# Судебная практика Верховного Суда РФ по налоговым спорам 2017

## Анализ. Проблемы. Позиции

Группа компаний
НАЛОГИ И ФИНАНСОВОЕ ПРАВО

# Судебная практика Верховного Суда РФ по налоговым спорам

# 2017

## Анализ. Проблемы. Позиции

© Группа компаний
«Налоги и финансовое право»
2018

# Обращение к читателям

*Руководитель Группы компаний «Налог и финансовое право», к.ю.н.* ***Брызгалин Аркадий Викторович.***

Несколько лет назад у нашей компании была традиция – по окончании каждого года мы готовили обзор судебной практики по налоговым спорам. Эту добрую традицию мы решили возобновить в этом году и подготовили свой обзор дел по вопросам налогообложения и фиска (страховые взносы, утилизационный сбор), которые рассматривались в Верховном Суде РФ в 2017 году.

Отмечу, что после ликвидации в 2014 году Высшего Арбитражного Суда РФ, Верховный Суд РФ стал настоящей «кузницей прецедентов», которые учитываются в своей работе как налоговыми органами, так и налогоплательщиками. Причем специалистам интересен не только результат рассмотренного дела (что само по себе тоже очень и очень важно), но также и обоснование решения, тот подход, который был применен Судьями при вынесении того или иного судебного акта.

Как отмечают многие мои коллеги, после ликвидации ВАС РФ в Верховом Суде РФ налоговых дел пересматривается меньше, в связи с чем, мне кажется, повышается и значимость каждого такого дела, каждой позиции. Ведь очевидно, что законодательство о налогах и сборах просто не в состоянии «урегулировать» все спорные и сложные ситуации, которые подбрасывает нам жизнь и богатая разнообразнейшая хозяйственная практика. Более того, суды очень часто в буквальном смысле «закрывают пробелы», когда правовая позиция фактически становится «нормой права».

Обращаю Ваше внимание, что в обзор вошли «фискальные дела» рассматриваемые не только Судебной коллегией по экономическим спорам, но и судебные акты от Судебной коллегии по административным делам, а также споры, рассмотренные Верховным Судом РФ по первой инстанции.

Мы очень надеемся, что проделанная нами работа не только ознакомит наших читателей с основными судебными подходами и позициями современности, но и позволит им более уверенно чувствовать себя в вопросах применения сложного и часто запутанного законодательства о налогах и сборах.

# Используемые сокращения:

АПК РФ – Арбитражный процессуальный кодекс Российской Федерации
АС ВВО – Арбитражный суд Волго-Вятского округа
АС ВСО – Арбитражный суд Восточно-Сибирского округа
АС ЗСО – Арбитражный суд Западно-Сибирского округа
АС ДВО – Арбитражный суд Дальневосточного округа
АС МО – Арбитражный суд Московского округа
АС ПО – Арбитражный суд Поволжского округа
АС СЗО – Арбитражный суд Северо-Западного округа
АС СКО – Арбитражный суд Северо-Кавказского округа
АС УО – Арбитражный суд Уральского округа
АС ЦО – Арбитражный суд Центрального округа
БТИ – Бюро технической инвентаризации
ВАС РФ – Высший арбитражный суд Российской Федерации
ВНП – выездная налоговая проверка
ВС РФ – Верховный суд Российской Федерации
В/ч – воинская часть
ГК РФ – Гражданский кодекс Российской Федерации
ЕНВД – единый налог на вмененный доход
ИП – индивидуальный предприниматель
ИФНС – Инспекция Федеральной налоговой службы
КоАП РФ – Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях
КНП – камеральная налоговая проверка
КС РФ – Конституционный суд Российской Федерации
Минфин РФ – Министерство финансов Российской Федерации
НДС – налог на добавленную стоимость
НДФЛ – налог на доходы физических лиц
НК РФ – Налоговый кодекс Российской Федерации
Н/П – налогоплательщик
ОКВЭД – Общероссийский классификатор видов экономической деятельности
ООО – общество с ограниченной ответственностью
ОС – основные средства
ОСНО – общая система налогообложения
ОЭЗ – особая экономическая зона
ПСН – патентная система налогообложения
ПФР – Пенсионный фонд Российской Федерации
СКАД ВС РФ – Судебная коллегия по административным делам Верховного суда РФ
СКЭС ВС РФ – Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного суда РФ
ТК РФ – Трудовой кодекс Российской Федерации
УСН – упрощенная система налогообложения
УФНС – Управление Федеральной налоговой службы
ФКЗ – Федеральный конституционный закон
ФЛ – физическое лицо
ФНС РФ – Федеральная налоговая служба
ФОМС – Фонд обязательного медицинского страхования Российской Федерации
ФСС – Фонд социального страхования Российской Федерации

# Позиция № 1

**ИП, утративший право на ПСН, вправе облагать доходы по УСН, если этот режим также им применяется**

УСН является общей по отношению к ПСН, по которой налогообложение осуществляется лишь по отдельным видам деятельности.

Кроме того, гл. 26.5 НК РФ – «ПСН», не содержит нормы, в силу которой утрата Н/П права на ПСН влекла бы утрату права на УСН.

**Определение СКЭС ВС РФ от 20.01.2017 № 301-КГ16-16143 (дело № А38-7494/2015)**

**Дело № 1** (20.01.2017)
**«УСН или ОСНО»**
(дело № А38-7494/2015; «ИП Гайфуллин *vs* ФНС»)

| | |
|---|---|
| Результат (в чью пользу) | Налогоплательщик (+) |
| Округ, дело которого пересматривает ВС | АС ВВО |
| Судья, передавшая дело в СКЭС | Завьялова Т.В. |
| Тема | УСН, спецрежим |
| Судьи в составе СКЭС | **Завьялова Т.В.**, Антонова М.К., Пронина М.В. |
| Как рассматривалось дело | I (+) II (+) III (-) |
| Подавалась ли надзорная жалоба/результат | |

Группа компаний НАЛОГИ И ФИНАНСОВОЕ ПРАВО

**Суть**: Спор касался вопроса о том, какой режим налогообложения надлежит применять налогоплательщикам, находящимся одновременно на УСН и ПСН, при утрате права на применение патентной системы (ПСН). Дело рассмотрено в пользу налогоплательщика.

**Фабула дела:** с 01.01.2013 предприниматель применял УСН с объектом налогообложения «доходы» по виду деятельности «Сдача в аренду (наем) жилых и нежилых помещений» и с 01.01.2014 – ПСН по этому же виду деятельности в отношении одного объекта недвижимости.

В ходе КНП проверяющие пришли к выводу о том, что предприниматель утратил право на применение ПСН, поскольку не уплатил второй платеж в установленный срок, и посчитали его перешедшим на ОСНО в соответствии с п. 6 ст. 346.45 НК РФ с начала налогового периода, на который ему был выдан патент. Налоговый орган счел, что предпринима-

тель занизил налоговую базу по НДФЛ на сумму дохода, полученного в 2014 году от предоставления в аренду объекта недвижимости, указанного в патенте.

**Арбитражные суды I и апелляционной инстанций**, удовлетворяя заявленные предпринимателем требования, исходили из того, что когда налогоплательщик находится на УСН и ПСН и утрачивает право на применение патента, он подлежит переводу не на общий режим налогообложения, а на УСН.

**Арбитражный суд кассационной инстанции (АС ВВО)**, отменяя принятые по делу судебные акты и направляя дело на новое рассмотрение в суд I инстанции, указал, что законодатель, установив в п. 6 ст. 346.45 НК РФ в качестве одного из последствий утраты права применения ПСН переход налогоплательщика на общий режим налогообложения с начала налогового периода, на который ему был выдан патент, в п. 7 ст. 346.45 НК РФ определил порядок исчисления налогов в данном случае (исчисление и уплата налогов в порядке, предусмотренном законодательством РФ о налогах и сборах для вновь зарегистрированных ИП; освобождение от обязанности по уплате пеней в случае несвоевременной уплаты авансовых платежей по налогам, подлежащим уплате в соответствии с ОСНО и др.). Указанные нормы являются специальными и не затрагивают право налогоплательщика на применение УСН в отношении иной осуществляемой им деятельности. Поэтому суд кассационной инстанции признал вывод судов о невозможности применения ОСНО по деятельности, которая ранее облагалась ПСН, основанным на неверном толковании закона.

**СКЭС ВС РФ** отменила постановление АС ВВО и оставила в силе решения судов I и II инстанций, указав, что УСН в случае ее применения индивидуальным предпринимателем является общей по отношению к ПСН, в рамках которой осуществляется налогообложение доходов лишь по отдельным видам деятельности налогоплательщика. При этом глава 26.5 «Патентная система налогообложения» НК РФ не содержит нормы, в силу которой утрата налогоплательщиком права на применение ПСН влекла бы одновременную утрату им права на применение УСН, либо изменение порядка исчисления налога, уплачиваемого в рамках упрощенной системы. Федеральным законом от 30.11.2016 № 401-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую НК РФ и отдельные законодательные акты РФ» пункт 6 ст. 346.45 НК РФ изложен в новой редакции, устранившей существующее противоречие действующего правового регулирования посредством указания на возможность перехода налогоплательщика на общий режим налогообложения (упрощенную систему налогообложения, на систему налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (в случае применения налогоплательщиком соответствующего режима налогообложения)).

**Комментарий:** данная позиция была применена Верховным судом РФ также в Определении СКЭС ВС РФ от 15.06.2017 № 309-КГ17-68 (дело № А60-63435/2015).

Позиция устарела, т.к. в связи с внесением поправок в ст.346.45 НК РФ «неуплата второй части стоимости патента» с 1 января 2017 г. не является основанием для утраты права на применение ПСН (Федеральный закон от 30.11.2016 № 401-ФЗ).

# Позиция № 2

**Налог на имущество организаций, доначисленный по итогам ВНП, должен быть учтен для целей исчисления налога на прибыль,** т.к. в обязанности налоговых органов входит установление размера всех налоговых обязательств налогоплательщика

**Определение СКЭС ВС РФ от 26.01.2016 № 305-КГ16-13478**
**(дело № А40-159258/2015)**

**Дело № 2 (26.01.2017)**
**«Учет переплаченного налога в рамках ВНП»**
(дело № А50-20135/2015; «Газпромнефть-Ноябрьскнефтегаз» *vs* ФНС»)

| | |
|---|---|
| Результат (в чью пользу) | Налогоплательщик (+) |
| Округ, дело которого пересматривает ВС | АС МО |
| Судья, передавшая дело в СКЭС | Завьялова Т.В. |
| Тема | Налоговый контроль |
| Судьи в составе СКЭС | **Завьялова Т.В.,** Павлова Н.В., Тютин Д.В. |
| Как рассматривалось дело | I (-) II (-) III (-) |
| Подавалась ли надзорная жалоба/результат | Не подавалась |

Группа компаний НАЛОГИ И ФИНАНСОВОЕ ПРАВО

**Суть**: Спор касался вопроса о том, учитывается ли при расчете налога на прибыль, доначисленного по результатам ВНП по причине неверного определения налогоплательщиком амортизационной группы ОС, налог на имущество, доначисленный по этой же причине в ходе данной проверки. Дело в данной части рассмотрено в пользу налогоплательщика.

**Фабула дела**: для целей исчисления налога на прибыль налогоплательщик в проверяемом периоде (01.01.2011-31.12.2012) отнес объекты ОС – кабели и кабельные удлинители – к первой амортизационной группе со сроком полезного использования 24 месяца. По результатам ВНП налоговый орган пришел к выводу о том, что в результате неверного определения срока полезного использования объектов ОС налогоплательщиком занижена среднегодовая стоимость имущества. Данное обстоятельство послужило основанием для доначисления налогоплательщику, в частности, налога на прибыль в размере 8 482 294 руб.

Оспаривая решение налогового органа в судебном порядке, налогоплательщик сослался на неверное определение проверяющими размера его налоговой обязанности при расчете налога на прибыль ввиду необоснованного невключения в состав расходов при ис-

числении данного налога сумм налога на имущество, доначисленных по результатам проведенной налоговой проверки.

**Арбитражные суды**, отказывая налогоплательщику в удовлетворении заявленных требований, исходили из того, что согласно Государственным стандартам РФ, техническим условиям и техническим паспортам основные средства «Силовые кабели» и «Удлинители кабельные» подлежат отнесению ко второй амортизационной группе со сроком полезного использования свыше 2 лет до 3 лет включительно. Налогоплательщиком в нарушение п. 1 ст. 258 НК РФ неверно определен срок полезного использования (амортизационная группа) кабелей и кабельных удлинителей, что повлекло неуплату налога на прибыль организаций.

При этом суды разъяснили, что на момент вынесения ИФНС решения у налогоплательщика отсутствовала обязанность по уплате доначисленного налога на имущество, поскольку им была подана апелляционная жалоба, в связи с чем указанное решение вступило в силу только после принятия вышестоящим налоговым органом решения по апелляционной жалобе. Таким образом, по мнению судов, у налогоплательщика отсутствовали расходы, предусмотренные подп. 1 п. 1 ст. 264 НК РФ, в виде начисленных сумм налога на имущество.

**СКЭС ВС РФ** отменила решения нижестоящих судов в части эпизода, касающегося учета при налогообложении прибыли расходов в виде доначисленного налога на имущество. Экономколлегия указала, что в обязанность налогового органа входит установление размера всех налоговых обязательств налогоплательщика за проверяемые периоды исходя из выводов, положенных в основу акта налоговой проверки, и являющихся основанием для вынесения решения о доначислении соответствующих сумм налогов, пеней, штрафов.

Суммы налогов и сборов, начисленные в установленном законодательством РФ о налогах и сборах порядке, за исключением перечисленных в ст. 270 НК РФ, относятся к прочим расходам, связанным с производством и реализацией (подп. 1 п. 1 ст. 264 НК РФ). Датой осуществления таких расходов признается дата начисления налогов (сборов) (подп. 1 п. 7 ст. 272 НК РФ).

Следовательно, в силу указанных норм на налоговом органе лежит обязанность учесть произведенные в ходе выездной налоговой проверки начисления по соответствующим налогам и отразить их в составе расходов при определении налоговой базы по налогу на прибыль при условии, что правильность исчисления налога на прибыль входила в предмет проводимой проверки. Данный вывод согласуется с позицией, изложенной в постановлении Президиума ВАС РФ от 06.07.2010 № 17152/09 и определении Судебной коллегии по экономическим спорам ВС РФ от 30.11.2016 № 305-КГ16-10138.

**Комментарий:** следует сказать, что данная позиция не является новой. Впервые вывод об обязанности налогового органа учитывать доначисленный по итогам ВНП налог при исчислении налога на прибыль прозвучал еще в Постановлении Президиума ВАС РФ от 06.07.2010 № 17152/09. ВС РФ поддержал точку зрения ВАС в 2016 г. в Определении СКЭС ВС РФ от 30.11.2016 № 305-КГ16-10138 (дело № А40-126568/2015).

Однако на косвенные налоги это правило не распространяется – при доначислении НДС налоговый орган не обязан уменьшать налоговую базу по налогу на прибыль – к такому выводу пришел, например, АС ДВО в Постановлении от 05.06.2017 № А59-6130/2015 (такой подход разделяет и ВС РФ – см. п. 32 Обзора судебной практики ВС РФ № 1 (2017), (утв. Президиумом ВС от 16.02.2017).

# Позиция № 3

**Имущество, передаваемое в качестве отступного в счет погашения долга по договору займа, является реализацией (п.1 ст.39, п.1 ст. 146 НК) и облагается НДС**

**Определение СКЭС ВС РФ от 31.01.2017 № 309-КГ16-13100 (дело № А50-20135/2015)**

**Дело № 3 (31.01.2017)**
**(«НДС при передачи имущества в счет погашения займа»**
(дело № А50-20135/2015; «Ураллазер» *vs* ФНС»)

| | |
|---|---|
| Результат (в чью пользу) | ИФНС (-) На новое рассмотрение |
| Округ, дело которого пересматривает ВС | АС УО |
| Судья, передавшая дело в СКЭС | Антонова М.К. |
| Тема | НДС |
| Судьи в составе СКЭС | **Завьялова Т.В.**, Антонова М.К., Тютин Д.В. |
| Как рассматривалось дело | I (+) II (+) III (+) |
| Подавалась ли надзорная жалоба/результат | Не подавалась |

Группа компаний НАЛОГИ И ФИНАНСОВОЕ ПРАВО

**Суть:** спор касался вопроса о том, облагается ли НДС передача заемщиком недвижимого имущества в качестве отступного. Дело рассмотрено в пользу налогового органа.

**Фабула дела:** налогоплательщик (заемщик) передал заимодавцу недвижимое имущество в качестве отступного взамен исполнения обязательств по возврату заемных средств по договору займа, не обложив данную операцию НДС. Однако, по мнению налогового органа, операция подлежала обложению НДС.

**Арбитражные суды**, удовлетворяя заявленные налогоплательщиком требования, исходили из того, что операции займа не подлежат обложению НДС, в связи с чем передача имущества по соглашению об отступном, прекращающему обязательства по договору займа, также не подлежит налогообложению.

Налоговый орган обратился с кассационной жалобой в ВС РФ, обосновывая свою позицию тем, что в рассматриваемом случае предоставление отступного является способом прекращения обязательства по договорам займа. При передаче имущества в счет погашения денежного долга по договору займа происходит переход права собственности на объект от заемщика к займодавцу. Таким образом, передача права собственности на имущество в счет погашения обязательств по предоставлению денежного займа по дого-

вору о предоставлении отступного в соответствии с п. 1 ст. 39 и подп. 1 п. 1 ст. 146 НК РФ признается реализацией и подлежит обложению НДС.

**СКЭС ВС РФ** отменила решения нижестоящих судов и отказала налогоплательщику в удовлетворении заявленных требований.

**Комментарий:** отметим, что позиция является относительно новой, т.к. ранее она применялась только при выявлении недобросовестного поведения налогоплательщика (см. например, Постановление Президиума ВАС РФ от 17.09.1996 № 367/96).

В «чистом» виде такой подход ранее не применялся, именно поэтому можно предположить почему все судебные инстанции, с I по III, «единодушно» приняли решение в пользу налогоплательщика.


## Гарантии налоговой и юридической безопасности бизнеса

Группа компаний «Налоги и финансовое право» создана в мае 1993 года. Это объединение четырех компаний, работающих по направлениям:

- защита прав налогоплательщиков и налоговый консалтинг;
- аудит;
- издательская деятельность
- бизнес-образование.

С 2001 года в столице России действует московское представительство Группы компаний «Налоги и финансовое право».

### Центр экономических экспертиз «Налоги и финансовое право» (с 1993 года)

- Защита организаций и предпринимателей в административном и судебном порядке по налоговым и иным финансовым спорам
- Консультирование по вопросам налогообложения и бухгалтерского учета
- Консалтинг в сфере гражданского и публичного права (финансы, таможня, валюта, ценные бумаги, недвижимость, земельные и антимонопольные отношения и др.)
- Защита организаций и предпринимателей в судебном порядке по хозяйственным спорам любой сложности
- Комплексное консультационно-информационное обслуживание (Налоговый клуб)

Группа компаний
НАЛОГИ И ФИНАНСОВОЕ ПРАВО

**(343) 350-12-12 | cnfp@cnfp.ru**
**www.cnfp.ru**

# Позиция № 4

**Решение суда иностранного государства по публичным спорам, особенно касающегося наполнения обязательными платежами бюджетной системы, подлежит исполнению на территории России только при наличии ярко выраженной воли государства. Однако специальных соглашений между РФ и Казахстаном на взыскание в РФ налогов в бюджет Казахстана не выявлено.**

**Исполнению решений иностранных судов подлежат только решения по частным спорам. Военное имущество традиционно освобождается от налогов в силу международного сотрудничества.**

**На войсковую часть, которая выполняет функции органа исполнительный власти РФ, распространяется судебный иммунитет.**

**Определение СКЭС ВС РФ от 01.02.2017 № 305-ЭС16-13303**
**(дело № А41-22518/2014)**

**Дело № 4 (01.02.2017)**
**(«Взыскание таможенных платежей по решению иностранного суда»**
(дело № А41-22518/2014; «В/ч 26302» *vs* Таможни Казахстана»)

| | |
|---|---|
| Результат (в чью пользу) | В пользу плательщика (+) |
| Округ, дело которого пересматривает ВС | АС МО |
| Судья, передавшая дело в СКЭС | Павлова Н.В. |
| Тема | Таможенные сборы |
| Судьи в составе СКЭС | **Павлова Н.В.**, Пронина М.В., Тютин Д.В. |
| Как рассматривалось дело | I (-) III (-) |
| Подавалась ли надзорная жалоба/результат | Определением ВС РФ от 13.06.2017 № 352-ПЭК16 отказано в передаче дела в Президиум ВС РФ. |

Группа компаний НАЛОГИ И ФИНАНСОВОЕ ПРАВО

**Суть:** спор касался правомерности предъявления к исполнению на территории Российской Федерации решения суда Республики Казахстан о взыскании с российской войсковой части, расположенной на территории Республики Казахстан, НДС и таможенных сборов. Дело рассмотрено в пользу налогоплательщика. Иностранному взыскателю отказано в признании и исполнении судебного решения на территории РФ.

**Фабула дела:** Департаментом таможенного контроля по Карагандинской области Комитета таможенного контроля Министерства финансов Республики Казахстан был проведен камеральный контроль фактов таможенного оформления войсковой частью

товаров. В ходе контроля было выявлено, что в проверяемый период таможенное оформление товаров, поступающих в адрес войсковой части, осуществлялось в упрощенном порядке: без оформления грузовых таможенных деклараций, путем проставления на транспортных документах и списках товаров, заверенных командиром части, отметок таможенного органа без уплаты таможенных платежей и сборов.

Посчитав, что согласно ст. 17 Договора между Российской Федерацией и Республикой Казахстан о военном сотрудничестве от 28.03.1994 поставки и услуги осуществляются на беспошлинной основе, что означает освобождение от уплаты ввозной таможенной пошлины, а не освобождение от уплаты таможенных сборов за таможенное оформление и НДС, а также акциза, иностранный суд удовлетворил требования Департамента о взыскании с войсковой части задолженности по недовзысканным таможенным платежам и налогам, а также о взыскании госпошлины.

Департамент предъявил решение суда Республики Казахстан к принудительному исполнению в арбитражный суд Российской Федерации.

Определением **Арбитражного суда первой инстанции** заявление удовлетворено.

**Окружным судом** определение суда первой инстанции отменено, дело направлено на новое рассмотрение. При этом суд кассационной инстанции указал на необходимость проверить факт надлежащего извещения ответчика о времени и месте судебного заседания Специализированного межрайонного экономического суда Карагандинской области Республики Казахстан.

При повторном рассмотрении **суды первой и кассационной инстанций** снова признали заявление Департамента правомерным.

**СКЭС ВС РФ** отменила акты нижестоящих судов, подчеркнув, что в силу договоров между Российской Федерацией и Республикой Казахстан все условия поставок военного оборудования, в том числе об уплате налогов, иных сборов от таких поставок, должны быть согласованы сторонами в нормах специальных соглашений, которые фактически отсутствуют. Суд пришел к выводу о том, что решение иностранного суда противоречит императивным нормам международного договора, а его исполнение ввиду такого противоречия будет нарушать публичный порядок Российской Федерации. Кроме того, решение суда Республики Казахстан вынесено по публично-правовому спору, в то время как международные договоры сторон, регламентирующие признание и принудительное исполнение решений по таким спорам, отсутствуют.

**Комментарий:** судебный акт в очередной раз подчеркивает особое отношение государства к публично-правовым спорам. Данная категория споров не может произвольно быть передана на разрешение институтам, не входящим в судебную систему Российской Федерации, включающую только государственные суды.

Так, например, публично-правовые споры не могут быть переданы на рассмотрение третейских судов.

# Позиция № 5

**Действия ИФНС, которые фактически одобрили переход ИП на ЕНВД, лишают ее права в дальнейшем изменять свое решение, отказывать ИП в праве на применение ЕНВД и требовать уплаты НДС.**

**Определение СКЭС ВС от 03.02.2017 № 307-КГ16-14369 (дело № А26-8413/2015)**

**Дело № 5 (03.02.2017)**
**(«Утрата права на ПСН при работе на ЕНВД»**
(дело № А26-8413/2015; ИП Гильзунов *vs* ФНС»)

| | |
|---|---|
| Результат (в чью пользу) | Налогоплательщик (+) |
| Округ, дело которого пересматривает ВС | АС ЗСО |
| Судья, передавшая дело в СКЭС | Антонова М.К. |
| Тема | Спец/налог/режимы |
| Судьи в составе СКЭС | **Антонова М.К.**, Пронина М.В., Тютин Д.В. |
| Как рассматривалось дело | I (+) II (-) III (-) |
| Подавалась ли надзорная жалоба/результат | Не подавалась |

Группа компаний НАЛОГИ И ФИНАНСОВОЕ ПРАВО

**Суть:** спор касался вопроса о подлежащем применению режиме налогообложения предпринимателем, утратившим право на применение ПСН. Дело рассмотрено в пользу налогоплательщика.

**Фабула дела:** предприниматель на основании патента от 02.07.2014 применял ПСН в отношении деятельности по «техническому обслуживанию и ремонту легковых автомобилей». Предприниматель утратил право на применение ПСН в связи с нарушением срока уплаты второго платежа по патенту. Налоговый орган направил в его адрес уведомление от 21.07.2014 о необходимости представления отчетности по НДС, начиная с 01.07.2014, и 23.12.2014 сообщение о несоответствии требованиям применения ПСН.

Впоследствии предприниматель 13.05.2015 представил в налоговый орган заявление о постановке на учет в качестве налогоплательщика ЕНВД с 01.07.2013 по виду деятельности «оказание услуг по ремонту, техническому обслуживанию и мойке автотранспортных средств». Уведомлением от 14.05.2015 налоговый орган сообщил о постановке предпринимателя с 01.07.2013 на учет в качестве плательщика ЕНВД в связи с перево-

дом на систему ЕНВД. Предприниматель 21.05.2015 представил в налоговый орган декларации по ЕНВД за III и IV кв. 2015.

Решениями налогового органа от 22.05.2015 приостановлены операции по счетам налогоплательщика в банке, а также перевод электронных денежных средств в связи с непредставлением налоговой декларации по НДС в налоговый орган в течение десяти рабочих дней по истечении установленного срока ее представления. Кроме того, налоговый орган направил предпринимателю требование от 08.06.2015, в котором предложил в добровольном порядке уплатить суммы ЕНВД за III, IV кв. 2013 года, II, III, IV кв. 2014. Данное требование предпринимателем было исполнено.

По результатам КНП налоговых деклараций по ЕНВД за III, IV кв. 2014 г. налоговым органом приняты решения об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения. В названных решениях указано, что предоставление предпринимателем налоговых деклараций по ЕНВД за III и IV кв. 2014 г. неправомерно, так как налогоплательщик считается применяющим ОСНО после утраты права на патент с 01.07.2014. Налогоплательщик обратился в арбитражный суд с заявлением о признании недействительными решения налогового органа о приостановлении операций по счетам от 22.05.2015 и решений, вынесенных по результатам КНП деклараций по ЕНВД.

**Арбитражный суд I инстанции** удовлетворил заявленные предпринимателем требования, указав, что у него отсутствовала обязанность по представлению налоговых деклараций по НДС за III и IV кв. 2014 года, поскольку им подтверждено право на применение ЕНВД с 01.07.2014 в связи с утратой права на применение ПСН.

**Арбитражные суды апелляционной и кассационной инстанций**, отказывая налогоплательщику в удовлетворении заявленных требований, исходили из того, что предприниматель, утратив право на применение ПСН, обязан был перейти на ОСНО и представить соответствующую налоговую отчетность.

**СКЭС** отменила постановления судов апелляционной и кассационной инстанций и оставила в силе решение суда I инстанции. Экономколлегия указала, что, поскольку уведомлением налоговый орган сообщил о постановке предпринимателя с 01.07.2013 на учет в качестве плательщика ЕНВД в связи с переводом на систему ЕНВД, а также требованием от 08.06.2015 предложил погасить задолженность по ЕНВД за III, IV кв. 2013, II, III, IV кв. 2014 г., предприниматель обоснованно полагал, что он действительно переведен на указанный спецрежим. Кроме того, после представления предпринимателем 21.05.2015 в налоговый орган деклараций по ЕНВД, в том числе за III и IV кв. 2014 г., налоговый орган никаких сообщений о неверном применении спецрежима налогоплательщику не передавал, и, соответственно, у налогоплательщика не должно было возникнуть сомнений относительно того, что декларации по НДС ему представлять не следует.

Таким образом, именно несоблюдение налоговым органом требований законодательства о налогах и сборах привело к ситуации, при которой предприниматель посчитал возможным применение системы ЕНВД после утраты права на применение ПСН.

