарегистрировано новое общество, также находящееся на специальном налоговом режиме.

Кроме того, налоговым органом в материалы дела представлены доказательства того, что управление группой компаний осуществляется центральным офисом, учредителем всех организаций является одно лицо. Расчетные счета организаций группы компаний открыты в одних и тех же банках, все организации, входящие в группу компаний, осуществляют доступ к операционной системе «Банк-клиент» с одного статического IP-адреса, право подписи в банковских документах одной организации группы компаний может предоставляться работникам, оформленным в других организациях группы компаний. Согласно материалам дела внутри группы компаний свободно перемещаются мебель, кухонное торговое оборудование (основные средства) и продукция без оформления сделок купли-продажи, аренды и т.п., при этом расходы по приобретению и страхованию основных средств несут одни организации группы компаний, а доходы от эксплуатации основных средств получают другие участники группы, учет входящей корреспонденции, адресованной организациям группы компаний ведется в едином журнале с единой сквозной регистрацией входящих номеров.

На основании таких доказательств суд апелляционной инстанции пришел к выводу о том, что фактически имеет место осуществление финансово-хозяйственной деятельности одной организацией, формально разделенной на отдельные подразделения, зарегистрированные в качестве самостоятельных юридических лиц. При этом имеет место формальное дробление численности наемных работников, осуществляющих деятельность в сфере общественного питания, и учреждение группы взаимозависимых юридических лиц, применяющих специальные налоговые режимы в виде упрощенной системы налогообложения и системы налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности.

Общество не подтвердило того, что регистрация самостоятельных юридических лиц связана исключительно с внутренними хозяйственными целями и не имелось намерения сохранить специальные налоговые режимы.

В связи с непредставлением обществом по требованию инспекции соответствующих первичных документов, налоговый орган, руководствуясь подпунктом 7 пункта статьи 31 Налогового кодекса Российской Федерации, применил расчетный метод, правильность расчетов при котором налогоплательщик не опроверг. Суммы налогов, подлежащие уплате в бюджет, исчислены налоговым органом на основании данных, имеющихся в первичных документах, изъятых правоохранительными органами, а также полученных от общества, его контрагентов, данных бухгалтерского учета общества, данных о движении денежных средств в банках.

*Данные выводы содержатся в судебных актах, поддержанных Определением Верховного Суда Российской Федерации от 05.09.2018 № 308‑КГ18-12753 по делу № А32-44581/2017 (ООО «Гурман А» против Межрайонной ИФНС России № 13 по Краснодарскому краю).*

**9. Налогоплательщиком получена необоснованная налоговая выгода в результате занижения налога на прибыль путем манипулирования ценами по сделкам с взаимозависимым лицом, что свидетельствует об обоснованности проведенной налоговым органом проверки.**

В ходе проверки инспекцией установлено, что общество по сделкам с взаимозависимым предпринимателем занизило налогооблагаемую базу по налогу на прибыль путем увеличения затрат по приобретению товара.

Между обществом (покупатель) и предпринимателем был заключен договор поставки стали рулонной и тонколистового окрашенного проката.

Предприниматель указанные товары закупал на металлургических предприятиях, которые фактически поставляли его обществу.

Основными покупателями металлочерепицы и металлопроката являлись аффилированные с предпринимателем организации.

Суды признали обоснованным довод налогового органа о согласованности действий общества и предпринимателя, которые направлены на создание дополнительного звена в цепочке приобретения материала и реализации товаров с целью снижения налоговых обязательств.

Суды отметили, что необоснованное завышение цены товара оказало влияние на налоговые обязательства сторон сделки, и именно общество получило налоговый эффект, выразившийся в экономии исчисленных по сделке налогов в размере разницы по ставкам между налогом на прибыль организаций (20 процентов) и налогом на доходы физических лиц (13 процентов), то есть в размере 7 процентов.

Таким образом, в указанной ситуации общество является фактическим получателем необоснованной налоговой выгоды, выражающейся в занижении суммы уплаченного налога на прибыль организаций по сделкам по приобретению у предпринимателя товара в сумме 7 процентов от величины наценки.

При этом судами отмечено, что в данном случае налоговым органом не осуществлялся контроль соответствия цен, примененных в контролируемых сделках, рыночным ценам, что прямо запрещено абзацем 3 пункта 1 статьи 105.17 Налогового кодекса Российской Федерации, а устанавливалась совокупность обстоятельств, свидетельствующих о согласованных действиях взаимозависимых лиц в целях получения необоснованной налоговой выгоды.

Суды также указали, что обществом не приведено каких-либо убедительных объяснений о наличии деловой цели в осуществлении закупок материалов для производства непосредственно у предпринимателя, а не напрямую у заводов-изготовителей.

Судами отвергнут довод общества о невозможности приобретения товара напрямую у заводов-изготовителей в силу непредоставления отсрочки уплаты товаров заводами, так как оплата покупателями продукции, произведенной заявителем происходила до момента его отгрузки, поступившие денежные средства сразу направлялись на оплату предпринимателю за поставленный металлопрокат, следовательно, 100-процентная оплата за партию товара, которая будет изготовлена обществом, позволяла налогоплательщику оплачивать металлопрокат, поставленный заводом-изготовителем, минуя предпринимателя.

В силу таких обстоятельств суды пришли к выводу, что у общества отсутствовала потребность в осуществлении закупок материалов через предпринимателя, а не напрямую у завода-изготовителя по более низким ценам.

При этом, в качестве рыночных цен для расчета реальных налоговых обязательств инспекцией принят уровень цен по сделкам, заключенным между предпринимателем и заводом-изготовителем.

На основании данных обстоятельств суды согласились с тем, что при доначислении налога на прибыль обществу по ставке 20 процентов, налоговым органом учтено, что совместная хозяйственная деятельность взаимозависимых лиц представляет собой единый производственный процесс. В целях исключения двойного налогообложения, с рассчитанных сумм отклонений от рыночных цен, применяемых в сделках между обществом и предпринимателем, налоговым органом исчислен налог, подлежащий к уплате в бюджет, по ставке 7 процентов (20 процентов - 13 процентов).

Суды также отметили, что в случаях установления фактов уклонения от налогообложения в результате манипулирования налогоплательщиком ценами в сделках необходимо доказывание получения налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды в рамках выездных и камеральных проверок, что имело место в данном случае.

При таких обстоятельствах налоговый орган придя к выводу о получении обществом необоснованной налоговой выгоды обоснованно определил данную выгоду расчетным методом фактически убрав наценку предпринимателя.

*Данные выводы содержатся в судебных актах по делу № А72-1056/2017, поддержанных Определением Верховного Суда Российской Федерации от 09.07.2018 № 306-КГ18-4329 (ООО «Завод кровельных и стеновых профилей» против Инспекции Федеральной налоговой службы по Железнодорожному району г. Ульяновска).*

**10. Исходя из пункта 1 статьи 54 Налогового кодекса** **Российской Федерации, финансово-хозяйственные операции учитываются в целях налогообложения при условии их документального подтверждения, то есть при отсутствии неопределенности в том, имеются ли в действительности соответствующие факты хозяйственной деятельности налогоплательщика.**

Налоговым органом проведена камеральная налоговая проверка уточненной налоговой декларации общества по налогу на добавленную стоимость за 4 квартал 2015 года, представленной обществом 19.02.2016. По результатам проверки обществу было отказано в возмещении частично суммы налога на добавленную стоимость, заявленной к возмещению.

Основанием для отказа в возмещении налога на добавленную стоимость послужил вывод налогового органа о нарушении налогоплательщиком годичного срока на заявление вычета по данному налогу, установленного пунктом 4 статьи 172 Налогового кодекса Российской Федерации, который, с точки зрения инспекции, подлежит исчислению с момента получения налогоплательщиком уведомлений о зачете соответствующих сумм авансовых платежей в 2014 году.

