**ОБЗОР**

**правовых позиций, отраженных в судебных актах Конституционного Суда Российской Федерации и Верховного Суда Российской Федерации, принятых во третьем квартале 2020 года по вопросам налогообложения**

**1. При упущениях органов, уполномоченных действовать в интересах казны, включая пропуски сроков, ошибки в применении надлежащих, законом установленных процедур и форм налогового (фискального) принуждения, уголовного преследования, приказного или искового производства, выступающих причиной, которой обусловлено прекращение налогового обязательства, физическое лицо имеет законные основания ожидать, что причинение соответствующего вреда не будет ему вменено на основании гражданско-правовых законоположений.**

По результатам выездной налоговой проверки налоговый орган пришел к выводу, что гражданин, имевший статус индивидуального предпринимателя, без должной осмотрительности вступал в деловые отношения с контрагентами-организациями, у которых фактически не было поставщиков, являющихся реальными плательщиками налога на добавленную стоимость, и необоснованно заявил в дальнейшем налоговые вычеты по счетам-фактурам, выставленным этими контрагентами, что привело к занижению налога на добавленную стоимость, подлежащего уплате в бюджет.

Поскольку требование об уплате налога гражданин не исполнил, налоговый орган обратился к мировой судье с заявлением о выдаче судебного приказа, в чем ему было отказано определением с разъяснением того, что налоговый орган вправе обратиться за взысканием в суд в порядке искового производства. Исковое заявление налогового органа было оставлено без рассмотрения на том основании, что пункт 3 статьи 48 Налогового кодекса Российской Федерации допускает соответствующее взыскание в исковом производстве лишь в случае отмены судебного приказа, а не в случае отказа в его выдаче. При этом суд посчитал, что налоговый орган не был лишен возможности направить заявление о выдаче судебного приказа мировому судье после исправления недостатков, указанных в определении об отказе в выдаче судебного приказа.

Далее налоговый орган вновь обратился в суд с иском о взыскании с гражданина обязательных платежей и санкций, в чем ему было отказано ввиду истечения предусмотренного для обращения в суд шестимесячного срока, в виду чего налоговым органом принято решение о признании безнадежной к взысканию и списанию задолженности гражданина по налогам, пеням и штрафам.

После ряда вынесенных ранее и отмененных постановлений об отказе в возбуждении уголовного дела следственными органами в отношении гражданина возбуждено уголовное дело, которое было прекращено за истечением сроков давности уголовного преследования.

Вместе с тем в порядке, предусмотренном частью первой статьи 45 Гражданского процессуального кодекса Российской Федерации, прокурор обратился с иском о взыскании материального ущерба, причиненного бюджетной системе Российской Федерации преступлением.

Исковые требования прокурора о взыскании с гражданина материального ущерба удовлетворены в размере недоимки по налогу на добавленную стоимость.

По мнению гражданина, примененные в его деле положения не соответствуют Конституции Российской Федерации поскольку допускают взыскание с физического лица по иску прокурора денежных средств в счет возмещения вреда, причиненного публично-правовому образованию в виде недоимки по налогу, списанной в установленном законом порядке, в отсутствие уголовного преследования и действий физического лица, которые повлекли бы невозможность ее взыскания в предусмотренном налоговым законодательством порядке.

Конституционный Суд Российской Федерации пришел к выводу, что само по себе взыскание по искам прокуроров и налоговых органов о возмещении вреда, причиненного публично-правовым образованиям, денежных сумм, не поступивших в соответствующий бюджет от налоговых недоимок и пеней, не противоречит Конституции Российской Федерации.

Вместе с тем Конституционный Суд Российской Федерации отметил, что утрата возможности принудительно взыскать недоимку также может свидетельствовать о причинении публично-правовому образованию самостоятельного вреда, который состоит в прекращении налогового обязательства в связи с утратой права взыскать сумму налога вследствие списания безнадежной задолженности.

Вместе с тем наступление ущерба в виде утраты права на исполнение налогового обязательства при списании безнадежной налоговой задолженности может быть связано не только с противоправным, в частности преступным, поведением налогоплательщика, но и с поведением уполномоченных органов, в том числе процессуальным, и (или) со вступлением в силу судебных актов, наступлением (истечением) установленных законом пресекательных сроков и с иными обстоятельствами объективного характера, которые также могут быть обусловлены поведением властей, администрирующих взимание налогов. Причинение такого вреда нельзя вменить непосредственно налогоплательщику и в том случае, когда невозможность взыскания недоимки обусловлена сохраняющими свою силу решениями уполномоченных органов.

Принятие налоговым органом решения о признании недоимки и задолженности по пеням и штрафам безнадежными к взысканию и списание их в соответствии с правилами статьи 59 Налогового кодекса Российской Федерации и Порядком списания недоимки и задолженности по пеням, штрафам и процентам, признанных безнадежными к взысканию (утвержден приказом Федеральной налоговой службы от 02.04.2019 № ММВ-7-8/164@), представляет собой самостоятельное основание прекращения налогового обязательства.

Недоимка может быть признана безнадежной к взысканию в том числе и в случаях, когда законная возможность принудительного взыскания налоговых платежей была утрачена при обстоятельствах, когда сам налоговый орган пропустил срок на предъявление соответствующих требований, главным образом в силу упущений при оформлении процессуальных документов и при обращении в суд с иском к налогоплательщику с отступлениями от правил судопроизводства.

Следовательно, и причинение вреда, выраженного в исчерпании (утрате) бюджетом своих фискальных прав, поскольку и если это прямо связано с ненадлежащим исполнением соответствующими органами их обязанностей по взысканию недоимки, не должно быть вменено иным субъектам, включая налогоплательщиков, имея в виду прямую причину в наступлении такого вреда.