**Комментарий:** в 2010 г. Президиум ВАС РФ высказал аналогичную позицию в Постановлении от 15.06.2010 № 563/10.

# Позиция № 6

**При доказанности реальности выполненных работ (доказательства: документы, свидетели, фото) ИФНС не вправе возлагать на налогоплательщика негативные последствия по доначислению налогов.**

**Определение СКЭС ВС РФ от 06.02.2017 № 305-КГ16-14921**
**(дело № А40-120736/2015)**

**Дело № 6 (06.02.2017)**
**(«Однодневки при противоречивых доказательствах»**
(дело № А40-120736/2015; АО «СИТИ» *vs* ФНС»)

| | |
|---|---|
| Результат (в чью пользу) | Налогоплательщик (+) |
| Округ, дело которого пересматривает ВС | АС МО |
| Судья, передавший дело в СКЭС | Першутов А.Г. |
| Тема | НДС |
| Судьи в составе СКЭС | **Першутов А.Г.**, Пронина М.В., Тютин Д.В. |
| Как рассматривалось дело | I (+) II (+) III (-) |
| Подавалась ли надзорная жалоба/результат | Не подавалась |

Группа компаний НАЛОГИ И ФИНАНСОВОЕ ПРАВО

**Суть:** спор касался выяснения вопроса об обоснованности или необоснованности полученной налогоплательщиком налоговой выгоды. В частности, речь в деле шла о правомерности применения вычетов по НДС и учета расходов для целей исчисления налога на прибыль по договорам на демаркировку существующей парковочной разметки и нанесение новой парковочной разметки на территории делового центра «Москва-Сити». Дело рассмотрено в пользу налогоплательщика.

**Фабула дела:** на основании заключенного с Правительством Москвы договора налогоплательщик являлся управляющей компанией делового центра. Исполняя функции управляющей компании, налогоплательщик заключал договоры на выполнение работ по демаркировке существующей парковочной разметки и нанесению новой парковочной разметки. Однако налоговая инспекция посчитала, что такие договоры были фиктивными и признала налоговую выгоду необоснованной, доначислив налог на прибыль и НДС.

**Арбитражные суды I и апелляционной инстанций**, удовлетворяя заявленные налогоплательщиком требования, исходили из того, что выполнение работ подтвержда-

ется представленными первичными документами; документами, составленными контролирующими государственными органами по вопросам содержания и эксплуатации территории Делового центра, либо с участием этих органов и (или) незаинтересованных организаций, в том числе документами о согласовании налогоплательщиком с префектурой ЦАО г. Москвы заключения договоров на выполнение работ по уборке территории с указанным поставщиком услуг.

Учитывая свидетельские показания директоров организаций поставщиков, подтвердивших как свою причастность к деятельности этих организаций, так и взаимоотношения с налогоплательщиком по выполнению спорных работ, а также свидетельские показания других лиц (арендаторов делового центра), подтвердивших выполнение спорных работ, суды пришли к выводу о реальности спорных финансово-хозяйственных операций между налогоплательщиком и указанными поставщиками.

Также суды признали недопустимыми доказательствами экспертные заключения, содержащие выводы о том, что первичные документы от имени организаций поставщиков подписаны неустановленными лицами, поскольку в нарушение Федерального закона от 31.05.2001 № 73-ФЗ «О государственной судебно-экспертной деятельности в РФ» и методики проведения судебно-почерковедческих экспертиз эксперт проводил исследования по электрографическим копиям документов с наличием только двух условно-свободных образцов подписи каждого из лиц организаций-поставщиков, подписавших соответствующие первичные документы, в то время как для таких исследований необходимо не менее 10 образцов каждого вида. Экспертные заключения не содержат фототаблицу, иллюстрирующую форму и результаты проведенного исследования. Кроме того, приложенные к заключениям эксперта документы вызывают сомнение в необходимой квалификации эксперта ввиду отсутствия документов, подтверждающих его профильное образование.

Однако **арбитражный суд кассационной инстанции (АС МО)**, отменяя принятые по делу судебные акты и отказывая налогоплательщику в удовлетворении заявленных требований, исходил из того, что поставщики не осуществляли реальной предпринимательской деятельности и не обладали необходимыми материальными ресурсами для осуществления соответствующей деятельности по выполнению работ (услуг), а налогоплательщик, заключая сделки с указанными поставщиками, не проявил должную осмотрительность.

Налогоплательщик обратился с кассационной жалобой в ВС РФ, обосновывая свою позицию тем, что суд кассационной инстанции превысил свои полномочия, предусмотренные положениями АПК РФ, поскольку фактически переоценил представленные в материалы дела доказательства, которые являлись предметом рассмотрения судов первой и апелляционной инстанций.

**СКЭС ВС РФ** оставил в силе решение суда I инстанции и постановление суда апелляционной инстанции, отменив решение кассации.

**Комментарий:** судебный акт продолжил формирование тренда, начатого ВС РФ в 2016 г. в деле А40-71125/2015 («дело Центррегионугля») о том, что наличие признаков «фирмы-однодневки» у контрагента само по себе не свидетельствует о получении налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды. ФНС РФ признала данный подход, предписав нижестоящим налоговым органам исключить из практики формальный анализ деятельности налогоплательщика при выявлении проблемных контрагентов (см., н-р, Письма ФНС РФ от 23.12.2016 № СА-4-7/24825@, от 23.03.2017 № ЕД-5-9/547@, от 16.08.2017 № СА-4-7/16152@).

# Позиция № 7

**Порядок исполнения Постановления КС РФ от 17.06.2013 № 13-П, уточненный Определением КС РФ от 08.12.2015 № 2737-О-Р, не предполагает восстановление прав авиакомпаний-плательщиков взносов на доплату к пенсии членам летных экипажей воздушных судов гражданской авиации, которые уплатили (или с которых были взысканы) данные взносы до вступления в силу Постановления № 13-П с учетом предписания ч. 2 ст. 4 Закона о дополнительном социальном обеспечении (в редакции Закона № 360-ФЗ). Взыскание с казны РФ названных сумм взносов не вытекает из установленного порядка исполнения Постановления № 13-П.**

**Определение СКЭС ВС от 14.02.2017 № 305-ЭС15-13872**
**(дело № А40-185134/2014)**

**Дело № 7 (14.02.2017)**
**(«Взыскание ущерба с Минфина»**
(дело № А40-185134/2014; Авиакомпания «АЙ ФЛАЙ» *vs* Минфин)

| | |
|---|---|
| Результат (в чью пользу) | Налогоплательщик (-) |
| Округ, дело которого пересматривает ВС | АС МО |
| Судья, передавшая дело в СКЭС | Свириденко О.М. |
| Тема | Страховые взносы |
| Судьи в составе СКЭС | **Чучунова Н.С.**, Маненков А.Н., Попов В.В. |
| Как рассматривалось дело | I (-) II (+) III (+) |
| Подавалась ли надзорная жалоба/результат | Отказано в передаче для рассмотрения в Президиуме ВС РФ (Определение ВС РФ от 22.05.2017 № 89-ПЭК17) |

Группа компаний НАЛОГИ И ФИНАНСОВОЕ ПРАВО

**Суть:** Спор касался выяснения вопроса о взыскании с Минфина РФ ущерба в виде страховых взносов членам летного экипажа в связи с принятием Постановления Конституционного суда РФ от 17.06.2013 № 13-П. Дело рассмотрено в пользу Минфина РФ.

**Фабула дела:** общество в 2010 г. являлось плательщиком взносов, уплачиваемых по дополнительному тарифу в соответствии с Федеральным законом от 27.11.2001 № 155-ФЗ «О дополнительном социальном обеспечении членов летных экипажей воздушных судов гражданской авиации». Федеральным законом от 23.12.2010 № 360-ФЗ «О внесении изменений в Федеральный закон «О дополнительном социальном обеспечении членов летных экипажей воздушных судов гражданской авиации» отменено ограничение

базы для исчисления взносов (415 000 руб. в год) и применена обратная сила с 01.01.2010. В результате принятия данного закона общая сумма взносов общества увеличилась с 3 093 550 руб. до 16 546 790 руб., которые были уплачены обществом платежными поручениями.

Постановлением КС РФ от 17.06.2013 № 13-П часть 2 ст. 2 Федерального закона от 23.12.2010 № 360-ФЗ признана не соответствующей Конституции РФ в той мере, в какой содержащееся в ней предписание придает обратную силу ухудшающим положение плательщиков взносов. Считая свои права нарушенными, общество обратилось в арбитражный суд с заявлением о взыскании с Российской Федерации в лице Министерства финансов РФ за счет казны РФ ущерба в размере 13 564 775 руб.

**Арбитражный суд I инстанции**, отказывая обществу в удовлетворении заявленных требований, исходил из отсутствия доказательств для взыскания с Российской Федерации в лице Министерства финансов РФ суммы ущерба в размере 13 564 775 руб.

**Арбитражные суды апелляционной и кассационной инстанций (АС МО)**, удовлетворяя заявленные обществом требования, исходили из того, что принятие федеральным законодателем нормативного акта, противоречащего Конституции РФ, является основанием для обращения с требованием о возмещении вреда, причиненного в результате издания нормативного правового акта государственного органа, не соответствующего закону или иному нормативному правовому акту, имеющему большую юридическую силу.

**СКЭС ВС РФ** оставила в силе решение суда I инстанции, удовлетворив кассационную жалобу Минфина России.

**Комментарий:** на наш взгляд, названным решением ВС РФ подтвердил пробюджетный подход судебной власти к рассмотрению споров. Вместе с тем, о том, что ранее уплаченные или взысканные на основании неконституционного закона денежные суммы не подлежат возврату из бюджета, сказал КС РФ в Постановлении от 17.06.2013 № 13-П. При этом КС РФ отдельно подчеркнул, что дела, послужившие поводом для обращения в суд, подлежат разрешению исходя из неприменения спорной нормы закона об определении взносов на дополнительное социальное страхование членов летных экипажей. О каком равенстве перед законом в этом случае может идти речь?

И это не единичный случай в практике КС РФ по вынесению подобных судебных актов, которыми ущемляются права граждан на восстановление нарушенных прав.

Так, например, Определением от 15.05.2001 № 100-О суд фактически оставил в силе положение о взимании налога с продаж с коммерческих учреждений, руководствуясь п. 1 ч. 1 ст. 75 ФКЗ «О Конституционном Суде РФ». Несмотря на вынесенное им же Постановление о неконституционности, а следовательно, незаконности положений законов, устанавливающих налог, суд определил по своему усмотрению такой порядок, сроки и особенности исполнения, чем лишил граждан возможности на взыскание причиненного материального ущерба от действия неконституционных норм с момента признания их не соответствующими Конституции РФ. Таким образом, Конституционный суд, вынося Постановление с отсрочкой вступления его в силу, нарушил конституционные права граждан на получение эффективной судебной защиты.

# Позиция № 8

**Результаты КНП могут быть опровергнуты результатами ВНП, поэтому налоговый орган должен исполнять свои собственные решения, вынесенные в пользу налогоплательщика**

**Срок, установленный п. 5 ст. 149 НК РФ, пресекательным не является, законом не определены негативные последствия его пропуска.**

**В качестве письменного заявления об отказе от налоговых льгот может рассматриваться налоговая декларация (п. 1 ст. 80 НК РФ), а не только самостоятельный документ.**

**Определение СКЭС ВС РФ от 21.02.2017 № 305-КГ16-14941**
**(дело № А40-89628/2015)**

Дело № 8 (21.02.2017)
**(«Пересмотр выводов прошлой КНП в результате ВНП»**
(дело № А40-89628/2015; ГБУГМ "Жилищник района Хорошево-Мневники" vs ФНС)

| | |
|---|---|
| Результат (в чью пользу) | Налогоплательщик (+) |
| Округ, дело которого пересматривает ВС | АС МО |
| Судья, передавшая дело в СКЭС | Завьялова Т.В. |
| Тема | Налоговые проверки |
| Судьи в составе СКЭС | **Завьялова Т.В.**, Павлова Н.В., Тютин Д.В. |
| Как рассматривалось дело | I (+) II (+) III (-) |
| Подавалась ли надзорная жалоба/результат | Не подавалась |

Группа компаний НАЛОГИ И ФИНАНСОВОЕ ПРАВО

**Суть:** спор касался вопроса о том, имеет ли налогоплательщик право на возмещение сумм НДС, если результатами ВНП подтверждено право на возмещение налога, при этом ранее по результатам КНП налогоплательщику было отказано в возмещении по причине несоблюдения уведомительного порядка отказа от льгот по НДС, предусмотренного п. 5 ст. 149 НК РФ. Дело рассмотрено в пользу налогоплательщика.

**Фабула дела:** в 2013 г. государственное бюджетное учреждение представило в налоговый орган уточненные декларации по НДС за периоды с 1 кв. 2010 по 1 кв. 2013 г., в которых налогоплательщиком заявлены к возмещению из бюджета суммы налога в размере 237 356 567 руб. Одновременно с декларациями подано заявление об отказе от освобождения операций по реализации товаров (работ, услуг), предусмотренных

п.п. 29, 30 п.3 ст. 149 НК РФ. По результатам камеральных проверок налоговым органом вынесены решения об отказе в возмещении НДС в связи с несоблюдением налогоплательщиком уведомительного характера отказа от освобождения от налогообложения согласно п. 5 ст. 149 НК РФ.

Налогоплательщик обратился в арбитражный суд с заявлениями об оспаривании ненормативных актов налогового органа. Определениями арбитражного суда производство по соответствующим арбитражным делам было прекращено в связи с отказом налогоплательщика от заявленных требований (30.07.2014 налоговым органом по результатам ВНП за период с 01.01.2010 по 18.04.2013 принято решение о возмещении учреждению НДС в размере 237 356 567 руб.). Поскольку налоговый орган не возместил НДС, учреждение обратилось в арбитражный суд с заявлением о признании незаконным бездействия налогового органа, выразившегося в неосуществлении возмещения НДС налогоплательщику за соответствующие налоговые периоды.

**Арбитражные суды I и апелляционной инстанций**, удовлетворяя заявленные налогоплательщиком требования, учли фактическое неисполнение налоговым органом принятого им решения по результатам выездной налоговой проверки налогоплательщика и решений о возврате/зачете излишне уплаченного (взысканного) налога, что не соответствует положениям действующего налогового законодательства и существенно нарушает права и законные интересы налогоплательщика.

**Арбитражный суд кассационной инстанции** (АС МО) отменил решения нижестоящих судов и отказал налогоплательщику в удовлетворении заявленных требований, указав, что, поскольку в соответствии со ст. 176 НК РФ обоснованность суммы налога, заявленной к возмещению, проверяется налоговым органом при проведении КНП в порядке, установленном ст. 88 НК РФ, на основании представленной налогоплательщиком налоговой декларации, то вынесение налоговым органом решения о возмещении суммы НДС по результатам ВНП не влечет правовых последствий ни для налогового органа, ни для налогоплательщика. В этой связи суд кассационной инстанции, принимая во внимание то обстоятельство, что налогоплательщиком нарушен уведомительный характер отказа от освобождения от налогообложения (п. 5 ст. 149 НК РФ), о чем вынесены решения налогового органа по результатам КНП, пришел к выводу об отсутствии у учреждения права на возмещение сумм НДС.

**СКЭС ВС РФ** отменила постановление АС МО и оставила в силе решения судов I и апелляционной инстанций. Экономколлегия указала, что ВНП предусматривает более широкие полномочия налогового органа по контролю, выраженные в порядке проведения, условиях, а также объеме подлежащих проверке документов. Таким образом, по результатам ВНП, представляющей собой более высокий (углубленный) уровень налогового контроля, не исключается возможность пересмотра ранее сделанных по результатам КНП выводов налогового органа относительно обоснованности возмещения налога, что согласуется с правовой позицией, выраженной в постановлении Президиума ВАС РФ от 31.01.2012 № 12207/11.

Произвольный отказ налоговых органов от исполнения принятого ими решения ставит добросовестно действовавшего налогоплательщика в состояние правовой неопределенности в отношениях с государством, что не соответствует принципам верховенства права, юридического равенства, поддержания доверия к закону и действиям публичной власти, вытекающим из ст. 2, ч. ч. 1 и 2 ст. 15, ст. 18, ч. 1 ст. 19 Конституции РФ, и приводит к нарушению баланса частных и публичных интересов.

Также СКЭС не согласилась с выводами АС МО о том, что учреждение не имело права на возмещение налога из бюджета, несвоевременно направив в налоговый орган заявление, предусмотренное п. 5 ст. 149 НК РФ. Экономколлегия указала, что срок, установленный п. 5 ст. 149 НК РФ, пресекательным не является, законом не определены негативные последствия его пропуска. В качестве письменного заявления (заявления,

составленного в электронной форме) о налоговых льготах согласно п. 1 ст. 80 НК РФ может рассматриваться налоговая декларация.

**Комментарий:** позиция о возможности пересмотра решения инспекции, вынесенного по результатам проведения КНП, при последующем проведении ВНП, не является новой и ранее была высказана Президиумом ВАС РФ в Постановлении от 31.01.2012 № 12207/11.

## Позиция № 9

**Ставка в размере 0% по налогу на имущество организаций за первый налоговый период применяется со дня внесения организации в единый реестр резидентов ОЭЗ в Калининградской области по конец года.**

**Определение СКЭС ВС РФ от 16.03.2017 № 307-КГ16-18094 (дело № А21-3415/2014)**

**Дело № 9 (16.03.2017)**
**(«Применение ставки 0 % по налогу на имущество в ОЭЗ»)**
(дело № А21-3415/2014; ООО «Технобалт» vs ФНС)

| | |
|---|---|
| Результат (в чью пользу) | Налогоплательщик (-) |
| Округ, дело которого пересматривает ВС | АС СЗО |
| Судья, передавшая дело в СКЭС | Завьялова Т.В. |
| Тема | Налог на имущество |
| Судьи в составе СКЭС | **Завьялова Т.В.**, Першутов А.Г., Пронина М.В. |
| Как рассматривалось дело | I (+) II (+) III (+) |
| Подавалась ли надзорная жалоба/результат | Не подавалась |

Группа компаний НАЛОГИ И ФИНАНСОВОЕ ПРАВО

**Суть:** спор касался вопроса о применении налогоплательщиком – резидентом ОЭЗ в Калининградской области нулевой налоговой ставки при исчислении налога на имущество. Дело рассмотрено в пользу налогового органа.

**Фабула дела:** налогоплательщик 14.04.2006 внесен в единый реестр резидентов ОЭЗ в Калининградской области в качестве резидента, реализующего инвестиционный проект. Налогоплательщик обратился в арбитражный суд в связи с отказом налогового органа в применении нулевой ставки налога на имущество в 2012 году, установленной

п.п. 3 и 4 ст. 385.1 НК РФ.

**Арбитражные суды трех инстанций**, удовлетворяя заявленные налогоплательщиком требования, исходили из того, что 2012 год входит в льготный период, поскольку законодатель уточнил порядок исчисления льготных периодов, считая с 1 января года, следующего за годом включения юридического лица в единый реестр резидентов ОЭЗ, придав закону обратную силу. При этом суды сочли, что толкование п. п. 3 и 4 ст. 385.1 НК РФ без учета воли законодателя, сформулированной в Федеральном законе № 178-ФЗ, противоречит существу законодательного регулирования, и, поскольку налогоплательщик в 2006 году не применял налоговую ставку по налогу на имущество в размере 0 %, пришли к выводу о том, что 2012 год является шестым годом для применения льготной налоговой ставки по деятельности, связанной с реализацией инвестиционного проекта.

**СКЭС ВС РФ** отменила судебные акты нижестоящих судов и приняла новый судебный акт об отказе в удовлетворении требований налогоплательщика. Экономколлегия указала, что Федеральным законом № 178-ФЗ были внесены изменения только в ст. 288.1 НК РФ, регулирующую особенности исчисления и уплаты налога на прибыль организаций резидентами ОЭЗ в Калининградской области. Однако указанное обстоятельство не означает изменения действующего порядка исчисления льготных налоговых периодов в целях применения пониженных ставок по налогу на имущество организаций. С учетом изложенного, при включении общества в единый реестр резидентов ОЭЗ в Калининградской области в 2006 году данный календарный год является первым и, следовательно, ставка в размере 0 % по налогу на имущество организаций за первый налоговый период применяется со дня внесения организации в единый реестр резидентов Особой экономической зоны в Калининградской области по 31.12.2006.

**Комментарий:** трудно было «не угадать» вердикт судебной коллегии, когда позиция по порядку исчисления льготного срока уже была сформирована в Определении от 08.11.2016 № 307-КГ16-7941 (дело № А21-7635/2014).

**Издательство «Налоги и финансовое право»**
(с 1994 года)

- Ежемесячный журнал «Налоги и финансовое право»
- «Аналитический обзор судебной практики по налоговым и финансовым спорам»
- Книги и брошюры по налогообложению, бухгалтерскому учету, финансовому и хозяйственному праву

Группа компаний
НАЛОГИ И ФИНАНСОВОЕ ПРАВО

**(343) 350-12-12 | cnfp@cnfp.ru**
**www.cnfp.ru**

# Позиция № 10

**Для признания выходного пособия при увольнении в качестве экономически оправданных расходов налогоплательщика достаточно установить:**

**1) достижение цели – фактическое увольнение конкретного работника;**

**2) соблюдение баланса интересов работника и работодателя, при котором выплаты направлены на разрешение возможной конфликтной ситуации при увольнении и не служат исключительно цели личного обогащения увольняемого работника.**

**Определение СКЭС ВС РФ от 17.03.2017 № 305-КГ16-17247 (дело № А40-186959/15)**

Дело № 10 (28.03.2017)
(«Налогообложение выходного пособия при увольнении»)
(дело № А40-186959/15; «Всероссийский банк развития регионов *vs* ФНС»)

| | |
|---|---|
| Результат (в чью пользу) | Налогоплательщик (+) На новое рассмотрение |
| Округ, дело которого пересматривает ВС | АС МО |
| Судья, передавший дело в СКЭС | Завьялова Т.В. |
| Тема | Налог на прибыль |
| Судьи в составе СКЭС | **Завьялова Т.В.,** Першутов А.Г., Пронина М.В. |
| Как рассматривалось дело | I (+) II (-) III (-) |
| Подавалась ли надзорная жалоба/результат | Не подавалась |

Группа компаний НАЛОГИ И ФИНАНСОВОЕ ПРАВО

**Суть:** спор касался правомерности учета налогоплательщиком при налогообложении прибыли сумм выходного пособия, выплаченного работникам при увольнении по соглашению сторон. Дело рассмотрено в пользу налогоплательщика.

**Фабула дела:** налогоплательщиком в проверяемом периоде были заключены с работниками соглашения о прекращении трудовых отношений, которые предусматривали выплату увольняемому работнику выходного пособия (компенсации). Указанные расходы были учтены налогоплательщиком при исчислении налога на прибыль. По результатам ВНП налоговый орган пришел к выводу о неправомерном учете спорных расходов при налогообложении прибыли.

**Арбитражный суд I инстанции**, удовлетворяя заявленные налогоплательщиком требования в данной части, исходил из того, что соглашения о расторжении трудовых

договоров являются неотъемлемой частью трудовых договоров, представляют собой юридическое оформление взаимного решения о прекращении трудовых отношений, а выплаты, предусмотренные данными соглашениями, выполняют функцию выходного пособия, носят производственный характер и соответствуют требованиям, установленным ст. 252 НК РФ.

**Арбитражные суды апелляционной и кассационной инстанций** (АС МО), отказывая налогоплательщику в удовлетворении заявленных требований, исходили из того, что выплачиваемые по соглашению о расторжении трудовых договоров суммы выходных пособий не являются расходами налогоплательщика на оплату труда, так как такие выплаты не связаны с выполнением работниками трудовых функций.

Налогоплательщик обратился с кассационной жалобой в ВС РФ, указав, что соглашениями о прекращении трудового договора, помимо суммы компенсационной выплаты, были урегулированы трудовые отношения в части установления порядка выплаты работникам компенсации за неиспользованные дни отдыха, дня прекращения трудовых отношений и других вопросов, подлежащих регулированию в соответствии с нормами ТК РФ. Таким образом, данные соглашения являются неотъемлемой частью трудовых договоров, а произведенные на их основании выплаты могут быть признаны в целях налогообложения на основании ст. 255 НК РФ.

Обосновывая экономическую оправданность произведенных расходов, налогоплательщик сослался на то, что размер произведенных выплат каждому работнику не превышал двух окладов, увеличенных на надбавку, а в отдельных случаях был равен одному окладу. Следовательно, выплаты в пользу уволенных работников выполняли функцию выходного пособия и сопоставимы с его обычным размером. Кроме того, указанные расходы направлены на минимизацию экономических потерь в ходе предпринимательской деятельности, включая потерю деловой репутации.

**СКЭС ВС РФ** отменила акты нижестоящих судов и направила дело на новое рассмотрение, указав, что при принятии решений не был исследован вопрос об экономической оправданности спорных затрат с учетом того, что пособия при расторжении трудовых договоров не превышали двух среднемесячных окладов работников и в случае их увольнения по сокращению штата в соответствии с ТК РФ налогоплательщик выплатил бы бОльшие суммы.

**Комментарий:** по указанному вопросу СКЭС ВС высказывалась неоднократно, положив начало формированию судебной практики в пользу налогоплательщика еще в 2016 г. в деле «Парламент-Продакшн» (Определение ВС РФ от 23.09.2016 № 305-КГ16-5939 по делу № А40-94960/2015). Тогда спорные выплаты двум работникам составили более 1 миллиона руб., однако при новом рассмотрении суд первой инстанции признал экономически обоснованной только компенсацию в размере двух окладов, сославшись на обычный размер выходного пособия по ст. 178 ТК РФ.

В рассмотренном деле выплаты для большинства работников также не превышали двух окладов. Случаи, когда отдельным лицам выплачивались компенсации в более высоком размере, налогоплательщик объяснял дополнительно, руководствуясь Определением ВС РФ от 23.09.2016 № 305-КГ16-5939.

В целом следует признать, что за последнее время ВС РФ вынес немало подобных решений об удовлетворении требований налогоплательщиков (см. Определения СКЭС ВС РФ от 27.03.2017 № 305-КГ16-18369 (по делу № А40-213762/2014), от 28.03.2017 № 305-КГ16-16457 (по делу № А40-7941/2015), от 26.04.2016 № 305-КГ16-19115 (по делу № А40-63455/2015), от 26.10.2017 № 305-КГ17-9814 (по делу № А40-178063/2015), от 22.11.2017 № 305-КГ17-10287 (по делу № А40-124026/2016), от 20.12.2017 № 305-КГ17-12841 (дело № А40-194155/2016) и др.).

Вместе с тем, необходимо учитывать, что компенсации работникам не должны быть «золотыми парашютами» и приводить к их обогащению за счет работодателя и бюджета. Такие попытки ВС РФ, напротив, всячески пресекает. Так, например, в деле № А75-16209/2016 работнику при расторжении трудового договора было выплачено 30 000 000 руб. ВС РФ поддержал выводы нижестоящих судов об отказе налогоплательщику во включении данной суммы в расходы по налогу на прибыль (Определение ВС РФ от 12.01.2018 № 304-КГ17-20275).

Доказать экономическую целесообразность расходов на выплату пособия при расторжении трудовых договоров с работниками налогоплательщику помогут следующие доводы:

1) экономия на заработной плате в результате фактического сокращения численности сотрудников (как элемент финансового результата – прибыли);

2) экономия на затратах при увольнении, в сравнении с увольнением работников в связи с сокращением в порядке ст. 81 ТК РФ;

3) возможность заменить неэффективных работников более эффективными, предъявляя новые требования к данной позиции и нивелируя риски оспаривания работниками увольнения (сокращения), их восстановления на работе, сохранение деловой репутации;

4) соответствие выплат обычному размеру выходного пособия по ст. 178 ТК РФ;

5) учет трудового стажа работников при определении размера выплат.

**Учебный центр «Налоги и финансовое право»**
(с 2005 года)

- Проведение консультационных семинаров по налогообложению и бухгалтерскому учету
- Проведение корпоративных консультационных семинаров по индивидуальным программам (в конференц-зале нашей компании или с выездом на предприятие заказчика)
- Программа дополнительного профессионального образования «Налоги и налоговое право»

Группа компаний
НАЛОГИ И ФИНАНСОВОЕ ПРАВО

**(343) 350-12-12 | cnfp@cnfp.ru**
**www.cnfp.ru**

# Позиция № 11

**Ответственность по ст. 119 НК РФ не охватывает деяния, выразившиеся в непредставлении либо в несвоевременном представлении по итогам отчетного периода расчета авансовых платежей, вне зависимости от того, как поименован этот документ в той или иной главе части второй НК РФ.**

**Нарушение сроков представления квартальных (полугодовых) расчетов по налогу на прибыль не порождает право налогового органа на приостановление операций по счетам в банке, поскольку эти документы не входят в закрытый перечень документов, установленных п. 3 ст. 76 НК РФ.**

**Определение СКЭС ВС РФ от 27.03.2017 № 305-КГ16-16245**
**(дело № А40-168230/2015)**

**Дело № 11 (27.03.2017)**
**(«Ответственность за непредставление авансовых расчетов»)**
(дело № А40-168230/2015; ООО «Гериатр-М» vs ФНС)

| | |
|---|---|
| Результат (в чью пользу) | Налогоплательщик (+) На новое рассмотрение |
| Округ, дело которого пересматривает ВС | АС МО |
| Судья, передавший дело в СКЭС | Тютин Д.В. |
| Тема | Налоговый контроль |
| Судьи в составе СКЭС | **Тютин Д.В.**, Антонова М.К., Першутов А.Г. |
| Как рассматривалось дело | I (-) II (-) III (-) |
| Подавалась ли надзорная жалоба/результат | Не подавалась |

Группа компаний НАЛОГИ И ФИНАНСОВОЕ ПРАВО

**Суть:** Спор касался вопроса о правомерности приостановления операций по счетам налогоплательщика в банке в связи с непредставлением им промежуточных деклараций по налогу на прибыль и взысканием с ФНС РФ убытков в связи с таким приостановлением. Дело рассмотрено в пользу налогоплательщика.

