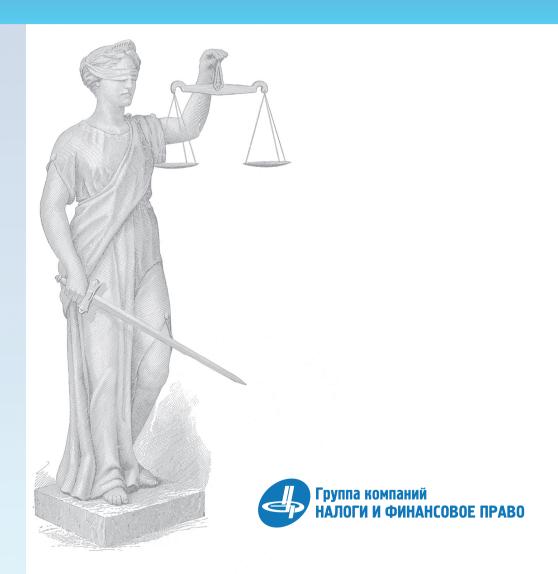
Судебная практика Верховного Суда РФ по налоговым спорам 2018

Анализ. Проблемы. Позиции



Судебная практика Верховного Суда РФ по налоговым спорам

2018

Анализ. Проблемы. Позиции



© Группа компаний «Налоги и финансовое право» 2019

О некоторых острых вопросах современной судебной практики по налоговым спорам в 2018 году



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

1. Несмотря на постоянные, квазисистемые и в чем-то даже отчаянные попытки российского законодателя четко и однозначно урегулировать общественные отношения в сфере налогообложения, значение и актуальность судебной практики по налоговым спорам не снижаются.

Более того, в последнее время по некоторым моментам мы видим, что судебная практика не просто «снимает спорные вопросы» или «дополняет регулирование на уровне доктрин», а начинает непосредственно вмешиваться в глубинные вопросы развития налоговой системы, когда тот или иной судебный прецедент не просто снимает ту или иную проблему, не разрешенную или не учтенную законодателем, а напрямую устанавливает новые правила поведения, что сродни настоящему и полноценному правовому регулированию (как мы привыкли видеть это в учебниках по теории государства и права).

Дерзну высказать крамольную мысль, но кажется мне, что если в первые десятилетия действия и развития российской налоговой системы и российского налогового права судебная практика была идейным помощником и «скорой помощью» для складывающейся системы регуляции отношений в сфере налогообложения, то в настоящее время это значение судебной практики иногда начинает приобретать новое качество.

Конечно все мы знаем, что между «теорией» и «практикой» отношения диалектические, но в настоящий момент для многих стало очевидным, что разводить кардинально, что называется «по всем углам», практику законодательную и практику судебную уже невозможно.

Наверное это объективно, ведь судебная практика не должна как-то поспевать за законом или «затыкать дырки», которые не успевает в силу инерции или даже нерасторопности закрыть законодатель.

Нельзя далее развивать ситуацию, когда несовершенный закон подправляет более продвинутая судебная практика. Мне кажется, что настала уже пора, когда судебная практика в той или иной форме (о форме надо еще подумать) может/должна иногда даже диктовать законодателю те или иные положения, хотя бы на уровне проблем.

Слишком далек в некоторых случаях законодатель от реальной жизни, слишком уж куцые, какие-то «догоняющие» компетенции сейчас у системы правосудия, что наглядно проявляется именно в налоговой сфере.

2. Отмечая особенности рассмотрения Верховным Судом РФ налоговых споров в 2018 году, нельзя не отметить еще несколько немаловажных моментов.

Во-первых, у меня (и, кажется, не у меня одного) создается впечатление о какой-то внутренней разбалансировке в подходах к рассмотрению налоговых споров внутри Верховного Суда РФ. Ведь не секрет, что в Верховном Суде РФ несколько коллегий, которым подсудны дела с участием налогов.

И хотя явной противоречивости позиций между СКАД и СКЭС Верховного Суда РФ в чистом виде пока что не замечено (а имеющиеся успешно разрешаются или компромиссными вариантами, или «вмешательством» Президиума Верховного Суда РФ), тем не менее, пытливый ум российского налоговеда не может не подмечать разные нестыковки.

Думаю, это какая-то временная проблема, которая в ближайшее время будет решена, но пока разность стиля и подходов разных коллегий по делам, в которых присутствует применение законодательства о налогах и сборах, чувствуется и прослеживается (в чем вы, читатели, сможете убедиться, читая настоящий сборник).

Во-вторых, не могу не отметить одну достаточную странность тематики налоговых споров. В то время как более чем в 90% случаев (по моим субъективным оценкам) налоговые споры возникают по мотивам обвинения налогоплательщика в налоговой недобросовестности и получения необоснованной налоговой выгоды, Верховный Суд РФ подобные споры фактически не рассматривает.

Да, конечно, можно предположить, что Верховный Суд РФ считает, что подобные споры это в первую очередь установление и оценка фактических обстоятельств, что не входит в компетенцию Верховного Суда РФ как высшей кассации и последней инстанции (кстати, в подобной позиции есть своя логика). Однако несоответствие количества и качества очень уж настораживает и напрягает, да и не секрет, что суды на местах могут как-то неправильно реагировать на те или иные обстоятельства и ошибаться в своей оценке. Вот здесь методологическая и доктринальная компетенция Верховного Суда РФ сильно бы пригодилась.

В-третьих, говоря о налоговой недобросовестности и о спорах по обоснованности налоговой выгоды, нельзя не отметить, что вот уже 15 лет основным регламентирующим документом в этой наисложнейшей теме является Постановление Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 года № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды».

Не только у меня, но и у многих моих коллег возникает вопрос, не пора ли Верховному Суду РФ каким-то образом актуализировать и обновить этот документ? Ведь по ряду моментов устаревание подходов становится очевидным, в то время как практика рассмотрения споров по разным ситуациям за более чем 15 лет своего существования продвинулась далеко вперед.

3. Отдельно хочу отметить одну странную ситуацию, которая также касается рассмотрения судебной практикой налоговых споров. Вернее хочу сказать о том, что судебная практика игнорирует.

Два года назад в нашей стране произошло, можно сказать, эпохальное событие. В 2017 году у нас был принят закон, который хотя бы чуть-чуть, хотя бы как-то, на мизерном уровне был призван урегулировать вопросы, связанные с недобросовестностью в налоговой сфере.

Да-да, речь идет о Федеральном законе от 18 июля 2017 года № 163-Ф3, которым в первую часть НК РФ была внесена статья 54.1 «Пределы осуществления прав по исчислению налоговой базы и (или) суммы налога, сбора, страховых взносов».

Я не буду даже говорить о том, что сам Федеральный закон № 163-ФЗ выдержан в какой-то иной стилистике, чем Постановление Пленума № 53. В конце концов можно сослаться на веления времени или даже, набравшись смелости, сказать о том, что ст. 54.1 НК РФ — это некая модернизация Постановления Пленума № 53.

Думаю, что представить 54.1 как вариант некой нанотехнологии Постановления Пленума ВАС РФ № 53 никто не решится. Уж больно очевидна разность подходов при подготовке этих двух документов.

Неслучайно же судебная практика на местах просто растерялась и не может определиться, что это за зверь такой эта ст. 54.1 НК РФ: то ли это новая веха в развитии налогового права, то ли просто перенос Постановления Пленума ВАС РФ \mathbb{N}^2 53 в тело НК РФ в усеченном варианте.

В этой непонятной ситуации, когда вызывает недоумение молчание Верховного Суда РФ, может быть уже пора высказаться хотя бы намеком?

Я могу предположить, что Верховный Суд РФ как Суд Мудрый и Высокий не дозволяет себе суеты, а наблюдает сверху за «метанием низов», так сказать копит судебную практику... Но в конце-то концов!