Таким образом, пункт 1 статьи 15 и статья 1064 Гражданского кодекса Российской Федерации не предполагают взыскания с физического лица денежных средств в размере недоимки по налогу по иску о возмещении вреда, причиненного публично-правовому образованию неуплатой налога, если эти недоимки в законном порядке признаны безнадежными к взысканию, что обусловлено поведением налоговых органов, притом что решение о списании таковых и невозможность их взыскания прямо не обусловлены противоправными действиями налогоплательщика.

*Данные выводы содержатся в Постановлении Конституционного Суда Российской Федерации от 02.07.2020 № 32-П (по жалобе гражданина на нарушение его конституционных прав пунктом 1 статьи 15 и статьей 1064 Гражданского кодекса Российской Федерации, подпунктом 14 пункта 1 статьи 31 Налогового кодекса Российской Федерации и частью первой статьи 45 Гражданского процессуального кодекса Российской Федерации).*

**2. Само по себе даже необоснованное обращение налогоплательщика в налоговый орган с целью реализации права на имущественный налоговый вычет в связи с приобретением жилого помещения не может считаться представляющим достаточную для криминализации общественную опасность, поскольку предоставление вычета должно быть в такой ситуации исключено действиями сотрудников налогового органа, которыми принимается решение - по результатам камеральной налоговой проверки - о действительном размере налоговой обязанности лица за конкретный налоговый период.**

Гражданин обвинялся в мошенничестве (хищении чужого имущества путем обмана в крупном размере), поскольку, приобретя квартиру за счет средств федерального бюджета, он представил в налоговую инспекцию три декларации по налогу на доходы физических лиц за 2011-2013 годы с заявлением о предоставлении имущественных налоговых вычетов, на получение которых он не имел права будучи участником накопительно-ипотечной системы жилищного обеспечения военнослужащих. По результатам рассмотрения дела гарнизонным военным судом заявитель признан виновным.

Гражданин обратился в Конституционный Суд Российской Федерации указывая, что часть 3 статьи 159 Уголовного кодекса Российской Федерации противоречит статьям 18 и 46 Конституции Российской Федерации, поскольку позволяет привлекать к уголовной ответственности без опровержения презумпции добросовестности его действий и без установления признаков совершения им обмана, возлагая на него уголовное наказание за ошибочные решения налоговых органов о предоставлении ему налогового вычета в ситуации, когда налоговым органом подтверждено, но в дальнейшем опровергнуто наличие у налогоплательщика права на такой вычет.

Конституционный Суд Российской Федерации пришел к выводу, что конституционные нормы (статья 33, часть 2 статьи 45) требуют, чтобы гражданин рассматривался не как объект государственной деятельности, а как равноправный субъект, могущий защищать свои права всеми не запрещенными законом способами и спорить с государством в лице любых его органов, предполагают не только право подать в государственный орган или должностному лицу заявление, ходатайство или жалобу, но и право получить на это обращение адекватный ответ. Следовательно, не противоречат Налоговому кодексу Российской Федерации и не могут рассматриваться в качестве правонарушения неоднократные обращения лица, построившего либо приобретшего жилое помещение и предполагающего наличие у него права на налоговый вычет, в налоговый орган по вопросу о таком праве.

Конституционный Суд Российской Федерации отметил, что письмом ФНС России от 22.08.2014 № АС-4-15/16675 управлениям ФНС России по субъектам Российской Федерации предписано провести дополнительный анализ материалов камеральных налоговых проверок деклараций по налогу на добавленную стоимость по предоставлению вычета участникам накопительно-ипотечной системы, поскольку вычет не может быть предоставлен если расходы на строительство или приобретение жилого помещения произведены за счет выплат из средств бюджетов бюджетной системы. Тем самым признано, что не только налогоплательщики, но и налоговые органы могут ошибочно оценить наличие у налогоплательщика права на соответствующий налоговый вычет. Такое ошибочное разрешение налоговым органом вопроса об этом праве, основанное в том числе на выборе одного из нескольких вариантов толкования норм налогового законодательства, само по себе не говорит об обмане должностных лиц налогового органа или злоупотреблении доверием при обращении к ним за разрешением данного вопроса, притом что налогоплательщик представил в налоговый орган документы, не содержащие признаков подделки или подлога, либо не совершил других намеренных действий, специально направленных на создание условий для принятия должностными лицами неверного решения.

Предусмотренное налоговым законодательством действие в виде обращения в налоговый орган налогоплательщика, представившего достоверные сведения в документах, на основе которых заполнена налоговая декларация, не может расцениваться в качестве элемента состава преступления (хищения), если не будет установлено, что при этом налогоплательщиком предприняты целенаправленные действия к тому, чтобы сформировать условия для принятия налоговым органом ошибочного решения (в частности, имел место сговор с сотрудником налогового органа в целях хищения), поскольку предоставление необоснованного налогового вычета должно быть в такой ситуации – согласно требованиям налогового законодательства и в силу наличия оснований ожидать надлежащего исполнения налоговым органом своих обязанностей – исключено действиями сотрудников этого органа, которыми по итогам камеральной налоговой проверки принимается решение о праве на налоговый вычет и его действительном размере. Тем более что Налоговый кодекс Российской Федерации предполагает возможность отмены или изменения решений нижестоящих налоговых органов в случае их несоответствия законодательству о налогах и сборах вышестоящим налоговым органом (пункт 3 статьи 31), что имеет целью восстановление в административном порядке законности, нарушенной неправомерным актом нижестоящего органа, по инициативе самого вышестоящего налогового органа, осуществляющего текущий контроль за деятельностью нижестоящих органов (Определение Конституционного Суда Российской Федерации от 22.04.2010 № 595-О-О); размер налоговых обязательств налогоплательщика также может быть пересмотрен в рамках выездной налоговой проверки с вынесением нового решения (статьи 89 и 101 Налогового кодекса Российской Федерации). Достаточны для минимизации потенциального вреда и правовые механизмы, закрепленные в налоговом и гражданском законодательстве, которым дана оценка в Постановлении Конституционного Суда Российской Федерации от 24.03.2017 № 9-П. Привлечение же лица к уголовной ответственности за невиновные (в уголовно-правовом смысле) действия нарушает принципы законности, вины и справедливости.