**Фабула дела:** налоговым органом были приняты решения о приостановлении операций по счетам налогоплательщика в банке в соответствии со ст. 76 НК РФ в связи с непредставлением налоговой декларации (расчета) по налогу на прибыль за 1 кв., полугодие и 9 мес. 2014 г. Налогоплательщик 20.10.2014 представил в ИФНС декларации (расчеты) по налогу на прибыль организаций за 1 кв. и полугодие 2014 г., составленные по неустановленной форме, в связи с чем налоговый орган отказал в их принятии на ос-

новании п. 3 ст. 80 НК РФ и п. 28 Административного регламента, утвержденного Приказом Минфина РФ от 02.07.2012 № 99н. После повторного представления деклараций по налогу на прибыль, составленных по установленной форме, ИФНС отменила ранее принятые решения о приостановлении операций по счетам. Налогоплательщик обратился в арбитражный суд с заявлением к ИФНС о признании недействительными решений о приостановлении операций по счетам в банке и к ФНС России о взыскании убытков за счет казны РФ.

**Арбитражные суды**, отказывая налогоплательщику в удовлетворении заявленных требований, исходили из того, что, поскольку налогоплательщик представил 20.10.2014 декларации (расчеты) по налогу на прибыль организаций за 1 кв. и полугодие 2014 г., составленные по форме, утвержденной Приказом ФНС РФ от 22.03.2012 № ММВ-7-3/174@, в то время как начиная с 01.01.2014 декларации и расчеты по налогу на прибыль организаций должны представляться по форме, утвержденной Приказом ФНС РФ от 14.11.2013 № ММВ-7-3/501@, то налоговый орган правомерно отказал в приеме этих деклараций (расчетов).

**СКЭС ВС РФ** отменила решения нижестоящих судов и признала недействительными решения налогового органа о приостановлении операций по счетам в связи с непредставлением квартальных (полугодовых) деклараций (расчетов) по налогу на прибыль организаций, указав, что поскольку квартальные (полугодовые) расчеты по налогу на прибыль организаций не входят в перечень документов, приведенный в п. 3 ст. 76 НК РФ, нарушение налогоплательщиком сроков их представления не порождает права налогового органа на приостановление операций по счетам в банке.

В части требования о взыскании с ФНС убытков дело направлено на новое рассмотрение в АС г. Москвы (Решением АС г. Москвы от 14.02.2018 в удовлетворении требований отказано ввиду недоказанности налогоплательщиком убытков в виде упущенной выгоды).

**Комментарий:** следует обратить внимание, что еще начиная с 2007 г. по данной ситуации сложилась позиция контролирующих органов. Так, в Письме Минфина РФ от 12.07.2007 № 03-02-07/1-324, а позднее – в Письме ФНС РФ от 11.12.2014 № ЕД-4-15/25663 сообщалось, что налоговая декларация и расчет авансового платежа – это два разных документа, подлежащих представлению налогоплательщиком в налоговый орган в целях осуществления им налогового контроля. Приостановление операций по счетам налогоплательщика в соответствии с п. 3 ст. 76 НК РФ не применяется в случае непредставления налогоплательщиком расчета авансового платежа.

Однако в рассмотренном деле инспекция данный подход проигнорировала.

Ежегодно Группа компаний «Налоги и финансовое право» занимает лидирующие позиции среди консалтинговых и аудиторских компаний Урала и западной Сибири, входит в ТОП-100 крупнейших аудиторско-консалтинговых компаний России (по оценке рейтинговых агентств «Эксперт РА» и «Урал-Эксперт»).

Группа компаний
НАЛОГИ И ФИНАНСОВОЕ ПРАВО

**(343) 350-12-12 | cnfp@cnfp.ru**
**www.cnfp.ru**

# Позиция № 12

Для целей исчисления страховых взносов ИП, уплачивающего НДФЛ и не производящего выплаты и иные вознаграждения физическим лицам, **доход подлежит уменьшению на величину фактически произведенных и документально подтвержденных расходов, непосредственно связанных с извлечением дохода**, **в соответствии с правилами НК РФ об учете таких расходов для целей исчисления и уплаты НДФЛ**.

**Определение СКЭС ВС РФ**
**от 04.04.2017 № 301-КГ16-16732**
**(дело № А39-6230/2015)**

**Дело № 12 (04.04.2017)**
**(«Учет расходов ИП при исчислении страховых взносов»)**
(дело № А39-6230/2015; ИП Акафьев О.Н. vs ПФР)

| | |
|---|---|
| Результат (в чью пользу) | Страхователь (+) |
| Округ, дело которого пересматривает ВС | АС ВВО |
| Судья, передавший дело в СКЭС | Першутов А.Г. |
| Тема | Страховые взносы |
| Судьи в составе СКЭС | **Тютин Д.В.**, Антонова М.К., Пронина М.В. |
| Как рассматривалось дело | I (-) II (-) III (-) |
| Подавалась ли надзорная жалоба/результат | Не подавалась |

Группа компаний НАЛОГИ И ФИНАНСОВОЕ ПРАВО

**Суть:** спор касался вопроса о том, учитывается ли при исчислении предпринимателем страховых взносов сумма расходов, произведенных им в связи с осуществлением хозяйственной деятельности. Дело рассмотрено в пользу налогоплательщика.

**Фабула дела:** в 2014 году предприниматель являлся плательщиком страховых взносов и не производил выплат и вознаграждений физическим лицам. Предприниматель не согласился с доначислением ПФР страховых взносов исходя из суммы доходов, полученных от предпринимательской деятельности за спорный период на основании ст. 227 НК РФ без учета произведенных в связи с осуществлением этой деятельности расходов, предусмотренных п. 1 ст. 221 НК РФ.

**Арбитражные суды**, отказывая плательщику страховых взносов в удовлетворении заявленных требований, исходили из того, что положениями ст. 14 Федерального закона от 24.07.2009 № 212-ФЗ «О страховых взносах в ПФ РФ, ФСС РФ, Федеральный

ФОМС» подлежащие уплате страховые взносы поставлены в зависимость от размера дохода ИП и не связаны с порядком определения ИП налоговой базы по НДФЛ. На основании изложенного, суды пришли к выводу об отсутствии правовых оснований для определения размера страховых взносов исходя из дохода, исчисленного в порядке, предусмотренном для определения налоговой базы по НДФЛ на основании ст. 227 НК РФ с учетом п. 1 ст. 221 НК РФ.

**СКЭС ВС РФ** отменила решения нижестоящих судов и удовлетворила заявленные предпринимателем требования, указав, что после принятия обжалуемых судебных актов КС РФ в Постановлении от 30.11.2016 № 27-П разъяснил, что для целей исчисления страховых взносов доход ИП, уплачивающего НДФЛ и не производящего выплаты и иные вознаграждения физическим лицам, подлежит уменьшению на величину фактически произведенных им и документально подтвержденных расходов, непосредственно связанных с извлечением дохода, в соответствии с установленными НК РФ правилами учета таких расходов для целей исчисления и уплаты НДФЛ.

**Комментарий:** с момента принятия КС РФ Постановления от 30.11.2016 № 27-П ВС РФ последовательно поддерживает налогоплательщиков по данной категории споров (см. Определения СКЭС ВС РФ от 18.04.2017 № 304-КГ16-16937 (по делу № А27-5253/2016), от 23.05.2017 № 308-КГ16-19401 (по делу № А63-10544/2015), от 30.05.2017 № 304-КГ16-20851 (по делу № А03-24006/2015), от 13.06.2017 № 306-КГ17-423 (по делу № А12-23593/2016), от 03.08.2017 № 304-ЭС17-1872 (по делу № 24987/2015), от 22.11.2017 № 303-КГ17-8359 (по делу № А51-8964/2016) и др.).

**Гарантии налоговой и юридической безопасности бизнеса**

**Основное направление деятельности Группы компаний «Налоги и финансовое право»** – защита прав и интересов налогоплательщиков.

Группа компаний «Налоги и финансовое право» представляет интересы российских и иностранных налогоплательщиков в арбитражных судах и судах общей юрисдикции всех инстанций, а также в третейских судах.

Более 2000 судебных дел проведено с 1993 года.

Большинство из них – налоговые споры.

90% дел рассмотрено в пользу наших клиентов.

Группа компаний
НАЛОГИ И ФИНАНСОВОЕ ПРАВО

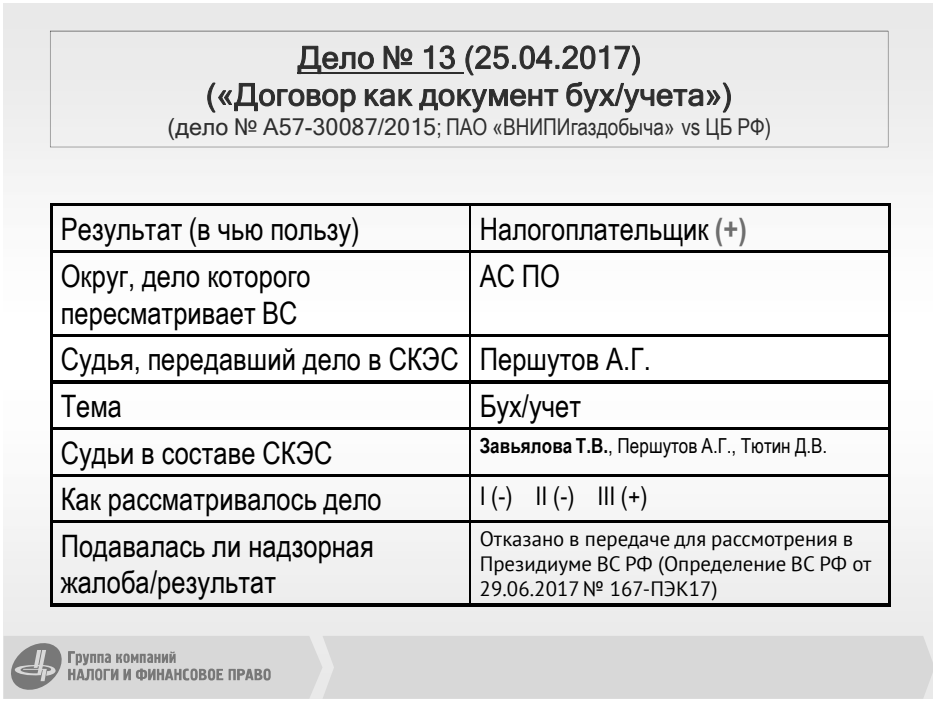
**(343) 350-12-12 | cnfp@cnfp.ru**
**www.cnfp.ru**

# Позиция № 13

**Для целей корпоративного законодательства договор является документом бухгалтерского учета.**

**Договор – документ, от которого зависит правильное ведение бухгалтерского учета (наряду с первичными учетными документами, формирующими бухгалтерский учет).**

**Определение СКЭС ВС РФ**
**от 25.04.2017 № 306-АД16-17822**
**(дело № А57-30087/2015)**



Дело № 13 (25.04.2017)
(«Договор как документ бух/учета»)
(дело № А57-30087/2015; ПАО «ВНИПИгаздобыча» vs ЦБ РФ)

| | |
|---|---|
| Результат (в чью пользу) | Налогоплательщик (+) |
| Округ, дело которого пересматривает ВС | АС ПО |
| Судья, передавший дело в СКЭС | Першутов А.Г. |
| Тема | Бух/учет |
| Судьи в составе СКЭС | **Завьялова Т.В.**, Першутов А.Г., Тютин Д.В. |
| Как рассматривалось дело | I (-) II (-) III (+) |
| Подавалась ли надзорная жалоба/результат | Отказано в передаче для рассмотрения в Президиуме ВС РФ (Определение ВС РФ от 29.06.2017 № 167-ПЭК17) |

Группа компаний НАЛОГИ И ФИНАНСОВОЕ ПРАВО

**Суть:** спор касался вопроса о том, является ли договор документом бухгалтерского учета. Особенностью этого дела явилось и то обстоятельство, что, по сути, спор по применению административной ответственности рассматривали судьи 3-го судебного состава СКЭС Верховного суда РФ, которые традиционно рассматривают налоговые и иные фискальные споры.

**Фабула дела:** получив 30.03.2015 от своего акционера, владеющего одной обыкновенной именной акцией и пятью привилегированными акциями, запрос о предоставлении информации о деятельности организации, общество не исполнило его в установленный п. 2 ст. 91 Закона об обществах с ограниченной ответственностью срок.

В частности, общество не предоставило копии гражданско-правовых договоров, указав, что такие договоры являются документами бухгалтерского учета как первичные учетные документы, оформляющие такой факт хозяйственной жизни как заключение

сделки; и как документы, содержащие информацию о таком объекте бухгалтерского учета как обязательства. К документам бухгалтерского учета имеют право доступа акционеры, владеющие в совокупности не менее чем 25 процентами голосующих акций акционерного общества, тогда как акционер, запросивший копии договоров, не является владельцем указанного количества акций.

Акционер обратился в Банк России с заявлением о наличии в действиях общества состава административного правонарушения, предусмотренного ч. 1 ст. 15.19 КоАП РФ.

По результатам проведенной на основании указанного обращения проверки Банком России составлен в отношении общества протокол об административном правонарушении и вынесено постановление о привлечении общества к административной ответственности, предусмотренной ч. 1 ст. 15.19 КоАП РФ, с назначением наказания в виде административного штрафа.

**Суды первой и апелляционной инстанций** пришли к выводу о том, что гражданско-правовые договоры не относятся к документам бухгалтерского учета, в частности, первичным учетным документам или регистрам бухгалтерского учета, а, следовательно, акционер, обладающий менее чем 25 процентами голосующих акций общества, не лишен права доступа к таким договорам, в связи с чем у общества отсутствовали основания для отказа названному акционеру в предоставлении соответствующей информации.

Учитывая изложенное, суды пришли к выводу о наличии в действиях общества состава административного правонарушения и признали правомерным оспариваемое постановление Банка России, отказав обществу в удовлетворении заявления.

**Суд кассационной инстанции** не согласился с указанными выводами судов нижестоящих инстанций, указав, что согласно положениям статей 1, 9, 10 Закона о бухгалтерском учете гражданско-правовые договоры относятся к документам первичного учета по двум основаниям: как документ, на основании которого в регистрах бухгалтерского учета отражаются данные о виде, размере и сроке исполнения обязательств, и как первичный учетный документ по движению денежных средств.

Учитывая, что акционер не относится к лицам, имеющим в силу статей 89, 91 Закона об акционерных обществах права доступа к таким договорам как к документам бухгалтерского учета, суд кассационной инстанции признал правомерным отказ общества в представлении спорных документов указанному акционеру. На основании изложенного суд пришел к выводу об отсутствии в действиях общества состава вмененного административного правонарушения и отменил акты судов нижестоящих инстанций, признав незаконным оспариваемое постановление Банка России.

**СКЭС**, рассмотрев кассационную жалобу, сделала вывод о том, что для целей корпоративного законодательства договор является документом бухгалтерского учета**,** т.к. договор – это тот документ, от которого зависит правильное ведение бухгалтерского учета (наряду с первичными учетными документами, формирующими этот учет).

Попытка проигравшей стороны «вынести» дело на Президиум ВС РФ успехом не увенчалась (Определением ВС РФ от 29.06.2017 № 167-ПЭК17).

**Комментарий:** очевидно, что выводы ВС РФ могут быть использованы и по другим делам, в которых юридическая и, как сейчас выясняется, «бухгалтерская природа» договора будут иметь то или иное правовое значение.

# Позиция № 14

**Из объектов налогообложения земельным налогом на основании пп. 3 п. 2 ст. 389 НК РФ (утратила силу с 01.01.2013) исключению подлежат только земельные участки, находящиеся в государственной или муниципальной собственности.**

**Определение СКЭС ВС РФ от 27.04.2017 № 306-КГ16-18669 (дело № А65-93/2016)**

**Дело № 14 (27.04.2017)**
**(«Льгота по зем/налогу на основании пп. 3 п. 2 ст. 389 НК РФ»)**
(дело № А65-93/2016; ОАО «Казанский химический научно-исследовательский институт» vs ФНС)

| | |
|---|---|
| Результат (в чью пользу) | Налогоплательщик (-) |
| Округ, дело которого пересматривает ВС | АС ПО |
| Судья, передавшая дело в СКЭС | Антонова М.К. |
| Тема | Земельный налог |
| Судьи в составе СКЭС | **Завьялова Т.В.**, Антонова М.К., Першутов А.Г. |
| Как рассматривалось дело | I (+) II (+) III (+) |
| Подавалась ли надзорная жалоба/результат | Отказано в передаче для рассмотрения в Президиуме ВС РФ (Определение ВС РФ от 11.10.2017 № 244-ПЭК17) |

Группа компаний НАЛОГИ И ФИНАНСОВОЕ ПРАВО

**Суть:** спор касался вопроса об условиях применения льготы по земельному налогу, установленной подп. 3 п. 2 ст. 389 НК РФ в отношении земельных участков, предоставленных для обеспечения обороны, безопасности и таможенных нужд. Дело рассмотрено в пользу налогового органа.

**Фабула дела:** налогоплательщик в 2011 и 2012 гг. воспользовался льготой по земельному налогу, установленной подп. 3 п. 2 ст. 389 НК РФ. Спорный земельный участок является частью имущества, переданного налогоплательщику в порядке приватизации совместно с расположенным на нем имуществом, которое участвует в производственной деятельности по выполнению гособоронзаказов.

Распоряжением Правительства РФ налогоплательщик включен в Перечень стратегических предприятий, осуществляющих производство продукции, имеющей стратегическое значение для обеспечения обороноспособности и безопасности государства и систематически выполняющих государственный оборонный заказ на основании государственных контрактов.

**Арбитражные суды**, удовлетворяя заявленные налогоплательщиком требования, исходили из фактического использования налогоплательщиком земельного участка в целях обеспечения нужд обороны и наличия в связи с этим оснований для освобождения от уплаты земельного налога в соответствии с требованиями подп. 3 п. 2 ст. 389 НК РФ. Учитывая обстоятельства, связанные с приватизацией ФГУП путем преобразования в общество, а также его учреждением и составом акционеров, суды указали, что спорный земельный участок не выбывал из собственности Российской Федерации.

По мнению судов, то обстоятельство, что земельный участок относится к землям населенных пунктов, а не к землям обороны, не имеет в данном случае правового значения относительно применения льготы по земельному налогу, поскольку учитываются действительные цели, для которых предоставлен земельный участок, а также его фактическое использование, а не кадастровый учет.

**СКЭС ВС РФ** отменила решения нижестоящих судов и приняла новый судебный акт об отказе налогоплательщику в удовлетворении заявленных требований, подчеркнув, что действующим законодательством установлена совокупность необходимых условий для исключения земельных участков из объектов налогообложения земельным налогом на основании подп. 3 п. 2 ст. 389 НК РФ: во-первых, нахождение земельных участков в статусе ограниченных в обороте; во–вторых, предоставление данных земельных участков для обеспечения деятельности в области обороны и безопасности. Таким требованиям соответствуют только земельные участки, находящиеся в государственной или муниципальной собственности.

**Комментарий:** аналогичная точка зрения была ранее высказана ВС РФ в Определении от 23.12.2016 № 302-КГ16-11762 (дело № А33-1439/2015).

Позиция также применена в делах:

Определение СКЭС ВС РФ от 11.10.2017 № 308-КГ17-6729 (дело № А53-5001/2016);

Определение СКЭС ВС РФ от 24.11.2017 № 305-КГ17-10748 (дело № А40-153892/2016).


## Гарантии налоговой и юридической безопасности бизнеса

Группа компаний «Налоги и финансовое право» создана в мае 1993 года. Это объединение четырех компаний, работающих по направлениям:

- защита прав налогоплательщиков и налоговый консалтинг;
- аудит;
- издательская деятельность
- бизнес-образование.

С 2001 года в столице России действует московское представительство Группы компаний «Налоги и финансовое право».

Группа компаний
НАЛОГИ И ФИНАНСОВОЕ ПРАВО

**(343) 350-12-12 | cnfp@cnfp.ru**
**www.cnfp.ru**

# Позиция № 15

**Право налогоплательщика представлять возражения и предъявлять документы предоставлено ему на всех стадиях осуществления налог/контроля вплоть до вынесения вышестоящим налог/органом решения по его жалобе;**

**Ненадлежащее исполнение подрядчиком обязанностей по исчислению и уплате налогов с полученных от заказчика сумм платежей не влечет отказ в предоставлении собственнику дома имущественного вычета при его продаже.**

**Определение СКАД ВС РФ**
**от 27.04.2017 № 86-КГ17-1**

**Дело № 15 (27.04.2017)**
**(«Право на получение вычета по НДФЛ при банкротстве подрядчика»)**
(Белозеров А.Ю. vs ФНС)

| | |
|---|---|
| Результат (в чью пользу) | Налогоплательщик (+), на новое рассмотрение |
| Округ, дело которого пересматривает ВС | ЦО |
| Судья, передавшая дело в СКАД | Горчакова Е.В. |
| Тема | НДФЛ |
| Судьи в составе СКАД | **Зинченко И.Н.**, Горчакова Е.В., Калинина Л.А. |
| Как рассматривалось дело | I (-) II (-) III (-) |
| Подавалась ли надзорная жалоба/результат | Не подавалась |

Группа компаний НАЛОГИ И ФИНАНСОВОЕ ПРАВО

**Суть:** спор касался вопроса о правомерности отказа налогоплательщику в предоставлении имущественного вычета в размере затрат, понесенных им по оплате работ подрядной организации.

**Фабула дела:** налогоплательщик представил уточненную налоговую декларацию по НДФЛ за 2012 год, в которой задекларировал доход от продажи жилого дома, находящегося в собственности менее трех лет, указав одновременно в этом же размере налоговый вычет в виде документально подтвержденных расходов, считая, что НДФЛ за 2012 год составил 0 рублей.

Поскольку при подаче декларации документы, подтверждающие произведенные расходы на строительство жилья, не представлены, а требование налогового органа о направлении таких документов налогоплательщиком не исполнено, инспекция после

проведения КНП доначислила НДФЛ и привлекла налогоплательщика к налоговой ответственности.

Признавая решение налоговой инспекции о привлечении налогоплательщика к ответственности законным, **суды трех инстанций** исходили из того, что при подаче налоговой декларации и проведении налоговым органом камеральной налоговой проверки налогоплательщик не представил документальное подтверждение расходов, понесенных при строительстве жилого дома. Также суды согласились с выводом вышестоящего налогового органа о недействительности платежных документов, представленных в подтверждение понесенных расходов вместе с жалобой на решение инспекции.

Отменяя судебные акты нижестоящих инстанций, **СКАД ВС РФ** указала, что при проверке представленных административным истцом кассовых чеков и квитанций к приходным кассовым ордерам ни налоговым органом, ни судом первой инстанции не указано, какие именно из обязательных реквизитов отсутствовали в чеках и квитанциях, которые физическое лицо при обычных обстоятельствах могло выявить при расчетах за строительные материалы и работы.

Допрошенный налоговым инспектором в качестве свидетеля директор организации, выполнявшей согласно представленным документам строительные работы, утверждал, что осуществлял приобретение материалов и строительство жилого дома с внутренней отделкой, а также пояснил, что заказчик лично производил расчеты наличными денежными средствами, о чем ему выданы чеки, что для осуществления строительных работ арендовал специализированную технику и нанимал работников по гражданско-правовым договорам.

Таким образом, организация выполнила свои обязательства перед налогоплательщиком по договору строительного подряда, а административный истец оплатил произведенные работы и материалы, у сторон договора отсутствуют взаимные претензии.

Прекращение названным обществом в дальнейшем своей деятельности в связи с банкротством не имеет правового значения для решения вопроса об обязанности налогоплательщика уплатить законно и обоснованно начисленный налог и о его праве на получение соответствующих льгот. Какие-либо обстоятельства взаимозависимости заказчика и подрядчика, а также доказательства отсутствия действительной уплаты налогоплательщиком денежных средств в заявленной сумме налоговыми органами не приведены.

**Комментарий:** таким образом, ВС РФ сформировал положительную практику для налогоплательщиков в случае, когда налоговые органы без наличия на то достаточных оснований отказывают им в предоставлении налоговых вычетов, установленных НК РФ. Данная позиция включена в Обзор правовых позиций ВС РФ и КС РФ за второй квартал 2017 г. по вопросам налогообложения (Письмо ФНС РФ от 29.06.2017 № СА-4-7/12540@).

# Позиция № 16

**Налоговое законодательство не предусматривает механизм взыскания сумм НДС с муниципального образования, которое не является плательщиком НДС при реализации полномочий, предусмотренных Федеральным законом от 06.10.2003 № 131-ФЗ.**

**Положение о невозможности взыскания с налогового агента неудержанной им суммы НДС (пп. 5 п. 3 ст. 45 НК РФ) не применяется, если продавец имущества не является плательщиком НДС.**

**Определение СКЭС ВС РФ от 23.05.2017 № 310-КГ16-17804 (дело № А09-10032/2015)**

## Дело № 16 (23.05.2017)
## («Взыскание с налог/агента неудержанного НДС»)

(дело № А09-10032/2015; ИП Шкуратов О.П. vs ФНС)

| | |
|---|---|
| Результат (в чью пользу) | Налогоплательщик (-) На новое рассмотрение |
| Округ, дело которого пересматривает ВС | АС ЦО |
| Судья, передавший дело в СКЭС | Першутов А.Г. |
| Тема | НДС |
| Судьи в составе СКЭС | **Першутов А.Г.**, Антонова М.К., Тютин Д.В. |
| Как рассматривалось дело | I (+) II (+) III (+) |
| Подавалась ли надзорная жалоба/результат | Не подавалась |

Группа компаний НАЛОГИ И ФИНАНСОВОЕ ПРАВО

**Суть:** спор касался вопроса о том, правомерно ли взыскивать с налогового агента по НДС сумму налога, которую он должен был удержать и перечислить в бюджет при приобретении муниципального имущества, но не сделал этого. Дело направлено на новое рассмотрение в суд I инстанции.

**Фабула дела:** по договору купли-продажи предприниматель приобрел в собственность муниципальное недвижимое имущество. При этом обязанности налогового агента по НДС, предусмотренные абз. 2 п. 3 ст. 161 НК РФ, предприниматель не исполнил. По результатам ВНП предпринимателю были доначислены соответствующие суммы НДС, пени, штраф по ст. 123 НК РФ.

**Арбитражные суды**, удовлетворяя заявленные предпринимателем требования, исходили из того, что уплата предпринимателем НДС в бюджет за счет собственных

средств приведет к ущемлению его прав и законных интересов в налоговых правоотношениях и нарушит принцип равного и справедливого налогообложения. По мнению судов, в данном случае обязанность по перечислению НДС в бюджет возникла у Комитета по управлению имуществом в связи с необоснованным получением им спорной суммы НДС применительно к положениям п. 5 ст. 173 НК РФ.

**СКЭС ВС РФ** отменила решения нижестоящих судов и направила дело на новое рассмотрение, указав, что налоговое законодательство не предусматривает механизм взыскания сумм НДС с муниципального образования, которое не является плательщиком НДС при реализации полномочий, предусмотренных Федеральным законом от 06.10.2003 № 131-ФЗ «Об общих принципах организации местного самоуправления в РФ».

В связи с этим основанный на положениях подп. 5 п. 3 ст. 45 НК РФ принцип невозможности взыскания с налогового агента не удержанной им суммы НДС, так как обязанным лицом продолжает оставаться налогоплательщик, к которому и подлежит предъявление налоговым органом требования об уплате налога, в данном случае неприменим, поскольку в рассматриваемых правоотношениях (сделках) продавец имущества плательщиком НДС не является.

Установленный же п. 5 ст. 173 НК РФ порядок уплаты НДС в бюджет предусмотрен для лиц, которые не являются плательщиками этого налога, но выставили счет-фактуру с выделением НДС, в то время как в рассматриваемом случае Комитет не выставлял счета-фактуры при реализации имущества по упомянутым сделкам. Уплата предпринимателем НДС в бюджет за счет собственных средств не приведет к ущемлению его прав и законных интересов в налоговых правоотношениях, поскольку, исполнив возложенную на него НК РФ обязанность налогового агента, он не лишен возможности реализовать право на защиту своих интересов в рамках гражданско-правового спора с муниципальным образованием о возврате неосновательно полученных денежных средств.

**Комментарий:** по нашему мнению, данным решением ВС РФ сформулировал не вытекающее из закона правило о взыскании НДС с налогового агента. При этом ранее, в Определении от 18.03.2016 № 305-КГ15-14263 по делу № А40-87775/14, ВС РФ акцентировал внимание на том, что обязанность налогового агента может состоять в перечислении в бюджет лишь тех сумм налога, обязанность по уплате которых лежит на налогоплательщике.

Однако в Определении от 23.05.2017 ВС РФ, по сути, говорит как раз об обратном – налоговый агент есть, а налогоплательщика нет. При этом указывает также, что «налоговое законодательство не предусматривает механизм взыскания сумм НДС с муниципального образования, которое не является плательщиком НДС».