Даже Конституционный Суд РФ уже дважды, хотя и робко, но высказался в своем понимании некоторых аспектов применения ст. 54.1 НК РФ (см. Определение КС РФ от 29.05.2018 № 1152-О и Определение от 17.07.2018 № 1717-О), и это при том, что, как мне кажется, Конституционный Суд РФ при своем предназначении первым здесь быть ну никак не может.

Ведь в 2019 году исполнилось уже 2 года как действует ст. 54.1 НК РФ, а такое впечатление, что и правоприменитель, и судебная практика смотрят на эту статью по меньшей мере с недоумением, как на некое недоразумение и вообще не знают, что же с ней делать.

Кстати, те дела, о которых я выше написал из Конституционного Суда РФ, показательны в том плане, что Суд высказался по ним как-то уж робко, указал осторожно, в присущей ему манере о том, что «сама по себе ст. 54.1 НК РФ Конституции РФ не противоречит». Ну, как говорится, кто бы сомневался?

(Честно говоря, в июле 2017 года я думал о том, что ст. 54.1 НК РФ это как бы первая ласточка в долгом и трудном процессе урегулирования на законодатель-

ном уровне проблем налоговой недобросовестности... Я думал, что законодатель продолжит работу в этом направлении и вслед за ст. 54.1 НК РФ появятся в НК РФ и ст. 54.2, и 54.3, и т.д. Однако я ошибся. Законодатель тоже почему-то замер. Может как раз судебная практика по ст. 54.1 НК РФ, а вернее ее почти полное отсутствие лишило его решительности?)

Может быть в 2019 году экономическое правосудие наконец-то перестанет *стесняться* ст. 54.1 НК РФ, которую законодатель достаточно бесцеремонно водрузил в текст НК РФ, и что-то подскажет налогоплательщикам?

И в заключение...

2018 год — четвертый год работы Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда РФ после ликвидации Высшего Арбитражного Суда РФ. Конечно, 4 года по сравнению с вечностью срок довольно-таки не великий, однако хоть какие-то итоги подводить уже можно.

И один из них касается того, что я не могу поддержать аллюрные настроения некоторых моих коллег, связанные с тем, что после ликвидации Высшего Арбитражного Суда экономическое правосудие в России рухнуло.

Да, экономических и, в первую очередь налоговых, споров стало на высочайшем уровне рассматриваться меньше.

Да, может быть Верховный Суд РФ более осторожен и/или не столь оперативен, как был ВАС, но то, что СКЭС Верховного Суда РФ сохранила основные и принципиальные подходы к рассмотрению тех же налоговых споров, бесспорно. Об этом свидетельствует и подборка судебных дел, которую мы разместили в настоящем сборнике.





Используемые сокращения:

АПК РФ — Арбитражный процессуальный кодекс Российской Федерации

АС BBO — Арбитражный суд Волго-Вятского округа

AC BCO — 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

000 — 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

Не начисляются штраф и пени за ошибочно (по вине налогового органа) предоставленный налоговый вычет по НДФЛ при отсутствии недобросовестного поведения налогоплательщика

Кассационное определение СКАД ВС РФ от 15.01.2018 № 78-КГ17-82

<u>Дело № 1</u> (15.01.2018)

«Штраф и пени за ошибочно предоставленный вычет по НДФЛ» (дело № 78-КГ17-82; Мациборко И.Г. vs ФНС)

Результат (в чью пользу)	Налогоплательщик (+)
Округ, дело которого пересматривает ВС	Суды общей юрисдикции Ленинградского региона
Судья, передавший дело в СКАД	Хаменков В.Б.
Тема	ндфл
Судьи в составе СКЭС	Хаменков В.Б., Корчашкина Т.Е., Зинченко И.Н.
Как рассматривалось дело	l (-) ll (-) lll (-)
Подавалась ли надзорная жалоба/результат	



Суть: спор касался правомерности доначисления недоимки по НДФЛ, пени и штрафа за неуплату налога налогоплательщику, которому в итоге камеральной проверки был предоставлен имущественный вычет по НДФЛ, а затем, по результатам выездной проверки, в применении вычета было отказано. Дело рассмотрено в пользу налогоплательщика.

Фабула дела: налогоплательщиком — участником накопительно-ипотечной системы (далее — НИС) жилищного обеспечения военнослужащих в 2011 г. была приобретена квартира за счет средств целевого жилищного займа, средств кредитного договора (возврат кредита осуществляется за счет средств целевого жилищного займа) и собственных средств. По результатам камеральных проверок деклараций по НДФЛ за 2012 и 2013 гг. налоговым органом подтверждено право налогоплательщика на имущественный вычет и приняты решения

о возврате НДФЛ из бюджета.

По результатам выездной проверки налоговый орган признал применение вычета неправомерным в части выплат, предоставляемых на покупку квартиры за счет средств федерального бюджета. Решением налогового органа налогоплательщику доначислена недоимка, пени и штраф по п. 1 ст. 122 НК РФ.

Арбитражные суды, отказывая налогоплательщику в удовлетворении административного иска, исходили из того, что поскольку квартира приобретена им в рамках НИС жилищного обеспечения военнослужащих, реализуемой за счет средств федерального бюджета, и права на имущественный вычет в данной части расходов он не приобрел, имеет место нарушение налогового законодательства.

СКАД ВС РФ согласилась с позицией нижестоящих судов о том, что налогоплательщик имеет право воспользоваться имущественным вычетом только в отношении расходов, произведенных за счет собственных денежных средств на покупку квартиры. Вместе с тем Административная коллегия признала ошибочными выводы судов о нарушении налогоплательщиком налогового законодательства. Судом указано, что выявленное занижение налоговой базы по НДФЛ вследствие неправомерно (ошибочно) предоставленного налогового вычета не может быть квалифицировано как недоимка в буквальном смысле, под которой в НК РФ понимается сумма налога, не уплаченная в установленный законодательством о налогах и сборах срок (п. 2 ст. 11 НК РФ), поскольку конкретный размер обязанности по уплате налога с учетом заявленного налогового вычета определяется налоговым органом, и именно в этом размере налоговая обязанность подлежит исполнению налогоплательщиком в установленный срок.

Понимание имущественных потерь бюджета вследствие неправомерно (ошибочно) предоставленного налогового вычета как недоимки означало бы признание наличия во всяком случае причиненного налогоплательщиком ущерба казне от несвоевременной и неполной уплаты налога и тем самым влекло бы необходимость применения в отношении него мер государственного принуждения правовосстановительного характера в виде взыскания пени (п. 2 ст. 57 и ст. 75 НК РФ). Между тем бремя несения дополнительных издержек, обусловленных исключительно упущениями или ошибками, допущенными налоговыми органами при принятии решений в отношении правильности исчисления и уплаты, зачета и возврата налогов и сборов, не может быть возложено на налогоплательщиков — физических лиц, учитывая, что они, по общему правилу, не участвуют в процессе исчисления и уплаты налогов напрямую и, следовательно, не могут быть связаны требованиями правовой осведомленности и компетентности в налоговой сфере.

Комментарий: очередной кейс из череды участившихся в последние годы случаев использования гражданско-правовых механизмов взыскания (институт неосновательного обогащения) в налоговых правоотношениях (см., н-р, Постановление КС РФ от 24.03.2017 № 9-П).

ВС РФ в данном деле продолжил развитие позиции о том, что налогоплательщик не может отвечать за ошибки налогового органа (см., н-р, Опреде-

ления СКЭС ВС от 03.02.2017 № 307-КГ16–14369 по делу № A26–8413/2015, от 06.03.2018 № 308-КГ17–14457 по делу № A53–18839/2016 и др.).

Отметим, что высказанная судом точка зрения не совсем согласуется с подходами по поводу излишне возмещенной суммы НДС, которая считается «недоимкой».

Однако, учитывая, что НДС исчисляется самим налогоплательщиком, в т.ч. им и заявляется налоговый вычет, в то время как вычеты по НДФЛ предоставляются через налоговый орган, подход ВС РФ имеет все правовые основания.