Налоговый орган руководствовался тем, что контрагент общества в соответствии с условиями заключенных договоров подряда произвел в одностороннем порядке возврат аванса, ранее перечисленного обществу в связи с нарушением им сроков начала выполнения работ, путем зачета встречных денежных требований еще в 3 и 4 кварталах 2014 года, направив обществу соответствующие уведомления о зачете.

Учитывая, что зачет встречных обязательств фактически является возвратом перечисленного обществу аванса, а договор в дальнейшем не подлежал исполнению, налоговый орган исчислял срок для заявления к возмещению налога на добавленную стоимость, уплаченного с полученного аванса, с 2014 года.

Суды трех инстанций с позицией инспекции согласились исходя из того, что пункт 4 статьи 172 Налогового кодекса Российской Федерации связывает начало исчисления срока вычета налога с моментом прекращения обязательства по возврату неотработанных авансовых платежей. Суды, руководствуясь статьями 407, 410 Гражданского кодекса Российской Федерации и разъяснениями, содержащимися в Обзоре практики разрешения споров, связанных с прекращением обязательств зачетом встречных однородных требований (информационное письмо Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 29.12.2001 № 65), указали, что в настоящем случае обязательства по возврату авансовых платежей прекратились с момента получения уведомлений контрагента общества.

Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации подтвердила выводы о том, что если авансовые платежи возвращены налогоплательщиком без выполнения соответствующего объема работ (неотработанный аванс), в целях приведения налоговой обязанности к действительному размеру ранее исчисленный к уплате в бюджет налог на добавленную стоимость подлежит корректировке посредством заявления сумм налога к вычету в течение одного года после отражения в учете соответствующих операций.

Вместе с тем Судебная коллегия отметила, что согласно материалам дела налогоплательщик не был согласен с направленными ему в одностороннем порядке уведомлениями контрагента о зачете авансовых платежей, им оспаривалось наличие оснований для таких действий заказчика в рамках арбитражных дел.

При таких обстоятельствах исчисление срока на принятие к вычету сумм налога, ранее исчисленных при поступлении авансовых платежей, с момента получения вышеназванных уведомлений в такой ситуации не соответствовало бы действительной позиции общества как участника гражданского оборота, не признававшего возврат авансовых платежей в качестве факта своей хозяйственной деятельности в виду наличия неурегулированных разногласий с контрагентом.

Определенность в отношениях между сторонами относительно факта возврата (зачета) авансовых платежей наступила с принятием судебных актов об отказе в удовлетворении исковых требований общества к контрагенту о взыскании задолженности по договорам подряда.

Принимая во внимание данные обстоятельства Судебная коллегия указала, что в силу пункта 1 статьи 54 Налогового кодекса Российской Федерации налогоплательщик был вправе исходить из возникновения у него оснований для принятия к вычету налога на добавленную стоимость в 4 квартале 2015 года. Уточненная налоговая декларация за этот налоговый период представлена 19.02.2016, то есть в пределах одного года с момента возникновения права на вычет, поэтому у инспекции отсутствовали законные основания для отказа в возмещении налога.

*Данные выводы содержатся в Определении Верховного Суда Российской Федерации от 25.07.2018 № 308-КГ18-2949 по делу № А32-1748/2017 (ОАО «НПО «Промавтоматика» против Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы Российской Федерации по крупнейшим налогоплательщикам по Краснодарскому краю).*

**11. Пункт 6 статьи 346.25 Налогового кодекса** **Российской Федерации предусматривает возможность для лиц, применявших упрощенную систему налогообложения, при переходе на общий режим налогообложения принять к вычету суммы налога на добавленную стоимость, предъявленные им контрагентами, в случае если эти суммы в соответствии с Налоговым кодексом Российской Федерации не были отнесены к расходам, вычитаемым из налоговой базы при применении упрощенной системы налогообложения.**

После окончания строительства и ввода объекта капитального строительства в эксплуатацию в 3 квартале 2016 года, в связи с увеличением остаточной стоимости основных средств общество утратило право на применение упрощенной системы налогообложения и с 3 квартала 2016 года перешло на общую систему налогообложения, одновременно предъявив к вычету суммы налога на добавленную стоимость по товарам, работам, услугам, приобретенным для реконструкции данного основного средства, на основании пункта 6 статьи 346.25 Налогового кодекса Российской Федерации.

По результатам камеральной налоговой проверки представленной обществом налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость за 3 квартал 2016 года, в которой к возмещению заявлены предъявленные ему подрядчиками и поставщиками суммы указанного налога в период применения обществом специального налогового режима, налоговый орган пришел к выводу об отсутствии у налогоплательщика права на применение налоговых вычетов в рассматриваемой ситуации.

Отказывая в удовлетворении требований, суды трех инстанций исходили из того, что налогоплательщик, перешедший на общий режим налогообложения лишь в 3 квартале 2016 года, не имел правовых оснований для учета в составе вычетов сумм налога на добавленную стоимость, уплаченных в стоимости товаров, работ и услуг, использованных при реконструкции спорного объекта. Данная сумма налога на добавленную стоимость должна быть включена в первоначальную стоимость основного средства в порядке статьи 346.16 Налогового кодекса Российской Федерации и в дальнейшем погашаться путем амортизации.

Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации с такими выводами судов не согласилась указав, что по общему правилу налогоплательщику, использующему приобретенные товары, работы и услуги для ведения своей экономической деятельности, в рамках которой предполагается совершение облагаемых налогом на добавленную стоимость операций, гарантируется право вычета «входящего» налога, предъявленного контрагентами.

Для случаев перехода налогоплательщика на общую систему налогообложения с упрощенной системы налогообложения пунктом 6 статьи 346.25 Налогового кодекса Российской Федерации установлено правило, согласно которому суммы налога на добавленную стоимость, предъявленные налогоплательщику, применяющему упрощенную систему налогообложения, при приобретении им товаров (работ, услуг, имущественных прав), которые не были отнесены к расходам, вычитаемым из налоговой базы при применении данного специального налогового режима, принимаются к вычету при переходе на общий режим налогообложения в порядке, предусмотренном главой 21 Налогового кодекса Российской Федерации.

В силу подпункта 1 пункта 3 статьи 346.16 Налогового кодекса Российской Федерации расходы на сооружение основных средств в период применения упрощенной системы налогообложения принимаются с момента ввода этих основных средств в эксплуатацию.

Из названных положений вытекает, что налогоплательщик не вправе принимать к вычету налог на добавленную стоимость, если оконченный строительством объект основных средств введен в эксплуатацию в период применения упрощенной системы налогообложения. В ином случае суммы «входящего» налога принимаются к вычету на общих условиях, установленных статьями 171 - 172 Налогового кодекса Российской Федерации.

Изложенное соответствует позиции, выраженной в пункте 16 Обзора практики рассмотрения судами дел, связанных с применением глав 26.2 и 26.5 Налогового кодекса Российской Федерации в отношении субъектов малого и среднего предпринимательства, утвержденного Президиумом Верховного Суда Российской Федерации 04.07.2018.

При этом Судебная коллегия отправила дело на новое рассмотрение отметив, что судам следует проверить доводы сторон об относимости спорных налоговых вычетов к реконструированному зданию, а также о предназначении здания для ведения деятельности, в рамках которой совершаются облагаемые налогом на добавленную стоимость операции, и о документальном подтверждении вычетов.

*Данные выводы содержатся в Определении Верховного Суда Российской Федерации от 13.09.2018 № 309-КГ18-7790 по делу № А71-8418/2017 (ООО «Инвестиции» против Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 9 по Удмуртской Республике).*

**12. Налоговое администрирование предполагает учет законных интересов плательщиков налогов и недопустимость создания формальных условий для взимания налогов сверх того, что требуется по закону.**

В ходе выездной налоговой проверки инспекцией было установлено, что налогоплательщику со стороны контрагента оказывались услуги по организации выпуска, размещения и публичного обращения облигаций.