Похожий вопрос (только по ситуации аренды государственного имущества) попадал в поле зрения КС РФ. Тогда заявитель в качестве одного из аргументов указывал на то, что если арендодатель не является налогоплательщиком, то и арендатор не должен нести обязанность налогового агента и у него нет обязанности по уплате НДС в бюджет. Но КС РФ отметил лишь, что законодатель вправе определить элемент юридического состава НДС, каковым является субъект данного налога (налогоплательщик), таким образом, как это осуществлено в п. 3 ст. 161 НК РФ, поскольку органы государственной власти и управления и органы местного управления являются организациями, обладающими правами юридического лица (Определение КС РФ от 02.10.2003 № 384-О).

В п. 2 Постановления Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 № 57 «О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации» сформулирована позиция, по смыслу которой взыскание налога с налогового агента по общему правилу недопустимо. В то же время ВАС РФ

оговорил три случая-исключения, когда требование об уплате налога все-таки может быть предъявлено именно налоговому агенту:

а) налоговый агент удержал сумму налога, но не перечислил ее в бюджет;

б) в части второй НК РФ закреплено специальное правило, устанавливающее особенности взыскания налога в отношениях «налогоплательщик – налоговый агент – налоговый орган – бюджет»;

в) денежные средства, из которых налоговым агентом должен был быть удержан налог, выплачены иностранному лицу, которое не состоит на учете в российских налоговых органах и, соответственно, налоговое администрирование которого невозможно.

Но вывод, содержащийся в Определении от 23.05.2017, ни под одно из этих исключений не подпадает: ВС РФ указал на возможность взыскания НДС с налогового агента применительно к ситуации приобретения муниципального имущества.

Тем не менее, стоит отметить, что на уровне судов нижестоящих инстанций похожая позиция уже встречалась (см., например, Постановление Арбитражного суда Московского округа от 20.10.2015 № Ф05-13946/2015 по делу № А41-6539/15, Постановление Арбитражного суда Уральского округа от 24.11.2015 № Ф09-7916/15 по делу № А76-1445/2015).


## Судебная защита прав налогоплательщиков

1. Представительство интересов клиентов в судебных органах (первая, апелляционная, кассационная инстанции).

2. Подготовка жалобы и представительство интересов клиента в Конституционном суде РФ.

   В ряде случаев защитить свои права как налогоплательщика можно только с помощью обращения в Конституционный суд РФ. С 1997 года специалисты Группы компаний «Налоги и финансовое право» оказывают профессиональное содействие организациям и гражданам в их обращении к конституционному правосудию.

3. Представление интересов клиентов в Верховном суде РФ при обжаловании нормативных актов налогового ведомства

Специалистам Группы компаний «Налоги и финансовое право» довелось представлять интересы своих клиентов и в Верховном суде РФ.

Группа компаний
НАЛОГИ И ФИНАНСОВОЕ ПРАВО

**(343) 350-12-12 | cnfp@cnfp.ru**
**www.cnfp.ru**

# Позиция № 17

**Правом признавать налоговую задолженность безнадежной к взысканию, а обязанность по ее погашению прекращенной наделены не только налоговые органы, но также и суды, на основании акта которых налоговый орган утрачивает возможность взыскания недоимки (пени, штрафа) в связи с истечением установленного срока их взыскания.**

**Определение СКАД ВС РФ от 01.06.2017 № 5-КГ17-50**

**Дело № 17 (01.06.2017)**
**(«Право на признание недоимки безнадежной»)**
(дело № 5-КГ17-50; Мордвинова А.А. vs ФНС)

| | |
|---|---|
| Результат (в чью пользу) | Налогоплательщик (+) На новое рассмотрение |
| Округ, дело которого пересматривает ВС | Суды общей юрисдикции московского региона |
| Судья, передавшая дело в СКАД | Калинина Л.А. |
| Тема | Транспортный налог |
| Судьи в составе СКАД | **Зинченко И.Н.**, Калинина Л.А., Корчашкина Т.Е. |
| Как рассматривалось дело | I (-) II (-) III (-) |
| Подавалась ли надзорная жалоба/результат | Не подавалась |

Группа компаний НАЛОГИ И ФИНАНСОВОЕ ПРАВО

**Суть:** спор касался вопроса о сроках давности принудительного взыскания недоимки. Дело рассмотрено в пользу налогоплательщика.

**Фабула дела:** налогоплательщик (физлицо) обратился в суд с административным исковым заявлением к налоговому органу о признании задолженности по уплате транспортного налога и налога на имущество безнадежной к взысканию, а обязанности по ее уплате прекращенной.

В обоснование заявленных требований истец ссылался на то, что налоговым органом утрачена возможность взыскания в судебном порядке указанной недоимки в связи с истечением предусмотренного законом срока для взыскания платежей.

Отказывая в удовлетворении требований заявителя, **суды трех инстанций** исходили из того, что административный истец имеет задолженность по уплате транспортного налога и налога на имущество физических лиц за 2008 – 2012 годы; истец имел возможность исполнить обязанность по уплате указанной недоимки, реализовав свое имущество. При этом правом признавать имеющуюся задолженность по уплате налогов без-

надежной к взысканию и списывать ее наделены налоговые органы на основании судебного акта, в соответствии с которым налоговый орган утрачивает возможность взыскания недоимки, задолженности по пеням и штрафам в связи с истечением установленного срока их взыскания (пп. 4 п. 1 ст. 59 НК РФ); такой судебный акт выносится только по результатам обращения налогового органа с соответствующим иском в суд; срок подачи заявления о взыскании может быть восстановлен при наличии уважительных причин.

Однако **СКАД ВС РФ**, отправляя дело на новое рассмотрение, указала, что правом признавать имеющуюся задолженность по уплате налогов безнадежной к взысканию, а обязанность по их уплате – прекращенной наделены не только налоговые органы, но также соответствующие органы судебной власти, на основании акта которых налоговый орган утрачивает возможность взыскания недоимки, задолженности по пеням и штрафам в связи с истечением установленного срока их взыскания. Следовательно, налогоплательщик имеет право инициировать судебное разбирательство по указанному вопросу, а суды – рассмотреть такой спор по существу.

**Комментарий:** Аналогичная позиция по данному вопросу была изложена в п. 3 Обзора суд/практики № 4 (2016) (утв. Президиумом ВС РФ от 20.12.2016), что говорит о намерении высшей судебной инстанции придерживаться такого подхода и в дальнейшем.

Кроме того, ФНС РФ не обошла судебный акт своим вниманием, включив Определение в Обзор правовых позиций КС РФ и ВС за третий квартал 2017 г. № СА-4-7/20486@.

**Гарантии налоговой и юридической безопасности бизнеса**

Группа компаний «Налоги и финансовое право» создана в мае 1993 года. Это объединение четырех компаний, работающих по направлениям:

- защита прав налогоплательщиков и налоговый консалтинг;
- аудит;
- издательская деятельность
- бизнес-образование.

С 2001 года в столице России действует московское представительство Группы компаний «Налоги и финансовое право».

Группа компаний
НАЛОГИ И ФИНАНСОВОЕ ПРАВО

**(343) 350-12-12 | cnfp@cnfp.ru**
**www.cnfp.ru**

# Позиция № 18

**Заявление о предоставлении остатка имущественного вычета по НДФЛ может подать супруг (бывший супруг), получивший по брачному договору права на приобретенное в браке имущество и обязанности по кредитному договору для приобретения этого имущества супругами.**

**Определение СКАД ВС РФ от 06.06.2017 № 5-КГ17-53**

**Дело № 18 (06.06.2017)**
**(«Имущественный вычет по НДФЛ при заключении брачного договора»)**
(дело № 5-КГ17-53; Дорошенкова Н.Г. vs ФНС)

| | |
|---|---|
| Результат (в чью пользу) | Налогоплательщик (+) |
| Округ, дело которого пересматривает ВС | Суды общей юрисдикции московского региона |
| Судья, передавшая дело в СКАД | Калинина Л.А. |
| Тема | НДФЛ |
| Судьи в составе СКАД | **Зинченко И.Н.**, Калинина Л.А., Корчашкина Т.Е. |
| Как рассматривалось дело | I (-) II (-) III (-) |
| Подавалась ли надзорная жалоба/результат | Не подавалась |

Группа компаний НАЛОГИ И ФИНАНСОВОЕ ПРАВО

**Суть:** спор касался вопроса о порядке предоставления имущественного налогового вычета на уплаченные проценты по ипотечному кредиту в случае когда между супругами был заключен брачный договор. Дело рассмотрено в пользу налогоплательщика.

**Фабула дела:** налогоплательщик совместно с супругом приобрели квартиру в 2008 году и воспользовались имущественным налоговым вычетом в равных долях в соответствии с заявлением. В 2014 году супруги заключили брачный договор, в соответствии с которым квартира перешла в собственность налогоплательщика. При этом налогоплательщик принял на себя в полном объеме права и обязанности по кредитному договору для целевого использования – приобретения квартиры. Брак супругов расторгнут в 2014 г. В 2015 году налогоплательщик заявил имущественный налоговый вычет в сумме средств, направленных на уплату процентов по кредиту. Налоговый орган подтвердил правомерность вычета только лишь на половину заявленной суммы.

**Суды**, отказывая налогоплательщику в удовлетворении заявленных требований, исходили из того, что нормы налогового законодательства не содержат указаний на возможность перераспределения имущественного налогового вычета в случае изменения

порядка его использования, согласованного между налогоплательщиками, включая передачу остатка неиспользованного имущественного вычета другому налогоплательщику.

**СКАД ВС РФ** отменила решения нижестоящих судов, удовлетворив кассационную жалобу налогоплательщика. Административная коллегия указала, что положений, которые бы ограничивали право одного из супругов учесть оставшуюся часть расходов по приобретению жилья при исчислении собственной налоговой базы в том случае, если такие расходы не были учтены при налогообложении доходов другого супруга, ст. 220 НК РФ не содержит.

С учетом того, что супруг налогоплательщика передал ему все права на квартиру, а также обязанности по уплате кредита и процентов, возникших в результате заключения кредитного договора для приобретения указанной жилой площади, в связи с чем имущественный налоговый вычет в размере фактически произведенных расходов на приобретение квартиры не полностью использован, остаток может быть использован налогоплательщиком, так как последующее погашение процентов производится за его счет.

То обстоятельство, что с заявлением о предоставлении налогового вычета в размере 100% налогоплательщик обратился после расторжения брака, основанием для отказа в удовлетворении его заявления являться не может, поскольку перераспределение обязанностей по уплате кредита и процентов по нему между супругами произведено в период брака в отношении общего совместного имущества.

**Комментарий:** Аналогичная позиция изложена в пункте 18 Обзора практики рассмотрения судами дел, связанных с применением главы 23 Налогового кодекса Российской Федерации, утвержденного Президиумом ВС РФ 21 октября 2015 года.

Кроме того, как видно, например из Решения ФНС РФ от 09.06.2016 № СА-3-9/2608@, фискальные органы также применяли данный подход еще до вынесения СКАД ВС РФ комментируемого Определения.

Вместе с тем, ранее Минфином РФ в Письмах от 20.04.2015 № 03-04-05/22254, от 19.03.2015 № 03-04-05/15025, от 12.02.2016 № 03-04-05/7623 и др. было высказано мнение, что изменение порядка использования имущественного налогового вычета, включая передачу остатка неиспользованного имущественного налогового вычета другому налогоплательщику, в том числе супругу, ст. 220 НК РФ не предусмотрено.

Остается надеяться, что Определением от 06.06.2017 № 5-КГ17-53 ВС РФ поставил точку в данном вопросе.

# Позиция № 19

**Если налогоплательщик обвиняется в «налоговой недобросовестности», суд должен указать, в чем проявляется «необоснованная налоговая выгода», какие этому есть доводы и доказательства, почему не принимается позиция и доводы налогоплательщика.**

**Определение СКЭС ВС РФ от 15.06.2017 № 305-КГ16-19927**
**(дело № А40-230712/2015)**

**Дело № 19 (15.06.2017)**
**(«Отличие налоговой недобросовестности от вынужденной субаренды»)**
(дело № А40-230712/2015; АО «Спорткар-Центр» vs ФНС)

| | |
|---|---|
| Результат (в чью пользу) | Налогоплательщик (+) |
| Округ, дело которого пересматривает ВС | АС МО |
| Судья, передавший дело в СКЭС | Першутов А.Г. |
| Тема | НДС |
| Судьи в составе СКЭС | **Першутов А.Г.**, Антонова М.К., Павлова Н.В. |
| Как рассматривалось дело | I (-) II (-) III (-) |
| Подавалась ли надзорная жалоба/результат | Не подавалась |

Группа компаний НАЛОГИ И ФИНАНСОВОЕ ПРАВО

**Суть:** спор касался вопроса о необоснованной налоговой выгоде, полученной налогоплательщиком путем совершения сделки по субаренде недвижимого имущества. Дело рассмотрено в пользу налогоплательщика.

**Фабула дела:** налогоплательщик учитывал при обложении НДС и налогом на прибыль хозяйственные операции по аренде помещений у контрагента. При этом до 2007 г. данные помещения арендовались напрямую у собственников, без включения в арендные правоотношения «прослойки» в виде спорного контрагента.

**Арбитражные суды,** отказывая налогоплательщику в удовлетворении заявленных требований, исходили из того, что хозяйственные операции по субаренде нежилых помещений у контрагента направлены на получение необоснованной налоговой выгоды, поскольку налогоплательщик имел возможность арендовать эти помещения напрямую у их собственника, что и делал ранее до 2007 года. Однако в арендные отношения между собственником помещений и налогоплательщиком был включен спорный контрагент

для имитации субарендных отношений, что повлекло увеличение стоимости арендной платы.

**СКЭС ВС РФ** признала выводы судов трех инстанций неправомерными, поскольку, оценивая финансово-хозяйственные связи налогоплательщика по субарендным отношениям как направленные на получение необоснованной налоговой выгоды, суды при рассмотрении дела не привели мотивированного обоснования со ссылкой на представленные в дело доказательства, в чем именно выразилась необоснованная налоговая выгода как у налогоплательщика, так и у каждого из участников арендных и субарендных отношений. Приводимые налогоплательщиком доводы судами не исследовались и не получили надлежащей правовой оценки.

**Комментарий:** основным, по нашему мнению, положительным итогом в этом деле является постановка СКЭС вопроса о том, в чем же выразилась необоснованная налоговая выгода и потери бюджета?

Стоит вспомнить, что в далеком 2010 году в интервью журналу «Налоговед» председатель ВАС РФ Антон Александрович Иванов, комментируя постановления Президиума ВАС РФ по делу ОАО «Нефтегазовая компания «РуссНефть» (от 28.10.2008 № 6273/08, от 10.03.2009 № 9821/08 и др.), отметил, что в этих делах ВАС РФ вывел «закон сохранения налога в группе компаний». Другими словами: «если где-то что-то убыло, то в другом месте это «что-то» прибыло. И если не доказано, что налог не уплачен там, где прибыло, нельзя утверждать, что есть налоговая выгода. Скорее, речь идет о перераспределении финансовых потоков между компаниями, входящими в одну группу. В этом нет ничего плохого, если государство не теряет причитающихся налогов…»

Именно этим подходом и руководствовался ВС РФ в деле «Спорткар», установив, что все участники правоотношений уплатили налоги, у инспекции не было претензий к рыночности цен, не оспаривалась целесообразность и эффективность сложившейся модели взаимодействия сторон.

**Издательство «Налоги и финансовое право»**
(с 1994 года)

- Ежемесячный журнал «Налоги и финансовое право»
- «Аналитический обзор судебной практики по налоговым и финансовым спорам»
- Книги и брошюры по налогообложению, бухгалтерскому учету, финансовому и хозяйственному праву

Группа компаний
НАЛОГИ И ФИНАНСОВОЕ ПРАВО

**(343) 350-12-12 | cnfp@cnfp.ru**
**www.cnfp.ru**

# Позиция № 20

**Арбитражный управляющей обязан принять меры по исчислению и уплате НДС до ликвидации организации. Довод о том, что управляющий не обязан «резервировать НДС», несостоятелен.**

**НДС, полученный от покупателей, должен быть уплачен в бюджет.**

**Определение СКЭС ВС РФ от 15.06.2017 № 305-ЭС17-1599**
**(дело № А40-144047/2015)**

## Дело № 20 (15.06.2017)

**(«Обязанности арбитражного управляющего по уплате НДС»)**

(дело № А40-144047/2015; ФНС vs Арб/Упр Жаркова А.П.)

| | |
|---|---|
| Результат (в чью пользу) | Налогового органа (-) |
| Округ, дело которого пересматривает ВС | АС МО |
| Судья, передавший дело в СКЭС | Разумов И.В. |
| Тема | НДС |
| Судьи в составе СКЭС | **Разумов И.В.**, Капкаев Д.В., Корнелюк Е.С. |
| Как рассматривалось дело | I (+) II (+) III (+) |
| Подавалась ли надзорная жалоба/результат | Отказано в передаче для рассмотрения в Президиуме ВС РФ (Определение ВС РФ от 07.11.2017 № 285-ПЭК17) |

Группа компаний НАЛОГИ И ФИНАНСОВОЕ ПРАВО

**Суть:** спор касался вопроса о возмещении убытков, причиненных действиями управляющего при проведении процедур банкротства. Дело рассмотрено в пользу налогового органа.

**Фабула дела:** в ходе конкурсного производства конкурсным управляющим реализовано имущество должника на общую сумму 97 670 880 руб., в том числе являющееся предметом залога на сумму 69 727 230 руб., незаложенное имущество на сумму 27 943 650 руб. Вырученные от продажи имущества денежные средства в размере 92 499 569,83 руб. направлены на погашение требований залогового кредитора, а оставшаяся часть – на погашение внеочередных текущих платежей. Определением арбитражного суда конкурсное производство в отношении должника завершено.

Налоговый орган, полагая, что конкурсный управляющий, перечислив залоговому кредитору денежные средства, полученные от реализации как заложенного, так и незаложенного имущества должника, необоснованно не уплатил в бюджет НДС в размере 14 885 218,98 руб., относящийся к текущим платежам четвертой очередности удов-

летворения, обратился в арбитражный суд с иском к арбитражному управляющему о возмещении убытков в размере 14 885 218,98 руб., причиненных действиями управляющего при проведении процедур банкротства.

**Арбитражные суды,** отказывая налоговому органу в удовлетворении заявленных требований, исходили из того, что в силу п. 4.1 ст. 161 НК РФ (в редакции, действовавшей в спорный период) при реализации имущества или имущественных прав банкротов налоговыми агентами по НДС выступают покупатели такого имущества (имущественных прав), за исключением физических лиц, не являющихся ИП.

В этой связи у конкурсного управляющего в принципе отсутствовала обязанность по исчислению и уплате НДС. Кроме того, судебные инстанции, установив, что налоговая база сформирована во втором квартале 2014 года, пришли к выводу о том, что срок уплаты налога наступил в июле 2014 года, то есть уже после завершения конкурсного производства в отношении должника.

Суды указали, что ни положения Закона о банкротстве, ни положения НК РФ не возлагают на конкурсного управляющего обязанность по резервированию денежных средств в целях последующей уплаты налога. Исходя из этого суды не усмотрели в действиях арбитражного управляющего признаков нарушения очередности удовлетворения текущих требований уполномоченного органа.

**СКЭС ВС РФ** отменила решения нижестоящих судов, указав, что арбитражный управляющий, заведомо зная о том, что в связи с реализацией имущества должника возникла обязанность по уплате налога, обязан был в соответствии в п. 4 ст. 55 НК РФ заблаговременно (до подачи ходатайства о завершении конкурсного производства) обратиться в налоговый орган с заявлением об изменении налогового периода, исчислить и уплатить суммы налога за время со дня начала налогового периода до дня завершения ликвидации.

Кроме того, в соответствии с правовой позицией, изложенной в п. 1 Постановления Пленума ВАС РФ от 25.01.2013 № 11, НДС в отношении операций по реализации имущества должника, признанного банкротом, подлежал исчислению должником как налогоплательщиком по итогам налогового периода и уплачивался им в сроки, установленные п. 1 ст. 174 НК РФ, с учетом того, что требование об уплате названного налога относится к четвертой очереди текущих требований.

Конкурсный управляющий, осуществляя на постоянной основе профессиональную деятельность, не мог не знать об этой правовой позиции.

Окончание ликвидационной процедуры без совершения указанных действий является неправомерным обходом закона – необоснованным односторонним прекращением налогоплательщиком обязательств перед бюджетом при наличии налогооблагаемой базы со ссылкой лишь на формальную подачу им заявления (ходатайства) о завершении процедуры ликвидации до истечения налогового периода (календарного года, месяца, квартала).

Более того, в рамках настоящего спора участвующие в деле лица не оспаривали то обстоятельство, что должник при реализации имущества предъявил к оплате покупателям соответствующую сумму НДС дополнительно к цене сделки, а покупатели перечислили должнику как цену сделки, так и сумму НДС.

**Комментарий:** несомненно, что ФНС будет руководствоваться данным подходом и продолжать формировать положительную для себя судебную практику. Об этом красноречиво свидетельствует включение данного судебного акта в обзор судебной практики (Письмо ФНС России от 29.11.2017 № СА-4-18/24213 «О направлении обзора судебных актов»).

# Позиция № 21

**Выходное пособие при увольнении, выплачиваемое по соглашению сторон, является компенсацией, которая не подлежит обложению НДФЛ на основании п.3 ст. 217 НК РФ (в рамках 3-х кратного ограничения)**

**Определение СКЭС ВС РФ от 16.06.2017 № 307-КГ16-19781 (дело № А42-7562/2015)**

**Дело № 21 (16.06.2017)**
**(«НДФЛ при выплате выход/пособия при увольнении по соглашению»)**
(дело № А42-7562/2015; АО «Мурманский траловый флот» vs ФНС)

| | |
|---|---|
| Результат (в чью пользу) | Налогоплательщик (+) |
| Округ, дело которого пересматривает ВС | АС СЗО |
| Судья, передавший дело в СКЭС | Завьялова Т.В. |
| Тема | НДФЛ |
| Судьи в составе СКЭС | **Завьялова Т.В.**, Антонова М.К., Павлова Н.В. |
| Как рассматривалось дело | I (-) II (+) III (-) |
| Подавалась ли надзорная жалоба/результат | Не подавалась |

Группа компаний НАЛОГИ И ФИНАНСОВОЕ ПРАВО

**Суть:** спор касался вопроса о том, распространяется ли льгота по НДФЛ на компенсационные выплаты при увольнении работников по соглашению сторон. Дело рассмотрено в пользу налогоплательщика.

**Фабула дела:** налогоплательщик выплатил работникам единовременные компенсации при расторжении договоров по соглашению сторон.

Налоговый орган доначислил компании НДФЛ, посчитав, что у работодателя отсутствует законодательно установленная обязанность по выплате указанным работникам единовременной денежной компенсации при увольнении по соглашению сторон, в связи с чем положения п. 3 ст. 217 НК РФ в отношении выплаченных сумм не применяются и они подлежат обложению НДФЛ.

**Суд первой инстанции** признал выводы налогового органа правомерными, в связи с чем отказал в удовлетворении требований общества в части рассматриваемого эпизода.

**Апелляционный суд** не согласился с указанной позицией суда первой инстанции и исходил из того, что трудовое законодательство не содержит запрета на установление непосредственно в трудовом или коллективном договоре размера и условий для выплаты выходного пособия. Поскольку федеральный законодатель определил перечень доходов,

подлежащих освобождению от обложения НДФЛ, распространив льготу на компенсационные выплаты, связанные с увольнением работников, положения п. 3 ст. 217 НК РФ применяются независимо от основания увольнения и должности, занимаемой работником. Следовательно, общество обоснованно не включило спорные компенсационные суммы в налоговую базу при исчислении НДФЛ за уволенных работников.

**Суд кассационной инстанции**, отменяя постановление апелляционного суда, признал правильными выводы суда первой инстанции и дополнительно отметил, что п. 3 ст. 217 НК РФ предусматривает возможность освобождения от налогообложения только тех компенсационных выплат, которые установлены действующим законодательством, не упоминая при этом выплаты, установленные трудовыми и коллективными договорами.

**СКЭС ВС** отменила решения судов первой и кассационной инстанции, подчеркнув, что определение конкретных случаев выплаты выходного пособия в результате соглашения работодателя и работника не означает, что на данные компенсации не распространяется освобождение от налогообложения, предусмотренное п. 3 ст. 217 НК РФ для такой категории налогоплательщиков, как увольняемые работники.

При этом мерой защиты публичных интересов при предоставлении работнику выходного пособия в размере, который несовместим с компенсационным характером данной выплаты, является установленное в п. 3 ст. 217 НК РФ ограничение освобождения данного дохода от налогообложения 3-кратным (6-кратным для отдельных случаев) заработком.

**Комментарий:** следует признать, что такой подход изложен высшим судом не впервые. Аналогичная позиция о том, что выходное пособие, выплачиваемое работнику при расторжении трудового договора по соглашению сторон, следует рассматривать в качестве компенсационной выплаты при увольнении, установленной законодательством РФ, ранее уже высказывалась СКЭС в Определении от 20.12.2016 № 304-КГ16-12189 при решении сходного вопроса о взимании обязательных страховых взносов.

Выводы арбитражных судов первой и кассационной инстанции по настоящему делу также были сделаны без учета подхода к истолкованию п. 3 ст. 217 НК РФ, выраженного ранее в постановлении Президиума ВАС РФ от 01.11.2011 № 6341/11.

**Агентство "Налоги и финансовое право"** (с 1995 года)

- Обязательный аудит
- Налоговый аудит (аудит перед налоговой проверкой)
- Due-diligence
- Анализ хозяйственной деятельности
- Аудит договорной работы

Группа компаний
НАЛОГИ И ФИНАНСОВОЕ ПРАВО

**(343) 350-12-12 | cnfp@cnfp.ru**
**www.cnfp.ru**

# Позиция № 22

**При кассовом методе ИП вправе учесть понесенные расходы после их фактической оплаты. Момент учета расходов не связывается с датой получения дохода от реализации товаров (работ, услуг), для изготовления (выполнения, оказания) которых эти затраты были понесены.**

**Решение ВС РФ от 19.06.2017 № АКПИ17-283**

## Дело № 22 (19.06.2017)

**(«Учет расходов ИП при кассовом методе»)**

(дело № АКПИ17-283; Оспаривание по I инстанции нормативно-правового акта Минфина)

| | |
|---|---|
| Результат (в чью пользу) | Налогоплательщик (+) |
| Округ, дело которого пересматривает ВС | - |
| Судья, передавшая дело | - |
| Тема | НДФЛ |
| Судьи в составе | Романенков Н.С. |
| Как рассматривалось дело | - |
| Подавалась ли надзорная жалоба/результат | - |

Группа компаний НАЛОГИ И ФИНАНСОВОЕ ПРАВО

**Суть:** спор касался вопроса о признании недействующим п. 22 Порядка учета доходов, расходов и хозяйственных операций для индивидуальных предпринимателей, утвержденного приказом Министерства финансов Российской Федерации и Министерства Российской Федерации по налогам и сборам от 13 августа 2002 г. № 86н/БГ-3-04/430. Дело рассмотрено в пользу налогоплательщика.

**Фабула дела:** налогоплательщик (ИП) обратился в суд, считая, что положение п. 22 Порядка учета доходов, расходов и хозяйственных операций для ИП, согласно которому материальные расходы ИП, осуществленные при изготовлении товаров, выполнении работ, оказании услуг, списываются полностью на затраты в части реализованных товаров, выполненных работ и оказанных услуг.

По мнению ИП, данная норма противоречит ст. 273 НК РФ (определение даты получения доходов/расходов кассовым методом).

**ВС РФ** согласился с налогоплательщиком, указав, что оспариваемые положения устанавливают для ИП, избравших кассовый метод учета доходов и расходов, дополни-

тельное условие для признания соответствующих расходов для целей налогообложения, что не соответствует требованиям законодательства о налогах и сборах.

ИП, избравшие кассовый метод признания доходов и расходов, согласно п. 3 ст. 273 НК РФ вправе учесть для целей налогообложения понесенные расходы после их фактической оплаты. Данная норма Кодекса не связывает момент учета расходов с датой получения дохода от реализации товаров (работ, услуг), для изготовления (выполнения, оказания) которых эти расходы были понесены. Пункт 3 ст. 273 НК РФ в качестве общего правила устанавливает положение, определяющее период учета понесенных налогоплательщиком расходов моментом их оплаты или прекращения обязательства по оплате иным способом.

**Комментарий:** нормы Порядка учета доходов, расходов и хозяйственных операций для ИП и ранее вызывали нарекания со стороны налогоплательщиков и судов. Так, Решением ВАС РФ от 8 октября 2010 г. по делу № ВАС-9939/10 признаны недействующими п. 13, пп. 1 – 3 п. 15 указанного акта. Тогда судом было установлено, что п. 1 ст. 221 НК РФ, закрепляя положение о праве ИП на уменьшение облагаемого налогом дохода на профессиональные налоговые вычеты в сумме фактически произведенных и документально подтвержденных расходов, непосредственно связанных с извлечением дохода, а также о том, что состав данных расходов определяется налогоплательщиком самостоятельно в порядке, аналогичном порядку определения расходов, установленному главой «Налог на прибыль организаций», отсылает к положениям главы 25 данного Кодекса в части не только регламентации состава расходов, но и порядка их признания – момента учета для целей налогообложения.