В случае признания ненормативного правогого акта недействительным принявший его государственный орган должен возместить заявителю судебные расходы в полном объеме, даже если он не имел возможности совершить действия, позволяющие истцу реализовать свои права, за защитой которых он обратился в суд.

Определение СКЭС ВС РФ от 16.01.2018 № 307-КГ17–13851 (дело № A56-74565/2016)

Дело № 2 (16.01.2018)

«Судебные расходы при применении смягчающих обстоятельств» (дело № А56-74565/2016; Лужское РПО vs ПФР)

Результат (в чью пользу)	Налогоплательщик (+)
Округ, дело которого пересматривает ВС	AC C3O
Судья, передавший дело в СКЭС	Першутов А.Г.
Тема	Страховые взносы
Судьи в составе СКЭС	Першутов А.Г. , Пронина М.В., Тютин Д.В.
Как рассматривалось дело	l (-) (+) (-)
Подавалась ли надзорная жалоба/результат	

Группа компаний НАЛОГИ И ФИНАНСОВОЕ ПРАВО

Суть: спор касался правомерности отказа в возложении на ПФР судебных расходов по делу, в котором плательщик добивался снижения размера санкций в связи с применением смягчающих ответственность обстоятельств. Дело рассмотрено в пользу плательщика взносов.

Фабула дела: ПФР, выявив несвоевременное представление плательщиком взносов сведений о застрахованных лицах (форма СЗВ-М), вынес решение о привлечении его к ответственности в виде штрафа в размере 83500 руб. (ч. 4 ст. 17 Федерального закона от 01.04.1996 № 27-ФЗ).

В связи с тем, что ст. 44 Федерального закона от 24.07.2009 № 212-ФЗ («Обстоятельства, смягчающие и отягчающие ответственность») была признана

утратившей силу, ПФР не применил смягчающих обстоятельств и назначил штраф в полном объеме.

Плательщик обратился в суд, который применил Постановление КС РФ от 19.01.2016 № 2-П.В соответствии с данным Постановлением признание утратившим силу положений Федерального закона от 24.07.2009 № 212-ФЗ было признано неконституционным. Кроме того, как указал КС РФ, впредь, до исправления законодателем неконституционного положения, смягчающие обстоятельства должен применять суд, причем в исключительных случаях.

Таким образом, **арбитражный суд** снизил размер штрафа с 83500 до 10000 руб., однако во взыскании с ПФР судебных расходов отказал, т.к. в ситуации, когда ПФР не имел полномочий применять смягчающие обстоятельства, его нельзя признавать проигравшей стороной по делу, а сам судебный акт нельзя считать принятым в пользу привлеченного к ответственности лица. Правомерно привлекая плательщика взносов к ответственности за совершение вмененного правонарушения и действуя при этом в пределах предоставленных ему полномочий, ПФР не должен нести бремя возмещения плательщику судебных расходов.

СКЭС ВС РФ отменила решения нижестоящих судов, указав, что в сложившейся ситуации плательщик вынужден был прибегнуть к судебному механизму обеспечения принудительной реализации своих прав и законных интересов, осуществление которых оказалось невозможным из-за пробелов в правовом регулировании вопроса об учете смягчающих ответственность обстоятельств при применении санкций. Учитывая изложенное, суды неправомерно освободили ПФР от бремени возмещения плательщику упомянутых расходов, возложив эти расходы на плательщика.

Комментарий: 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 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.

Вывод СКЭС ВС о взыскании судебных расходов по уплате государственной пошлины с ПФР соответствует правовой позиции, изложенной в Определении Судебной коллегии ВС РФ от 11.08.2017 № 302-КГ17–4293, Постановлении Президиума ВАС РФ от 13.11.2008 № 7959/08.

Также из Определений КС РФ от $18.04.2000 \, N^9 \, 98$ -О, от $09.04.2002 \, N^9 \, 68$ -О следует, что неисполнение государственным органом (законодателем) своей обязанности по принятию нормативного акта (в рассматриваемом случае — об индивидуализации штрафных санкций) не может влечь неблагоприятных последствий для участников хозяйственного оборота.

Если условия контролируемой сделки были изменены, налогоплательщик обязан подать в налоговый орган уведомление о ней.

Данная обязанность не зависит от того, существенное или несущественное с точки зрения норм ГК РФ условие изменяется, а также от того, что договор был заключен до введения в НК РФ норм о контролируемых сделках (гл. 14.4 НК РФ).

Определение СКЭС ВС РФ от 17.01.2018 № 310-КГ17–13413 по делу № A08–114/2017

Дело № 3 (17.01.2018)

«Уведомление о контролируемой сделке при изменении ее условий» (дело № A08-114/2017; «ООО «Дмитротарановский сахарный завод» vs ФНС»)

Результат (в чью пользу)	Налогоплательщик (-)
Округ, дело которого пересматривает BC	АС ЦО
Судья, передавший дело в СКЭС	Тютин Д.В.
Тема	Налоговый контроль
Судьи в составе СКЭС	Завьялова Т.В., Антонова М.К., Тютин Д.В.
Как рассматривалось дело	l (+) ll (+) lll (-)
Подавалась ли надзорная жалоба/результат	



Суть: дело касалось правомерности привлечения налогоплательщика к ответственности по ст. 129.4 НК РФ за неотражение в уведомлении о контролируемых сделках за 2014 г. сделки с кипрской компанией в случае, когда имело место соглашение о продлении срока возврата займа. Дело рассмотрено в пользу налогового органа.

Фабула дела: между налогоплательщиком и кипрской компанией заключен договор займа от 07.07.2010, по условиям которого кипрская компания (заимодавец) передает налогоплательщику (заемщик) денежные средства в размере не более 230000000 руб. на срок до 31.03.2011 с условием начисления процентов

из расчета 10,5% годовых. В дальнейшем между сторонами были заключены дополнительные соглашения к договору, в частности, от 31.05.2013 (изменен срок возврата займа до 31.05.2014), от 30.05.2014 (изменен срок возврата займа до 31.10.2014), от 30.10.2014 (изменен срок возврата займа до 31.12.2014). Налогоплательщиком 20.05.2015 в электронной форме по ТКС было представлено первичное уведомление о контролируемых сделках за 2014 г., в котором не отражены сведения о сделке с кипрской компанией. По итогам налоговой проверки налогоплательщик был привлечен к ответственности по ст. 129.4 НК РФ.

Арбитражные суды, удовлетворяя заявленные налогоплательщиком требования, исходили из того, что изменение существенных условий договора не имело места (срок возврата займа к ним не относится), а налогоплательщик, формируя уведомление о контролируемых сделках за 2014 г., выполнял письменные разъяснения по вопросам применения законодательства о налогах и сборах, данные неопределенному кругу лиц уполномоченным органом.

СКЭС ВС РФ удовлетворила кассационную жалобу налогового органа. Коллегия указала, что договор займа от 07.07.2010 для целей ч. 5.1 ст. 4 Федерального закона от 18.07.2011 № 227-ФЗ (данным законом в НК РФ введены нормы о контролируемых сделках, в частности, гл. 14.4), является контролируемой сделкой, условия которой были изменены в 2014 г. Об этой сделке, соответственно, налогоплательщик должен был уведомить налоговый орган в порядке п. 1 и 2 ст. 105.16 НК РФ, то есть не позднее 20.05.2015. Поскольку налогоплательщиком данная обязанность исполнена не была, налоговым органом обоснованно принято оспариваемое решение. Разъяснений по вопросам применения налогового законодательства, данных непосредственно налогоплательщику либо неопределенному кругу лиц, в которых была бы изложена иная позиция, налогоплательщиком не приведено.

Комментарий: напомним, что частью 5.1 ст. 4 Федерального закона от 18.07.2011 № 227-ФЗ предусмотрено, что налогоплательщики обязаны подать уведомление о контролируемых сделках в отношении договоров по предоставлению займа, кредита, поручительства, банковской гарантии, заключенных до введения в действие гл. 14.4 НК РФ (до 01.01.2012), только в случае изменения условий таких сделок.