После подписания акта об оказании услуг контрагент выставил счет-фактуру с выделенной суммой налога на добавленную стоимость, указанная сумма налога принята налогоплательщиком к вычету при исчислении налога за 2 квартал 2013 года.

В связи с тем, что в силу подпункта 12.2 пункта 2 статьи 149 Налогового кодекса Российской Федерации после 01.01.2013 реализация оказанных обществу услуг не подлежит налогообложению (освобождается от налогообложения), 31.03.2014 контрагент внес исправления в ранее выставленный счет-фактуру, исключив выделенную в нем сумму налога на добавленную стоимость.

Между налогоплательщиком и контрагентом также заключено дополнительное соглашение от 18.08.2015 в соответствии с которым в отношении услуг, оказанных позднее 01.01.2013, вознаграждение организатора не облагается налогом на добавленную стоимость, и действие дополнительного соглашения распространено на правоотношения, возникшие с 01.01.2013.

Налогоплательщиком 09.10.2015 в инспекцию представлена уточненная налоговая декларация по налогу на добавленную стоимость за 1 квартал 2014 года с уменьшением налоговых вычетов на соответствующую сумму.

Основанием доначисления налога на добавленную стоимость послужил вывод инспекции о неправомерном применении обществом налогового вычета во 2 квартале 2013 года, мотивированный тем, что налог изначально предъявлен к вычету в нарушение подпункта 12.2 пункта 2 статьи 149 Налогового кодекса Российской Федерации.

Суды трех инстанций, отказывая в удовлетворении требований общества, признали правильной позицию налогового органа и отклонили доводы налогоплательщика о фактическом отсутствии недоимки в связи с уплатой спорной суммы налога в бюджет в 2015 году при корректировке налога за 1 квартал 2014 года. Суды исходили из положений статьи 89 Налогового кодекса Российской Федерации и указали на отсутствие у инспекции при проведении проверки за 2012 - 2013 годы правовых оснований для выхода за пределы проверяемых налоговых периодов и необходимости учитывать платежи, произведенные за последующие налоговые периоды.

Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации с такими выводами судов не согласилась отметив, что по общему правилу указание в решении налогового органа на предложение налогоплательщику уплатить недоимку по налогу без учета имеющейся на момент вынесения этого решения по лицевому счету налогоплательщика переплаты по этому или иным налогам не является нарушением прав налогоплательщика и не может служить основанием для признания решения налогового органа недействительным, поскольку названные переплаты подлежат учету налоговым органом на момент принудительного исполнения решения о привлечении (об отказе в привлечении) к налоговой ответственности путем вынесения решения о зачете имеющейся переплаты в счет исполнения обязанности по уплате недоимки (постановления Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 25.09.2012 № 4050/12 и от 16.04.2013 № 15638/12).

Однако в рассматриваемом случае на момент окончания выездной налоговой проверки инспекции было достоверно известно, что произведенная обществом уплата налога в 2015 году связана с исключением ранее принятого налогового вычета по счету-фактуре от 12.04.2013, то есть выявленное в ходе налоговой проверки нарушение самостоятельно исправлено налогоплательщиком.

Таким образом, делая вывод о необоснованном заявлении к вычету налога на добавленную стоимость за 2 квартал 2013 года и будучи последовательным в формулировании выводов по результатам выездной налоговой проверки, инспекция должна была признать, что недоимка за названный период на момент вынесения решения по итогам налоговой проверки у общества в действительности отсутствует.

Кроме того, Судебная коллегия отметила, что делая вывод о возникновении у общества недоимки по налогу на добавленную стоимость за 2 квартал 2013 года, инспекция и суды не приняли во внимание, что сам по себе факт ошибочного предъявления данного налога при совершении операций, освобожденных от налогообложения, не влечет наступления для налогоплательщика - покупателя (заказчика) такого последствия, как отказ в вычете предъявленного налога, поскольку пунктом 5 статьи 173 Налогового кодекса Российской Федерации определены иные последствия действий продавца (исполнителя).

На основании подпункта 2 пункта 5 статьи 173 Налогового кодекса Российской Федерации, с учетом правовой позиции Конституционного Суда Российской Федерации, выраженной в постановлении от 03.06.2014 № 17-П, налогоплательщик, выставивший покупателю счет-фактуру с выделением суммы налога при реализации товаров (работ, услуг), операции по реализации которых не подлежат налогообложению, обязан уплатить соответствующую сумму налога на добавленную стоимость в бюджет и в связи с этим считается вступившим в правоотношения по уплате данного налога. В таком случае обязанность продавца уплатить налог на добавленную стоимость в бюджет и право покупателя применить налоговый вычет связаны с одним и тем же юридическим фактом - выставлением счета-фактуры: право покупателя на такой вычет ставится в зависимость от предъявления ему продавцом сумм налога на добавленную стоимость посредством счета-фактуры (пункт 1 статьи 169 Налогового кодекса Российской Федерации), а обязанность продавца перечислить сумму этого налога в бюджет обусловлена выставлением им счета-фактуры с выделением в нем соответствующей суммы отдельной строкой.

Это означает, что до внесения исправлений в ошибочно выставленный счет-фактуру, в силу положений подпункта 2 пункта 5 статьи 173 Налогового кодекса Российской Федерации налог должен быть исчислен продавцом в общеустановленном для облагаемых операций порядке и уплачен в бюджет, а покупатель - сохраняет право на вычет предъявленного ему налога.

*Данные выводы содержатся в Определении Верховного Суда Российской Федерации от 03.08.2018 № 305-КГ18-4557 по делу № А40-93786/2017 (ООО «ВЭБ-Лизинг» против Межрегиональной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам № 9).*

**13. Пропуск срока подачи первичной декларации и последующие действия по представлению дополнительных документов не могут быть признаны основаниями для лишения соответствующей налоговой льготы.**

Общество, осуществляющее медицинскую деятельность, с 2014 года применяло налоговую ставку 0 процентов на основании статьи 284.1 Налогового кодекса Российской Федерации, в связи с чем им была представлена первичная налоговая декларация по налогу на прибыль организаций за 2015 год, в которой налогоплательщик заявил о применении налоговой ставки 0 процентов. При этом декларация была представлена с нарушением установленного Налоговым кодексом Российской Федерации срока.

Далее общество представило в налоговый орган документы и сведения, установленные пунктом 6 статьи 284.1 Налогового кодекса Российской Федерации, для подтверждения права на применение налоговой ставки 0 процентов.

До окончания камеральной налоговой проверки первичной налоговой декларации общество, пользуясь правом, установленным статьей 81 Налогового кодекса Российской Федерации, представило в инспекцию уточненную налоговую декларацию по налогу на прибыль организаций за 2015 год, в которой также заявило о применении налоговой ставки 0 процентов, но уменьшило налоговую базу по указанному налогу.

По результатам проверки уточненной налоговой декларации налоговым органом вынесено решение о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения, которым обществу предложено уплатить недоимку по налогу на прибыль организаций, начислены соответствующие суммы пени и штрафы.

Посчитав, что решение инспекции не соответствует закону общество обратилось с заявлением в арбитражный суд.

Суды, отказывая в удовлетворении заявленных требований, указали на то, что общество не представило в налоговый орган в установленный законом срок (до 28.03.2016) соответствующие документы и сведения, которые необходимы для подтверждения ставки 0 процентов. Первичная налоговая декларация по налогу на прибыль организаций за 2015 год была представлена налогоплательщиком в инспекцию с нарушением установленного срока, в связи с чем, общество было обоснованно привлечено к ответственности за непредставление в установленный законодательством срок налоговой декларации в налоговый орган по месту учета, а дальнейшие действия общества, направленные на представление иных документов, не имеют значения в связи с пропуском указанного выше срока подачи первичной декларации.

Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации с такими выводами судов не согласилась указав, что по общему правилу о реализации своего права на использование налоговой льготы налогоплательщик заявляет в налоговой декларации (пункт 1 статьи 80 Налогового кодекса Российской Федерации), представление которой выступает основанием для осуществления налоговым органом мероприятий налогового контроля в форме камеральной налоговой проверки (пункт 1 статьи 88 Налогового кодекса Российской Федерации).

Исходя из пункта 1 статьи 81 Налогового кодекса Российской Федерации и разъяснений, данных в пункте 5 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», право на налоговую льготу также может быть заявлено в уточненной налоговой декларации и подтверждено по результатам ее проверки.

Следовательно, сам по себе пропуск срока подачи первичной декларации и сведений о выполнении условий для применения налоговой ставки 0 процентов не является основанием для лишения налоговой льготы, которая применялась налогоплательщиком в течение истекшего налогового периода.

Судебная коллегия также отметила, что в пункте 6 статьи 284.1 Налогового кодекса Российской Федерации, на который сослались инспекция и суды, констатируется наличие обязанности по уплате налога в том случае, когда необходимые сведения к установленному сроку не были представлены налогоплательщиком, но не установлен запрет на использование налоговой ставки 0 процентов, если допущенное нарушение сводится только к несоблюдению срока представления сведений (документов), и указанное нарушение устранено на момент проведения налоговой проверки, рассмотрения ее материалов.

При ином подходе обязанность по исчислению и уплате налога с применением налоговой ставки 20 процентов приобретает характер штрафной санкции (меры ответственности) за нарушение срока представления сведений, которая возлагается на налогоплательщика, чье соответствие условиям применения налоговой ставки 0 процентов, указанным в пункте 3 статьи 284.1 Налогового кодекса Российской Федерации, не опровергается по результатам налоговой проверки, и использовавшего льготу фактически при исчислении налога за истекший период. Однако меры налоговой ответственности должны быть прямо предусмотрены главами 16 и 18 Налогового кодекса Российской Федерации, что следует из пункта 1 статьи 107 и пункта 1 статьи 108 Налогового кодекса Российской Федерации, а их применение – отвечать требованиям соразмерности и справедливости.

*Данные выводы содержатся в Определении Верховного Суда Российской Федерации от 18.09.2018 № 304-КГ18-5513 по делу № А81-813/2017 (ООО «Медицинский центр «Сибирское здоровье» против Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 5 по Ямало-Ненецкому автономному округу).*

**14. Если амортизируемое имущество, которое получено унитарным предприятием в оперативное управление или хозяйственное ведение, было приобретено (создано) за счет средств целевого бюджетного финансирования, то амортизация по такому имуществу не начисляется.**

Налоговый орган в ходе выездной налоговой проверки установил, что в 2010 - 2014 годах на основании приказов государственного казенного учреждения в хозяйственное ведение предприятия переданы транспортные средства, приобретенные за счет средств областного бюджета. Раздельный учет по основным средствам, приобретенным за счет средств целевого бюджетного финансирования, и за счет иных источников приобретения предприятие не вело.

На основании данных обстоятельств налоговый орган пришел к выводу об ошибочном включении предприятием в состав расходов по налогу на прибыль организаций амортизационных отчислений по имуществу, полученному им в хозяйственное ведение.

Суды поддержали налоговый орган указав, что если амортизируемое имущество, которое получено унитарным предприятием в оперативное управление или хозяйственное ведение, было создано за счет средств целевого бюджетного финансирования, то амортизация по такому имуществу не начисляется в силу подпункта 3 пункта 2 статьи 256 Налогового кодекса Российской Федерации.

Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации данные выводы поддержала отметив, что на основании абзаца второго пункта 1 статьи 256 Налогового кодекса Российской Федерации амортизация начисляется унитарным предприятием не во всех случаях, а в ситуации, когда амортизируемое имущество, полученное в оперативное управление или хозяйственное ведение, ранее находилось у другого унитарного предприятия и было им создано в рамках осуществления коммерческой деятельности, то есть вне связи с использованием бюджетного целевого финансирования.

Кроме того, суды трех инстанций со ссылкой на пункт 75 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» отказали налогоплательщику в удовлетворении заявленных требований, поскольку им обжаловалось не решение инспекции, а решение вышестоящего налогового органа, которое, по мнению инспекции, не может являться самостоятельным предметом оспаривания в суде.

В данной части Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации с выводами судов не согласилась указав, что решение вышестоящего налогового органа, принятое в порядке статьи 140 Налогового кодекса Российской Федерации по жалобе предприятия, неразрывно связано с решением инспекции о привлечении налогоплательщика к ответственности за совершение налогового правонарушения. Оба названных решения приняты в рамках одного производства по делу о нарушении законодательства о налогах и сборах, возбужденного по результатам налоговой проверки.

Исходя из основания заявленного требования, именно с результатами налоговой проверки выразило несогласие предприятие, в связи с чем к участию в деле в качестве заинтересованных лиц привлечены как инспекция, так и вышестоящий налоговый орган. Посредством предъявления требования об оспаривании решения управления предприятие одновременно поставило и вопрос о законности решения инспекции. Принимая во внимание, что названные действия предприятия не привели к изменению территориальной подсудности дела, в целях обеспечения права на судебную защиту настоящий спор должен быть разрешен по существу.

*Данные выводы содержатся в Определении Верховного Суда Российской Федерации от 17.07.2018 № 307-КГ18-1836 по делу № А56-7181/2017 (Ленинградское областное государственное предприятие «Кингисеппское дорожное ремонтно-строительное управление» против Управления Федеральной налоговой службы по Ленинградской области).*

**15. Действующим законодательством Российской Федерации не установлены правила определения классов энергетической эффективности нежилых зданий, что препятствует применению льготы по налогу на имущество организаций, предусмотренной пунктом 21 статьи 381 Налогового кодекса Российской Федерации.**

Налогоплательщик применил льготу по налогу на имущество организаций, предусмотренную пунктом 21 статьи 381 Налогового кодекса Российской Федерации в отношении принадлежащих ему трех объектов недвижимого имущества. В подтверждение льготы общество представило в ходе проверки энергетические паспорта на здание торгово-развлекательного центра «Глобус», на объект «Здание киноцентра - 2 очередь». Объекты введены в эксплуатацию 18.12.2013. Согласно энергетическим паспортам указанные объекты недвижимости имеют классы энергетической эффективности: В (высокий) и А (очень высокий).

В соответствии с указанной нормой освобождаются от налогообложения организации в отношении вновь вводимых объектов, имеющих высокую энергетическую эффективность, в соответствии с перечнем таких объектов, установленным Правительством Российской Федерации, или в отношении вновь вводимых объектов, имеющих высокий класс энергетической эффективности, если в отношении таких объектов в соответствии с законодательством Российской Федерации предусмотрено определение классов их энергетической эффективности.

Федеральным законом от 23.11.2009 № 261-ФЗ «Об энергосбережении и о повышении энергетической эффективности и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации» установлены объекты, в отношении которых определяются классы энергетической эффективности. Законом определение классов энергетической эффективности прямо предусмотрено для товаров, перечень видов которых устанавливается Правительством Российской Федерации (статья 10) и для многоквартирных домов, построенных, реконструированных или прошедших капитальный ремонт и вводимых в эксплуатацию, а также подлежащих государственному строительному надзору (статья 12).

Руководствуясь данными положениями налоговый орган пришел к выводу, что только жилые многоквартирные здания в соответствии с законодательством Российской Федерации могут иметь класс энергетической эффективности.

Учитывая, что в отношении льготируемого налогоплательщиком объекта законодательством не предусмотрено определение класса энергетической эффективности, он не подпадает под льготу, предусмотренную пунктом 21 статьи 381 Налогового кодекса Российской Федерации.