Однако чиновники упорно продолжали настаивать на своем. Например, в Письме Минфина РФ от 16.07.2013 № 03-04-05/27723, игнорируя мнение ВАС РФ, финансисты заявили, что в абз. 2 п. 1 ст. 221 НК РФ отсылка к порядку определения расходов, установленному гл. 25 НК РФ, касается только состава расходов, а не порядка их учета в налоговой базе соответствующего налогового периода.

Они же в Письме от 12.12.2012 № 03-04-05/8-1387 указали, что для включения расходов в сумму профессионального налогового вычета требуется одновременное выполнение нескольких условий, а именно: расходы должны быть фактически произведены, документально подтверждены и непосредственно связаны с извлечением доходов. Здесь же чиновники пояснили, что условие непосредственной связи с извлечением доходов означает, что списание расходов возможно в том налоговом периоде, в котором был получен доход от реализации товаров, работ, услуг, и сослались в подтверждение этого уже на п. 22 Порядка (см. также Письма Минфина РФ от 29.08.2012 № 03-04-05/8-1022, от 18.04.2012 № 03-04-05/8-522).

Суды периодически соглашались с фискалами: со ссылкой на п. 22 Порядка утверждалось, что расходы на приобретение товаров следует списывать только в части реализованных товаров (см., н-р, Постановления ФАС Волго-Вятского округа от 14.10.2010 по делу № А43-34059/2009, АС Северо-Кавказского округа от 14.10.2014 по делу № А53-15268/2013).

Но, например, из Постановления ФАС Северо-Западного округа от 05.06.2014 № Ф07-3224/2014 по делу № А13-11723/2012 можно было понять, что, по мнению судей, нельзя ссылаться на п. 22 Порядка в том смысле, в каком он противоречит выводам, изложенным в Решении ВАС РФ № ВАС-9939/10, то есть если он устанавливает предписания и дополнительные условия для признания расходов, не предусмотренные ст. 273 НК РФ.

В рассмотренном Решении ВС РФ поставил точку в давнем споре.

# Позиция № 23

**НК различает обязанность налогоплательщика встать на учет в налоговых органах и обязанность сообщить обо всех обособленных подразделениях, созданных в РФ (подп.2 п.1 и подп.3 п.2 ст.23 НК РФ).**

**В случае неисполнения обязанности по сообщению налоговому органу сведений о созданных в РФ обособленных подразделениях такие действия подлежат квалификации по ст. 126 НК РФ, а не по п. 2 ст. 116 НК РФ.**

**Определение СКЭС ВС РФ от 26.06.2017 № 303-КГ17-2377**
**(дело № А04-12175/2015)**

**Дело № 23 (26.06.2017)**
**(«Квалификация несообщения в ИФНС о деятельности обособ/подразделения»)**
(дело № А04-12175/2015; ООО «МСК «Тындатрансмост» vs ФНС)

| | |
|---|---|
| Результат (в чью пользу) | Налогоплательщик (+) |
| Округ, дело которого пересматривает ВС | АС ДВО |
| Судья, передавшая дело в СКЭС | Завьялова Т.В. |
| Тема | Налоговый контроль |
| Судьи в составе СКЭС | **Завьялова Т.В.**, Антонова М.К., Тютин Д.В. |
| Как рассматривалось дело | I (-) II (-) III (-) |
| Подавалась ли надзорная жалоба/результат | Отказано в передаче в Президиум ВС РФ (Определение ВС РФ от 22.12.2017 № 318-ПЭК17) |

Группа компаний НАЛОГИ И ФИНАНСОВОЕ ПРАВО

**Суть:** спор касался вопроса о том, какая норма НК РФ (ст.116 или ст.126) подлежит применению, если налогоплательщик не уведомил налоговый орган о создании обособленного подразделения. Дело рассмотрено в пользу налогоплательщика.

**Фабула дела:** налогоплательщиком не было зарегистрировано в налоговых органах два обособленных подразделения. Данное обстоятельство послужило основанием для привлечения его к ответственности по п. 2 ст. 116 НК РФ в виде штрафа в размере 7 744 152 руб. 10 коп.

**Арбитражные суды**, отказывая в удовлетворении заявленных требований, исходили из того, что налогоплательщиком на территории иных муниципальных образований созданы стационарные рабочие места на срок более одного месяца, где осуществлялась предпринимательская деятельность без постановки на налоговый учет, в связи с чем пришли к выводу о наличии в действиях налогоплательщика состава налогового правонарушения, ответственность за которое установлена п. 2 ст. 116 НК РФ.

**СКЭС ВС РФ** отменила решения нижестоящих судов и удовлетворила кассационную жалобу налогоплательщика, указав, что взаимосвязанные положения подп. 2 п. 1 и подп. 3 п. 2 ст. 23 НК РФ позволяют сделать вывод о том, что законодатель различает обязанность налогоплательщика встать на учет в налоговых органах и обязанность сообщить в налоговый орган обо всех обособленных подразделениях российской организации, созданных на территории РФ.

В том случае, когда допущенное организацией нарушение порядка постановки на налоговый учет выражается в неисполнении обязанности по сообщению налоговому органу сведений о созданных на территории РФ обособленных подразделениях, такие действия подлежат квалификации по ст. 126 НК РФ. Предусмотренное в п. 2 ст. 116 НК РФ изъятие соответствующей части дохода организации или ИП сопряжено с отсутствием у налогового органа возможности идентифицировать налогоплательщика в рамках налогового контроля и, соответственно, определить, какие налоги и в каком размере должен уплатить налогоплательщик в связи с ведением сокрытой от налогообложения деятельности.

В рамках налоговой проверки налоговый орган установил величину доходов, полученных налогоплательщиком через обособленные подразделения, при этом обществом не было допущено неполной уплаты налогов от деятельности, осуществляемой через названные обособленные подразделения. При таких обстоятельствах у налогового органа отсутствовали законные основания для привлечения общества к ответственности, предусмотренной п. 2 ст. 116 НК РФ, и применения санкции в виде изъятия части дохода, с которого обществом уплачены налоги.

**Комментарий:** несмотря на кажущуюся очевидность позиции СКЭС ВС РФ, многие налоговые органы и некоторые суды считали обоснованным применение штрафа именно по ст. 116 НК РФ, а не по ст.126 НК РФ.

Вмешательство СКЭС ВС РФ понадобилось даже несмотря на то, что такая же позиция о применении именно ст.126 НК РФ была изложена в письме ФНС РФ еще в 2014 году (Письмо ФНС РФ от 27.02.2014 № СА-4-14/3404).

Изложенная в рассматриваемом споре точка зрения СКЭС была выражена также в Определении СКЭС ВС РФ от 23.10.2017 № 304-КГ17-8872 (дело № А70-6845/2016).

Ежегодно Группа компаний «Налоги и финансовое право» занимает лидирующие позиции среди консалтинговых и аудиторских компаний Урала и западной Сибири, входит в ТОП-100 крупнейших аудиторско-консалтинговых компаний России (по оценке рейтинговых агентств «Эксперт РА» и «Урал-Эксперт»).

Группа компаний
НАЛОГИ И ФИНАНСОВОЕ ПРАВО

**(343) 350-12-12 | cnfp@cnfp.ru**
**www.cnfp.ru**

# Позиция № 24

**ИП при реализации своего имущественного права (аренды земельного участка) получает доход от указанной операции, который должен быть учтен при обложении НДФЛ и НДС.**

**Определение СКЭС ВС РФ от 11.07.2017 № 302-КГ17-785**
**(дело № А78-2540/2016)**

## Дело № 24 (11.07.2017)
## («Реализация ИП имущественного права (аренды)»)
(дело № А78-2540/2016; ИП Биктогиров Р.Р. vs ФНС)

| | |
|---|---|
| Результат (в чью пользу) | Налогоплательщик (-) |
| Округ, дело которого пересматривает ВС | АС ВСО |
| Судья, передавший дело в СКЭС | Тютин Д.В. |
| Тема | НДФЛ, НДС |
| Судьи в составе СКЭС | **Завьялова Т.В.**, Павлова Н.В., Тютин Д.В. |
| Как рассматривалось дело | I (+) II (+) III (+) |
| Подавалась ли надзорная жалоба/результат | Не подавалась |

Группа компаний НАЛОГИ И ФИНАНСОВОЕ ПРАВО

**Суть:** спор касался вопроса о налоговых обязательствах ИП при реализации права аренды земельного участка. Дело рассмотрено в пользу налогового органа.

**Фабула дела:** предприниматель реализовал ООО право аренды земельного участка (имущественное право). Доход от реализации не был учтен предпринимателем при обложении НДФЛ и НДС, что явилось основанием для доначислений по результатам налоговой проверки.

**Арбитражные суды**, удовлетворяя заявленные предпринимателем требования, исходили из того, что примененный налоговым органом подход в расчете налоговых баз по НДС и НДФЛ от предпринимательской деятельности сведен к взаимоотношениям сторон сделки на основании договора по отчуждению имущественных прав и ее стоимостной оценки буквально, без принятия во внимание того обстоятельства, что расчет между ними осуществлялся с вовлечением в него третьих лиц, цепочка взаимоотношений между которыми контролирующим органом детально не проверена. На этом основании суды пришли к выводу о том, что доначисление НДС, НДФЛ, соответствующих пеней и санкций произведено налоговым органом незаконно.

**СКЭС ВС РФ** отменила решения нижестоящих судов, удовлетворив кассационную жалобу налогового органа. Экономколлегия указала, что предприниматель, задолженность которого перед рядом лиц в результате реализации им ООО права аренды земельного участка была погашена, получил доход от указанной операции в размере погашенной задолженности. Следовательно, в деятельности предпринимателя возник объект обложения НДФЛ, а также НДС.

**Комментарий:** судебный акт включен ФНС РФ в Обзор судебной практики за 3 квартал 2017 г. (Письмо ФНС РФ от 11.10.2017 № СА-4-7/20486@ «О направлении обзора правовых позиций, отраженных в судебных актах Конституционного Суда Российской Федерации и Верховного Суда Российской Федерации, принятых в третьем квартале 2017 года по вопросам налогообложения»).

## Позиция № 25

**Сокращение рабочего времени менее чем на 5 минут в день не может расцениваться как мера, необходимая для продолжения осуществления ухода за ребенком, повлекшая утрату заработка.**

**Это может рассматриваться только как злоупотребление работодателем правом в целях предоставления своему сотруднику дополнительного материального обеспечения, возмещаемого за счет средств фонда.**

**Определение СКЭС ВС РФ**
**от 18.07.2017 № 307-КГ17-1728 (дело № А13-2070/2016)**

Дело № 25 (18.07.2017)
**(«Пособие по уходу за ребенком при сокращенном рабочем дне на 5 мин»)**
(дело № А13-2070/2016; ОАО «Северсталь-инфоком» vs ФСС)

| | |
|---|---|
| Результат (в чью пользу) | Страхователь (-) |
| Округ, дело которого пересматривает ВС | АС СЗО |
| Судья, передавший дело в СКЭС | Першутов А.Г. |
| Тема | Страховые взносы |
| Судьи в составе СКЭС | **Завьялова Т.В.**, Першутов А.Г., Тютин Д.В |
| Как рассматривалось дело | I (+) II (+) III (+) |
| Подавалась ли надзорная жалоба/результат | Отказано в передаче в Президиум ВС РФ (Определение ВС РФ от 18.12.2017 № 314-ПЭК17) |

**Суть:** спор касался вопроса о правомерности выплаты сотруднику пособия по уходу за ребенком до 1,5 лет в случае, когда материнство сотрудника привело к сокращению его рабочего времени только на 5 минут. Дело рассмотрено в пользу ФСС.

**Фабула дела:** в ходе выездной проверки правильности и обоснованности расходов при обращении за выделением денежных средств на осуществление (возмещение) расходов по обязательному социальному страхованию на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством, установив, что режим работы сотрудника составляет 99 % занятости рабочего времени (7,92 часа в день), ФСС пришел к выводу о невозможности этим сотрудником продолжать в оставшееся от полного рабочего дня время (0,08 часа в день – менее 5 минут) осуществлять уход за ребенком в возрасте до 1,5 лет. Данное обстоятельство повлекло отказ страхователю в осуществлении зачета расходов на выплату страхового обеспечения данному сотруднику.

**Арбитражные суды**, отменяя решение ФСС, исходили из того, что действующее законодательство не содержит запрета для сокращения рабочего времени менее чем на час. Установив, что при наличии права на нахождение в отпуске по уходу за ребенком в возрасте до 1,5 лет указанный сотрудник работал в обществе на условиях неполного рабочего времени, суды пришли к выводу о соблюдении предусмотренных ч. 2 ст. 11.1 Федерального закона № 255-ФЗ от 29.12.2006 «Об обязательном социальном страховании на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством» условий для выплаты этому сотруднику ежемесячного пособия по уходу за ребенком.

**СКЭС ВС РФ** отменила решения нижестоящих судов, удовлетворив кассационную жалобу ФСС. Экономколлегия указала, что сокращение рабочего времени менее чем на 5 минут в день не может расцениваться как мера, необходимая для продолжения осуществления ухода за ребенком, повлекшая утрату заработка. В рассматриваемой ситуации пособие по уходу за ребенком уже не является компенсацией утраченного заработка, а приобретает характер дополнительного материального стимулирования работника. Указанные обстоятельства свидетельствуют о злоупотреблении работодателем правом в целях предоставления своему сотруднику дополнительного материального обеспечения, возмещаемого за счет средств фонда.

**Комментарий:** статьей 256 ТК РФ установлено, что во время нахождения в отпусках по уходу за ребенком возможно работать на условиях неполного рабочего времени или на дому с сохранением права на получение пособия по государственному социальному страхованию.

При этом законодательством не установлен минимальный предел сокращения рабочего дня, что подтверждается и судебной практикой. Так, в Постановлении Третьего арбитражного апелляционного суда от 08.11.2016 по делу № А33-17616/2015 суд подтвердил это, но одновременно указал, что выплата пособия при минимальном сокращении продолжительности рабочего дня противоречит целям установления и назначения самого пособия. В этом случае будет иметь место формальное уменьшение рабочего времени.

Анализируя судебную практику, можно сделать вывод о том, что ранее суды занимали позицию организаций. При этом указывалось, что в случае представления всех необходимых и оформленных надлежащим образом документов работодатель правомерно назначил пособие по временной нетрудоспособности. Данная позиция отражена, например, в Постановлении Четвертого арбитражного апелляционного суда от 06.05.2016 № 04АП-1409/2016 по делу № А19-14997/2015.

Однако теперь практика изменится.

# Позиция № 26

**По сделке купли-продажи между взаимозависимыми физическими лицами имущественный налоговый вычет из ст. 220 НК РФ не предоставляется.**

**В случае заключения гражданско-правовой сделки, являющейся основанием для получения налогового вычета между физическими лицами, названными в пп. 11 п. 2 ст. 105.1 НК РФ (налогоплательщик и его супруг, родители, усыновители, дети и т.д.), факт оказания этими лицами влияния на условия и (или) результаты совершаемых ими сделок и (или) экономические результаты деятельности этих лиц или деятельности представляемых ими лиц правового значения для признания их взаимозависимыми не имеет.**

**Определение СКАД ВС РФ от 25.07.2017 № 18-КГ17-92**

**Дело № 26 (25.07.2017)**
**(«Имущественный вычет НДФЛ от сделки с взаимозависимым лицом»)**
(Ткаля С.С. vs ФНС)

| | |
|---|---|
| Результат (в чью пользу) | Налогоплательщик (-) |
| Округ, дело которого пересматривает ВС | СКО |
| Судья, передавший дело в СКАД | Зинченко И.Н. |
| Тема | НДФЛ |
| Судьи в составе СКАД | **Хаменков В.Б.**, Горчакова Е.В., Зинченко И.Н. |
| Как рассматривалось дело | I (+) II (-) |
| Подавалась ли надзорная жалоба/результат | Не подавалась |

Группа компаний НАЛОГИ И ФИНАНСОВОЕ ПРАВО

**Суть:** спор касался вопроса о правомерности получения имущественного налогового вычета при совершении сделки купли-продажи недвижимого имущества между родственниками. Дело рассмотрено в пользу налогового органа.

**Фабула дела:** по договору купли-продажи недвижимого имущества налогоплательщик приобрел у своего брата долю жилого дома и 1/2 долю земельного участка.

Налоговый орган отказал в предоставлении имущественного налогового вычета, а также в возврате НДФЛ в связи с тем, что сделка купли-продажи совершена между взаимозависимыми лицами.

**Решением суда первой инстанции** административный иск удовлетворен. При этом суд исходил из того, что цена сделки не отклонилась от среднерыночной, продавец не сохраняет право пользования жильем, являющимся предметом сделки, покупатель располагал денежной суммой, достаточной для покупки недвижимого имущества, из

чего следует, что родственные отношения не оказали влияние на экономический результат сделки.

Отсутствие права на предоставление имущественного налогового вычета у взаимозависимых лиц, как утверждал суд, распространяется только на случаи злоупотребления правом при совершении соответствующих сделок и использования родственных отношений для наступления выгодного экономического результата, тогда как такого злоупотребления не установлено, в связи с чем суд посчитал, что отказ в предоставлении имущественного налогового вычета является необоснованным.

**Суд апелляционной инстанции** отменил решение суда первой инстанции. При этом суд исходил из того, что выводы первой инстанции основаны на неправильном толковании норм материального права, регулирующих спорные отношения, поскольку действующим законодательством не предусмотрена необходимость установления экономической обоснованности при совершении сделки между сестрой и братом, являющимися взаимозависимыми лицами в силу закона.

**СКАД ВС РФ** поддержала апелляцию. По мнению СКАД, анализ содержания п. 5 ст. 220 НК РФ (о запрете предоставления имущественного вычета при совершении сделки между взаимозависимыми лицами) свидетельствует о том, что приведенное в нем правовое предписание носит императивный характер, так как диспозиция выражена в категоричной форме, содержит абсолютно определенное правило, не подлежащее изменению в процессе применения.

В случае заключения сделки между взаимозависимыми лицами, являющейся основанием для получения налогового вычета, факт оказания этими лицами влияния на условия и (или) результаты совершаемых ими сделок и (или) экономические результаты деятельности этих лиц правового значения для решения вопроса о неправомерности предоставления налогового вычета не имеет.

**Комментарий:** отметим, что позиция не нова. Аналогичный вывод ВС РФ сделал в Определении от 03.06.2015 № 38-КГ15-3.

Кроме того, по данному вопросу неоднократно высказывался КС РФ (см. Определения КС РФ от 26.01.2010 № 153-О-О, от 23.03.2010 № 447-О-О, от 17.06.2010 № 904-О-О, от 24.01.2013 № 22-О, от 24.07.2014 № 1429-О и др.).

**Учебный центр «Налоги и финансовое право»**
(с 2005 года)

- Проведение консультационных семинаров по налогообложению и бухгалтерскому учету
- Проведение корпоративных консультационных семинаров по индивидуальным программам (в конференц-зале нашей компании или с выездом на предприятие заказчика)
- Программа дополнительного профессионального образования «Налоги и налоговое право»

Группа компаний
НАЛОГИ И ФИНАНСОВОЕ ПРАВО

**(343) 350-12-12 | cnfp@cnfp.ru**
**www.cnfp.ru**

# Позиция № 27

**Выходное пособие в трехкратном размере (шестикратном – для организаций Крайнего Севера) не подлежит обложению страховыми взносами**

**Определение СКЭС ВС РФ от 03.08.2017 № 308-КГ17-971 (дело № А32-5144/2016)**

**Дело № 27 (03.08.2017)**
**(«Выплаты при увольнении по соглашению сторон не облагается страх/взносами»)**
(дело № А32-5144/2016; ИП Махонина Е.А. vs ФСС)

| | |
|---|---|
| Результат (в чью пользу) | Страхователь (+) |
| Округ, дело которого пересматривает ВС | АС СКО |
| Судья, передавший дело в СКЭС | Тютин Д.В. |
| Тема | Страховые взносы в ФСС |
| Судьи в составе СКЭС | **Завьялова Т.В.,** Тютин Д.В., Антонова М.К. |
| Как рассматривалось дело | I (-) II (-) III (-) |
| Подавалась ли надзорная жалоба/результат | Не подавалась |

Группа компаний НАЛОГИ И ФИНАНСОВОЕ ПРАВО

**Суть:** спор касался вопроса о правомерности обложения страховыми взносами выходных пособий, выплаченных при увольнении работников.

**Фабула дела:** ФСС провел камеральную проверку предпринимателя по вопросам правильности исчисления, полноты и своевременности уплаты (перечисления) страховых взносов на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний. По результатам проверки предпринимателю доначислены страховые взносы на выходные пособия при увольнении работников.

**Суды трех инстанций** отказали предпринимателю в удовлетворении требования об отмене оспариваемого решения ФСС.

**СКЭС ВС РФ** отменила решения нижестоящих судов. По мнению Экономколлегии, несмотря на то, что установленный главой 27 ТК РФ перечень гарантий и компенсаций, подлежащих выплате работникам при расторжении трудового договора, не включает такие выплаты как выходное пособие в связи с расторжением трудового договора по соглашению сторон, ч. 4 ст. 178 ТК РФ позволяет работодателю трудовым договором или коллективным договором определять другие случаи выплат выходных пособий, а также устанавливать повышенные размеры выходных пособий.

В соответствии с п. 2 ч. 1 ст. 20.2 Федерального закона № 125-ФЗ не подлежат обложению страховыми взносами все виды установленных законодательством Российской Федерации, законодательными актами субъектов Российской Федерации, решениями представительных органов местного самоуправления компенсационных выплат, связанных, в том числе, с увольнением работников, за исключением суммы выплат в виде выходного пособия и среднего месячного заработка на период трудоустройства в части, превышающей в целом трехкратный размер среднего месячного заработка или шестикратный размер среднего месячного заработка для работников, уволенных из организаций, расположенных в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях.

Следовательно, суммы выплат в виде выходного пособия и среднего месячного заработка на период трудоустройства в части, не превышающей в целом трехкратный размер среднего месячного заработка или шестикратный размер среднего месячного заработка для работников, уволенных из организаций, расположенных в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях, не подлежат обложению страховыми взносами.

**Комментарий:** аналогичная позиция была сформирована в Определении СКЭС ВС РФ от 20.12.2016 № 304-КГ16-12189.

**Гарантии налоговой и юридической безопасности бизнеса**

**Основное направление деятельности Группы компаний «Налоги и финансовое право»** – защита прав и интересов налогоплательщиков.

Группа компаний «Налоги и финансовое право» представляет интересы российских и иностранных налогоплательщиков в арбитражных судах и судах общей юрисдикции всех инстанций, а также в третейских судах.

Более 2000 судебных дел проведено с 1993 года.

Большинство из них – налоговые споры.

90% дел рассмотрено в пользу наших клиентов.

Группа компаний
НАЛОГИ И ФИНАНСОВОЕ ПРАВО

**(343) 350-12-12 | cnfp@cnfp.ru**
**www.cnfp.ru**

# Позиция № 28

**Суммы пособия по беременности и родам, выплаченные работникам, но не принятые ФСС к зачету, не могут включаться в базу для исчисления страховых взносов по соц/страху и по «травматизму», т.к. даже в случае «непринятия к зачету» эти выплаты остаются страховым обеспечением.**

**Определение СКЭС ВС РФ от 04.08.2017 № 308-КГ17-680**
**(дело № А32-2339/2016)**

**Дело № 28 (04.08.2017)**
**(«О включении в страх/базу непринятое к зачету страх/обеспечение»)**
(дело № А32-2339/2016; «Сочинский мясокомбинат» vs ФСС)

| | |
|---|---|
| Результат (в чью пользу) | Страхователь (+) |
| Округ, дело которого пересматривает ВС | АС СКО |
| Судья, передавший дело в СКЭС | Першутов А.Г. |
| Тема | Страховые взносы в ФСС |
| Судьи в составе СКЭС | **Першутов А.Г.,** Тютин Д.В., Пронина М.В. |
| Как рассматривалось дело | I (-) II (-) III (-) |
| Подавалась ли надзорная жалоба/результат | Не подавалась |

Группа компаний НАЛОГИ И ФИНАНСОВОЕ ПРАВО

**Суть:** спор касался вопроса о том, облагаются ли страховыми взносами не принятые к зачету ФСС расходы страхователя по выплате пособий по беременности и родам своим сотрудникам**.**

**Фабула дела:** по результатам выездной проверки страхователя ФСС не приняты к зачету расходы по выплате пособий по беременности и родам некоторым сотрудникам – внешним совместителям, поскольку указанные сотрудники работали в организации менее 2-х лет до наступления страхового случая и у страхователя отсутствуют справки с основного места работы этих лиц о том, что им не выплачивалось такое пособие по основному месту работы. Сумма не принятого к зачету пособия включена ФСС в базу по страховым взносам.

**Арбитражные суды**, отказывая страхователю в удовлетворении требований по данному эпизоду, исходили из того, что, поскольку указанные суммы пособий, не принятые к зачету, уже не могут признаваться страховым обеспечением, не подлежащим обложению страховыми взносами в силу положений п. 1 ч. 1 ст. 9 Федерального закона

от 24.07.2009 № 212-ФЗ «О страховых взносах в ПФ РФ, ФСС РФ, Федеральный ФОМС» и п. 1 ч. 1 ст. 20.2 Федерального закона от 24.07.1998 № 125-ФЗ «Об обязательном социальном страховании от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний», эти выплаченные средства в пользу указанных сотрудников (не принятые к зачету) подлежат включению в базу, облагаемую страховыми взносами на обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством, и в базу, облагаемую страховыми взносами от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний.

Страхователь обратился с кассационной жалобой в ВС РФ, указав, что отказ в принятии фондом к зачету расходов по выплате спорных пособий не может опровергать статус выплаченных средств как страхового обеспечения. Указанные суммы сохраняют свою социальную направленность и не являются вознаграждением за выполнение работником трудовых функций, а, следовательно, не являются объектом обложения соответствующими страховыми взносами. Сам факт наступления страхового случая фондом не оспаривается.

Отменяя решения нижестоящих судов, **СКЭС ВС РФ** указала, что отказ ФСС в принятии к зачету расходов по выплате спорных пособий не может изменить статус выплаченных средств как страхового обеспечения. Указанные суммы сохраняют свою социальную направленность и не являются вознаграждением за выполнение работником трудовых функций.

Действующее законодательство не содержит норм, обязывающих включать в базу для начисления страховых взносов не принятые фондом к зачету суммы выплаченного страхового обеспечения.

Таким образом, выплаченные обществом в связи с наступлением страхового случая своим сотрудникам спорные суммы признаются страховым обеспечением по обязательному социальному страхованию и не могут квалифицироваться как объекты обложения соответствующими страховыми взносами.

**Комментарий:** на изложенные в данном решении выводы ВС РФ опирался и в другом судебном акте (см. Определение от 11.08.2017 № 310-КГ17-10343), затем ссылки на августовский документ появились и в постановлениях окружных судов.

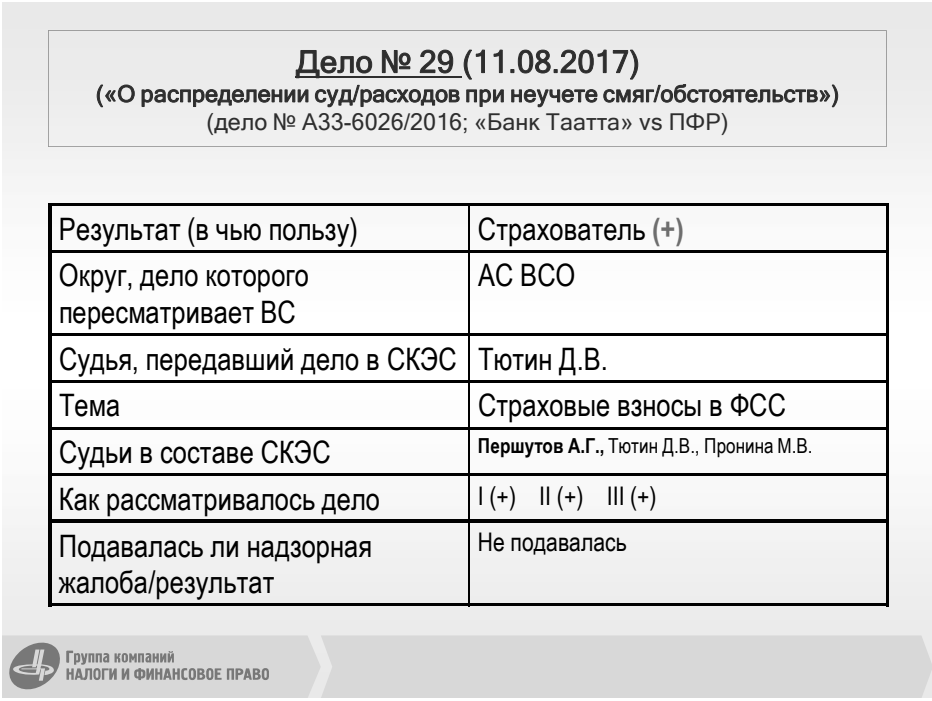
Однако страхователям все же не следует расслабляться, поскольку точка зрения контролеров прямо противоположна мнению судов. Так, ФНС (см. Письмо от 22.09.2017 № ЕД-4-15/19093) довела до сведения и использования в работе Письмо Минфина РФ от 01.09.2017 № 03-15-07/56382, в котором чиновники в очередной раз высказали свою позицию относительно применения страховых взносов в случае, если управление ФСС не зачло выплаты по больничным листам. По их мнению, такие выплаты подлежат обложению страховыми взносами.