Суд не принял ссылок налогоплательщика на разъяснения Минфина РФ о том, что уведомление о контролируемых сделках необходимо подавать только при изменении существенных (с точки зрения норм ГК РФ) условий договора, к которым не относится срок возврата займа (см., н-р, Письма Минфина РФ от 11.02.2015 № 03-01-18/5923, от 16.05.2015 № 03-01-18/28690).

Отметим, что в дальнейшем Минфин РФ расширил свою позицию, указав, что срок возврата займа относится к существенным условиям договора (см., μ -p, Письмо от 10.03.2017 № 03-12-11/1/13720).

Таким образом, суд прямо указал на информационно-разъяснительный характер писем Минфина РФ. Такие разъяснения, по мнению СКЭС ВС, не могут быть основанием для освобождения налогоплательщика от ответственности на основании подп. 3 п. 1 ст. 111 НК РФ. Такой же позиции придержи-

вается и само финансовое ведомство (см. Письмо Минфина РФ от 07.08.2007 N° 03-02-07/2-138).

Можно сделать вывод, что контролеры своими разъяснениями могут оказать налогоплательщику «медвежью услугу», тем более, что мнение у фискалов зачастую меняется даже в течение года.

Определение вошло в Обзор судебной практики Верховного Суда РФ № 2 (2018) (утв. Президиумом ВС РФ 04.07.2018).

ФНС РФ включила данное Определение в Обзор правовых позиций, отраженных в судебных актах Конституционного Суда РФ и Верховного Суда РФ, принятых в первом квартале 2018 г. по вопросам налогообложения (Письмо ФНС РФ от 11.04.2018 № СА-4-7/6940).

2018 год в цифрах:

50 арбитражных процессов

Судебная география:



1380 экспертных заключений

75 аудиторских заключений

30 корпоративных семинаров

12 номеров журнала ежегодно с 1994 года

Статья 54 НК РФ позволяет налогоплательщику исправлять ошибки, которые ранее привели к переплате налога, в текущем налоговом периоде. Поэтому в случае выявления налоговым органом фактов учета расходов не в 2010, а в 2012 г., следовало учесть эти расходы при исчислении налога на прибыль по итогам периодов, охваченных ВНП (2010-2012 гг.), а не отказывать в признании расходов как таковых.

Глубина исправления ошибки по ст. 54 HK РФ ограничена общим трехлетним сроком (ст. 78 HK РФ)

Определение СКЭС ВС РФ от 19.01.2018 № 305-КГ17–14988 (дело № A41-17865/2016)

<u>Дело № 4 (</u>19.01.2018)

«Применение ст.54 НК РФ при списании деб/задолженности» (дело № А41-17865/2016; ООО «ФК Пульс» vs ФНС)

Результат (в чью пользу)	Налогоплательщик (+/-)
Округ, дело которого пересматривает ВС	AC MO
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	l (+) (-) (-)
Подавалась ли надзорная жалоба/результат	

Группа компаний НАЛОГИ И ФИНАНСОВОЕ ПРАВО

Суть: спор касался вопросов о периоде учета в расходах при налогообложении прибыли сумм дебиторской задолженности с истекшим сроком исковой давности и необходимости корректировки вычетов по НДС при получении налогоплательщиком премий от поставщиков. Дело пересмотрено в пользу налогоплательщика по эпизоду с налогом на прибыль.

Фабула дела: в проверяемом периоде налогоплательщик отнес на расходы дебиторскую задолженность по хозяйственным операциям с рядом контра-

гентов, срок исковой давности для взыскания которой истек в предыдущих налоговых периодах.

Эпизод по НДС связан с получением налогоплательщиком от поставщиков финансовых скидок (премий) по договорам купли-продажи товаров, уменьшающих, по мнению налогового органа, цену товара, при которой налогоплательщик обязан был пропорционально уменьшить в соответствующих налоговых периодах размер вычетов по НДС, ранее заявленных к возмещению.

Арбитражные суды, отказывая налогоплательщику в удовлетворении требований, исходили из того, что поскольку метод начисления предусматривает порядок признания расходов в том отчетном (налоговом) периоде, к которому они относятся, независимо от времени фактической выплаты денежных средств, налогоплательщик обязан учесть суммы обязательств дебиторов в составе расходов в определенный период — год истечения срока исковой давности.

По эпизоду, связанному с доначислением НДС, суды пришли к выводу о том, что в результате выплаты поставщиками премий по итогам отгрузок товаров за период, определяемый в договорах поставки и ежегодных соглашениях, происходит уменьшение стоимости товаров, что влечет корректировку налоговой базы по НДС по операциям реализации товара. При этом размер налоговых вычетов, ранее заявленных покупателем, подлежит пропорциональному уменьшению в соответствующих налоговых периодах.

СКЭС ВС РФ удовлетворила кассационную жалобу налогоплательщика в части налога на прибыль. Коллегия указала, что налоговый орган, установив факт несвоевременного признания расходов в виде списанной дебиторской задолженности в 2012 г., должен был учесть указанные расходы при проверке правильности исчисления налога на прибыль за соответствующий период, охваченный налоговой проверкой (2010-2012 гг.), а не отказывать в учете расходов как таковых.

По эпизоду с НДС Коллегия указала, что предписания п. 2.1 ст. 154 НК РФ (введен Федеральным законом от 05.04.2013 № 39-ФЗ), согласно которым выплата премии уменьшает стоимость отгруженных товаров только в установленных договором случаях, не действовали в период, охваченный налоговой проверкой, и в силу п. 4 ст. 5 НК РФ обратной силы не имеют.

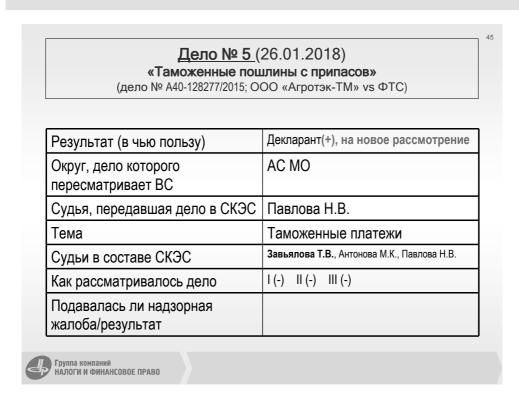
Комментарий: вывод судов по эпизоду с налогом на прибыль согласуется с правовой позицией, изложенной в Постановлении ВАС РФ от 15.06.2010 № 1574/10.

Определение вошло в Обзор судебной практики Верховного Суда РФ № 2 (2018) (утв. Президиумом ВС РФ 04.07.2018).

ФНС РФ включила данное Определение в Обзор правовых позиций, отраженных в судебных актах Конституционного Суда РФ и Верховного Суда РФ, принятых в первом квартале 2018 г. по вопросам налогообложения (Письмо ФНС РФ от 11.04.2018 № СА-4-7/6940), а также сослалась на него в Письме от 07.06.2018 № СА-4-7/11051@ «По вопросу установления налоговыми органами действительных налоговых обязательств налогоплательщиков в ходе выездных налоговых проверок».

Переквалификация задекларированных товаров таможенным органом не должна приводить к взиманию таможенных платежей сверх суммы, которая подлежала бы уплате при надлежащем декларировании.

Определение СКЭС ВС РФ от 26.01.2018 № 305-КГ17–14588 (по делу № A40–128277/2015)



Суть: спор касался определения размера таможенных пошлин в случае, когда декларант неправомерно квалифицировал весь объем погруженного на судно топлива в качестве припасов. Дело направлено на новое рассмотрение.

Фабула дела: участник ВЭД задекларировал 2600 тонн топлива как «припасы». Но, по мнению таможенного органа, количество припасов завышено, т.к. в качестве таковых для выполнения рейсового задания судна достаточно 1200 тонн топлива. Таможенный орган начислил таможенные платежи на 2600 тонн.

Декларант обжаловал решение таможни в арбитражный суд. В первой инстанции иск был удовлетворен, однако в апелляции дело было направлено на новое рассмотрение в суд первой инстанции. При новом рассмотрении арбитражные суды единодушно отказали в удовлетворении требований общества.