В противном случае оценка поведения налогоплательщика как запрещенного уголовным законом или, напротив, как разрешенного налоговым законодательством, по существу, ставилась бы в зависимость от того, какое решение будет принято сотрудниками налогового органа, что вело бы к произвольному применению статьи 159 Уголовного кодекса Российской Федерации.

*Данные выводы содержатся в Постановлении Конституционного Суда Российской Федерации от 22.07.2020 № 38-П (по жалобе гражданина на нарушение его конституционных прав частью третьей статьи 159 Уголовного кодекса Российской Федерации).*

**3. В случае, когда уплата налога предполагается лишь после получения оплаты за товар, риски неполучения у контрагента в разумные сроки установленного налога, предопределенные лишь действиями участников гражданского оборота, не могут быть возложены исключительно на государство.**

Общество в 1998 году осуществило поставку природного газа покупателю. При отгрузке газа заявителем исчислен акциз исходя из ставок акцизов, порядка их исчисления и уплаты, действовавших на момент его отгрузки.

В связи с невыполнением обязательств покупателя в установленные договором сроки общество неоднократно заключало соглашения о порядке погашения задолженности, в соответствии с которыми частичная оплата за газ была получена в апреле и июне 2017 года.

В декларациях по акцизу за вышеуказанный период заявитель, руководствуясь пунктом 1 статьи 195 Налогового кодекса Российской Федерации, устанавливающим, что дата реализации подакцизного минерального сырья определяется как день оплаты указанного подакцизного минерального сырья, исчислил размер акциза исходя из предельных минимальных оптовых цен на газ, действовавших в 1998 году.

По результатам камеральных проверок указанных деклараций налоговым органом было признано необоснованным применение цен на газ на дату его поставки, установлено занижение налоговой базы, произведены соответствующие доначисления и вынесены решения о привлечении общества к ответственности за совершение налогового правонарушения. Налоговый орган пришел к выводу о необходимости исчисления акциза исходя из предельных минимальных оптовых цен на газ на день оплаты в 2017 году. Кроме того, инспекцией отмечено, что исчисление заявителем суммы акциза по ставке в размере 15 процентов вместо ставки в размере 30 процентов, указанной в счетах-фактурах 1997 - 1998 годов, и применение регулируемых цен на природный газ, действовавших на дату отгрузки (1997 - 2001 годы), свидетельствует об избирательном подходе налогоплательщика с целью выбора наиболее благоприятного варианта налогообложения.

Арбитражные споры о признании вынесенных инспекцией решений разрешились в пользу налогового органа (№ А40-93027/2018, № А40-198174/2018).

Общество обратилось в Конституционный Суд Российской Федерации указывая, что оспариваемые законоположения не соответствуют Конституции Российской Федерации в той мере, в какой позволяют требовать от налогоплательщика исчислить сумму акциза исходя из государственных регулируемых цен, применяемых на момент оплаты природного газа, и приводят к доначислению акциза в сумме, превышающей полученную по сделке от продажи газа, без возможности переложения бремени уплаты на покупателя, что противоречит природе косвенного налога.

Конституционный Суд Российской Федерации пришел к выводу, что оспариваемое положение пункта 1 статьи 195 Налогового кодекса Российской Федерации было призвано освободить поставщиков минерального сырья от необходимости уплаты акциза фактически из собственных средств до момента получения ими реальной платы за поставленное сырье. То есть данное исключение в отношении реализации минерального сырья, в том числе природного газа, представляет собой специальное - по сравнению с иными категориями плательщиков акциза - регулирование, принятое федеральным законодателем в пределах предоставленной ему дискреции в сфере налогообложения.

Конституционный Суд Российской Федерации отметил, что предоставление налогоплательщику возможности уплаты причитающегося налога в неопределенные, сколь угодно длительные сроки, течение которых зависело бы исключительно от воли сторон гражданско-правовых отношений, без необходимости корректировки налогового обязательства, исходя из объективных экономических процессов (инфляции, негативных эффектов от длительной отсрочки поступления налога в бюджет и т.п.), с неизбежностью бы повлекло нарушение баланса частных и публичных интересов, нарушение принципов равенства и справедливости налогообложения, привело бы к законодательно непредусмотренному исключению из обязанности по уплате законно установленного налога для отдельных налогоплательщиков. В системе действующего налогового регулирования в отсутствие специальных на то оговорок не может быть признан допустимым и избирательный подход налогоплательщика к применению действующего нормативного регулирования, в частности применение более низкой ставки по акцизу при отказе от применения увеличенных предельных минимальных оптовых цен на природный газ на момент оплаты газа (что было сделано обществом в рассматриваемой ситуации).

Принятие адекватных мер по истребованию задолженности с контрагентов, особенно в случае, когда уплата налога предполагается лишь после получения оплаты за товар, относится к сфере контроля самого плательщика акциза как субъекта предпринимательской деятельности и зависит в том числе от своевременности его обращения в суд для взыскания задолженности с должника, использования гражданско-правовых механизмов для корректировки договорных обязательств при изменении регулируемой цены на дату платежа и т.д. В свою очередь, риски неполучения в разумные сроки установленного налога, предопределенные лишь действиями участников гражданского оборота, не могут быть возложены исключительно на государство.