Нужно отметить, что фискалы в данном случае игнорируют сложившуюся судебную практику – Письма выпущены в сентябре 2017 г., тогда как СКЭС ВС высказалась по этому вопросу месяцем раньше.

# Позиция № 29

**Государственные органы при наложении штрафа обязаны учитывать смягчающие обстоятельства, поэтому возложение на них судебных расходов, возникших при защите интересов лица в суде, является законным и обоснованным.**

**Определение СКЭС ВС РФ от 11.08.2017 № 302-КГ17-4293**
**(дело № А33-6026/2016)**



Дело № 29 (11.08.2017)
(«О распределении суд/расходов при неучете смяг/обстоятельств»)
(дело № А33-6026/2016; «Банк Таатта» vs ПФР)

| | |
|---|---|
| Результат (в чью пользу) | Страхователь (+) |
| Округ, дело которого пересматривает ВС | АС ВСО |
| Судья, передавший дело в СКЭС | Тютин Д.В. |
| Тема | Страховые взносы в ФСС |
| Судьи в составе СКЭС | **Першутов А.Г.,** Тютин Д.В., Пронина М.В. |
| Как рассматривалось дело | I (+) II (+) III (+) |
| Подавалась ли надзорная жалоба/результат | Не подавалась |

Группа компаний НАЛОГИ И ФИНАНСОВОЕ ПРАВО

**Суть:** спор касался вопроса о том, обязан ли государственный орган учитывать смягчающие обстоятельства при назначении наказания за совершение правонарушения в ситуации, когда законодатель исключил такую обязанность из нормативно-правового акта.

**Фабула дела:** банк направил в ПФР сообщение об открытии счета с нарушением установленного ст. 24 Закона № 212-ФЗ пятидневного срока. В связи с изложенным, управление ПФР привлекло нарушителя к ответственности в виде штрафа. При этом смягчающие обстоятельства не учитывались.

**Суды трех инстанций**, признавая частично недействительным оспариваемое решение, учли правовую позицию, изложенную в Постановлении КС РФ от 19.01.2016 № 2-П. Установив обстоятельства, смягчающие ответственность за совершение рассматриваемого правонарушения, суды пришли к выводу о необходимости уменьшения штрафа, наложенного на банк, до 10 000 рублей, и признании в связи с этим недействительным решения Управления в части штрафа в сумме 30 000 рублей.

**СКЭС ВС РФ** поддержала суды нижестоящих инстанций, попутно отметив следующее. Как следует из п. 19 Постановления Пленума ВАС РФ от 11.07.2014 № 46 «О применении законодательства о государственной пошлине при рассмотрении дел в арбитражных судах», законодательством о судопроизводстве в арбитражных судах не предусмотрено освобождение надлежащего ответчика от обязанности по возмещению судебных расходов по уплате государственной пошлины в связи с тем, что он не наделен полномочиями самостоятельно (в отсутствие правового акта иного лица, органа власти, в том числе суда) совершить действия, позволяющие истцу реализовать свои права, законные интересы, о защите которых он обратился в суд.

С учетом правовой позиции, изложенной в Постановлении Президиума ВАС РФ от 13.11.2008 № 7959/08, в случае признания обоснованным полностью или частично заявления об оспаривании ненормативных правовых актов, решений и действий (бездействия) государственных органов, органов местного самоуправления, иных органов, должностных лиц судебные расходы подлежат возмещению соответственно этим органом в полном размере.

Со ссылкой на указанные разъяснения СКЭС подчеркнула, что возложение на Управление 3000 руб. судебных расходов по уплате государственной пошлины произведено судами обоснованно.

**Комментарий:** отметим, что по вопросу о распределении судебных расходов среди судов до принятия рассматриваемого решения царили «разброд и шатания». Однако с учетом того, что Закон № 212-ФЗ утратил силу в связи с передачей соответствующих функций ПФР и ФСС налоговым органам, повторение такого рода дел в будущем исключено.

**Центр экономических экспертиз**
**«Налоги и финансовое право»** (с 1993 года)

- Защита организаций и предпринимателей в административном и судебном порядке по налоговым и иным финансовым спорам
- Консультирование по вопросам налогообложения и бухгалтерского учета
- Консалтинг в сфере гражданского и публичного права (финансы, таможня, валюта, ценные бумаги, недвижимость, земельные и антимонопольные отношения и др.)
- Защита организаций и предпринимателей в судебном порядке по хозяйственным спорам любой сложности
- Комплексное консультационно-информационное обслуживание (Налоговый клуб)

Группа компаний
НАЛОГИ И ФИНАНСОВОЕ ПРАВО

**(343) 350-12-12 | cnfp@cnfp.ru**
**www.cnfp.ru**

# Позиция № 30

**Направление требования об уплате страховых взносов не заказным, а обычным письмом не может быть признано существенным нарушением, влекущим незаконность требования об уплате страховых взносов,**

**если на момент выставления требования об уплате недоимки по страховым взносам (пеней и штрафов) не утрачена возможность взыскания соответствующей задолженности (с учетом сроков, установленных в Законе № 212 ФЗ), такое требование не может быть признано незаконным по основанию нарушения порядка его направления (пропуск сроков направления, нарушение процедуры направления и т.п.).**

**Определение СКЭС ВС РФ от 16.08.2017 № 309-КГ17-3798**
**(дело № А47-3360/2016)**

**Дело № 30 (16.08.2017)**
**(«Обжалование требования об уплате недоимки по страховым взносам»)**
(дело № А47-3360/2016; АНО «Футбольный клуб «Оренбург» vs ПФР)

| | |
|---|---|
| Результат (в чью пользу) | Страхователь (-) |
| Округ, дело которого пересматривает ВС | АС УО |
| Судья, передавший дело в СКЭС | Тютин Д.В. |
| Тема | Страховые взносы |
| Судьи в составе СКЭС | **Тютин Д.В.**, Першутов А.Г., Пронина М.В. |
| Как рассматривалось дело | I (-) II (-) III (+) |
| Подавалась ли надзорная жалоба/результат | Не подавалась |

Группа компаний НАЛОГИ И ФИНАНСОВОЕ ПРАВО

**Суть:** спор касался вопроса о том, законно ли требование об уплате страховых взносов, направленное страхователю не заказным, а обычным письмом. Дело рассмотрено в пользу ПФР.

**Фабула дела:** по результатам выездной проверки Управлением ПФР страхователю доначислены недоимка по страховым взносам, пени и штраф. В порядке реализации решения по результатам проверки Управление ПФР направило страхователю обычным (не заказным) письмом требование об уплате страховых взносов и приняло решение о взыскании.

**Арбитражные суды I и апелляционной инстанций**, признавая законным требование об уплате страховых взносов, исходили из того, что оно соответствует по форме и содержанию Федеральному закону от 24.07.2009 № 212-ФЗ «О страховых взносах в ПФР, ФСС РФ, Федеральный ФОМС» (далее – Закон № 212-ФЗ), а направление требования об уплате страховых взносов не заказным, а обычным письмом не может быть признано существенным нарушением, влекущим незаконность оспариваемого документа.

**АС Уральского округа,** признавая недействительным требование об уплате страховых взносов, пришел к выводу о том, что несоблюдение Управлением ПФР процедуры отправки требования об уплате страховых взносов по почте либо ее ненадлежащее исполнение безусловным образом влияет на оценку законности самого взыскания, поскольку законность взыскания связана не только с наличием неисполненной обязанности по уплате задолженности, но и с законностью процедур взыскания, применяемых контролирующим органом. Процедура направления требования является гарантией прав плательщика страховых взносов, в том числе при принудительном взыскании задолженности.

**СКЭС ВС РФ** удовлетворила кассационную жалобу ПФР и отменила постановление АС УО, указав, что если на момент выставления требования об уплате недоимки по страховым взносам, пеней и штрафов не утрачена возможность взыскания соответствующей задолженности (с учетом сроков, установленных в Законе № 212-ФЗ), то требование не может быть признано незаконным по основанию нарушения порядка его направления (пропуск сроков направления, нарушение процедуры направления и т.п.).

По данному основанию могут быть признаны незаконными последующие принудительные процедуры и ненормативные правовые акты органа государственного внебюджетного фонда, но не само требование. В данном случае задолженность, указанная в оспариваемом требовании, на момент его выставления могла быть взыскана принудительно, так как соответствующие сроки на взыскание, установленные в Законе № 212-ФЗ, пропущены не были. Соответственно, суд округа не мог признавать данное требование недействительным, в том числе по основанию нарушения процедуры его направления.

**Комментарий:** попытка плательщика взносов разрешить спор в свою пользу на основании «формальных обстоятельств», т.е. по основаниям нарушения другой стороной процедуры направления решения, не была поддержана судом.

В целом нужно отметить, что такая позиция ВС РФ отражает складывающуюся тенденцию: суды весьма лояльно относятся к нарушению госорганами сроков и процедуры привлечения к ответственности.

# Позиция № 31

**В связи с изменением п. 15 ст. 381 НК РФ, с 01.01.2015 условием применения льготы по налогу на имущество организаций по этой норме является наличие у предприятия присвоенного в установленном порядке статуса «государственного научного центра».**

**Разъяснения ВАС РФ в п. 5 Информационного письма от 17.11.2011 № 148 о распространении льготы также на имущество федеральных научно-производственных центров не применяются к редакции п. 15 ст. 381 НК РФ, вступившей в силу после 01.01.2015.**

**Определение СКЭС ВС РФ от 21.08.2017 № 310-КГ17-5116**
**(дело № А14-350/2016)**

Дело № 31 (21.08.2017)
(«Льгота по налогу на имущество научно-производственного центра»)
(дело № А14-350/2016; ФГУП ГКНПЦ им. М.В. Хруничева vs ФНС)

| | |
|---|---|
| Результат (в чью пользу) | Налогоплательщик (-) |
| Округ, дело которого пересматривает ВС | АС ЦО |
| Судья, передавший дело в СКЭС | Тютин Д.В. |
| Тема | Налог на имущество организаций |
| Судьи в составе СКЭС | **Тютин Д.В.**, Антонова М.К., Першутов А.Г. |
| Как рассматривалось дело | I (+) II (+) III (+) |
| Подавалась ли надзорная жалоба/результат | Отказано в передаче в Президиум ВС РФ от 15.01.2018 № 335-ПЭК17) |

Группа компаний НАЛОГИ И ФИНАНСОВОЕ ПРАВО

**Суть:** спор касался вопроса о порядке применения льготы по налогу на имущество, установленной п. 15 ст. 381 НК РФ, согласно которой освобождается от налогообложения имущество организаций, которым присвоен статус государственных научных центров**.** Дело рассмотрено в пользу налогового органа.

**Фабула дела:** по результатам налоговой проверки предприятию было отказано в применении льготы по налогу на имущество, установленной п. 15 ст. 381 НК РФ, поскольку предприятие не является организацией, которой в проверяемом периоде присвоен статус государственного научного центра в соответствии с Указом Президента РФ от 22.06.1993 № 939.

**Арбитражные суды**, удовлетворяя заявленные налогоплательщиком требования, исходили из того, что предприятие является федеральным научно–производственным центром, поэтому оно имеет право на использование льготы, установленной в п. 15 ст. 381 НК РФ.

**СКЭС ВС РФ** отменила решения нижестоящих судов и удовлетворила кассационную жалобу налогового органа, исходя из того, что новая редакция п. 15 ст. 381 НК РФ, действующая с 01.01.2015, предполагает, что освобождается от налогообложения имущество организаций, которым присвоен статус государственных научных центров. Соответственно, действующее положение исключает применение разъяснений, ранее данных в п. 5 Информационного письма Президиума ВАС РФ от 17.11.2011 № 148 «Обзор практики разрешения арбитражными судами дел, связанных с применением отдельных положений главы 30 НК РФ», по причине чего предприятие с указанной даты не может использовать соответствующую льготу. Сведений о том, что предприятию присвоен соответствующий статус, в деле не имеется.

**Комментарий:** решение попадает в общее русло повсеместного сокращения налоговых льгот. Минфин РФ в своих разъяснениях прямо говорит о том, что такое сокращение является одним из направлений налоговой политики Правительства РФ (см., н-р, Письма Минфина РФ от 21.06.2017 № 03-02-08/38840, от 10.07.2015 № 03-03-07/39875, от 22.04.2013 № 03-03-06/4/13800 и др.).

Надо сказать, что последние несколько лет Президент последовательно обещает не увеличивать налоги и, надо признать, обещание в целом выполняется – налоговые ставки остаются на прежнем уровне. Однако приходится признавать, что положение налогоплательщиков все же ухудшается за счет сокращения количества льгот.


## Судебная защита прав налогоплательщиков

1. Представительство интересов клиентов в судебных органах (первая, апелляционная, кассационная инстанции).

2. Подготовка жалобы и представительство интересов клиента в Конституционном суде РФ.

   В ряде случаев защитить свои права как налогоплательщика можно только с помощью обращения в Конституционный суд РФ. С 1997 года специалисты Группы компаний «Налоги и финансовое право» оказывают профессиональное содействие организациям и гражданам в их обращении к конституционному правосудию.

3. Представление интересов клиентов в Верховном суде РФ при обжаловании нормативных актов налогового ведомства

Специалистам Группы компаний «Налоги и финансовое право» довелось представлять интересы своих клиентов и в Верховном суде РФ.

Группа компаний
НАЛОГИ И ФИНАНСОВОЕ ПРАВО

**(343) 350-12-12 | cnfp@cnfp.ru**
**www.cnfp.ru**

# Позиция № 32

**Налоговая база по НДФЛ от полученной в дар доли в праве общей собственности на недвижимость должна определяться по рыночной цене этой доли, если ее инвентаризационная стоимость отличается от рыночной более чем на 20% (выше или ниже).**

**В условиях правовой неопределенности, когда в НК РФ отсутствует конкретное правовое предписание, которое лицо обязано исполнить, но имеются противоречивые разъяснения ФНС и Минфина РФ, привлечение налогоплательщика к ответственности по ст. 122 НК РФ незаконно.**

**Определение СКАД ВС РФ от 30.08.2017 № 5-КГ17-99**

Дело № 32 (30.08.2017)
(«Исчисление НДФЛ в отношении полученной в дар доли»)
(Теряева О.С. vs ФНС)

| | |
|---|---|
| Результат (в чью пользу) | Налогоплательщик (+) |
| Округ, дело которого пересматривает ВС | МО |
| Судья, передавший дело в СКАД | Хаменков В.Б. |
| Тема | НДФЛ |
| Судьи в составе СКАД | **Хаменков В.Б.**, Калинина Л.А., Корчашкина Т.Е. |
| Как рассматривалось дело | I (-) II () III (-) |
| Подавалась ли надзорная жалоба/результат | Не подавалась |

Группа компаний НАЛОГИ И ФИНАНСОВОЕ ПРАВО

**Суть:** спор касался вопроса об определении налоговой базы по НДФЛ от полученной в дар доли в праве общей собственности на недвижимость. Дело рассмотрено в пользу налогоплательщика.

**Фабула дела:** налогоплательщик в 2013 году на основании договора дарения, стороны которого не являются взаимозависимыми лицами, приобрел 1/2 доли в праве собственности на квартиру. НДФЛ был исчислен и уплачен исходя из инвентаризационной стоимости квартиры, отраженной в договоре и подтвержденной справкой БТИ.

ИФНС в отношении налогоплательщика проведена выездная налоговая проверка, по результатам которой принято решение о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения, доначислен НДФЛ и пени, наложен штраф по ст. 122 НК РФ. При этом налоговый орган, представив соответствующий отчет об оценке, пришел к выводу о том, что налог подлежит исчислению и уплате исходя из рыночной стоимости приобретенного в дар имущества.

**Суды трех инстанций** в удовлетворении требований налогоплательщика отказали.

Налогоплательщик обратился с жалобой в ВС РФ, однако в передаче дела в СКАД ВС было отказано.

Определением заместителя Председателя ВС РФ определение об отказе в передаче дела в СКАД отменено и кассационная жалоба с делом передана для рассмотрения в судебном заседании СКАД ВС РФ.

**СКАД ВС РФ** вынесла определение о частичном удовлетворении требований налогоплательщика. Судьи отметили, что НК РФ не содержит нормы, предписывающей налогоплательщику определять налоговую базу по НДФЛ исходя из рыночной стоимости недвижимого имущества, приобретенного на основании договора дарения, стороны которого не являются взаимозависимыми лицами.

С учетом того, что в налоговых правоотношениях действует презумпция невиновности, а налогоплательщик пояснил, что при определении своих налоговых обязательств руководствовался письменными разъяснениями ФНС РФ, его вина в совершении правонарушения отсутствует. То есть начисление штрафа и пени противоречит закону.

Ссылки налогового органа на разъяснения Минфина РФ об определении налоговой базы по НДФЛ на основании рыночной стоимости не приняты судом, поскольку установлена правовая неопределенность по исследуемому вопросу.

Вместе с тем, со ссылкой на ст. 40 НК РФ СКЭС признала правомерность определения инспекцией налоговой базы по НДФЛ в размере рыночной стоимости, поскольку инвентаризационная стоимость имущества отличается от рыночной более чем на 20%. Соответственно, признано правомерным доначисление недоимки.

**Комментарий:** отметим, что еще в октябре 2015 года (21.10.2015) Президиум ВС РФ утвердил «Обзор рассмотрения судами дел, связанных с применением главы 23 Налогового кодекса Российской Федерации».

В пункте 6 Обзора ВС РФ предлагал считать НДФЛ из кадастровой стоимости полученной в дар недвижимости, а при отсутствии таковой не исключал права гражданина считать налог с использованием официальных сведений БТИ об инвентаризационной стоимости. Однако судьи СКАД данную позицию откровенно проигнорировали. Вопрос о том, определялась ли вообще кадастровая стоимость спорной квартиры, даже не исследовался.

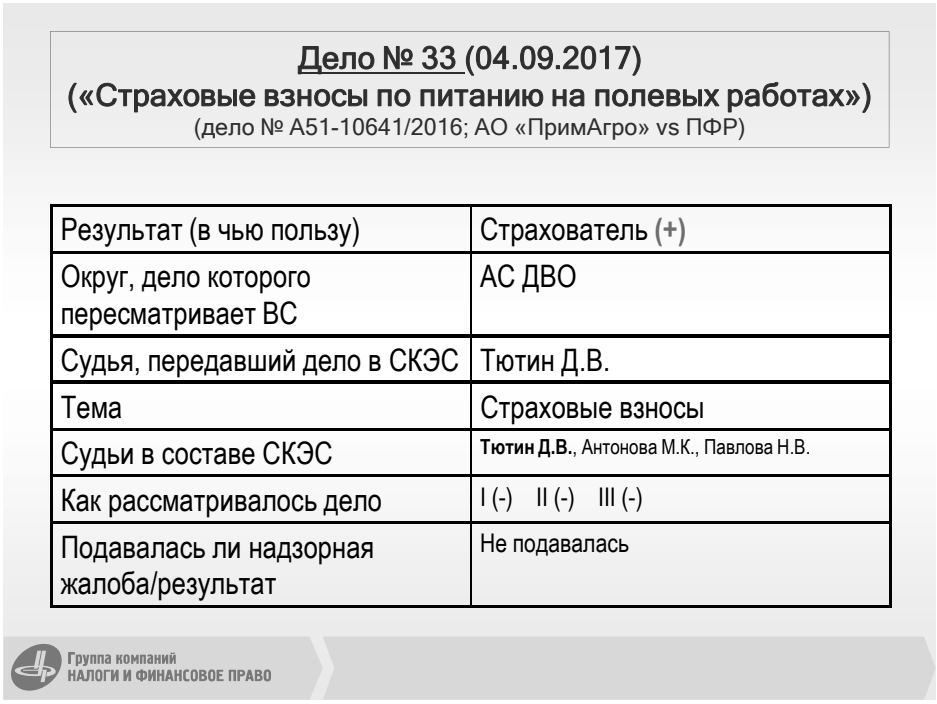
При этом ссылка судей на ст. 40 НК РФ представляется абсурдной с учетом того, что эта норма не применяется к сделкам, заключенным с 01.01.2012 в силу п. 6 ст. 4 Федерального закона от 18.07.2011 № 227-ФЗ.

# Позиция № 33

Трудовые отношения между работодателем и его работниками не свидетельствуют о том, что все выплаты, которые начисляются работникам, представляют собой оплату их труда.

**Расходы на питание работников в полевых условиях не являются объектом обложения страховыми взносами, т.к. не зависят от квалификации работников, сложности, качества, количества, условий выполнения работы, не являются стимулирующими или компенсирующими выплатами и не включены в систему оплаты труда.**

**Определение СКЭС ВС РФ от 04.09.2017 № 303-КГ17-6952**
**(дело № А51-10641/2016)**




| | |
|---|---|
| Результат (в чью пользу) | Страхователь (+) |
| Округ, дело которого пересматривает ВС | АС ДВО |
| Судья, передавший дело в СКЭС | Тютин Д.В. |
| Тема | Страховые взносы |
| Судьи в составе СКЭС | **Тютин Д.В.**, Антонова М.К., Павлова Н.В. |
| Как рассматривалось дело | I (-) II (-) III (-) |
| Подавалась ли надзорная жалоба/результат | Не подавалась |

**Суть:** спор касался вопроса о том, облагается ли страховыми взносами стоимость предоставленного питания работникам, занятым на полевых работах. Дело рассмотрено в пользу налогоплательщика.

**Фабула дела:** на основании приказа, а также коллективного договора страхователь предоставлял питание работникам, занятым на полевых работах, а именно: 50% стоимости обедов предоставлялось работникам бесплатно за счет средств работодателя, а 50% удерживалось из заработной платы работников. Кроме того, страхователем предоставлялись бесплатные полдники для работников, занятых на полевых работах в период сева, уборки урожая и заготовки кормов. Стоимость питания, предоставленного работникам бесплатно за счет средств работодателя, последний не включил в базу по стра-

ховым взносам. Это обстоятельство послужило основанием для доначисления страхователю недоимки по страховым взносам, пени и штрафа по результатам выездной проверки Управлением ПФР.

**Арбитражные суды,** отказывая страхователю в удовлетворении заявленных требований, исходили из того, что возмещение расходов по оплате стоимости питания работников, занятых на полевых работах, предусмотренных трудовым и коллективным договорами, не подпадает под определение «компенсации», данное в ст. 165 ТК РФ, следовательно, указанные выплаты подлежат включению в облагаемую страховыми взносами базу. Также суды указали на отсутствие оснований считать названные выплаты социальными, поскольку организация работодателем полевого довольствия обусловлена характером выполняемых работ.

**СКЭС ВС РФ** отменила решения нижестоящих судов, удовлетворив кассационную жалобу страхователя.

**Комментарий:** решение согласуется с позицией, изложенной Президиумом ВАС РФ в Постановлениях от 14.05.2013 № 17744/12, от 03.12.2013 № 10905/13, что свидетельствует о преемственности практики по данному вопросу.

**Гарантии налоговой и юридической безопасности бизнеса**

**Основное направление деятельности Группы компаний «Налоги и финансовое право»** – защита прав и интересов налогоплательщиков.

Группа компаний «Налоги и финансовое право» представляет интересы российских и иностранных налогоплательщиков в арбитражных судах и судах общей юрисдикции всех инстанций, а также в третейских судах.

Более 2000 судебных дел проведено с 1993 года.

Большинство из них – налоговые споры.

90% дел рассмотрено в пользу наших клиентов.

Группа компаний
НАЛОГИ И ФИНАНСОВОЕ ПРАВО

**(343) 350-12-12 | cnfp@cnfp.ru**
**www.cnfp.ru**

# Позиция № 34

**Выдача распоряжения банку о списании денежных средств со счета клиента для уплаты налогов не создает правовых последствий по пп. 1 п. 3 ст. 45 НК РФ (исполнение налоговой обязанности), если к моменту предъявления соответствующего платежного поручения плательщик знал (не мог не знать) о неспособности банка обеспечить перечисление налогов в бюджет.**

Клиенты банка не являются профессиональными участниками банковского сектора, возложение на них бремени отслеживания неофициальной, не ставшей общеизвестной информации о проблемах в банковском учреждении, является необоснованным.

**Определение СКЭС ВС РФ от 26.09.2017 № 305-КГ17-6981**
**(дело № А41-12803/2016)**

**Дело № 34 (26.09.2017)**
**(«Уплата налога через проблемный банк»)**
(дело № А41-12803/2016; ИП Грязнов Р.С. vs ФНС)

| | |
|---|---|
| Результат (в чью пользу) | Налогоплательщик (+) |
| Округ, дело которого пересматривает ВС | АС МО |
| Судья, передавшая дело в СКЭС | Павлова Н.В. |
| Тема | УСН |
| Судьи в составе СКЭС | **Завьялова Т.В.**, Антонова М.К., Павлова Н.В. |
| Как рассматривалось дело | I (+) II (-) III (-) |
| Подавалась ли надзорная жалоба/результат | Не подавалась |

Группа компаний НАЛОГИ И ФИНАНСОВОЕ ПРАВО

**Суть:** спор касался вопроса о том, является ли обязанность по уплате налога исполненной налогоплательщиком, который досрочно направил в банк платежное поручение на уплату налога, однако в бюджет деньги не поступили по причине отзыва у банка лицензии. Дело рассмотрено в пользу налогоплательщика.

**Фабула дела:** налогоплательщик применял УСН с объектом «доходы». В сентябре 2015 г. он представил в банк платежные поручения на уплату единого налога за 3 и 4 кв. 2015 г. Денежные средства были списаны с расчетного счета налогоплательщика, но в бюджет не поступили по причине отзыва у банка лицензии. Налогоплательщик обратился в арбитражный суд с заявлением о признании обязанности по уплате налога исполненной.

**Арбитражный суд I инстанции**, удовлетворяя заявленные налогоплательщиком требования, указал, что право налогоплательщика досрочно исполнить обязанность по

уплате налога подразумевает уплату налога при наличии соответствующей обязанности. Доказательства, свидетельствующие о том, что на момент предъявления в банк платежных поручений на уплату налога налогоплательщику было известно о наличии у банка каких-либо трудностей при проведении расчетов по бюджетным платежам, отсутствуют. Налогоплательщик, совершая спорные платежи, точно знал объем налоговой базы и его действия по уплате налога обоснованны, недобросовестность при совершении платежей отсутствует.

**Арбитражные суды апелляционной и кассационной инстанций** отказали налогоплательщику в удовлетворении заявленных требований, исходя из недоказанности факта исполнения действительно наступившей налоговой обязанности, поскольку на момент направления в банк спорных платежных поручений обязанность по перечислению УСН за 3 и 4 кв. 2015 г. еще не наступила. В рассматриваемом случае перечисление налога досрочно незадолго до отзыва у банка лицензии (менее чем за 2 недели) свидетельствует о недобросовестности налогоплательщика. То обстоятельство, согласно которому у предпринимателя на момент осуществления платежей имелись все данные для расчета налога, не может свидетельствовать о его добросовестности.

Налогоплательщик обратился с кассационной жалобой в ВС РФ, указав, что ст. 45 НК РФ установлено право налогоплательщика досрочно исполнить обязанность по уплате налога. Совершая спорные платежи, он как плательщик по УСН с объектом «доходы» точно знал объем налоговой базы и его действия по уплате обоснованны. Налогоплательщику не было известно о финансовом положении банка, в спорный период ограничений по приему платежей установлено не было; налогоплательщик также подчеркнул, что использовал свой единственный расчетный счет.

В ФНС настаивали: налогоплательщик исполнил налоговые обязательства, которые не наступили, поскольку налоговый период еще не был завершен, хотя ранее он никогда не производил расчеты заблаговременно. Представитель ФНС выразил уверенность, что сейчас предприниматели следят за ситуациями вокруг банков и ИП мог предположить о возникновении у банка проблем. Налоговая исходит из того, что действия ИП умышленны – так, второй платеж он осуществил уже тогда, когда информация о возможной ликвидации банка появилась в СМИ.

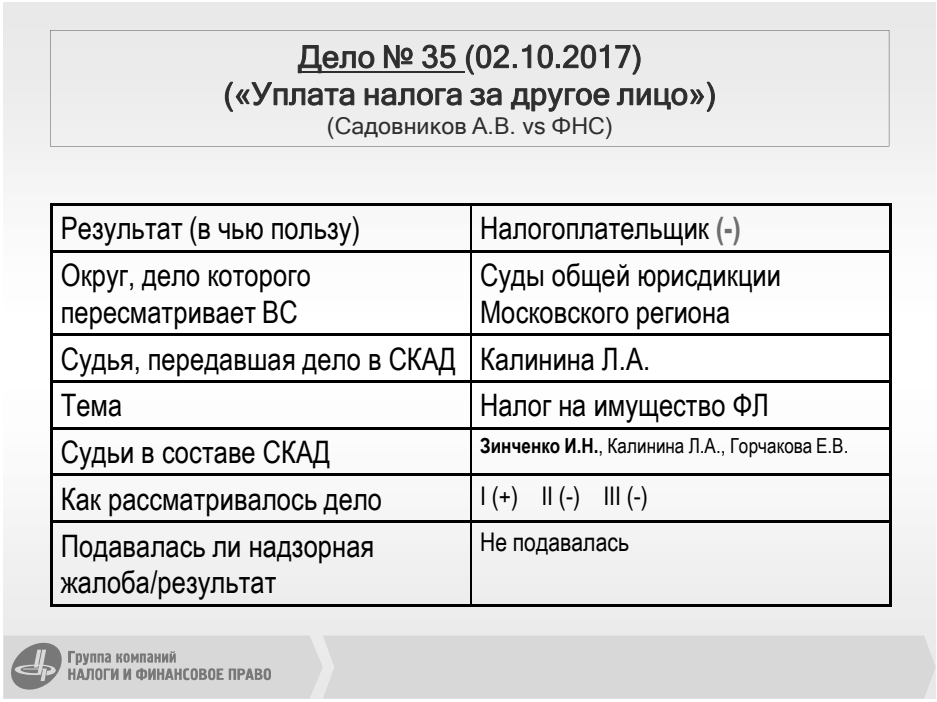
Тройка судей **ВС РФ** (Татьяна Завьялова, Марина Антонова, Наталья Павлова) выслушала стороны и приняла решение – оставить в силе акт суда первой инстанции, а акты апелляции и кассации отменить.