СКЭС ВС РФ отменила акты нижестоящих судов, указав, что изменение квалификации погруженных товаров (их исключение из категории припасов) не должно приводить к взиманию таможенных платежей сверх суммы, которая подлежала бы уплате при надлежащем декларировании. То есть должна быть проведена «таможенная реконструкция». Поэтому таможенный орган должен был доначислить таможенные платежи не на весь товар, а только на ту его часть, которая не является «припасами».

Судьи Коллегии также сослались на Постановление Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды», в п. 7 которого указано, что в случае учета налогоплательщиком операций не в соответствии с их действительным экономическим смыслом, его права и обязанности определяются исходя из подлинного экономического содержания соответствующей операции.

Комментарий: согласуется с правовой позицией, изложенной в Определении СКЭС ВС РФ от 30.09.2015 № 305-КГ15–1816.

Определение вошло в Обзор судебной практики Верховного Суда РФ № 2 (2018) (утв. Президиумом ВС РФ 04.07.2018).

При новом рассмотрении Арбитражным судом г. Москвы требования налогоплательщика были удовлетворены частично — решение таможни признано недействительным в части начисления таможенных платежей в отношении 1291,5 тонн мазута, необходимых для выполнения рейса (Решение от 24.05.2018 по делу № А40−128277/2015; в вышестоящих инстанциях не оспаривалось).

Суммы возмещенных гражданину расходов, которые он должен будет понести для восстановления нарушенного права (включая суммы индексации), не образуют экономической выгоды, поскольку относятся к реальному ущербу и не облагаются НДФЛ.

В то же время упущенная выгода подлежит налогообложению НДФЛ, т.к. соответствует критериям «дохода» по ст. 41 НК РФ.

Определение СКЭС ВС РФ от 29.01.2018 № 309-КГ17–13845 (по делу № А76–26431/2016)

Дело № 6 (29.01.2018) «Налогообложение ИП присужденных убытков» (дело № A76-26431/2016; ИП Бут H.M. vs ФНС) Налогоплательщик (+), на новое рассмотрение Результат (в чью пользу) АС УО Округ, дело которого пересматривает ВС Судья, передавшая дело в СКЭС Антонова М.К. Тема НДФЛ Завьялова Т.В., Антонова М.К., Тютин Д.В. Судьи в составе СКЭС I (+) II (-) III (-) Как рассматривалось дело Подавалась ли надзорная жалоба/результат Группа компаний НАЛОГИ И ФИНАНСОВОЕ ПРАВО

Суть: дело касалось вопроса о налогообложении денежных средств, полученных ИП в счет возмещения причиненных убытков, необходимых для восстановления нарушенного права, а также сумм индексации присужденных денежных средств по решению суда. Дело направлено на новое рассмотрение в суд I инстанции.

Фабула дела: Между ИП и ООО заключен договор инвестирования, по условиям которого ИП (инвестор) передал ООО денежные средства на строительство нежилого помещения. В связи с неисполнением ООО обязательств по договору по передаче в собственность нежилого помещения ИП обратился

в суд с соответствующими требованиями. Решением суда в пользу ИП было взыскано неосновательное обогащение, убытки, а также индексация присужденных денежных сумм. Задолженность ООО перед ИП была частично погашена. По результатам налоговой проверки налоговый орган квалифицировал присужденные ИП суммы убытков и индексации в качестве упущенной выгоды, не являющейся компенсационной выплатой, и доначислил НДФЛ, пени и штраф по п. 1 ст. 122 НК РФ.

Арбитражный суд I инстанции, удовлетворяя заявленные налогоплательщиком требования, исходил из того, что спорные денежные средства не являются доходом и не подлежат налогообложению. Кроме того, к рассматриваемым обстоятельствам суд применил п. 7 ст. 3 НК РФ, в соответствии с которым все неустранимые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах и сборах толкуются в пользу налогоплательщика.

Арбитражный суд апелляционной инстанции и АС УО, отказывая налогоплательщику в удовлетворении заявленных требований, исходили из того, что спорные суммы выплачены ему в связи с осуществлением предпринимательской деятельности (сдачи в аренду нежилых помещений, инвестирования в строительство нежилого помещения, что предполагает получение дохода), в связи с чем после получения денежных средств у налогоплательщика возникла имущественная выгода, которая подлежит обложению НДФЛ на общих основаниях.

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

Комментарий: при новом рассмотрении дела суд практически полностью поддержал позицию налогового органа; было признано, что сумма, с которой был начислен НДФЛ, составляла «упущенную выгоду». ВС РФ в передаче дела в СКЭС отказал (Определение № 309-КГ17−13845 от 21.05.2019).

Определение включено ФНС РФ в Обзор правовых позиций, отраженных в судебных актах Конституционного Суда РФ и Верховного Суда РФ, принятых в первом квартале 2018 г. по вопросам налогообложения (Письмо ФНС РФ от 11.04.2018 № СА-4-7/6940).

Хозяйствующие субъекты не обязаны составлять промежуточную бухгалтерскую отчетность, если это не предусмотрено законом, иными нормативными актами или их внутренними документами (ч. 4 ст. 13 Закона «О бухгалтерском учете»).

Решение ВС РФ от 29.01.2018 № АКПИ17-1010

Дело № 7 (29.01.2018) «Обязанность по составлению промежуточной бух/отчетности» (дело № АКПИ17-1010; Инженерная группа «ПЛАНА» *vs* Минфин РФ Оспаривание по І инстанции Результат (в чью пользу) Налогоплательщик (+) Округ, дело которого пересматривает ВС Судья, передавший дело в СКАД Тема Иваненко Ю.Г. Судья Верховного Суда РФ Как рассматривалось дело Подавалась ли надзорная жалоба/результат НАЛОГИ И ФИНАНСОВОЕ ПРАВО

Суть: дело касалось признания недействующими п. 48 ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации» и п. 29 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ. Оспариваемыми положениями предусмотрена сдача промежуточной бухгалтерской отчетности.

Верховный Суд РФ удовлетворил заявление (Решение Верховного Суда РФ от 29.01.2018 № АКПИ17–1010 «О признании недействующими пункта 48 Положения по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99), утв. Приказом Минфина РФ от 06.07.1999 № 43н, и п. 29 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ, утв. Приказом Минфина РФ от 29.07.1998 № 34н»).

Суд признал, что оспариваемые положения противоречат ч. 4 ст. 13 Федерального закона от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете», согласно которому составление промежуточной бухгалтерской (финансовой) отчетно-

сти, во-первых, не является обязанностью каждого экономического субъекта, во-вторых, она должна составляться экономическим субъектом только в том случае, когда обязанность ее представления установлена законодательством РФ, нормативными правовыми актами органов государственного регулирования бухгалтерского учета, договорами, учредительными документами экономического субъекта, решениями собственника экономического субъекта.

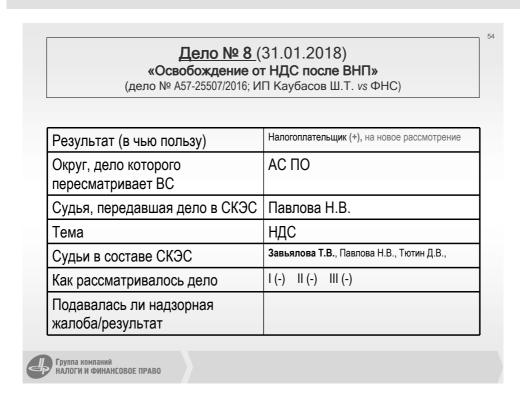
Комментарий: Данная позиция привела к тому, что в спорах по определению стоимости доли участника ООО (исходя из чистых активов) меняется практика.

Ранее размер чистых активов определялся по бухгалтерской отчетности месяца, предшествовавшего месяцу подачи соответствующего заявления от участника.