Суды трех инстанций позицию налогового органа не поддержали указав, что представленные обществом паспорта энергетической эффективности, подтверждающие соответствие зданий высокому и очень высокому классу энергетической эффективности, имелись и на дату принятия объектов к бухгалтерскому учету после реконструкции. Новые паспорта 2016 года лишь подтвердили присвоенные ранее классы энергетической эффективности.

Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации с такими выводами судов не согласилась указав, что применение энергетических паспортов в качестве доказательства соответствия условиям рассматриваемой льготы, в отсутствие критериев для определения классов энергетической эффективности нежилых зданий, строений сооружений, является неправомерным.

Энергетическая эффективность зданий, строений и сооружений определятся более широкой совокупностью показателей, отражающих удельные расходы энергетических ресурсов на отопление, освещение помещений, вентиляцию и охлаждение, включая кондиционирование нежели те, на основании которых устанавливается энергетическая эффективность жилых и общественных зданий.

С учетом изложенного, представленные налогоплательщиком паспорта энергоэффективности в отношении зданий торгового центра не давали оснований для использования налоговой льготы, предусмотренной пунктом 21 статьи 381 Налогового кодекса Российской Федерации.

Применение для целей налогообложения энергетических паспортов, составленных самим налогоплательщиком в ситуации, когда законодательством не установлены критерии для определения классов энергетической эффективности нежилых зданий, строений, сооружений свидетельствует о предоставлении индивидуальных налоговых льгот, что в соответствии с абзацем вторым пункта 1 статьи 56 Налогового кодекса Российской Федерации недопустимо.

Правительством Российской Федерации в Постановлении от 25.01.2011 № 18 определено, что Правила определения класса энергетической эффективности устанавливаются Министерством строительства и жилищно-коммунального хозяйства Российской Федерации, причем в отношении многоквартирных домов подлежат обязательному установлению.

При этом в отношении зданий, строений и сооружений, не являющихся многоквартирными домами правила определения класса энергетической эффективности до настоящего времени не установлены.

*Данные выводы содержатся в Определении Верховного Суда Российской Федерации от 03.08.2018 № 309-КГ18-5076 по делу № А60-7484/2017 (ООО «КИТ Екатеринбург» против Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 25 по Свердловской области).*

**16. По заявлениям о пересмотре кадастровой стоимости, рассмотренным комиссией или судом до 22.07.2014, положения статьи 24.20 Федерального закона «Об оценочной деятельности в Российской Федерации» (в редакции Федерального закона от 21.07.2014 № 225-ФЗ) не применяются. В таком случае земельный налог должен быть рассчитан исходя из установленной решением комиссии (суда) кадастровой стоимости земельного участка, с момента вынесения решения комиссией (вступления решения суда в законную силу).**

По результатам проведенной налоговым органом камеральной налоговой проверки представленной обществом уточненной налоговой декларации по земельному налогу за 2014 год, обществу доначислен земельный налог.

В ходе проверки налоговый орган пришел к выводу о том, что общество неверно исчислило налог по принадлежащему ему земельному участку. По мнению налогового органа, по всему периоду 2014 года подлежала применению кадастровая стоимость, установленная на основании Распоряжения Правительства Тюменской области от 30.11.2006 № 1281-рп «Об утверждении результатов государственной кадастровой оценки земель поселений Тюменской области» и утвержденного акта определения кадастровой стоимости от 19.04.2013.

Общество, учитывая тот факт, что кадастровая стоимость спорного земельного участка на основании решения комиссии по рассмотрению споров о результатах определения кадастровой стоимости от 01.07.2014 № 98 установила рыночную стоимость земельного участка, при расчете налога исходило из того, что именно эта стоимость должна учитываться в соответствующей части 2014 года.

Суды, отказывая в удовлетворении заявленных требований, пришли к выводу о законности доначислений. По мнению судов, налоговый орган при определении налоговой базы по земельному налогу за 2014 год обоснованно руководствовался примененной им кадастровой стоимостью спорного земельного участка.

Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации с выводами судов не согласилась, поддержав общество в том, что в соответствии с решением комиссии по рассмотрению споров о результатах определения кадастровой стоимости от 01.07.2014 № 98 кадастровая стоимость спорного земельного участка определена в размере его рыночной стоимости.

Судебная коллегия руководствовалась в своих выводах пунктом 8 статьи 3 Федерального закона от 21.07.2014 № 225-ФЗ «О внесении изменений в Федеральный закон «Об оценочной деятельности в Российской Федерации», согласно которому положения статьи 24.20 Федерального закона от 29.07.1998 № 135-ФЗ «Об оценочной деятельности в Российской Федерации» (в редакции Федерального закона от 21.07.2014 № 225-ФЗ), устанавливающие порядок применения сведений о кадастровой стоимости, определенной решением комиссии или суда, подлежат применению к сведениям о кадастровой стоимости, установленной в результате рассмотрения заявлений о пересмотре кадастровой стоимости, поданных после дня вступления в силу настоящего Федерального закона, а также заявлений о пересмотре кадастровой стоимости, поданных, но не рассмотренных комиссией или судом, арбитражным судом на день вступления в силу настоящего Федерального закона.

Учитывая такое правовое регулирование и обстоятельства конкретного дела Судебная коллегия пришла к выводу, что в данном случае земельный налог должен быть рассчитан исходя из установленной решением комиссии (суда) кадастровой стоимости земельного участка, с момента вынесения решения комиссией (вступления решения суда в законную силу).

Несмотря на то, что комиссией в решении сделана ссылка на Постановление Правительства Тюменской области от 02.12.2013 № 530-П, которое не подлежало применению для целей налогообложения в 2014 году в силу пункта 1 статьи 5 Налогового кодекса Российской Федерации, это, по мнению Судебной коллегии, не означает, что решением комиссии определена какая-либо иная кадастровая стоимость, а не рыночная.

При этом Судебная коллегия, направляя дело на новое рассмотрение, указала, что суду надлежит проверить правильность исчисления земельного налога обществом с учетом изложенной правовой позиции.

*Данные выводы содержатся в Определении Верховного Суда Российской Федерации от 18.07.2018 № 304-КГ18-1880 по делу №*А70-2161/2016 *(ООО «Фабрика «Новость» против Инспекции Федеральной налоговой службы по г. Тюмени № 3).*

**17. Если объекты недвижимости не предназначены для использования в личных, семейных или домашних нуждах и в результате деятельности физического лица по сдаче этих помещений в аренду происходит увеличение его экономической выгоды (прибыли) полученные доходы от сделок квалифицируются как прибыль от предпринимательской деятельности.**

Гражданин с 2003 года является собственником здания торгового павильона, которое изначально было построено как торговый павильон, а с 2005 года - собственником встроенного нежилого помещения, которое также изначально имело назначение - использование под торговый объект. Указанные объекты недвижимости сдавались им в аренду предприятию на основании договоров аренды под аптеки с установлением ежемесячной арендной платы.

По результатам выездной налоговой проверки налоговый орган учитывая, что указанные помещения изначально предназначались для использования как торговые, расположены на земельных участках, имеющих в том числе вид разрешенного использования - под торговую деятельность, пришел к выводу о том, что деятельность гражданина по передаче в аренду такой недвижимости являлась для него предпринимательской, в связи с чем доначислил ему налог на добавленную стоимость.

Не согласившись с такими выводами, гражданин обратился в суд с административным исковым заявлением о признании незаконным решения налогового органа.

Свои требования он обосновал тем, что, являясь собственником нежилых помещений, вправе сдавать их в аренду на основании гражданско-правовых сделок, что не относится к предпринимательской деятельности, а с полученных доходов им в полном объеме уплачен налог на доходы физических лиц.

Суд первой инстанции выводы административного истца поддержал.