Таким образом, оспариваемые положения при использовании предусмотренного ими особого (льготного) порядка исчисления и уплаты акциза поставщиками газа предполагают необходимость добросовестной реализации соответствующего права, позволяют предвидеть возможные налоговые последствия существенного нарушения сроков оплаты газа со стороны контрагента, а следовательно, риски неуплаты налога в разумные сроки, которые могут заключаться в том числе в увеличении причитающейся к уплате суммы - в зависимости от изменения объективных, установленных нормативным регулированием критериев (таких как ставка налога, предельные минимальные оптовые цены на природный газ и др.). Следовательно, оспариваемые заявителем законоположения не могут расцениваться как нарушающие его конституционные права в указанном аспекте жалобы.

*Данные выводы содержатся в Определении Конституционного Суда Российской Федерации от 09.07.2020 № 1642-О (по жалобе ООО «Газпром межрегионгаз» на нарушение его конституционных прав пунктом 1 статьи 188, пунктом 5 статьи 194 и пунктом 1 статьи 195 Налогового кодекса Российской Федерации).*

**4. Оценивая обоснованность предъявленных к налоговому органу сумм расходов, понесенных налогоплательщиком в связи с досудебным обжалованием ненормативного правового акта, суды должны давать оценку законности действий налогового органа и поведению налогоплательщика на стадии принятия решения по результатам налоговой проверки.**

Решением, вынесенным по результатам выездной налоговой проверки, обществу доначислены налоги, пени и штрафы.

В целях подготовки апелляционной жалобы на решение инспекции, обществом заключен договор оказания юридических услуг с юридической фирмой. После рассмотрения управлением апелляционной жалобы налогоплательщика решение инспекции было отменено в части; суммы доначислений уменьшены более чем в 9 раз.

Не согласившись с итоговым решением инспекции в части оставшихся доначислений, налогоплательщик обратился с соответствующим заявлением в суд. Судами трех инстанций в удовлетворении заявленных требований отказано (дело № А12-14828/2017). В рамках указанного дела налогоплательщик обращался также с заявлением о взыскании с налогового органа судебных издержек, понесенных в связи с оплатой юридических услуг по подготовке апелляционной жалобы в управление. Отказывая Заявителю в таком возмещении суды указали, что судебные акты по названному делу вынесены не в пользу налогоплательщика, прямая причинно-следственная связь между понесенными расходами и судебным делом не доказана.

В рамках настоящего спора общество обратилось с заявлением о взыскании расходов на подготовку апелляционной жалобы в вышестоящий налоговый орган в целях соблюдения обязательного досудебного урегулирования спора, в качестве причиненных убытков. Отказывая в удовлетворении заявленного требования, суды трех инстанций руководствовались положениями статей 15, 16, 1069 Гражданского кодекса Российской Федерации, разъяснениями, изложенными в пункте 4 Постановления Пленума Верховного Суда Российской Федерации от 21.01.2016 № 1 «О некоторых вопросах применения законодательства о возмещении издержек, связанных с рассмотрением дела», предусматривающего возможность взыскания расходов, понесенных на досудебной стадии рассмотрения спора (если она являлась обязательной), посчитали, что вопрос возмещения понесенных расходов разрешен в рамках спора № А12-14828/2017, оснований для повторного рассмотрения данного вопроса не имеется.

Обращаясь с кассационной жалобой в Верховный Суд Российской Федерации общество указало, что правовые позиции, изложенные в Постановлении Конституционного Суда Российской Федерации от 11.07.2017 № 20-П и Определении от 20.02.2002 № 22-О, в пунктах 3, 4 Постановления Пленума Верховного Суда Российской Федерации от 21.01.2016 № 1, предполагают необходимость компенсации расходов, связанных с обязательным досудебным обжалованием акта налогового органа и в том случае, когда решение вышестоящего налогового органа состоялось в пользу налогоплательщика и дело не дошло до суда.

Судебная коллегия по экономическим спорам Верховный Суд Российской Федерации, отменяя состоявшиеся по делу судебные акты и направляя дело на новое рассмотрение, исходила из того, что применение норм статей 15, 16, 1069 Гражданского кодекса Российской Федерации и статей 35, 103 Налогового кодекса Российской Федерации предполагает наличие как общих условий деликтной (т.е. внедоговорной) ответственности (наличие вреда, противоправность действий его причинителя, наличие причинной связи между вредом и противоправными действиями, вины причинителя), так и специальных условий такой ответственности, связанных с особенностями причинителя вреда и характера его действий.

При этом Судебная коллегия пришла к выводам, что расходы, понесенные налогоплательщиком в связи со сбором доказательств для опровержения утверждений о фактах, которые могут свидетельствовать о совершении налогового правонарушения, а также издержки на оплату юридической или иной экспертной помощи в целях формирования правовой позиции являются обычными расходами, которые несет налогоплательщик как субъект экономической деятельности.

Тот факт, что законное проведение мероприятий налогового контроля и выражение при этом оценки законности действий налогоплательщика имело для налогоплательщика неблагоприятные имущественные последствия о противоправности поведения налогового органа не свидетельствует и достаточных оснований для возмещения вреда не образует. Иное бы означало, что по правилам возмещения вреда возмещаются расходы за сам факт участия налогоплательщика в предписанных Налоговым кодексом Российской Федерации административных процедурах.

Следовательно, сама по себе отмена решения инспекции вышестоящим налоговым органом не означает, что имеются все условия деликтной ответственности. При разграничении оценки полноты и правильности исполнения налоговой обязанности налогоплательщиком, правомерно данной налоговым органом в пределах его полномочий, и неправомерного причинения вреда вследствие издания налоговым органом правового акта по результатам налоговой проверки значение имеет не как таковая правильность (ошибочность) начисления недоимки, а иные обстоятельства – имело ли место со стороны налогового органа невыполнение публичных обязанностей, приведшее к тому, что налогоплательщик в рамках реализации права на обжалование решения налогового органа был вынужден нести дополнительные (чрезмерные) расходы, направленные по сути на исправление нарушений, носивших заведомый характер и ставших причиной неправомерного доначисления налогов.