В настоящее время при расчете стоимости доли участника ООО следует исходить из стоимости чистых активов по состоянию на 31 декабря прошлого года (по данным годовой бухгалтерской отчетности за прошлый год) (см. Постановление 13 AAC от 30.05.2018 № 13АП-10846/2018 по делу № А56–91482/2017).

Налогоплательщик, неправомерно применявший спецрежим, вправе подать уведомление об освобождении от НДС по п. 1 ст. 145 НК РФ после окончания обжалования решения по ВНП.

Определение СКЭС ВС РФ от 31.01.2018 № 306-КГ17–15420 (по делу № А57–25507/2016)



Суть: спор касался вопроса о правомерности отказа налогового органа в использовании права на освобождение от уплаты НДС по сумме выручки (на основании ст. 145 НК РФ) в случае, когда уведомление налогоплательщика поступило после решения налогового органа о доначислении соответствующей суммы налога. Дело направлено на новое рассмотрение.

Фабула дела: по результатам налоговой проверки предпринимателю был доначислен НДС, пени и штраф по п. 1 ст. 122 НК РФ в связи с неправомерным применением специального налогового режима (ЕНВД), поскольку фактически им осуществлялась не розничная, а оптовая торговля товарами.

После вступления в законную силу решения арбитражного суда по результатам обжалования спорного решения налогового органа (в удовлетворении требований предпринимателю было отказано) налогоплательщик направил

в налоговый орган уведомление об использовании права на освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика, поскольку выручка от реализации товаров (работ, услуг) не превышала 2 млн. руб.

В применении права на освобождение от уплаты НДС было отказано со ссылкой на поступление уведомлений об освобождении после окончания налоговой проверки и вынесения решения по ней.

Арбитражные суды, отказывая налогоплательщику в удовлетворении заявленных требований, исходили из того, что предприниматель в процессе проведения выездной налоговой проверки, принятия решения по результатам проверки и рассмотрения жалобы вышестоящим налоговым органом с уведомлением в порядке ст. 145 НК РФ не обращался, следовательно, налоговый орган не вправе был по своему усмотрению, в отсутствие волеизъявления налогоплательщика, рассматривать вопрос о наличии (отсутствии) оснований для освобождения его от исполнения обязанностей налогоплательщика, связанных с исчислением и уплатой НДС.

СКЭС ВС РФ, отменяя решения нижестоящих судов, указала, что вопрос о соблюдении условий для применения освобождения от исполнения обязанностей плательщика НДС по п. 1 ст. 145 НК РФ не считается предрешенным в судебном акте, в котором только установлен факт отсутствия основания для применения специального налогового режима.

Налогоплательщик, применявший спецрежим, может уведомить ИФНС после ВНП и рассмотрения дела в суде, т.к. нарушение срока подачи уведомления об освобождении от НДС не влечет за собой утрату права на такое освобождение, что являлось бы несоразмерным последствием с точки зрения цели установления данного института.

Комментарий: позиция судей СКЭС не является новой: ранее аналогичную точку зрения разделил ВАС РФ в Постановлении Президиума от 24.09.2013 № 3365/13. Кроме того, ВС РФ снова высказался на эту тему в более позднем Определении от 03.07.2018 № 304-КГ18-2570 (по делу № A70-907/2017).

Определение включено ФНС РФ в Обзор правовых позиций, отраженных в судебных актах Конституционного Суда РФ и Верховного Суда РФ, принятых в первом и третьем кварталах 2018 г. по вопросам налогообложения (Письмо ФНС РФ от 11.04.2018 № СА-4-7/6940), а также в Обзор судебной практики по спорам, связанным с квалификацией деятельности физических лиц в качестве предпринимательской в целях налогообложения (Письмо ФНС РФ от 07.05.2019 № СА-4-7/8614).

При новом рассмотрении Решением Арбитражного суда Саратовской области от 19.09.2018 по делу № А57–25507/2016, оставленным без изменения судом апелляционной инстанции, заявленные требования были удовлетворены.

Смешивание товаров после завершения погрузки не образует незаконного перемещения нового товара через границу, если такое смешивание произведено с разрешения таможенного органа и погрузка осуществлялась в соответствии с ним.

Определение СКЭС ВС РФ от 01.02.2018 № 305-КГ17–16017 (по делу № A40–174421/2016)

	01.02.2018) шивании экспортируемых газов» «Таманьнефтегаз» vs ФТС)
Результат (в чью пользу)	Декларант (+)
Округ, дело которого пересматривает ВС	AC MO
Судья, передавшая дело в СКЭС	Завьялова Т.В.
Тема	Таможенные платежи
Судьи в составе СКЭС	Завьялова Т.В., Антонова М.К., Першутов А.Г.
Как рассматривалось дело	l (-) (-) (-)
Подавалась ли надзорная жалоба/результат	в передаче на рассмотрение надзорной жалобы отказано

Суть: спор касался доначисления таможенных пошлин в случае смешивания товаров после их погрузки на судно. Дело рассмотрено в пользу декларанта.

Фабула дела: общество осуществило погрузку на танкер товаров (пропан, бутан, пропан-бутановая смесь). Погрузка и вывоз товаров были разрешены таможенным органом.

В отношении убывшего с таможенной территории товара таможенным органом было проведено технологическое исследование, по результатам которого выявлено, что в результате помещения различных видов сжиженных углеводородных газов в танки судна произошли смешение товаров и взаимное растворение указанных компонентов друг в друге. Полученная смесь сжиженных газов в танках судна стала однородной, в результате чего извлечь или иденти-

фицировать каждый товар в отдельности стало невозможно. Судовладельцем был осуществлен перевыпуск коносаментов, в которых изменены наименования перевозимых товаров.

Таможенный орган счел, что общество незаконно переместило через таможенную границу товар (пропан-бутановую смесь), и вынес решение о начислении таможенных платежей по ставке, подлежавшей применению к фактически вывезенному товару.

Отказывая декларанту в удовлетворении заявленных требований, **суды трех инстанций** указали, что обществом не соблюдены требования по обеспечению фактического вывоза с таможенной территории Таможенного союза товаров в том же количестве и состоянии, в котором они находились в момент их помещения под таможенную процедуру экспорта.

СКЭС ВС отменила акты нижестоящих судов, подчеркнув, что действовавшее в рассматриваемый период таможенное законодательство не содержало запрета на смешивание товаров при их убытии с таможенной территории, происходящее по объективным причинам, связанным с технологией погрузки и общепринятыми в мировой практике особенностями конструкции судовгазовозов.

Кроме того, смешивание товаров происходило с разрешения ФТС (обществу было направлено официальное письмо). Впоследствии аналогичное решение в отношение неограниченного количества декларантов принято Коллегией Евразийской экономической комиссии. Произвольный отказ таможенных органов от соблюдения ранее выданного разрешения на смешивание товаров не отвечает закону.

Погрузка товаров осуществлялась с проведением контроля со стороны должностных лиц таможенного органа и, соответственно, не может рассматриваться как действия, направленные на незаконное перемещение товара через таможенную территорию.

Комментарий: ранее Коллегия высказывалась по поводу недопустимости произвольного отказа государственных органов от выполнения ранее принятого ими решения в Определении от $21.02.2017 \, N^{\circ} \, 305$ -КГ16–14941 по делу $N^{\circ} \, A40$ –89628/2015.

Для исчисления пособия по беременности и родам заменить один или два года периода, за который рассчитывается средний заработок, можно только годами, непосредственно предшествующими году, в котором начался декретный отпуск или отпуск по уходу за предыдущим ребенком.

Взять в расчет любые другие годы по выбору работницы нельзя.