Суд апелляционной инстанции решение суда первой инстанции отменил, признав обоснованными выводы налогового органа о том, что административный истец сдавал принадлежащие ему на праве собственности нежилые помещения, предназначенные для коммерческого использования, юридическому лицу для его коммерческой деятельности; целью сдачи помещений в аренду являлось систематическое получение прибыли, следовательно, административный истец должен был уплачивать налог на добавленную стоимость.

Судебная коллегия по административным делам Верховного Суда Российской Федерации согласилась с апелляционной инстанцией указав, что объективным критерием для квалификации деятельности административного истца по передаче имущественных прав на недвижимое имущество как предпринимательской является предполагаемое назначение нежилых помещений, а также вид разрешенного использования земельных участков, на которых расположены нежилые помещения.

При этом торговая деятельность, осуществляемая арендатором в этих помещениях, носит рисковый характер, соответственно, риск наступления неблагоприятных событий, в результате которых продолжение осуществления данной деятельности станет невозможным (предпринимательский риск), переносится на арендодателя в виде неполучения ожидаемых доходов. Кроме того, арендодатель как собственник недвижимого имущества несет риск случайной гибели или случайного повреждения имущества, а также риски в случае возможного изменения экономической ситуации.

Учитывая данные обстоятельства Судебная коллегия признала выводы налогового органа об осуществлении гражданином предпринимательской деятельности обоснованными.

При этом Судебная коллегия со ссылкой на правовую позицию, изложенную в Постановлении Конституционного Суда Российской Федерации от 27.12.2012 № 34-П указала, что, несмотря на то, что в силу статьи 23 Гражданского кодекса Российской Федерации при несоблюдении обязанности пройти государственную регистрацию в качестве индивидуального предпринимателя гражданин, осуществляющий предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, не вправе ссылаться на то, что он не является предпринимателем, отсутствие такой государственной регистрации само по себе не означает, что деятельность гражданина не может быть квалифицирована в качестве предпринимательской, если по своей сути она фактически является таковой.

*Данные выводы содержатся в Определении Верховного Суда Российской Федерации от 20.07.2018 по делу № 16-КГ18-17 (гражданин против Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы Российской Федерации № 10 по Волгоградской области).*

**18. По смыслу пункта 3 статьи 145 Налогового кодекса** **Российской Федерации налогоплательщик лишь информирует налоговый орган о своем намерении использовать право на освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика, связанных с исчислением и уплатой налога на добавленную стоимость. При этом последствия нарушения срока уведомления законом не определены.**

По результатам выездной налоговой проверки предпринимателя налоговым органом принято решение, в соответствии с которым предпринимателю доначислены налог на доходы физических лиц, налог на добавленную стоимость, соответствующие пени и штрафные санкции.

Основанием для доначисления налогов по общей системе налогообложения (налог на доходы физических лиц, налог на добавленную стоимость), послужил вывод налогового органа о том, что предоставляя в течение проверяемого периода в статусе физического лица в аренду принадлежащие на праве собственности нежилые помещения, гражданин фактически осуществлял предпринимательскую деятельность, полученные доходы от которой подлежат налогообложению в установленном законом порядке.

Не согласившись с решением налогового органа, гражданин обратился в суд с соответствующим требованием, в удовлетворении которого ему было отказано.

04.10.2016 гражданин представил в инспекцию уведомления об использовании права на освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика, связанных с исчислением и уплатой налога на добавленную стоимость за 2012 - 2014 годы с приложением документов, подтверждающих, что выручка от реализации товаров (работ, услуг) без учета налога не превышает в совокупности два миллиона рублей.

Учитывая, что гражданин был зарегистрирован в качестве индивидуального предпринимателя только 02.11.2016 инспекция отказала ему в предоставлении права на освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика, связанных с исчислением и уплатой налога на добавленную стоимость в соответствии со статьей 145 Налогового кодекса Российской Федерации. Поводом для отказа также послужило поступление уведомления об освобождении после окончания налоговой проверки, обжалования решения инспекции в вышестоящий налоговый орган и судебного разбирательства, а также представление неполного перечня подтверждающих документов в соответствии с пунктом 6 статьи 145 Налогового кодекса Российской Федерации.

Считая уведомления инспекции незаконными, предприниматель обратился в арбитражный суд.

Отказывая в удовлетворении заявленных требований, суды трех инстанций исходили из правомерности принятия инспекцией оспариваемых уведомлений, поскольку в процессе проведения выездной налоговой проверки, принятия решения по результатам проверки и рассмотрения апелляционной жалобы вышестоящим налоговым органом гражданин не обращался в налоговый орган с уведомлением в порядке статьи 145 Налогового кодекса Российской Федерации, в связи с чем у инспекции отсутствовали основания для предоставления заявителю освобождения от исполнения обязанности по уплате НДС.

При этом суды признали необоснованным отказ налогового органа в предоставлении рассматриваемого освобождения по причине отсутствия у гражданина на момент обращения статуса индивидуального предпринимателя, отметив, что при установленных обстоятельствах на заявителя распространяются не только соответствующие обязанности, но и права, предусмотренные Налоговым кодексом Российской Федерации, в том числе право на освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика, предусмотренное статьей 145 Налогового кодекса Российской Федерации.

Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации с выводом судов, послужившими основанием для отказа в удовлетворении требований не согласилась указав, что институт освобождения от исполнения обязанностей налогоплательщика направлен на снижение налогового бремени в отношении лиц, имеющих несущественные обороты по реализации товаров (работ, услуг), облагаемые налогом на добавленную стоимость. Условием для освобождения таких лиц от исполнения обязанностей, связанных с исчислением и уплатой налога, является соответствие размера выручки налогоплательщика предельному уровню, установленному законом.

При этом непредставление уведомления об использовании права на освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика, связанных с исчислением и уплатой налога на добавленную стоимость или нарушение срока его представления, не влечет за собой утрату права на освобождение, что являлось бы несоразмерным последствием с точки зрения цели установления данного института, указанной выше.

Судебная коллегия также отметила, что отказ в предоставлении права на освобождение от исполнения обязанностей, связанных с исчислением и уплатой налога на добавленную стоимость, по изложенным инспекцией основаниям может привести к взиманию налога в отсутствие экономического источника его уплаты, имея в виду фактическое применение налогоплательщиком освобождения (непредъявление суммы налога на добавленную стоимость к уплате в составе арендной платы), что не отвечает требованиям пунктов 1 и 5 статьи 145 Налогового кодекса Российской Федерации (Определение Верховного Суда Российской Федерации от 31.01.2018 № 306-КГ17-15420).

*Данные выводы содержатся в Определении Верховного Суда Российской Федерации от 03.07.2018 № 304-КГ18-2570 по делу № А70-907/2017 (индивидуальный предприниматель против Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 12 по Тюменской области).*

**19. Учитывая, что выплата нанятому по договору об оказании юридических услуг представителю стороны по арбитражному делу вознаграждения (дохода) невозможна без осуществления обязательных отчислений в бюджет, производимых нанимателем, как налоговым агентом, обязательные отчисления в бюджет являются частью стоимости услуг исполнителя.**

Общество обратилось в суд с заявлением о возмещении инспекцией судебных расходов, понесенных в связи с рассмотрением арбитражного дела по существу в судах первой, апелляционной и кассационной инстанций. При этом общество заявило к взысканию с инспекции общую сумма дохода, которая сложилась из перечисленного представителю вознаграждения, исчисленного налога на доходы физических лиц из суммы, подлежащего выплате дохода, удержанного и перечисленного обществом в бюджет в качестве налогового агента, а также из сумм, перечисленных во внебюджетные фонды в связи с выплатой дохода физическому лицу.

Удовлетворяя частично заявленное требование, Арбитражный суд Липецкой области, пришел к выводу об обоснованности судебных расходов в части перечисленной представителю выплаты.

В удовлетворении заявления общества в остальной части взыскания расходов суд отказал, полагая, что указанная сумма не относится к судебным издержкам.