При этом размер подлежащего выплате возмещения может быть уменьшен судом, если налоговым органом будет доказано или из обстоятельств дела следует с очевидностью, что величина заявленных расходов превышает разумный уровень затрат, которые было необходимо понести налогоплательщику для обеспечения своей защиты (пункт 2 статьи 15 Гражданского кодекса Российской Федерации, пункт 13 Постановления Пленума Верховного Суда Российской Федерации от 23.06.2015 № 25 «О применении судами некоторых положений раздела I части первой Гражданского кодекса Российской Федерации», Постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 28.04.2020 № 21-П).

Судебная коллегия пришла к выводу, что при рассмотрении настоящего дела суды не дали оценки законности действий налогового органа и поведению налогоплательщика на стадии принятия решения и не установили, являлось ли доначисление налогов результатом выражения оценки законности действий налогоплательщика, данной налоговым органом в пределах имевшихся у него полномочий, либо причиной доначисления налогов обществу стало игнорирование инспекцией положений Налогового кодекса Российской Федерации и (или) возражений налогоплательщика, представленных на акт налоговой проверки, доказательств налогоплательщика, тому подобные грубые нарушения.

*Данные выводы содержатся в Определении Верховного Суда Российской Федерации от 20.07.2020 № 306-ЭС19-27836 по делу № А12-39006/2018 (АО «ФНПЦ «Титан-Баррикады» против МРИ ФНС России № 2 по Волгоградской области).*

**5. Обложение налогом доходов иностранного лизингодателя в Российской Федерации зависит от того, могут ли лизинговые платежи отнесены к одной из категорий дохода, указанных в специальных положениях международного договора как облагаемые в Российской Федерации.**

Общество (лизингополучатель), по договору международного финансового лизинга, получив от резидента Республики Беларусь колтюбинговую установку (полуприцеп) МК30Т, перечислило в 2017 году и в 1 квартале 2018 года, согласно графику, лизинговые платежи. Налоговый орган по результатам камеральных налоговых проверок представленных обществом расчетов о суммах выплаченных иностранным организациям доходов и удержанных налогов, пришел к выводу, что общество было обязано удержать с выплат, как налоговый агент, налог на прибыль организаций с доходов иностранных организаций, не связанных с деятельностью в Российской Федерации через постоянное представительство.

Отказывая в удовлетворении заявленного требования, суды пришли к выводу, что в Соглашении 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) не определены правила налогообложения доходов от лизинга, в связи с чем к данному виду доходов должна применяться статья 18 «Другие доходы» Соглашения, допускающая взимание налога в государстве – источнике дохода, если это предусмотрено национальным законодательством. Доходы от лизинговых операций прямо упомянуты в подпункте 7 пункта 1 статьи 309 и подпункте 9 пункта 4 статьи 309.1 Налогового кодекса Российской Федерации, такие доходы являются доходами от пассивных операций и подлежат налогообложению на территории Российской Федерации.

Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации, отменяя состоявшиеся по делу судебные акты и направляя дело на новое рассмотрение, указала, что по общему правилу прибыль от предпринимательской деятельности облагается в государстве, на территории которого соответствующее предприятие находится и участвует в экономическом обороте (ведет образующую прибыль деятельность непосредственно и (или) через постоянное представительство), за исключением случаев, когда специальными положениями международного договора установлены иные правила налогообложения для определенных категорий доходов, из которых образуется прибыль. В последнем случае специальные правила имеют приоритет над общим.

Из этого же исходит законодательство Российской Федерации о налогах и сборах, дифференцируя правила определения налоговой базы, применяемые в отношении деятельности иностранных организаций, в зависимости от того, ведется ли деятельность иностранной организации в Российской Федерации через постоянное представительство, а также от характера доходов – получены ли они от реализации товаров (работ, услуг), либо относятся к категории дивидендов, процентов по долговым обязательствам и иных аналогичных доходов (пункты 2 и 3 статьи 247, статья 307, пункты 1 и 2 статьи 309 Налогового кодекса Российской Федерации).

В ситуации, когда предоставление имущества в международный выкупной лизинг не связано с деятельностью постоянного представительства иностранного лизингодателя в Российской Федерации (постоянное представительство отсутствует), допустимость налогообложения вознаграждения лизингодателя в Российской Федерации как государстве – источнике дохода зависит от того, могут ли спорные выплаты быть отнесены к одной из категорий дохода, указанных в специальных положениях международного договора и правил налогообложения, предусмотренных этими положениями.

Учитывая, что суды не дали оценки условиям спорных договорных отношений и возможности отнесения вознаграждения лизингодателя, уплачиваемого в составе лизинговых платежей, к одному из видов доходов, о которых отдельно говориться в других статьях Соглашения, следующих после статьи 7, дело направлено на новое рассмотрение.

При этом судебная коллегия отметила, что суды в частности, не высказали позицию по вопросу о допустимости налогообложения спорной части лизинговых платежей, образующей доход лизингодателя от предоставления финансирования применительно к правилам, установленным в пунктах 2 и 4 статьи 10 Соглашения для доходов от долговых требований, что предполагает применение ставки налога не более 10 процентов.

*Данные выводы содержатся в Определении Верховного Суда Российской Федерации от 06.10.2020 № 302-ЭС20-7898 по делу № А33-5439/2019 (ООО «Койлтюбинг-Сервис» против Инспекции Федеральной налоговой службы по Центральному району г. Красноярска).*

**6. Предусмотренное в пункте 2 статьи 269 Налогового кодекса** **Российской Федерации законодательное регулирование предполагает установление с учетом фактических обстоятельств конкретного дела возможности его применения к конкретному налогоплательщику.**

Между обществом и российской организацией заключен ряд договоров займа. По договору от 01.01.2012 (с учетом дополнительных соглашений от 01.10.2015 и от 29.12.2015) налогоплательщику предоставлен заем в сумме 4 000 000 000 рублей и по договору от 11.01.2016 - заем в размере 2 000 000 000 рублей. По условиям договоров проценты начисляются ежемесячно по ставке 13 процентов годовых.