Определение СКЭС ВС РФ от 12.02.2018 № 309-КГ17–15902 (по делу № А50–26803/2016)

<u>Дело № 10 (</u>12.02.2018)

«Расчет декретных при нахождении сотрудницы уже в декрете» (дело № А50-26803/2016; ООО «Дента» vs ФСС)

Результат (в чью пользу)	Страхователь (-)
Округ, дело которого пересматривает BC	АС УО
Судья, передавший дело в СКЭС	Першутов А.Г.
Тема	Страховые взносы
Судьи в составе СКЭС	Першутов А.Г. , Пронина М.В., Тютин Д.В.,
Как рассматривалось дело	l (+) ll (+) lll (+)
Подавалась ли надзорная жалоба/результат	

Группа компаний НАЛОГИ И ФИНАНСОВОЕ ПРАВО

Суть: спор касался вопроса правильности исчисления пособия по беременности и родам сотруднице, которая в расчетном периоде также находилась в декрете. Дело рассмотрено в пользу ФСС.

Фабула дела: при исчислении пособия по беременности и родам сотруднице за период с 15.04.2016 по 01.09.2016 обществом в целях расчета среднего заработка учтен ее заработок за 2012 г. и 2014 г. При этом сотрудница с 20.01.2015 по 24.06.2015 находилась в отпуске по беременности и родам, а с 25.06.2015 по 14.04.2016 в отпуске по уходу за первым ребенком. Региональное отделение ФСС РФ отказало обществу в зачете выплаченного пособия в связи с его невер-

ным расчетом. Так, по мнению фонда, общество в целях расчета среднего заработка за период 2014-2015 гг. (два года, непосредственно предшествующие году наступления страхового случая) могло заменить 2015 г. на календарный год, непосредственно предшествующий расчетному периоду, то есть на 2013 г., но не на 2012 г.

Арбитражные суды, удовлетворяя заявленные обществом требования, исходили из того, что законодательством не предусмотрено, что в целях расчета среднего заработка календарные годы (год) расчетного периода, в которых застрахованное лицо находилось в отпуске по беременности и родам и (или) в отпуске по уходу за ребенком, могут быть заменены только на календарные годы (год) непосредственно предшествующие (следующие друг за другом) этому расчетному периоду.

СКЭС ВС РФ отменила решения нижестоящих судов и отказала обществу в удовлетворении заявленных требований. Коллегия исходила из того, что согласно ч. 1 ст. 14 Федерального закона от 29.12.2006 № 255-ФЗ для исчисления пособия по временной нетрудоспособности, по беременности и родам, ежемесячного пособия по уходу за ребенком учитывается средний заработок застрахованного лица, рассчитанный за 2 календарных года, предшествующих году наступления временной нетрудоспособности, отпуска по беременности и родам, отпуска по уходу за ребенком (расчетный период). Поскольку изначально расчетный период для исчисления среднего заработка застрахованного лица должен непосредственно предшествовать году наступления страхового случая, то и замена годов (года), составляющих этот расчетный период, может быть произведена на годы (год), непосредственно предшествующие этому расчетному периоду, то есть на годы (год), последовательно следующие перед годами (годом), подлежащими учету для исчисления среднего заработка, но в которых (котором) застрахованное лицо находилось в отпуске по беременности и родам и (или) в отпуске по уходу за ребенком.

Комментарий: аналогичной позиции придерживаются ФСС и Минтруд (см. Письмо ФСС РФ от 30.11.2015 № 02-09-11/15-23247, Письмо Минтруда РФ от 03.08.2015 № $17-1/OO\Gamma-1105$).

Определение включено в Обзор судебной практики Верховного Суда РФ № 2 (2018) (утв. Президиумом ВС РФ 04.07.2018).

При снижении судом примененной ПФР санкции с ПФР подлежит взысканию госпошлина за рассмотрение в суде заявления страхователя.

Определение СКЭС ВС РФ от 12.02.2018 № 304-КГ17–16452 (по делу №A46–18381/2016)

<u>Дело № 11 (</u>12.02.2018)

«Госпошлина при снижении судом штрафа» (дело № №A46-18381/2016; БУЗОО «ЦМР» vs ПФР)

Результат (в чью пользу)	Плательщик госпошлины (+)
Округ, дело которого пересматривает ВС	AC 3CO
Судья, передавший дело в СКЭС	Першутов А.Г.
Тема	-
Судьи в составе СКЭС	Першутов А.Г., Пронина М.В., Тютин Д.В.
Как рассматривалось дело	l (+) (+) (-)
Подавалась ли надзорная жалоба/результат	

Группа компаний НАЛОГИ И ФИНАНСОВОЕ ПРАВО

Суть: спор касался вопроса о возложении на государственный орган (ПФР) обязанности по возмещению судебных расходов страхователя, когда у него не было возможности на основании закона учесть смягчающие обстоятельства при назначении штрафа за несвоевременное предоставление сведений о застрахованных лицах по форме СЗВ-М (соответствующая норма закона была отменена). Спор рассмотрен в пользу страхователя.

Фабула дела: выявив несвоевременное представление учреждением сведений о застрахованных лицах по форме СЗВ-М (п. 2.2 ст. 11 Федерального закона от 01.04.1996 № 27-ФЗ), Пенсионный фонд вынес решение о привлечении учреждения к ответственности по ч. 4 ст. 17 Федерального закона от 01.04.1996 № 27-ФЗ, в виде штрафа.

Не согласившись с указанным решением Пенсионного фонда в части размера назначенного штрафа, учреждение оспорило его в арбитражный суд. Со-

ответствующие нормы об обязанности Пенсионного фонда учитывать смягчающие вину обстоятельства были ранее отменены.

Суды удовлетворили требования страхователя на основании Постановления КС РФ от 19.01.2016 № 9-П, предоставившего возможность судам самостоятельно принимать решения об индивидуализации наказания в отсутствии таких полномочий у ПФР.

Кроме того, суды первой и апелляционной инстанции также взыскали с ПФР в пользу учреждения расходы по уплате государственной пошлины. Однако Арбитражный суд Западно-Сибирского округа отменил акты судов первой и апелляционной инстанций в части взыскания с Пенсионного фонда в пользу учреждения расходов по уплате государственной пошлины, что послужило поводом для обращения учреждения в ВС РФ.

СКЭС ВС РФ отменила постановление кассации, подчеркнув, что при снижении судом примененной ПФР санкции с ПФР подлежит взысканию госпошлина за рассмотрение в суде заявления страхователя. Это связано с тем, что из-за пробелов в правовом регулировании вопроса об учете смягчающих ответственность обстоятельств при применении санкций страхователь вынужден был прибегнуть к судебному механизму обеспечения принудительной реализации своих прав и законных интересов.

Комментарий: позиция не является новой и ранее высказывалась Коллегией в Определениях от 11.08.2017 года $N^{\circ}302$ -К Γ 17–4293, от 16.01.2018 $N^{\circ}307$ -К Γ 17–13851.

При прекращении в отношении налогоплательщика уголовного дела по нереабилитирующим основаниям прокурор вправе обратиться в суд за взысканием недоимки, даже если налоговым органом пропущены сроки взыскания, определенные в ст. 46, 47, 59 НК РФ.

Определение СКГД ВС РФ от 13.02.2018 № 55-КГпр17-7

	(13.02.2016) ыскания недоимки» 5-КГпр17-7;)
Результат (в чью пользу)	Налогоплательщик(-)
Округ, дело которого пересматривает ВС	BCO
Судья, передавший дело в СКЭС	Горшков В.В.
Тема	Налоговый контроль
Судьи в составе СКЭС	Горшков В.В. , Марьин А.Н., Гетман Е.С.
Как рассматривалось дело	l (+) ll (+)
Подавалась ли надзорная жалоба/результат	

Суть: спор касался вопроса возможности взыскания недоимки с физического лица, если пропущен срок для такого взыскания, установленный НК РФ. При этом в отношении физического лица было возбуждено уголовное дело за неуплату налогов, которое позднее было прекращено по нереабилитирующим основаниям. Дело рассмотрено в пользу налогового органа.

Фабула дела: решением налоговой инспекции гражданину, осуществлявшему предпринимательскую деятельность, доначислена недоимка по НДС, пени и штрафные санкции. Материалы проверки были направлены в правоохранительные органы для решения вопроса о наличии в действиях лица признаков преступления. Возбуждено уголовное дело, впоследствии прекращенное в связи с истечением срока давности уголовного преследования.