Отменяя определение суда в части отказа во взыскании судебных расходов по уплате налога на доходы физических лиц и удовлетворяя заявленное требование в данной части, суд апелляционной инстанции пришел к выводу о том, что исполнение обществом публично-правовой обязанности по удержанию и перечислению в бюджет сумм налога на доходы физических лиц не изменяет характер, содержание и размер понесенных им судебных расходов.

Суд округа, отменяя постановление суда апелляционной инстанции в данной части, согласился с выводами суда первой инстанции, полагая, что перечисленная заявителем в бюджет сумма налога на доходы физических лиц не может быть расценена как понесенные в ходе рассмотрения спора судебные издержки, поскольку удержание и перечисление в бюджет данного налога свидетельствует об исполнении налоговым агентом своей обязанности, предусмотренной статьей 226 Налогового кодекса Российской Федерации.

Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации с такими выводами судов первой и кассационной инстанций не согласилась указав, что из положений статьи 226 Налогового кодекса Российской Федерации следует, что организация - заказчик по договору возмездного оказания услуг, заключенному с физическим лицом, являясь налоговым агентом, обязана исчислить, удержать и уплатить в бюджет сумму налога на доходы физических лиц в отношении вознаграждения (дохода), уплаченного привлеченному представителю по данному договору, следовательно, выплата представителю вознаграждения (дохода) невозможна без осуществления обязательных отчислений в бюджет.

При этом произведенные заявителем как налоговым агентом исполнителя обязательные отчисления в бюджет не изменяют правовую природу суммы налога на доходы физических лиц как части стоимости услуг исполнителя.

Судебная коллегия также отметила, что обоснованность отнесения спорной суммы к судебным издержкам также следует из условий договора об оказании юридических услуг, которым предусмотрено, что клиент (общество) выступает налоговым агентом по отношению к исполнителю и перечисляет сумму налога на доходы физических лиц в налоговый орган по месту регистрации последнего. Данное условие договора позволяет сделать вывод, что общество наряду с выплатой вознаграждения непосредственно исполнителю за оказанные им услуги обязалось удержать и перечислить за исполнителя в бюджет налог на доходы физических лиц с суммы вознаграждения. Учитывая, что факт исполнения обществом обязанности налогового агента установлен судами при рассмотрении спора и налоговым органом не оспаривается, затраты общества в сумме налога на доходы физических лиц, перечисленного в бюджет на основании платежного поручения, непосредственно связаны с рассмотрением спора в арбитражном суде и относятся к судебным издержкам, упомянутым в статье 106 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, в связи с чем подлежат возмещению в порядке статьи 110 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации.

*Данные выводы содержатся в Определении Верховного Суда Российской Федерации от 09.08.2018 № 310-КГ16-13086 по делу № А36-3766/2015 (ООО «РошенЦентр-Л» против Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 5 по Липецкой области).*

**20. Если суд не установит факты нарушения ответчиком прав истца, за защитой которых он обратился, либо оспаривания ответчиком защищаемых истцом прав, то в таких случаях понесенные истцом судебные издержки не подлежат возмещению за счет ответчика.**

Решением Арбитражного суда Московской области признаны незаконными действия налогового органа по внесению в ЕГРЮЛ записи о ликвидации организации и ликвидация общества; признана недействительной запись в ЕГРЮЛ о прекращении деятельности организации в связи с ее ликвидацией.

В рамках данного дела общество обратилось с заявлением о распределении расходов на оплату услуг представителя.

Отказывая во взыскании судебных издержек, суды исходили из того, что действия регистрирующего органа, признанные судом незаконными, не были направлены на нарушение прав заявителя и, соответственно, не подлежат квалификации как решение не в пользу инспекции, поскольку отсутствовала заинтересованность регистрирующего органа в исходе спора. Кроме того, у регистрирующего органа на момент рассмотрения названного заявления формально не имелось оснований для отказа в государственной регистрации оспоренной ликвидации юридического лица.

Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации отправляя дело на новое рассмотрение согласилась с нижестоящими судами в возможности применения по данному виду споров разъяснений, содержащихся в пункте 19 Постановления Пленума Верховного Суда Российской Федерации от 21.01.2016 № 1 «О некоторых вопросах применения законодательства о возмещении издержек, связанных с рассмотрением дела» из которого следует, что не подлежат распределению между лицами, участвующими в деле, издержки, понесенные в связи с рассмотрением требований, удовлетворение которых не обусловлено установлением фактов нарушения или оспаривания прав истца ответчиком, административным ответчиком, однако указала на необходимость в конкретном случае исследовать вопрос о том, чьими действиями, - регистрирующего органа или ликвидатора, - были нарушены права заявителя при регистрации ликвидации юридического лица, а также выяснить нарушены ли регистратором обязанности, установленные Федеральным законом от 08.08.2001 № 129-ФЗ «О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей».

При новом рассмотрении дела в части распределения судебных расходов определением Арбитражного суда Московской области, оставленным без изменения

вышестоящими судебными инстанциями в удовлетворении заявления отказано.

Арбитражные суды при новом рассмотрении дела, выполняя указания, содержащиеся в Определении Верховного Суда Российской Федерации от 11.07.2017 № 305-КГ15-20332, пришли к выводу о том, что обязанность по возмещению понесенных обществом расходов на оплату услуг представителя, в данном конкретном случае, на инспекцию возложена быть не может.

Судами установлено, что представление ликвидатором ликвидационного баланса, не отражающего его действительного имущественного положения и состояние расчетов с кредиторами общества, фактически означает непредставление в регистрирующий орган документа, содержащего необходимые и достоверные сведения, что является основанием для отказа в государственной ликвидации юридического лица.

При указанных обстоятельствах, при рассмотрении настоящего дела суды не установили нарушение прав заявителя именно регистрирующим органом. Сведения о ликвидации общества были внесены регистрирующим органом на основании представленных недостоверных сведений, в связи с чем суды пришли к выводу о том, что права заявителя были нарушены действиями именно ликвидатора.

Суды указали, что удовлетворение заявленных обществом требований к регистрирующему органу не было обусловлено установлением фактов нарушения или оспаривания прав общества к регистрирующим органом; на момент рассмотрения соответствующего заявления отсутствовали основания для отказа в государственной регистрации оспоренной ликвидации юридического лица.

При этом формальное указание заявителем регистрирующего органа в качестве ответчика обусловлено спецификой предмета заявленных требований, применительно к необходимости констатации недействительности соответствующей записи в ЕГРЮЛ, фактически требование к инспекции о признании недействительным решения о государственной регистрации внесения в ЕГРЮЛ сведений о прекращении деятельности юридического лица в связи с его ликвидацией, которое произведено инспекцией на основании заявления ликвидатора, по существу является производным, вытекающим из спора между участниками корпоративных правоотношений.

*Данные выводы содержатся в судебных актах по делу № А41-22257/2014, поддержанных Определением Верховного Суда Российской Федерации от 19.09.2018 № 305-КГ15-20332 (ЗАО «Дорстройсервис» против Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы России № 5 по Московской области).*

**21. Документально подтвержденный фактический снос (разрушение) здания свидетельствует о выбытии основного средства (имущества, признаваемого объектом налогообложения), и, следовательно, об отсутствии оснований для доначисления налога на имущество организаций.**

Наличие у общества зарегистрированного права собственности на объект недвижимого имущества, подтвержденное сведениями из Единого государственного реестра прав на недвижимость и сделок с ним, послужил основанием для доначисления обществу налога на имущество. При этом спорное здание было также включено в соответствии с постановлением Правительства Москвы от 28.11.2014 № 700-ПП в перечень объектов недвижимого имущества, в отношении которых налоговая база на 2015 год определяется как их кадастровая стоимость.