Начисленные по данным договорам проценты учтены обществом в полном объеме в составе внереализационных расходов при исчислении налога на прибыль организаций за 2014 - 2016 годы.

Инспекцией в ходе проверки установлено, что общество и заимодавец являются взаимозависимыми лицами, поскольку их учредителем с долями участия в уставном капитале 95,65 и 99,9 процентов соответственно является одна российская организация. В свою очередь, учредителем данной организации с долей участия в уставном капитале 99,76 процентов в проверяемом периоде являлось иностранное юридическое лицо, зарегистрированное в качестве налогоплательщика в Республике Кипр.

Поскольку иностранная компания косвенно владеет более 20 процентами долей в уставном капитале налогоплательщика, и займы по договорам от 01.01.2012 и от 11.01.2016 предоставлены налогоплательщику российской организацией, являющейся взаимозависимым лицом данной иностранной компании, инспекция пришла к выводу о наличии оснований для применения пункта 2 статьи 269 Налогового кодекса Российской Федерации, в связи с чем исключила начисленные по спорным займам проценты из состава расходов налогоплательщика, учитываемых для целей налогообложения, что повлекло начисление недоимки, пени и штрафа.

Суды трех инстанций, признавая правомерным доначисление налога на прибыль, руководствовались статьями 105.1, 105.14, 247, 252, 265, 269 Налогового кодекса Российской Федерации (в редакции, действовавшей в проверяемый период) и исходили из обоснованности произведенных доначислений. При этом суды отклонили доводы общества об отсутствии оснований для применения в данном случае пункта 2 статьи 269 Налогового кодекса Российской Федерации, согласившись с позицией инспекции о том, что в рассматриваемой ситуации в результате включения процентов по займам в расходы по налогу на прибыль организаций имела место недопустимая минимизация налогообложения.

Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации, отменяя состоявшиеся по делу судебные акты и направляя дело на новое рассмотрение, отметила, что воля законодателя на нормирование процентов на основании статьи 269 Налогового кодекса Российской Федерации состоит не в ограничении возможности вычета процентов при исчислении налога на прибыль организаций в связи с самим фактом выбора налогоплательщиком определенного способа привлечения финансирования (использование заемных средств), а в исключении возможности вывода прибыли из-под налогообложения в иностранные юрисдикции в результате манипулирования способами привлечения капитала, а именно, в ситуациях, когда источником происхождения финансирования выступает иностранная организация, доминирующая в различных формах в деятельности российской организации - заемщика, и капитализация российской организации - заемщика признается недостаточной для привлечения долгового финансирования, то есть получение денежных средств в долг в отсутствие особых отношений между названными лицами оказалось бы невозможным. Ограничение вычета процентов в упомянутом случае по существу вводится для приведения облагаемой в Российской Федерации прибыли к уровню, который имел бы место в отсутствие злоупотребления правом.

Таким образом, установление в ходе налоговой проверки того факта, что заем предоставлен российской организации иностранной организацией, удовлетворяющей указанным в пункте 2 статьи 269 Налогового кодекса Российской Федерации условиям (иными лицами, на решения которых о предоставлении займов налогоплательщику иностранная организация могла оказывать влияние, в частности, в силу аффилированности), а также факта недостаточности капитализации российской организации - заемщика на дату окончания соответствующего отчетного (налогового) периода освобождает налоговый орган от необходимости доказывания иных обстоятельств, касающихся наличия злоупотребления правом и по общему правилу признается достаточным для ограничения вычета процентов при исчислении налога на прибыль.

В то же время Судебная коллегия отметила, что природа пункта 2 статьи 269 Налогового кодекса Российской Федерации, как нормы, направленной на противодействие злоупотреблению правом, предполагает необходимость достоверного (содержательного) установления фактов хозяйственной деятельности, которые образуют основания для отнесения задолженности налогоплательщика по долговым обязательствам к контролируемой задолженности перед соответствующим иностранным лицом. Иной подход к толкованию и применению указанной нормы может приводить к невозможности учета экономически оправданных расходов (процентов по долговым обязательствам) российскими организациями в связи с самим фактом наличия иностранного элемента в корпоративной структуре налогоплательщика, а не наличием вышеназванных рисков злоупотребления правом и наступления потерь бюджета.

При этом общество, признавая формальное соответствие «правилам недостаточной капитализации» спорных договоров займа, одновременно настаивало на отсутствии возможности возникновения злоупотребления правом в данной конкретной ситуации, указывая, что с точки зрения действительного содержания сложившихся отношений в рассматриваемом случае имеет место лишь возникновение долговых обязательств между двумя российскими организациями.

Налогоплательщик отмечал, что иностранная компания не осуществляла прямые инвестиции в деятельность российских организаций, не предоставляла им займы, не являлась получателем займов (процентов), а финансирование предоставлено налогоплательщику из свободных средств сестринской организации, использование которых позволило сократить расходы группы компаний на привлечение кредитных средств для налогоплательщика.

При рассмотрении дела налогоплательщик приводил доводы о том, что заимодавец задекларировал проценты, начисленные к получению по спорным договорам займа в качестве внереализационных доходов, облагаемых налогом на прибыль, и исполнил обязанность по уплате налога в бюджет в полном объеме. Каких-либо сведений о неполноте уплаты налогов данным лицом материалы дела не содержат. Обстоятельства, которые позволяли бы утверждать о том, что предоставление процентных займов в рассматриваемой ситуации обусловлено не целями делового характера, а намерением перераспределить налоговую нагрузку между российскими обществами (например, в случае, если деятельность заимодавца является убыточной и фактически налог на прибыль данным лицом в бюджет не уплачивается или уплачивается в несопоставимо меньшем размере в сравнении с размером налоговой обязанности общества), судами не установлены.