**Комментарий:** аналогичная позиция была изложена в Постановлении Президиума ВАС РФ от 28.05.2013 № 7372/12.

# Позиция № 35

**В целях надлежащего исполнения обязанности по уплате налога налогоплательщик обязан самостоятельно, т.е. от своего имени и за счет своих собственных средств, уплатить соответствующую сумму налога в бюджет. На факт признания обязанности исполненной не влияет то, в безналичной или наличной форме происходит уплата денежных средств. Важно, чтобы из платежных документов можно было четко установить, что соответствующая сумма налога уплачена этим налогоплательщиком и за счет его денежных средств.**

**Кассационное Определение ВС РФ**
**от 02.10.2017 № 4-КГ17-46**



Дело № 35 (02.10.2017)
(«Уплата налога за другое лицо»)
(Садовников А.В. vs ФНС)

| | |
|---|---|
| Результат (в чью пользу) | Налогоплательщик (-) |
| Округ, дело которого пересматривает ВС | Суды общей юрисдикции Московского региона |
| Судья, передавшая дело в СКАД | Калинина Л.А. |
| Тема | Налог на имущество ФЛ |
| Судьи в составе СКАД | **Зинченко И.Н.**, Калинина Л.А., Горчакова Е.В. |
| Как рассматривалось дело | I (+) II (-) III (-) |
| Подавалась ли надзорная жалоба/результат | Не подавалась |

Группа компаний
НАЛОГИ И ФИНАНСОВОЕ ПРАВО

**Суть:** спор касался вопроса о правомерности уплаты налога за налогоплательщика третьим лицом (до внесения изменений в ст. 45 НК РФ Федеральным законом от 30.11.2016 № 401-ФЗ).

**Фабула дела:** налогоплательщик произвел уплату налога на имущество. Через некоторое время из сведений, размещенных на официальном сайте налоговой инспекции, в личном кабинете налогоплательщика, ему стало известно о наличии задолженности по налогу в указанной сумме.

Налогоплательщик обратился в налоговый орган с заявлением об исключении сведений о наличии долга. Межрайонная инспекция ФНС № 22 по Московской области отказала в удовлетворении заявления, поскольку оплата налога произведена не им самим, а его супругой.

Решением **суда первой инстанции** исковые требования удовлетворены. Кроме того, суд указал на нарушение налоговыми органами процедуры рассмотрения жалобы налогоплательщика (ответ был направлен с нарушением срока).

**Судом апелляционной инстанции** решение суда первой инстанции отменено, в удовлетворении административного искового заявления отказано. Суд исходил из того, что ст. 45 НК РФ в редакции, действовавшей на момент исполнения обязательств налогоплательщиком, по уплате налога на имущество физических лиц предусмотрена обязанность самостоятельно исполнить обязанность по уплате налога. Указание в платежном поручении в поле «плательщик» ФИО супруги налогоплательщика положено в основу вывода суда апелляционной инстанции о том, что уплату указанного налога на имущество осуществляла именно супруга, а не истец. При этом обращения налогоплательщика были рассмотрены налоговыми органами в соответствии с нормами действующего законодательства.

Определением судьи **кассационной инстанции** отказано в передаче кассационной жалобы для рассмотрения в судебном заседании суда кассационной инстанции.

**ВС РФ** отказался признать налог надлежаще уплаченным, несмотря на то, что в предъявленной суду квитанции плательщиком налога был указан именно этот гражданин, его ИНН, место регистрации и даже уникальный идентификатор платежа, соответствующий номеру налогового уведомления, однако в поле «плательщик» значилась его супруга. При этом сведений о том, что она действовала в качестве представителя своего мужа, в квитанции не было.

Со ссылкой на то, что НК РФ требует личной уплаты налога (во всяком случае до 30.11.2016, когда был принят Федеральный закон от 30.11.2016 № 401-ФЗ), суд не признал уплату налога надлежащей.

**Комментарий:** аналогичной позиции придерживался КС РФ в Определении от 22.01.2004 № 41-О. Однако данная позиция больше не актуальна в связи с внесением поправок в ст.45 НК РФ о возможности уплаты налога за налогоплательщика третьими лицами (Федеральный закон от 30.11.2016 № 401-ФЗ).

**Агентство "Налоги и финансовое право"** (с 1995 года)

- Обязательный аудит
- Налоговый аудит (аудит перед налоговой проверкой)
- Due-diligence
- Анализ хозяйственной деятельности
- Аудит договорной работы

Группа компаний
НАЛОГИ И ФИНАНСОВОЕ ПРАВО

**(343) 350-12-12 | cnfp@cnfp.ru**
**www.cnfp.ru**

# Позиция № 36

**Приобретение налогоплательщиком товаров по более высокой цене относительно рыночного уровня само по себе не влечет нарушения интересов казны и не означает получения им необоснованной налоговой выгоды.**

**Если товары приобретаются у иностранного поставщика и экономический источник для вычета НДС создается лицом, уплачивающим налог при ввозе товара на территорию РФ (пп. 4 п. 1 ст. 146 НК РФ), к вычету принимается сумма налога, фактически уплаченная в бюджет при ввозе товаров (п. 2 ст. 171 НК РФ).**

Требование о восстановлении «входящего» НДС предусмотрено в пп. 4 п. 3 ст. 170 НК РФ для тех случаев, когда вследствие изменения стоимости товаров (работ, услуг) уменьшается создаваемый в бюджете экономический источник для вычета налога покупателем.

**Определение СКЭС ВС РФ от 03.10.2017 № 305-КГ17-4111**
**(дело № А40-189344/2014)**

**Дело № 36 (03.10.2017)**
**(«Возмещение НДС при импорте по завышенным ценам»)**
(дело № А40-189344/2014; ООО «Виноконьячный завод «Альянс-1892» vs ФНС)

| | |
|---|---|
| Результат (в чью пользу) | Налогоплательщик (+) |
| Округ, дело которого пересматривает ВС | АС МО |
| Судья, передавший дело в СКЭС | Першутов А.Г. |
| Тема | НДС |
| Судьи в составе СКЭС | **Завьялова Т.В.**, Першутов А.Г., Тютин Д.В. |
| Как рассматривалось дело | I (-) II (-) III (-) |
| Подавалась ли надзорная жалоба/результат | Не подавалась |

Группа компаний НАЛОГИ И ФИНАНСОВОЕ ПРАВО

**Суть:** спор касался вопроса о том, имеет ли налогоплательщик право на вычет НДС, уплаченного на таможне при ввозе товара на территорию РФ в случае, если товар приобретался по завышенным ценам. Дело в данной части рассмотрено в пользу налогоплательщика.

**Фабула дела:** при ввозе на территорию РФ коньячной продукции через посреднические компании, аффилированные с налогоплательщиком, была значительно увеличена цена, в связи с чем увеличены расходы, уменьшающие налоговую базу по налогу на при-

был. Применив положения ст. 40 НК РФ, налоговый орган скорректировал цену, уменьшив ее на расходы посредникам, и скорректировал налоговые вычеты по НДС.

**Арбитражные суды**, отказывая налогоплательщику в удовлетворении требований по данному эпизоду, исходили из того, что установленный налоговым органом факт приобретения налогоплательщиком спорного товара у иностранных поставщиков по завышенным ценам относительно уровня рыночных цен на соответствующий товар свидетельствует об уплате налогоплательщиком на таможне при ввозе этого товара на территорию РФ НДС в завышенном размере, что, в свою очередь, привело к принятию к вычету указанных сумм НДС в завышенном размере. По мнению судов, налогоплательщик не лишен возможности обратиться в таможенные органы с заявлением о возврате излишне уплаченных сумм НДС при ввозе на территорию РФ спорного товара в размере не принятых к вычету сумм НДС.

**СКЭС ВС РФ** удовлетворила кассационную жалобу налогоплательщика по спорному эпизоду и отменила решения нижестоящих судов в соответствующей части.

**Комментарий:** аналогичная правовая позиция изложена в постановлениях Президиума ВАС РФ от 10.03.2009 № 9821/08, от 10.02.2009 № 8337/08 и от 28.10.2008 № 6273/08. Таким образом, СКЭС вновь подтвердила негласный подход «импортный НДС возмещается всегда».

**Учебный центр «Налоги и финансовое право»**
(с 2005 года)

- Проведение консультационных семинаров по налогообложению и бухгалтерскому учету
- Проведение корпоративных консультационных семинаров по индивидуальным программам (в конференц-зале нашей компании или с выездом на предприятие заказчика)
- Программа дополнительного профессионального образования «Налоги и налоговое право»

Группа компаний
НАЛОГИ И ФИНАНСОВОЕ ПРАВО

**(343) 350-12-12 | cnfp@cnfp.ru**
**www.cnfp.ru**

# Позиция № 37

**Наличие задолженности по страховым взносам (пеням, штрафам) препятствует возврату излишне уплаченных страховых взносов в том случае, если соответствующая сумма задолженности превышает сумму излишне уплаченных страховых взносов (либо равна ей) и возможен зачет переплаты в счет погашения задолженности (в том числе не истекли сроки ее принудительного взыскания).**

**Составление акта сверки не признается действием по признанию долга перед плательщиком в смысле ст. 203 ГК РФ и не прерывает срок давности возврата излишне уплаченных налогов (страховых взносов).**

**Определение СКЭС ВС РФ от 11.10.2017 № 305-КГ17-6968**
**(дело № А40-52687/2016)**

**Дело № 37 (11.10.2017)**
**(«Возврат излишне уплаченных страховых взносов при наличии недоимки»)**
(дело № А40-52687/2016; ООО «ИнСис-Информационные Системы» vs ПФР)

| | |
|---|---|
| Результат (в чью пользу) | Страхователь (+), на новое рассмотрение |
| Округ, дело которого пересматривает ВС | АС МО |
| Судья, передавший дело в СКЭС | Тютин Д.В. |
| Тема | Страховые взносы |
| Судьи в составе СКЭС | **Тютин Д.В.**, Антонова М.К., Пронина М.В. |
| Как рассматривалось дело | I (-) II (-) III (-) |
| Подавалась ли надзорная жалоба/результат | Не подавалась |

Группа компаний НАЛОГИ И ФИНАНСОВОЕ ПРАВО

**Суть:** спор касался вопроса о том, прерывается ли течение срока на возврат переплаты по страховым взносам составлением акта сверки расчетов и можно ли произвести возврат при наличии сумм непогашенной задолженности. Дело направлено на новое рассмотрение в суд I инстанции.

**Фабула дела:** 15.06.2015 страхователь обратился в Управление ПФР с заявлением о возврате излишне уплаченных страховых взносов. В возврате переплаты страхователю было отказано в связи с тем, что заявление подано с пропуском трехгодичного срока на подачу заявлений о возврате. Кроме того, согласно справке о состоянии расчетов по страховым взносам, пеням и штрафам от 11.12.2014 страхователь имеет задолженность

по пеням в сумме 153,75 руб. и по штрафам в сумме 200 руб., поэтому возврат переплаты невозможен.

**Арбитражные суды,** отказывая страхователю в удовлетворении требований, исходили из того, что спорные страховые взносы уплачены в 2012 г., в связи с чем обращение в Управление за их возвратом 15.06.2015 произведено за пределами установленного трехлетнего срока. Уплата части истребуемой суммы в июле 2012 г. и в декабре 2013 г. не означает иного, поскольку по делу установлено наличие задолженности, которая препятствует возвращению излишне уплаченных сумм. Составление акта сверки является обязанностью контролирующего органа, от исполнения которой он не вправе отказаться, и не может признаваться действием по признанию долга перед плательщиком в смысле ст. 203 ГК РФ.

**СКЭС ВС РФ** согласилась с позицией нижестоящих судов о том, что составление акта сверки не может признаваться действием по признанию долга перед плательщиком в смысле ст. 203 ГК РФ и не прерывает срок исковой давности, необходимость учета которого при решении вопросов возврата излишне уплаченных налогов (страховых взносов) следует из Определения КС РФ от 21.06.2001 № 173-О.

Однако СКЭС не согласилась с выводами судов о пропуске страхователем трехлетнего срока на возврат и о том, что возврату излишне уплаченных страховых взносов препятствует наличие задолженности. Поскольку страхователь обратился в арбитражный суд 15.03.2016, а из судебных актов следует, что он, по мнению судов, истребовал страховые взносы за 2011, 2012, 2013 гг., срок на обращение в суд по 2012 и 2013 гг. им не пропущен.

Что касается имеющейся у страхователя задолженности, то, если задолженность действительно имеет место, то она может препятствовать возврату излишне уплаченных страховых взносов только в такой же, но не в большей сумме. Если же возможность зачета отсутствует, то наличие задолженности не может препятствовать возврату.

На основании изложенного СКЭС ВС РФ отменила решения нижестоящих судов и направила дело на новое рассмотрение в суд I инстанции.

**Комментарий:** позиция о том, что акт сверки расчетов не свидетельствует о признании долга, была ранее изложена в Определениях ВАС РФ от 20.06.2007 № 7122/07 по делу № А63-12141/06-С1, от 02.06.2008 № 5654/08 по делу N А73-10338/2007-86.

**Издательство «Налоги и финансовое право»**
(с 1994 года)

- Ежемесячный журнал «Налоги и финансовое право»
- «Аналитический обзор судебной практики по налоговым и финансовым спорам»
- Книги и брошюры по налогообложению, бухгалтерскому учету, финансовому и хозяйственному праву

Группа компаний
НАЛОГИ И ФИНАНСОВОЕ ПРАВО

**(343) 350-12-12 | cnfp@cnfp.ru**
**www.cnfp.ru**

# Позиция № 38

**Из дела об оспаривании итогового решения по первичной декларации не следуют преюдициально установленные факты, в части основания для освобождения от уплаты налога, для рассмотрения дела об оспаривании итогового решения по уточненной декларации по тому же налогу за тот же период (возврате излишне уплаченного налога).**

От налогоплательщика не требуется соблюдения обязательного досудебного порядка урегулирования спора по решению налогового органа об оставлении жалобы (апелляционной жалобы) без рассмотрения (п. 2 ст. 139.3 НК РФ), потому как оно носит исключительно процедурный характер и не является итоговым решением по жалобе налогоплательщика, указанным в п. 3 ст. 140 НК РФ.

**Определение СКЭС ВС РФ от 11.10.2017 № 308-КГ17-6729**
**(дело № А53-5001/2016)**

**Дело № 38 (11.10.2017)**
**(«Преюдициальность решения по первичной декларации»)**
(дело № А53-5001/2016; ОАО «325 авиационный ремонтный завод» vs ФНС)

| | |
|---|---|
| Результат (в чью пользу) | Налогоплательщик (-) |
| Округ, дело которого пересматривает ВС | АС СКО |
| Судья, передавшая дело в СКЭС | Антонова М.К. |
| Тема | Земельный налог |
| Судьи в составе СКЭС | **Антонова М.К.**, Пронина М.В., Тютин Д.В. |
| Как рассматривалось дело | I (+) II (+) III (+) |
| Подавалась ли надзорная жалоба/результат | Не подавалась |

Группа компаний НАЛОГИ И ФИНАНСОВОЕ ПРАВО

**Суть:** спор касался льготы, установленной подп. 3 п. 2 ст. 389 НК РФ (в ред. до 01.01.2013) для земель, предоставленных для обеспечения обороны, безопасности и таможенных нужд. Спор рассмотрен в пользу налогового органа.

**Фабула дела:** общество представило в инспекцию налоговую декларацию по земельному налогу за 2012 год, при этом налог по земельному участку с кадастровым номером 61:58:0005274:169 исчислен исходя из кадастровой стоимости 952 115 687 руб. в размере 952 116 руб.

По результатам камеральной налоговой проверки инспекция приняла решение об отказе в привлечении общества к налоговой ответственности за совершение налогового правонарушения, согласно которому обществу доначислен земельный налог в сумме 8 569 041 рубль за 2012 год. Основанием для принятия решения послужил вывод инспекции о неправомерном применении обществом пониженной ставки земельного налога 0,1% вместо 1%.

Общество представило уточненную налоговую декларацию по земельному налогу за 2012 год, в которой уменьшило исчисленный ранее земельный налог на 952 116 руб. и отразило сумму налога, подлежащую уплате в бюджет за спорный период, в размере 0 руб.

Решением, принятым по результатам камеральной налоговой проверки уточненной налоговой декларации, инспекция отказала в привлечении налогоплательщика к ответственности за совершение налогового правонарушения, доначислила 3 332 693 руб. земельного налога.

Управление ФНС по Ростовской области апелляционную жалобу общества оставило без удовлетворения.

Общество обратилось в арбитражный суд с заявлением о признании решения инспекции недействительным.

Вступившим в законную силу **решением арбитражного суда первой инстанции** от 03.06.2015 по делу № А53-776/2015 заявленное обществом требование удовлетворено. Суды исходили из того, что земельный участок с кадастровым номером 61:58:0005274:169 является ограниченным в обороте и подлежит исключению из объектов налогообложения земельным налогом.

Считая свои права нарушенными, общество обратилось в инспекцию с заявлением о возврате излишне уплаченного земельного налога за 2012 г. в размере 9 521 157 руб. Решением инспекции обществу было отказано в возврате земельного налога в размере 8 569 041 руб. в связи с отсутствием переплаты в заявленном размере, налог в размере 952 116 руб. возвращен заявителю по решению налогового органа.

По результатам рассмотрения апелляционной жалобы общества на решение об отказе в возврате переплаты по земельному налогу УФНС вынесено решение об оставлении данной жалобы без удовлетворения, в котором указано, что препятствием для возврата излишне уплаченного налога является решение от 22.04.2013 № 8886, не оспоренное обществом.

30.11.2015 в УФНС поступила жалоба общества на решение инспекции от 22.04.2013 № 8886, которая была оставлена без рассмотрения в связи с пропуском срока на обжалование решения нижестоящего налогового органа и отсутствием оснований для восстановления пропущенного срока на подачу жалобы.

Не согласившись с выводами налогового органа, общество обратилось в арбитражный суд с заявлением о признании недействительными решений инспекции от 22.04.2013 № 8886 и от 08.09.2015 № 15114, а также об обязании инспекции осуществить возврат излишне уплаченного земельного налога за 2012 г. в размере 8 569 041 руб. и взыскать проценты в сумме 786 610 руб. 15 коп.

Удовлетворяя заявленные обществом требования, **суды трех инстанций**, руководствуясь положениями пп. 3 п. 2 ст. 389 НК РФ, пп. 5 п. 5 ст. 27, ст. 93 Земельного кодекса, принимая во внимание обстоятельства, установленные вступившим в законную силу судебным актом по делу № А53-776/2015, исходили из того, что спорный земельный участок соответствует критериям, установленным в пп. 3 п. 2 ст. 389 НК РФ, относится к ограниченным в обороте, в связи с чем не признается объектом обложения земельным налогом.

Выражая несогласие с оспариваемыми судебными актами, инспекция указывала, что спорный земельный участок принадлежит обществу на праве собственности, тогда

как статус ограниченных в обороте могут иметь земельные участки лишь при условии их нахождения в государственной или муниципальной собственности. Кроме того, по мнению налогового органа, судом необоснованно применены положения п. 2 ст. 69 АПК РФ, поскольку положения данной нормы освобождают от доказывания фактических обстоятельств дела, но не исключают их иной правовой оценки, которая зависит от характера конкретного спора; налогоплательщиком не соблюден досудебный порядок обжалования решения налогового органа от 22.04.2013 № 8886.

Отменяя решения нижестоящих судов, **ВС РФ** в очередной раз пришел к выводу о том, что под данную льготу подпадают только земельные участки, находящиеся в государственной или муниципальной собственности.

Кроме того, Экономколлегия признала ошибочными выводы судов о преюдициальном значении решения арбитражного суда, вынесенного по делу об оспаривании решения налогового органа по «уточненке» за спорный налоговый период. В данном случае налогоплательщик произвел оплату земельного налога на основании решения налогового органа по результатам первоначальной налоговой декларации и заявил требование о возврате соответствующей суммы налога как излишне уплаченной, ссылаясь на это же решение налогового органа. В таком случае суду необходимо было решить вопрос о законности ненормативного правового акта налогового органа при рассмотрении имущественного спора.

Верховный суд РФ указал также и на процедурные нарушения, допущенные налогоплательщиком. По мнению суда, заявление налогоплательщика подлежало оставлению без рассмотрения в связи с несоблюдением условий, установленных п. 2 ст. 138 НК РФ. В данном случае, вышестоящий налоговый орган не восстановил пропущенный срок на подачу жалобы и не принял ее к рассмотрению. Таким образом, заключил суд, предусмотренное п. 2 ст. 139.3 НК РФ решение об оставлении жалобы (апелляционной жалобы) без рассмотрения не является итоговым решением по жалобе налогоплательщика (виды таких решений указаны в п. 3 ст. 140 НК РФ), носит исключительно процедурный характер и не может быть признано в качестве решения по жалобе налогоплательщика, с принятием которого НК РФ и АПК РФ связывают соблюдение обязательного досудебного порядка урегулирования налогового спора.

**Комментарий:** позиция о том, что исключению из объектов обложения земельным налогом по пп. 3 п. 2 ст. 389 НК РФ подлежат только земельные участки, находящиеся в государственной или муниципальной собственности, также нашла отражение в других, более ранних решениях СКЭС (см. Определения СКЭС ВС РФ от 23.12.2016 № 302-КГ16-11762 и от 27.04.2017 № 306-КГ16-18669).

Ежегодно Группа компаний «Налоги и финансовое право» занимает лидирующие позиции среди консалтинговых и аудиторских компаний Урала и западной Сибири, входит в ТОП-100 крупнейших аудиторско-консалтинговых компаний России (по оценке рейтинговых агентств «Эксперт РА» и «Урал-Эксперт»).

Группа компаний
НАЛОГИ И ФИНАНСОВОЕ ПРАВО

**(343) 350-12-12 | cnfp@cnfp.ru**
**www.cnfp.ru**

# Позиция № 39

Определение размера налоговой обязанности не является предметом усмотрения налогоплательщиков и налоговых органов.

**ФНС, проводя контроль за нижестоящим налоговым органом и выявив ошибку в определении размера налоговой обязанности в решении этого органа (либо иное нарушение требований законодательства о налогах и сборах), имеет право исправить ее по собственной инициативе.**

В таких случаях ФНС в пределах 3-х лет может отменить решение нижестоящего налогового органа, в том числе то, которым налогоплательщику были предоставлены определенные льготы (преимущества, вычеты), например решение о возмещении НДС (ст. 176 НК РФ).

**Определение СКЭС ВС РФ от 31.10.2017 № 305-КГ17-5672**
**(дело № А40-101850/2016)**

**Дело № 39 (31.10.2017)**
**(«Отмена ФНС России решения нижестоящего налогового органа без жалобы»)**
(дело № А40-101850/2016; ООО «Аквамарин» vs ФНС)

| | |
|---|---|
| Результат (в чью пользу) | Налогоплательщик (-) |
| Округ, дело которого пересматривает ВС | АС МО |
| Судья, передавшая дело в СКЭС | Антонова М.К. |
| Тема | Налоговый контроль |
| Судьи в составе СКЭС | **Антонова М.К.**, Пронина М.В., Тютин Д.В. |
| Как рассматривалось дело | I (-) II (-) III (-) |
| Подавалась ли надзорная жалоба/результат | Не подавалась |

Группа компаний НАЛОГИ И ФИНАНСОВОЕ ПРАВО

**Суть:** спор касался вопроса о том, вправе ли ФНС РФ в порядке контроля за нижестоящими налоговыми органами отменить положительное для налогоплательщика решение УФНС. Дело рассмотрено в пользу налогового органа.

**Фабула дела:** решениями налогового органа налогоплательщику отказано в возмещении НДС, доначислен налог, начислены пени и штраф по п. 1 ст. 122 НК РФ. Решением УФНС решения нижестоящей инспекции отменены. ФНС РФ в порядке контроля приняла решение «Об отмене решения на основании п. 3 ст. 31 НК РФ», которым отменено решение УФНС как не соответствующее положениям действующего законодатель-

ства. Налогоплательщик обратился в арбитражный суд с заявлением о признании решения ФНС недействительным, ссылаясь на нарушение порядка и процедуры его принятия.

**Арбитражные суды**, отказывая налогоплательщику в удовлетворении требований, исходили из того, что вышестоящий налоговый орган вправе осуществлять контроль за нижестоящими налоговыми органами не только в рамках проведения контрольных налоговых мероприятий, предусмотренных налоговым законодательством (в виде выездных (повторных выездных) налоговых проверок, когда проверке подвергается как налогоплательщик, так и полнота мероприятий налогового контроля, осуществленных налоговым органом), но и в порядке подчиненности в рамках контроля за деятельностью нижестоящих налоговых органов (когда оценивается только законность решения налогового органа без участия налогоплательщика). Также суды поддержали позицию налогового органа о неограниченности сроков проверки и о возможности отмены ФНС РФ решения УФНС в отсутствие соблюдения предусмотренных налоговым законодательством процедур и без предоставления налогоплательщику возможности защитить свои права и выразить позицию по вопросам, возникшим у вышестоящего налогового органа.

**СКЭС ВС РФ** оставила решения нижестоящих судов без изменения, отказав в удовлетворении кассационной жалобы налогоплательщика. Экономколлегия указала, что, исходя из актов КС РФ (в т.ч. Определения от 22.04.2010 № 595-О-О, Постановлениея от 24.03.2017 № 9-П), не исключается возможность отмены вышестоящим налоговым органом такого решения нижестоящего налогового органа, которым налогоплательщику были предоставлены определенные льготы (преимущества, вычеты), в том числе решения о возмещении НДС, в случае когда оно было принято с нарушением требований законодательства о налогах и сборах.

В данном случае предусматривается право государства (вышестоящего налогового органа), выявившего ошибку в определении налоговой обязанности, исправить ее по собственной инициативе, и такое регулирование согласуется со ст. 57 Конституции РФ, из содержания которой усматривается, что определение размера налоговой обязанности не является предметом усмотрения налогоплательщиков и налоговых органов, налоги должны уплачиваться в законно установленном размере.

Применительно к вопросу о сроках на реализацию вышестоящим налоговым органом рассматриваемых полномочий очевидно, что они не могут быть не ограниченными во времени. Исходя из разъяснений КС РФ (в том числе Постановления от 24.06.2009 № 11-П и от 20.07.2011 № 20-П), положений ст. 89, подп. 8 п. 1 ст. 23 НК РФ вышестоящий налоговый орган вправе реализовать полномочия, установленные п. 3 ст. 31 НК РФ в пределах срока, предусмотренного для проведения мероприятий налогового контроля, а именно в пределах трех лет, исчисляемых с момента окончания контролируемого налогового периода.

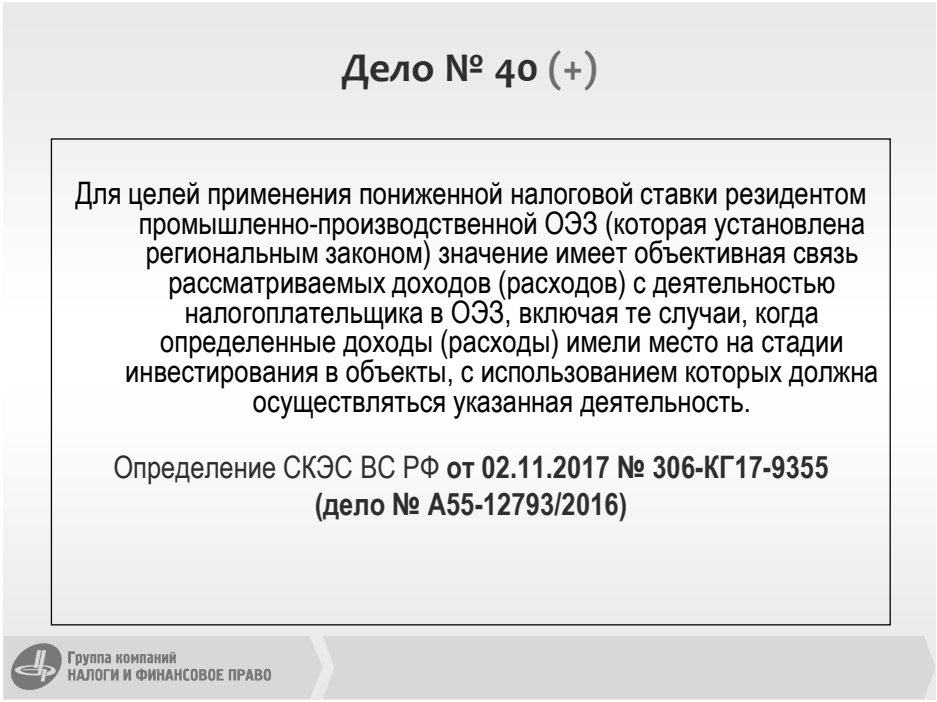
**Комментарий:** вывод СКЭС об ограничении срока для отмены ФНС РФ решений нижестоящих налоговых органов согласуется с правовой позицией ВС РФ, выраженной в п. 23 Постановления Пленума от 12.05.2016 № 18 «О некоторых вопросах применения судами таможенного законодательства» применительно к аналогичному вопросу о временных пределах осуществления таможенными органами ведомственного контроля: отсутствие в законодательстве срока на проведение ведомственного контроля не исключает необходимости учета трехлетнего срока таможенного контроля, проводимого после выпуска товаров (ч. 2 ст. 164 Закона о таможенном регулировании), если в результате проведения ведомственного контроля затрагиваются права и обязанности декларанта, например, на нижестоящий таможенный орган возлагается обязанность по принятию решения о корректировке таможенной стоимости взамен отмененного решения.