Обращаясь в суд, налогоплательщик ссылался на то обстоятельство, что указанное здание было снесено в отчетном периоде 2015 года, в подтверждение чего представил акт обследования от 15.04.2015.

При рассмотрении спора суды руководствовались статьями 374, 378.2, 382 Налогового кодекса Российской Федерации, статьями 131, 235 Гражданского кодекса Российской Федерации, Федеральным законом от 21.07.1997 № 122-ФЗ «О государственной регистрации прав на недвижимое имущество и сделок с ним», Федеральным законом от 13.07.2015 № 218-ФЗ «О государственной регистрации недвижимости» и исходили из того, что в отношении недвижимого имущества, указанного в пункте 1 статьи 378.2 Налогового кодекса Российской Федерации, допустимыми для исчисления налога на имущество организаций признаются только сведения, содержащиеся в Едином государственном реестре прав на недвижимость и сделок с ним.

Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации с такими выводами судов не согласилась указав, что законодательство о налогах и сборах связывает обязанность по исчислению и уплате налога на имущество организаций с наличием у налогоплательщика реально существующих объектов недвижимости, способных приносить экономические выгоды его владельцу и потому, признаваемых частью активов налогоплательщика объектами основных средств.

Право на вещь не может существовать в отсутствие самой вещи. На основании пункта 1 статьи 235 Гражданского кодекса Российской Федерации и с учетом разъяснений, данных в пункте 38 постановления Пленума Верховного Суда Российской Федерации от 23.06.2015 № 25 «О применении судами некоторых положений раздела I части первой Гражданского кодекса Российской Федерации», в случае сноса объекта недвижимости право собственности на него прекращается по факту уничтожения (утраты физических свойств) имущества.

Исходя из пункта 3 статьи 1 Федерального закона от 24.07.2007 № 221-ФЗ «О государственном кадастре недвижимости», действовавшего в спорном отчетном периоде, исключение из государственного кадастра сведений об учтенном объекте недвижимости лишь подтверждает факт прекращения существования объекта.

По настоящему делу в подтверждение отсутствия объекта налогообложения налогоплательщиком представлен акт от 15.04.2015, составленный кадастровым инженером и вошедший в пакет документов, на основании которых впоследствии сведения о здании были исключены из государственного реестра недвижимости. То обстоятельство, что по состоянию на 15.04.2015 спорное здание физически не существовало, налоговым органом не оспаривалось ни в ходе проведения налоговой проверки, ни в рамках судебного разбирательства. Достоверность составленного кадастровым инженером акта не опровергнута.

Учитывая данные обстоятельства Судебная коллегия заявленное обществом требование удовлетворила.

*Данные выводы содержатся в Определении Верховного Суда Российской Федерации от 20.09.2018 № 305-КГ18-9064 по делу № А40-154449/2017 (АО «ПРАЧЕЧНАЯ «ОЧАКОВО» против Инспекции Федеральной налоговой службы № 29 по г. Москве).*

**22.** **Налоговые органы, составляющие единую централизованную систему, не могут давать противоположных оценок одной и той же деятельности в итоговых решениях по материалам различных налоговых проверок.**

Налоговым органом в отношении общества была проведена выездная налоговая проверка, по результатам которой принято соответствующее решение, которым доначислены в том числе суммы налога на добавленную стоимость и налога на прибыль организаций по взаимоотношениям с проблемным контрагентом.

Основанием для доначисления спорных сумм, в частности, стал вывод налогового органа о получении обществом необоснованной налоговой выгоды при реализации товаров (химической продукции, используемой в том числе при производстве нефтепродуктов), путем организации формального документооборота с подконтрольной организацией (покупателем) должным образом не декларировавшей и не исполнявшей свои налоговые обязательства.

Отказывая в удовлетворении заявленного требования, суды руководствуясь положениями Налогового кодекса Российской Федерации, а также разъяснениями, данными в Постановлении Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды», пришли к выводу о том, что оспариваемое решение налогового органа является законным и обоснованным, поскольку документы на приобретение и реализацию товаров, составленные от вышеуказанной организации, не отражают реальную деятельность общества.

Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации, рассматривая спор в части взаимоотношений с проблемным контрагентом общества, через которого общество реализовывало товар, пришла к выводу, что ряд обстоятельств, имеющих существенное значение для вывода о том, что проблемный контрагент является лицом, подконтрольным именно обществу, не нашли отражения и оценки в судебных актах.

Также Судебная коллегия указала на необходимость исследования в рассматриваемом деле материалов проведенной выездной налоговой проверки в отношении реального покупателя товаров общества, так как материалы этой проверки могут содержать выводы о подконтрольности проблемного контрагента реальному покупателю товаров.

Указанные обстоятельства по мнению Судебной коллегии имеют существенное значение и подлежат проверке судами, поскольку налоговые органы, составляющие единую централизованную систему (статья 30 Налогового кодекса Российской Федерации, пункт 6 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»), не могут давать противоположных оценок одной и той же деятельности в итоговых решениях по материалам различных налоговых проверок.

*Данные выводы содержатся в Определении Верховного Суда Российской Федерации от 27.09.2018 № 305-КГ18-7133 по делу № А40-32793/2017 (ЗАО «НПФ Технохим» против Инспекции Федеральной налоговой службы № 27 по г. Москве).*

**23.** **Управление ФНС России по субъекту Российской Федерации в пределах предоставленных ему полномочий вправе делегировать территориальному налоговому органу полномочия по проведению контрольных мероприятий в части возложенных на инспекцию функций на всей территории субъекта Российской Федерации, в котором осуществляет свои полномочия указанное Управление ФНС России, и (или) на отдельной территории данного субъекта.**

В результате проведения контрольных мероприятий инспекцией был выявлен факт неприменения обществом контрольно-кассовой техники при осуществлении наличных денежных расчетов, в связи с чем постановлением инспекции общество привлечено к административной ответственности, предусмотренной частью 2 статьи 14.5 Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях с назначением наказания в виде административного штрафа.

Не согласившись с указанным постановлением инспекции, общество оспорило его в арбитражном суде.

Оценив представленные в материалы дела доказательства и признав доказанным выявленный инспекцией в результате проведения контрольных мероприятий факт неприменения обществом контрольно-кассовой техники при осуществлении наличных денежных расчетов, суд первой инстанции пришел к выводу о наличии в действиях общества состава административного правонарушения и признал правомерным оспариваемое постановление инспекции о привлечении общества к административной ответственности, отказав обществу в удовлетворении заявления. Нарушений порядка привлечения общества к административной ответственности суд первой инстанции не установил.

Суд апелляционной инстанции, ссылаясь на то, что вменяемое обществу правонарушение было совершено по адресу, на который не распространяются полномочия инспекции, а распространяются полномочия иного налогового органа пришел к выводу об отсутствии у инспекции в соответствии с частью 1 статьи 29.5 Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях полномочий на рассмотрение дела об административном правонарушении, а, соответственно, и на составление протокола об административном правонарушении в соответствии с частью 1 статьи 28.3 Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях.

На основании изложенного, суд апелляционной инстанции отменил решение суда первой инстанции и удовлетворил заявление общества, признав незаконным и отменив оспариваемое постановление инспекции.

Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации с такими выводами судов не согласилась указав, что реализуя предоставленные Управлениям ФНС России по субъектам Российской Федерации полномочия и действуя в пределах своих полномочий, УФНС России по г. Москве правомерно поручило инспекции осуществить в пределах ее компетенции проверку по соблюдению требований Федерального закона от 22.05.2003 № 54-ФЗ «О применении контрольно-кассовой техники при осуществлении наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием электронных средств платежа» всеми организациями, осуществляющими деятельность под одним брендом, к числу которых относится и общество.

*Данные выводы содержатся в Определении Верховного Суда Российской Федерации от 01.10.2018 № 305-АД18-9558 по делу № А40-192257/2017 (ООО «Максимум» против Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 49 по г. Москве).*