В свою очередь, налоговым органом при рассмотрении дела приводились доводы о недостаточности капитализации заемщика, о длительном неосуществлении возврата займов и выплаты процентов в связи с продлением сроков действия договоров, что могло иметь значение для определения подлинного экономического содержания операций по предоставлению финансирования налогоплательщику и требовало оценки разумности поведения налогоплательщика при продлении сроков возврата займов.

Доводы налогоплательщика и налогового органа судами по существу не проверены. Не получили должной оценки в обжалуемых судебных актах также обстоятельства, связанные с возможностью возникновения потерь бюджета из-за избрания налогоплательщиком такого способа получения финансирования как получение средств по договорам займа.

*Данные выводы содержатся в Определении Верховного Суда Российской Федерации от 14.09.2020 № 309-ЭС20-7376 по делу № А60-29234/2019 (ООО «Мега-Инвест» против Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 25 по Свердловской области).*

**7. То обстоятельство, что в силу предписаний пункта 4 статьи 85 Налогового кодекса Российской Федерации органы, осуществляющие государственный кадастровый учет и государственную регистрацию прав на недвижимое имущество, обязаны сообщать в налоговые органы сведения о недвижимом имуществе, зарегистрированном в этих органах, не освобождает суд в случае возникновения спора от проверки правильности отнесения объектов налогообложения к тому или иному виду недвижимости.**

В 2017 году инспекция в адрес физического лица направила налоговое уведомление об уплате, в том числе, налога на имущество физических лиц за 2016 год, указав в качестве объектов налогообложения две квартиры и жилой дом (далее - спорный объект), в отношении которого, как и в отношении квартиры предоставлена налоговая льгота.

В 2018 года на имя данного физического лица направлено налоговое уведомление об уплате, в том числе, налога на имущество физических лиц за 2017 год в отношении трех квартир, в котором спорный объект поименован как квартира; сделан перерасчет налога за 2015 год в отношении спорного объекта, поименованного как квартира; налоговая льгота предоставлена в отношении одной квартиры.

На имя другого физического лица в 2018 году направлено налоговое уведомление о необходимости уплаты, в том числе, налога на имущество физических лиц с указанием на два объекта налогообложения в виде квартир, включая спорный объект, в отношении которого предоставлена налоговая льгота.

Оба физических лица, получив ответ Управления Федеральной службы государственной регистрации, кадастра и картографии по Краснодарскому краю, а также Управления Федеральной налоговой службы по Краснодарскому краю о необоснованности их жалобы на приведенные налоговые уведомления, обратились в суд с административным исковым заявлением о признании незаконными действий Росреестра по передаче в налоговую инспекцию сведений об объектах недвижимости, собственниками которых они являются, в части спорного объекта, и начислению налога на имущество физических лиц в отношении этого объекта, а также о возложении обязанности на Росреестр внести соответствующие изменения в отношении спорного объекта, на налоговую инспекцию - предоставить административным истцам налоговую льготу на этот объект.

По мнению административных истцов, у Росреестра отсутствовали правовые основания для определения спорного объекта в качестве квартир, что повлекло незаконное начисление налога на этот объект, являющийся жилым домом.

Суды трех инстанций оставили административный иск без удовлетворения.

Применив положения абзаца первого пункта 2 статьи 408 Налогового кодекса Российской Федерации об исчислении суммы налога на основании сведений, представленных в налоговые органы в соответствии со статьей 85 данного кодекса, суды констатировали, что налоговые органы не наделены правом по своему усмотрению корректировать сведения об объектах налогообложения, поступившие от уполномоченного органа.

Поскольку согласно сведениям Росреестра, поступившим в налоговую инспекцию в 2018 году, спорный объект указан как квартира, а в сведениях, поступивших в 2017 году, этот же объект поименован как жилой дом, суд сделал заключение об отсутствии правовых оснований для предоставления налоговой льготы за 2017 год, которая в отношении этого же объекта предоставлялась по налогу на имущество физических лиц за 2016 год.

Судебная коллегия по административным делам Верховного Суда Российской Федерации, отменяя состоявшиеся по делу судебные акты и направляя дело на новое рассмотрение, пришла к выводу, что решение суда первой инстанции не содержит правовой оценки требованиям административных истцов о незаконности уведомления налогового органа от 14.07.2018 в части перерасчета налога на имущество физических лиц в отношении спорного объекта, а также о незаконности действий Росреестра по направлению в налоговый орган в отношении этого объекта недвижимости информации, не соответствующей действительности и сведениям, содержащимся в Едином государственного реестра недвижимости.

Как следует из материалов дела, в отношении спорного объекта Росреестр предоставлял в налоговую инспекцию за разные налоговые периоды не тождественные сведения.

Так, в уведомлении 2017 года об уплате налога за 2016 год указанный объект отнесен к жилому дому, в уведомлении 2018 года об уплате налога за 2017 и 2015 годы - к квартире.

Между тем административными ответчиками не представлено доказательств того, что спорный объект правомерно отнесен Росреестром к такому виду объекта налогообложения как квартира.

Напротив, в материалах административного дела имеются вступившие в законную силу судебные решения, которыми установлено, что спорный объект является частью жилого дома, расположенного на земельном участке с видом разрешенного использования - для индивидуального жилищного строительства, ранее принадлежащего на праве общей собственности супругам, раздел которого в натуре произведен в соответствии с заключением судебной строительно-технической экспертизы, право долевой собственности на домовладение прекращено, а данный объект недвижимости квалифицируется как жилой дом блокированной застройки согласно пункту 2 части 1 статьи 49 Градостроительного кодекса Российской Федерации.

Согласно выписке из Единого государственного реестра недвижимости по состоянию на 16.11.2018 спорный объект поименован как жилое помещение, вид жилого помещения не указан.

В кадастровом паспорте на 13.09.2012, в письме Росреестра от 20.12.2018 спорный объект также назван помещением.