Кроме того, в еще в 2006 г. в Постановлении Президиума ВАС РФ от 25.07.2006 № 11366/05, было отмечено, что, по общему правилу, принудительные возможности государства ограничены, по меньшей мере, сроком исковой давности.

## Позиция № 40

**Для целей применения пониженной налоговой ставки резидентом промышленно-производственной ОЭЗ (которая установлена региональным законом) значение имеет объективная связь рассматриваемых доходов (расходов) с деятельностью налогоплательщика в ОЭЗ, включая те случаи, когда определенные доходы (расходы) имели место на стадии инвестирования в объекты, с использованием которых должна осуществляться указанная деятельность.**

**Определение СКЭС ВС РФ от 02.11.2017 № 306-КГ17-9355**
**(дело № А55-12793/2016)**




**Суть:** спор касался вопроса о том, распространяется ли льготная ставка налога на прибыль, установленная для участников ОЭЗ, на доход в виде курсовых разниц. Дело рассмотрено в пользу налогоплательщика.

**Фабула дела:** налогоплательщик является резидентом промышленно-производственной ОЭЗ, созданной на территории Ставропольского района Самарской области на основании Соглашения об осуществлении промышленно-производственной деятельности в особой экономической зоне, созданной на территории Ставропольского района Самарской области от 18.11.2014 № С-672-ЕЕ/Д14 (далее – Соглашение). В от-

ношении прибыли в виде курсовых разниц по счетам, выраженным в иностранной валюте, налогоплательщик, руководствуясь ст. 284 НК РФ, а также Законом Самарской области от 07.11.2005 № 187-ГД «О пониженных ставках налога, на прибыль организаций. зачисляемых в бюджет Самарской области», применил ставку по налогу на прибыль в размере 0% в части налога на прибыль, зачисляемого в региональный бюджет.

Налоговый орган пришел к выводу о том, что условия для применения указанной ставки налога обществом не соблюдены, поскольку полученные доходы (расходы) не относятся к производственной деятельности, что послужило основанием для доначисления налога на прибыль организаций по общеустановленной налоговой ставке.

**Арбитражные суды,** отказывая налогоплательщику в удовлетворении требований, исходили из того, что ни Соглашением, ни бизнес-планом, прилагаемым к Соглашению, при определении видов деятельности, осуществляемой на территории ОЭЗ, не предусмотрен такой вид деятельности как формирование дохода из курсовой разницы. При таких обстоятельствах доход от осуществления операций, связанных с обращением российской или иностранной валюты, должен облагаться налогом на прибыль организаций по ставке, предусмотренной п. 1 ст. 284 НК РФ.

**СКЭС ВС РФ** отменила решения нижестоящих судов, удовлетворив кассационную жалобу налогоплательщика. Экономколлегия указала, что для целей применения пониженной налоговой ставки резидентом промышленно-производственной ОЭЗ значение имеет объективная связь рассматриваемых доходов (расходов) с деятельностью налогоплательщика в ОЭЗ, включая те случаи, когда определенные доходы (расходы) имели место на стадии инвестирования в объекты, с использованием которых должна осуществляться указанная деятельность.

Полученные налогоплательщиком внереализационные доходы (расходы) в виде курсовых разниц, возникших в период, прошедший с момента приобретения иностранной валюты до ее использования для оплаты поставок по внешнеторговым контрактам, связаны с осуществлением налогоплательщиком реальной экономической (инвестиционной) деятельности в качестве резидента ОЭЗ. Следовательно, в отношении налоговой базы по названным доходам (расходам) могла быть применена пониженная налоговая ставка, установленная п. 1 ст. 284 НК РФ и региональным Законом № 187-ГД.

**Комментарий:** учитывая наличие отрицательной судебной практики по данному вопросу, ВС РФ высказался и в отношении фактических обстоятельств, которые повлияли на его вывод о праве налогоплательщика на применение пониженной ставки:

- иностранная валюта закуплена в размерах, необходимых для оплаты по контрактам с иностранными поставщиками оборудования;
- иностранная валюта использована по целевому назначению;
- инвестиции были предусмотрены Соглашением и действительно имели место;
- строительные работы реально начаты и ведутся.

Следовательно, данные факты должны приниматься во внимание налогоплательщиками при формировании позиции в судебном споре по делам с аналогичными фактическими обстоятельствами.

Позиция включена ФНС РФ в Обзор правовых позиций, отраженных в судебных актах КС РФ и ВС РФ за четвертый квартал 2017 г. по вопросам налогообложения (Письмо ФНС РФ от 18.01.2018 № СА-4-7/756@).

# Позиция № 41

**Доначисление НДС исполнителю за реализованные им услуги по договору, в котором цена не включает НДС в силу заблуждений сторон по поводу применения НК РФ, не приводит к увеличению цены этого договора. Сумма НДС, которая не вычленялась из цены при оказании услуг, не подлежит взысканию с компании, исполнившей договорное обязательство по уплате цены в полном объеме.**

**Определение СКЭС ВС РФ от 23.11.2017 № 308-ЭС17-9467 (дело № А32-4803/2015)**

## Дело № 41 (23.11.2017)

**(«Доначисление НДС не влечет пересмотр цены договора»)**

(дело № А32-4803/2015; АО «Транснефть-Терминал» vs Компания «Порт Юнион Ойл Экспорт Лимитед»)

| | |
|---|---|
| Результат (в чью пользу) | Налогоплательщик (-) |
| Округ, дело которого пересматривает ВС | АС СКО |
| Судья, передавший дело в СКЭС | Разумов И.В. |
| Тема | НДС |
| Судьи в составе СКЭС | **Разумов И.В.**, Букина И.А., Капкаев Д.В. |
| Как рассматривалось дело | I (-) II (-) III (+) |
| Подавалась ли надзорная жалоба/результат | Не подавалась |

Группа компаний НАЛОГИ И ФИНАНСОВОЕ ПРАВО

**Суть:** спор касался вопроса о том, можно ли пересматривать цену договора и взыскивать сумму НДС с заказчика, если в договоре ошибочно была указана цена без выделения НДС.

**Фабула дела:** между двумя компаниями был заключен договор об оказании услуг по перевалке нефти, в котором содержалось условие о применении ставки НДС 0%.

На протяжении всего периода исполнения договора в счетах-фактурах и актах об оказанных услугах общество-истец указывало цену перевалки с нулевой налоговой ставкой.

Однако по результатам камеральных налоговых проверок налоговый орган принял решение о необоснованном применении обществом к реализуемым им услугам нулевой ставки налога, доначислив к уплате в бюджет суммы НДС по ставке 18 процентов.

Истец во исполнение решений налогового органа, подтвержденных судебными актами, перечислил в бюджет доначисленную ему сумму НДС.

Впоследствии истец обратился в суд с иском о довзыскании с контрагента части цены услуг по перевалке нефтепродуктов, составляющей сумму уплаченного им налога.

Отказывая в удовлетворении иска, **суд первой инстанции**, в частности, исходил из достижения сторонами договора соглашения о цене услуг, констатировав отсутствие оснований для ее изменения в одностороннем порядке.

Соглашаясь с данным выводом суда первой инстанции, **суд апелляционной инстанции** усмотрел в действиях истца признаки злоупотребления правом.

**Суд кассационной инстанции** отменил судебные акты нижестоящих судов и принял решение об удовлетворении требований истца.

**СКЭС ВС РФ** отменила решение кассации. Экономколлегия сослалась на п. 17 Постановления Пленума ВАС РФ от 30.05.2014 № 33 «О некоторых вопросах, возникающих у арбитражных судов при рассмотрении дел, связанных с взиманием налога на добавленную стоимость», согласно которому при отсутствии в договоре прямого указания на то, что цена не включает сумму налога, НДС должен вычленяться из общей суммы расчетным путем и уплачиваться в бюджет.

На этом основании СКЭС отказалась считать доначисление НДС увеличением стоимости оказанных услуг и взыскивать сумму налога с заказчика.

**Комментарий:** нужно вспомнить, что до принятия Постановления Пленума ВАС РФ от 30.05.2014 №33 практика складывалась противоположным образом. Суды ориентировались на п. 15 Информационного письма Президиума ВАС от 24.01.2000 № 51, в котором ВАС РФ прямо указывал, что НДС взыскивается сверх цены работ, если он не был включен в расчет этой цены.


## Гарантии налоговой и юридической безопасности бизнеса

Группа компаний «Налоги и финансовое право» создана в мае 1993 года. Это объединение четырех компаний, работающих по направлениям:

- защита прав налогоплательщиков и налоговый консалтинг;
- аудит;
- издательская деятельность
- бизнес-образование.

С 2001 года в столице России действует московское представительство Группы компаний «Налоги и финансовое право».

Группа компаний
НАЛОГИ И ФИНАНСОВОЕ ПРАВО

**(343) 350-12-12 | cnfp@cnfp.ru**
**www.cnfp.ru**

# Позиция № 42

**Общество, приобретавшее у подрядных организаций работы (услуги), не облагаемые НДС, но получившее от этих подрядных организаций счета-фактуры с выделением суммы НДС, вправе принять сумму НДС к вычету, а подрядные организации обязаны уплатить НДС в бюджет.**

**Определение СКЭС ВС РФ от 27.11.2017 № 307-КГ17-12461**
**(дело № А56-42572/2016)**

## Дело № 42 (27.11.2017)

**(«Вычет по НДС в отношении необлагаемых НДС работ (услуг)»)**

(дело № А56-42572/2016; ООО «Новая Голландия Девелопмент» vs ФНС)

| | |
|---|---|
| Результат (в чью пользу) | Налогоплательщик (+) |
| Округ, дело которого пересматривает ВС | АС СЗО |
| Судья, передавший дело в СКЭС | Першутов А.Г. |
| Тема | НДС |
| Судьи в составе СКЭС | **Завьялова Т.В.**, Антонова М.К., Першутов А.Г. |
| Как рассматривалось дело | I (-) II (-) III (-) |
| Подавалась ли надзорная жалоба/результат | Не подавалась |

Группа компаний НАЛОГИ И ФИНАНСОВОЕ ПРАВО

**Суть:** спор касался вопроса о том, вправе ли налогоплательщик, который приобрел не облагаемые НДС работы (услуги), получить вычет, если сумма налога все же была предъявлена подрядчиком в счете-фактуре. Указанный вопрос был рассмотрен в пользу налогоплательщика.

**Фабула дела:** налогоплательщику было отказано в возмещении НДС по договору подряда на реставрацию объекта культурного наследия и его приспособлению для современного использования. По мнению налогового органа, указанные работы (услуги) в соответствии с подп. 15 п. 2 ст. 149 НК РФ освобождены от налогообложения НДС.

**Арбитражные суды**, отказывая налогоплательщику в удовлетворении требований, исходили из того, что приобретенные налогоплательщиком у подрядных организаций работы (услуги) в силу подп. 15 п. 2 ст. 149 НК РФ не облагаются НДС. Поэтому выставленные подрядными организациями счета-фактуры с выделенными суммами НДС не соответствуют положениям п. 5 ст. 169 НК РФ, а потому не могут являться основанием для применения налоговых вычетов по НДС.

**СКЭС ВС РФ** удовлетворила кассационную жалобу налогоплательщика. Экономколлегия указала, что обязанность продавца уплатить НДС 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 НДС в порядке, предусмотренном НК РФ, то есть посредством счета-фактуры (п. 1 ст. 169 НК РФ), а обязанность продавца перечислить сумму этого налога в бюджет обусловлена выставлением им счета-фактуры с выделением в нем соответствующей суммы отдельной строкой.

Таким образом, налогоплательщик, приобретавший у подрядных организаций работы (услуги) по сохранению объекта культурного наследия, его реставрации и приспособлению для современного использования и получивший от этих подрядных организаций счета–фактуры с выделением суммы НДС, вправе был применить соответствующие налоговые вычеты, а подрядные организации обязаны были уплатить НДС в бюджет. Доказательств направленности действий налогоплательщика и подрядных организаций на получение необоснованной налоговой выгоды в материалы дела не представлено и налогоплательщику не вменяется.

**Комментарий:** позиция не нова и впервые была применена в Определении СКЭС ВС РФ от 23.09.2016 № 306-КГ16-11590 (№ А57-18885/2015).

В 2014 г. аналогичную точку зрения высказал КС РФ (Постановление КС РФ от 03.06.2014 № 17-П).

Данная позиция применена также в Определении СКЭС ВС РФ от 27.11.2017 № 307-КГ17-9857 (дело № А56-35772/2016).


## Судебная защита прав налогоплательщиков

1. Представительство интересов клиентов в судебных органах (первая, апелляционная, кассационная инстанции).

2. Подготовка жалобы и представительство интересов клиента в Конституционном суде РФ.

   В ряде случаев защитить свои права как налогоплательщика можно только с помощью обращения в Конституционный суд РФ. С 1997 года специалисты Группы компаний «Налоги и финансовое право» оказывают профессиональное содействие организациям и гражданам в их обращении к конституционному правосудию.

3. Представление интересов клиентов в Верховном суде РФ при обжаловании нормативных актов налогового ведомства

Специалистам Группы компаний «Налоги и финансовое право» довелось представлять интересы своих клиентов и в Верховном суде РФ.

Группа компаний
НАЛОГИ И ФИНАНСОВОЕ ПРАВО

**(343) 350-12-12 | cnfp@cnfp.ru**
**www.cnfp.ru**

# Позиция № 43

**По мнению Общества, оно должно исчислять тариф по соцстраху исходя из вида деятельности «общественная организация», т.к. охоту осуществляют физлица-охотники, не являющиеся работниками Общества (0.2%).**

**СКЭС установил, что Общество предоставляет именно услуги в сфере охоты и разведения диких животных, поэтому этот вид деятельности должен облагаться по ставке 8.5 %.**

**Определение СКЭС ВС РФ от 11.12.2017 № 304-КГ17-9518**
**(дело № А03-10260/2016)**

## Дело № 43 (11.12.2017)

**(«Тариф по соц/страху за «травматизм» для общества охотников»)**

(дело № А03-10260/2016; Общество «Охотников и рыболовов» vs ФСС)

| | |
|---|---|
| Результат (в чью пользу) | ФСС (-) |
| Округ, дело которого пересматривает ВС | АС ЗСО |
| Судья, передавший дело в СКЭС | Тютин Д.В. |
| Тема | Страх/взнос за «травматизм» |
| Судьи в составе СКЭС | **Тютин Д.В.,** Антонова М.К., Першутов А.Г. |
| Как рассматривалось дело | I (+) II (+) III (+) |
| Подавалась ли надзорная жалоба/результат | Не подавалась |

Группа компаний НАЛОГИ И ФИНАНСОВОЕ ПРАВО

**Суть:** спор касался вопроса о правомерности применения обществом пониженного страхового тарифа.

**Фабула дела:** ФСС доначислил компании страховые взносы, посчитав, что в 2013-2015 г.г. страхователь подтверждал основной вид деятельности по коду ОКВЭД 91.33 (деятельность прочих общественных организаций, не включенных в другие группировки), в то время как фактически осуществлял вид деятельности по коду ОКВЭД 01.50 (охота и разведение диких животных, включая предоставление услуг в этих областях).

Вследствие неверного, по мнению фонда, определения страхователем основного вида экономической деятельности последним неправомерно применялся страховой тариф в размере 0,2%, тогда как подлежал применению тариф 8,5%, в связи с чем по результатам проверки произведены соответствующие доначисления страховых взносов, пеней и штрафа.

Компания обжаловала решение ФСС в суде.

**Арбитражные суды трех инстанций** заявленные требования удовлетворили, отметив, что непосредственно охоту осуществляли физические лица – члены организации, не являющиеся ее работниками, в связи с чем подлежит применению пониженный тариф.

**СКЭС ВС РФ** с мнением нижестоящих инстанций не согласилась и отменила судебные акты. Экономколлегия подчеркнула, что в материалах дела имеется выданная страхователю долгосрочная лицензия на пользование объектами животного мира с разрешенным видом пользования «охота», а также заключенный с Управлением охотничьего хозяйства Алтайского края договор о предоставлении в пользование территории, акватории, необходимых для осуществления пользования объектами животного мира, отнесенными к объектам охоты. Сведений об осуществлении организацией иных видов деятельности в деле не имеется.

**Комментарий:** нужно отметить, что при вынесении решения СКЭС руководствовалась исключительно фактическими обстоятельствами дела и имеющимися доказательствами, не давая какое-либо новое толкование закона.

**Центр экономических экспертиз**
**«Налоги и финансовое право»** (с 1993 года)

- Защита организаций и предпринимателей в административном и судебном порядке по налоговым и иным финансовым спорам
- Консультирование по вопросам налогообложения и бухгалтерского учета
- Консалтинг в сфере гражданского и публичного права (финансы, таможня, валюта, ценные бумаги, недвижимость, земельные и антимонопольные отношения и др.)
- Защита организаций и предпринимателей в судебном порядке по хозяйственным спорам любой сложности
- Комплексное консультационно-информационное обслуживание (Налоговый клуб)

Группа компаний
НАЛОГИ И ФИНАНСОВОЕ ПРАВО

**(343) 350-12-12 | cnfp@cnfp.ru**
**www.cnfp.ru**

# Позиция № 44

Таможня рассчитала утилизационный сбор исходя не из веса погрузчика, а исходя из его грузоподъемности.

**СКЭС: фискальные сборы не должны выводиться из сферы действия ст.57 Конституции РФ и развивающих ее правовых позиций. На фискальные сборы распространяется общие принципы налогообложения, в т.ч. определенности (п.6 ст.3 НК РФ).**

**Для расширительного толкования элемента утилизационного сбора должны быть основания.**

**В данном случае таких оснований нет, поэтому для расчета утилизационного сбора должна использоваться характеристика «веса», а не «грузоподъемности».**

**Определение СКЭС ВС РФ от 26.12.2017 № 305-КГ17-12383**
**(дело № А40-170463/16)**

## Дело № 44 (26.12.2017)

**(«Расчет утилизационного сбора по погрузчикам»)**

(дело № А40-170463/16; АО «НБМ» vs ФТС)

| | |
|---|---|
| Результат (в чью пользу) | Плательщика (+) |
| Округ, дело которого пересматривает ВС | АС МО |
| Судья, передавший дело в СКЭС | Павлова Н.В. |
| Тема | Утилизационный сбор |
| Судьи в составе СКЭС | **Павлова Н.В.**, Пронина М.В. Тютин Д.В. |
| Как рассматривалось дело | I (-) II (-) III (-) |
| Подавалась ли надзорная жалоба/результат | Не подавалась |

Группа компаний НАЛОГИ И ФИНАНСОВОЕ ПРАВО

**Суть:** спор касался вопроса о том, какой показатель должен применяться при расчете утилизационного сбора за самоходные машины – вес или грузоподъемность.

**Фабула дела:** 13.07.2016 общество заявило к таможенному оформлению товары – новые самоходные погрузчики иностранного изготовления с конструкционной массой от 2,6 до 2,9 тонн и грузоподъемностью 1,5 тонны каждый. Выпуск товаров для внутреннего потребления осуществлен 14.07.2016.

При обращении 15.07.2016 по поводу проставления отметок об уплате утилизационного сбора в паспортах самоходных машин общество представило в таможенный ор-

ган расчет утилизационного сбора, в соответствии с которым в основу определения размера сбора положена конструкционная масса погрузчиков, установленная изготовителями.

Таможенный орган отказал в проставлении отметок об уплате утилизационного сбора в паспортах самоходных машин по причине неполной уплаты утилизационного сбора. По мнению таможенного органа, при исчислении сбора помимо конструктивной массы следовало учесть грузоподъемность погрузчиков, что должно влечь соответствующее увеличение размера сбора.

**Суды трех инстанций** отказали в удовлетворении требований налогоплательщика.

Однако он нашел поддержку в **СКЭС ВС РФ**, отменившей решения нижестоящих судов. Со ссылкой на ст. 57 Конституции РФ Экономколлегия указала, что для отношений по уплате фискальных сборов в правовом государстве принципиально важным является соблюдение требования определенности правового регулирования.

С учетом изложенного, на отношения по взиманию утилизационного сбора распространяется общий для всех обязательных платежей принцип формальной определенности, нашедший свое закрепление, в частности, в п. 6 ст. 3 НК РФ и состоящий в том, что правила их взимания должны быть сформулированы ясным образом, чтобы обязанность по уплате могла быть исполнена правильно каждым плательщиком и не зависела от усмотрения контролирующих органов.

Утвержденный Правительством РФ порядок исчисления утилизационного сбора не содержит нормы, предписывающей определять размер сбора в отношении погрузчиков с учетом грузоподъемности в дополнение к указанной изготовителем массе самого погрузчика.

Следовательно, именно масса погрузчика необходима для расчета суммы утилизационного сбора, имея в виду, что влияние этого параметра на процесс утилизации самоходных погрузчиков носит объяснимый характер и получило свое закрепление в Перечне видов и категорий самоходных машин и прицепов к ним, в отношении которых уплачивается утилизационный сбор в соответствии с п. 4 – 5 статьи 24.1 Закона об отходах производства и потребления.

**Учебный центр «Налоги и финансовое право»**
(с 2005 года)

- Проведение консультационных семинаров по налогообложению и бухгалтерскому учету
- Проведение корпоративных консультационных семинаров по индивидуальным программам (в конференц-зале нашей компании или с выездом на предприятие заказчика)
- Программа дополнительного профессионального образования «Налоги и налоговое право»

Группа компаний
НАЛОГИ И ФИНАНСОВОЕ ПРАВО

**(343) 350-12-12 | cnfp@cnfp.ru**
**www.cnfp.ru**

# Позиция № 45

Физлицо купило 1 и 2 комнаты в квартире в 2006, а в 2014 г. оформив их в «квартиру», обратилось за получением имущественного вычета по НДФЛ.

ИФНС: 1) комнаты не «подпадали» под имущественный вычет до 2007 г.;

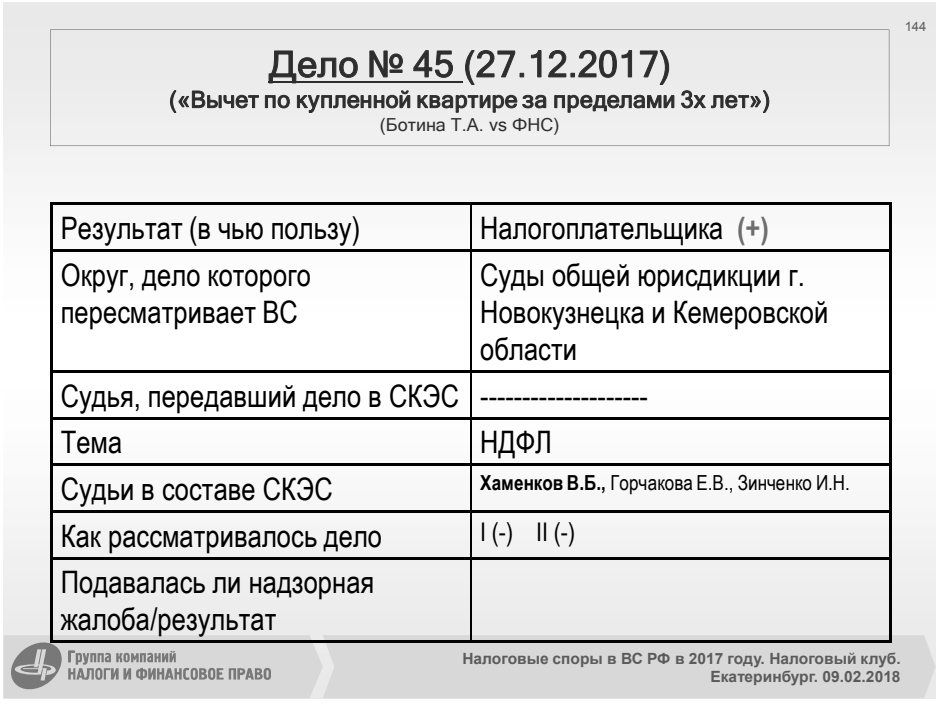
2) истек трехлетний срок для заявления имущественного вычета по НДФЛ.

**ВС РФ:**

**1) в случае приобретения всех комнат в квартире для целей применения имущественного вычета по НДФЛ необходимо рассматривать подобное приобретение в качестве именно квартиры, а не комнат;**

**2) заявить имущественный вычет по НДФЛ при приобретении квартиры можно бессрочно, т.к. положения НК РФ для этого случая ограничительных сроков не устанавливают (в отличие, например, от п.2 ст.171 НК РФ)**

**Кассационное определение**
**ВС РФ от 27.12.2017 № 81-КГ17-24**




**Суть:** спор касался вопроса о предоставлении имущественного налогового вычета при приобретении всех комнат в квартире по отдельности, а также срока давности для заявления такого вычета.

**Фабула дела:** покупательница в 2006 г. купила сначала одну, а через месяц вторую комнату в двухкомнатной квартире и оформила право собственности на каждую из комнат в отдельности. В 2014-м она зарегистрировала право собственности на квартиру

в целом. На этом основании в 2015 г. подала в инспекцию декларацию по форме 3-НДФЛ для получения вычета в размере 130 тыс. руб.

Однако налоговый орган отказал в предоставлении имущественного вычета, указав следующее.

Во-первых, имело место приобретение именно комнат, а не сразу всей квартиры, в то время как в 2006 г. в ст. 220 НК РФ о комнатах не упоминалось, они появились в этой норме только с 01.01.2007.

Во-вторых, оформление прав на комнаты имело место в 2006 году, то есть в период более чем 3 года.

**Районный и областной суды** отказали налогоплательщику в его требовании о предоставлении вычета.

Однако, как указал **ВС РФ**, поскольку право собственности на все жилые помещения в квартире (обе комнаты) возникло у истца в 2006 году, следовательно, она приобрела именно квартиру.

Что касается сроков, то ВС РФ отметил, что в отличие от налоговых вычетов, предусмотренных п. 2 ст. 171 НК РФ, для имущественного налогового вычета в НК РФ не установлен срок для обращения за ним. Указано лишь, что необходимо предъявить договор о приобретении квартиры и документы, подтверждающие право собственности на нее.

Также ВС РФ сослался на Определение КС РФ от 15.01.2008 № 22-0-0: судебная власть в наибольшей мере предназначена для устранения неясностей, выявленных в процессе применения налоговых норм в конкретных жизненных ситуациях путем толкования этих норм. Именно поэтому в данном случае к возникшим правоотношениям должно быть применено предписание п. 7 ст. 3 НК РФ о толковании всех неустранимых сомнений, противоречий и неясностей в пользу налогоплательщика.

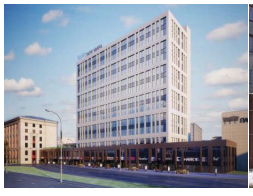
**Комментарий:** заметим, что вывод СКЭС о том, что в законе не установлен срок для обращения налогоплательщика за предоставлением имущественного налогового вычета, является неожиданным в том смысле, что предоставление вычета производится через механизм зачета/возврата налога (ст. 78 НК РФ).

При этом в п. 7 ст. 78 НК РФ установлен общий срок для обращения с заявлением о зачете/возврате – 3 года. Однако Экономколлегия пошла другим путем.

Группа компаний
НАЛОГИ И ФИНАНСОВОЕ ПРАВО

# Гарантии налоговой и юридической безопасности бизнеса

- ✓ **Защита налогоплательщиков**
  в арбитражных судах и госорганах
- ✓ **Налоговый консалтинг**
  консультации, экспертизы, заключения
- ✓ **Налоговый клуб**
  постоянное информационно-консультационное обслуживание
- ✓ **Аудит**
  обязательный, налоговый, целевой
- ✓ **Издательство**
  журналы и книги по налогообложению
- ✓ **Учебный центр**
  курсы повышения квалификации, семинары, вебинары



129626, г. Москва
пр. Мира, д.102, корп.1, 3 этаж
(495) 788-39-51
msk@cnfp.ru

620075, г. Екатеринбург
ул. Луначарского, д.77, 4 этаж
(343) 350-12-12
cnfp@cnfp.ru

**www.cnfp.ru**