Перечисленным доказательствам судами правовой оценки не дано, в связи с чем дело направлено на новое рассмотрение с указанием на необходимость применения судами в данном деле положений статьи 16 Жилищного кодекса Российской Федерации и Федерального закона от 13.07.2015 № 218-ФЗ «О государственной регистрации недвижимости», согласно которым в Единый государственный реестр недвижимости является сводом достоверных систематизированных сведений об учтенном в соответствии с законом недвижимом имуществе.

*Данные выводы содержатся в Определении Верховного Суда Российской Федерации от 26.08.2020 № 18-КА20-29 (граждане против Росреестра и инспекции Федеральной налоговой службы по городу-курорту Анапа Краснодарского края).*

**8. Установление в законе обязательного досудебного порядка рассмотрения спора является административным барьером для доступа к правосудию. Соответственно наличие такого барьера должно четко и однозначно следовать из законодательства и практики его применения.**

Индивидуальный предприниматель обратился в арбитражный суд с заявлением о взыскании с налогового органа излишне уплаченных страховых взносов, а также сумм судебных расходов.

Решением суда первой инстанции на инспекцию возложена обязанность осуществить возврат предпринимателю излишне уплаченных в 2017 году сумм страховых взносов, с инспекции в пользу предпринимателя взысканы судебные расходы и расходы по оплате государственной пошлины. При этом суд первой инстанции исходил из того, что предприниматель, применявшая упрощенную систему налогообложения с объектом налогообложения «доходы, уменьшенные на величину расходов» правомерно при исчислении и уплате страховых взносов учел понесенные расходы.

Апелляционной инстанцией решение суда первой инстанции отменено, исковое заявление предпринимателя оставлено без рассмотрения, предпринимателю возвращена из федерального бюджета государственная пошлина.

Суд апелляционной инстанции пришел к выводу, что с учетом правового регулирования возврата излишне взысканного налога, действующего в редакции Федерального закона от 14.11.2017 № 322-ФЗ «О внесении изменений в статьи 78 и 79 части первой Налогового кодекса Российской Федерации», обращение налогоплательщика в суд с иском о возврате или зачете излишне взысканных сумм налогов, пеней, штрафа возможно только в случае отказа налогового органа в удовлетворении упомянутого заявления либо неполучения налогоплательщиком ответа в установленный законом срок. Поскольку до обращения в суд с настоящим исковым заявлением предприниматель не направляла в инспекцию заявление о возврате излишне взысканных страховых взносов и не получала отказ в их возврате, суд апелляционной инстанции пришел к выводу о том, что предпринимателем не соблюден досудебный порядок урегулирования спора, в связи с чем отменил решение суда первой инстанции и на основании статьи 148 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации оставил исковое заявление предпринимателя без рассмотрения.

Суд округа, ссылаясь на отсутствие у предпринимателя нарушенного права, подлежащего судебной защите, поскольку право на предъявление требований о возврате излишне взысканных налогов в порядке искового производства может возникнуть у налогоплательщика не ранее исчерпания им возможности возвратить указанные суммы в административном порядке, установленном в статье 79 Налогового кодекса Российской Федерации, отменил постановление суда апелляционной инстанции и отказал предпринимателю в удовлетворении искового заявления.

Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации, отменяя судебные акты апелляционной и кассационной инстанций и оставляя в силе решение суда первой инстанции, указала, что поскольку спорные суммы страховых взносов были уплачены предпринимателем не добровольно, а на основании требования налогового органа, то указанные суммы считаются не излишне уплаченными, а излишне взысканными. Поэтому порядок их возврата регламентируется не статьей 78, а статьей 79 Налогового кодекса Российской Федерации.

Федеральным законом от 14.11.2017 № 322-ФЗ «О внесении изменений в статьи 78 и 79 части первой Налогового кодекса Российской Федерации» внесены изменения в пункт 3 статьи 79 Налогового кодекса Российской Федерации.

Статья 79 Налогового кодекса Российской Федерации регламентирует административный порядок возврата из бюджета сумм излишне взысканных налогов, сборов, страховых взносов, пеней и штрафов, а не порядок обращения в суд. Согласно пункту 3 данной статьи в ее новой редакции заявление о возврате суммы излишне взысканного налога может быть подано налогоплательщиком в налоговый орган в течение трех лет со дня, когда налогоплательщику стало известно о факте излишнего взыскания с него налога.

Увеличение этого срока с одного месяца до трех лет расширяет возможности налогоплательщиков на реализацию своего права на возврат из бюджета сумм излишне взысканных налогов, сборов, страховых взносов, пеней и штрафов в административном порядке с одновременным предоставлением им возможности на обжалование отказа в таком возврате в вышестоящий налоговый орган, а затем - в суд. Обязательный досудебный порядок предусмотрен именно для такой категории споров. При этом реализуется и другая цель законопроекта - снижение судебной нагрузки.

В то же время исключение из пункта 3 статьи 79 Налогового кодекса Российской Федерации указания на возможность непосредственного обращения налогоплательщика в суд с исковым заявлением о возврате из бюджета сумм излишне взысканных налогов, сборов, страховых взносов, пеней и штрафов само по себе не исключает права налогоплательщика на обращение в суд с имущественным требованием о возврате из бюджета излишне взысканных сумм.

При этом в новой редакции статьи отсутствует указание о возможности обращения налогоплательщика в суд с исковым заявлением о возврате излишне взысканных сумм только при условии соблюдения досудебного порядка урегулирования вопроса об их возврате. Не установлен такой порядок и иным федеральным законом.

*Данные выводы содержатся в Определении Верховного Суда Российской Федерации от 21.08.2020 № 301-ЭС20-5798 по делу № А11-3900/2019 (Индивидуальный предприниматель против Межрайонной Федеральной налоговой службе № 1 по Владимирской области).*