Прокурор просил суд взыскать с гражданина материальный ущерб, при-

чиненный бюджетной системе РФ преступлением. **Суды первой и апелля- ционной инстанций** в удовлетворении требований отказали, что послужило основанием для обращения прокурора с кассационным представлением в Судебную коллегию по гражданским делам ВС РФ (СКГД).

СКГД ВС РФ удовлетворила требования прокурора, отметив, что в данном случае лицо не привлекается к ответственности за налоговые правонарушения, а принуждается к возмещению вреда, причиненного бюджету РФ в виде неуплаченных налогов. Такой вред может быть возмещен в рамках норм о возмещении вреда, закрепленных в ГК РФ (ст. 15, 1064). Субъекты налоговых преступлений, предусмотренных Уголовным кодексом РФ, а также иные лица, чьи противоправные действия привели к непоступлению налогов в бюджет, не освобождаются от обязанности возместить причиненный этими противоправными действиями имущественный ущерб соответствующему публичноправовому образованию, которое должно иметь возможность удовлетворить свои законные интересы в рамках как уголовного законодательства, так и гражданского законодательства об обязательствах вследствие причинения вреда.

Суд особо подчеркнул, что истечение специальных сроков для обращения в суд с требованием о взыскании задолженности по уплате налогов в данном случае не имеет значения, поскольку речь идет о возмещении ущерба за причинение вреда.

Комментарий: остается только в очередной раз напомнить об уже сложившемся тренде взыскивать налоговые недоимки с граждан с использованием гражданско-правовых средств. Напомним, что «первые ласточки» полетели еще в 2014-2015 гг. (см. Кассационное определение ВС РФ от 30.07.2014 № 3-УДп14-2, Определение ВС РФ от 27.01.2015 № 81-КГ14-19) и касались взыскания налоговых долгов юридических лиц с их руководителей и учредителей, привлеченных к уголовной ответственности по «налоговым» составам, либо освобожденным от таковой по нереабилитирующим основаниям.

В особенности такая практика «спасает» фискалов, когда последние пропускают специальные сроки для получения в бюджет налоговых доначислений, установленные НК РФ.

Определение было включено ФНС РФ в Обзор правовых позиций, отраженных в судебных актах Конституционного Суда РФ и Верховного Суда РФ, принятых в первом квартале 2018 г. по вопросам налогообложения (Письмо ФНС РФ от 11.04.2018 № СА-4-7/6940).

Налогоплательщик, в отношении которого применены последствия недействительности сделки, вправе требовать корректировки ранее исчисленного налога в сторону уменьшения, учитывая гарантированное подп. 5 п. 1 ст. 21 НК РФ право на возврат излишне уплаченных сумм налога (при отсутствии объекта налогообложения).

Определение СКЭС ВС РФ от 16.02.2018 № 302-КГ17–16602 (дело № А33–17038/2015)

<u>Дело № 13 (</u>16.02.2018) «Возврат НДС по недействительной сделке» (дело № A33-17038/2015; ЗАО «Бамтоннельстрой» vs ФНС) Результат (в чью пользу) Налогоплательщик (+) Округ, дело которого AC BCO пересматривает ВС Завьялова Т.В. Судья, передавшая дело в СКЭС Тема НДС Завьялова Т.В., Павлова Н.В., Тютин Д.В. Судьи в составе СКЭС | (+) | | (+) | | (+) Как рассматривалось дело Подавалась ли надзорная жалоба/результат Группа компаниі НАЛОГИ И ФИНАНСОВОЕ ПРАВО

Суть: спор касался вопроса о порядке возврата НДС, уплаченного по сделке, признанной судом недействительной. Дело рассмотрено в пользу налогоплательщика.

Фабула дела: по договору купли-продажи налогоплательщиком (продавцом) был передан ЗАО (покупателю) полностью оплаченный товар, НДС исчислен и уплачен в бюджет (2 кв. 2011 г.). Впоследствии решением арбитражного суда от 30.04.2013 сделка купли-продажи признана недействительной. Участниками сделки была применена двухсторонняя реституция: ЗАО 10.10.2013 возвратило ранее приобретенное имущество, а налогоплательщик в период с 10 по 21 октября 2013 г. возвратил ЗАО денежные средства. Полагая, что не-

действительная сделка не влечет юридических последствий и недействительна с момента ее совершения, налогоплательщиком 21.11.2013 представлена уточненная декларация по НДС за 2 кв. 2011 г. с уменьшением суммы исчисленного НДС в результате исключения из налоговой базы реализации по сделке, признанной судом недействительной (сумма налога заявлена к возврату из бюджета).

Арбитражные суды первой и кассационной инстанций (АС ВСО), отказывая налогоплательщику в удовлетворении заявленных требований, исходили из того, что проведение двусторонней реституции в 2013 г. ввиду признания совершенной в 2011 г. сделки недействительной является новой хозяйственной операцией, которая подлежит отражению налогоплательщиком в бухгалтерском и налоговом учете на дату ее совершения.

Апелляционный суд удовлетворил требования налогоплательщика по данному эпизоду, признав, что порядок исчисления НДС в случае признания сделки недействительной и применения двусторонней реституции не был прямо предусмотрен законодательством. Учитывая наличие у налогоплательщика подтвержденного налоговым органом права на возврат указанного налога, а также факт возврата спорной суммы налога по результатам камеральной налоговой проверки, суд заключил, что доначисление и предложение уплатить эту же сумму налога по результатам выездной проверки привело к возложению на налогоплательщика необоснованного и экономически неоправданного бремени.

СКЭС ВС РФ отменила постановление арбитражного суда округа и оставила в силе постановление суда апелляционной инстанции. Коллегия указала, что налогоплательщик, в отношении которого применены последствия недействительности сделки, вправе требовать корректировки ранее исчисленного налога в сторону уменьшения, учитывая гарантированное подп. 5 п. 1 ст. 21 НК РФ право на возврат сумм налога, внесенных в бюджет излишне (при отсутствии объекта налогообложения). Главой 21 НК РФ прямо не установлен порядок корректировки у продавца ранее исчисленного налога в случае признания сделки по реализации недействительной. Установленный п. 5 ст. 171 НК РФ механизм корректировки суммы налога, ранее предъявленного покупателю и уплаченного продавцом, посредством заявления этой суммы к вычету применяется при возврате товаров в связи с отказом от исполнения (расторжением) договора. В такой ситуации само по себе то обстоятельство, что корректировка налога осуществлена налогоплательщиком не в порядке применения налоговых вычетов в периоде возврата товаров (применительно к п. 5 ст. 171 НК РФ), а в рамках подачи уточненной налоговой декларации за период первоначальной отгрузки товаров, не свидетельствует о неправомерности действий общества, получившего возврат налога. Указанные действия не повлекли нарушения интересов казны, поскольку обязанность по уплате налога за 2 кв. 2011 г. изначально была исполнена обществом в полном размере.

Комментарий: данное решение СКЭС ВС можно назвать образцом реализации судом принципа определенности налогообложения. Напомним: в числе прочего Коллегия отметила, что главой 21 НК РФ («Налог на добавленную

стоимость») прямо не установлен порядок корректировки у продавца ранее исчисленного налога в случае признания сделки недействительной.

Кроме того, инспекция повела себя непоследовательно, возместив налог из бюджета по итогам камеральной проверки уточненной декларации за 2011 г. и изменив позицию при выездной проверке. При этом налогоплательщик до подачи уточненной декларации за 2 квартал 2011 года обращался в налоговый орган с заявлением, в котором просил сообщить информацию о том, в каком порядке в целях налогообложения отражаются операции по применению последствий недействительности сделки, однако ответ на запрос по существу дан не был. Вместо этого обществу были даны разъяснения о налоговых последствиях расторжения договоров. В то же время по результатам выездной проверки инспекция сочла возможным высказать позицию о правильном, с ее точки зрения, порядке исчисления НДС в случае применения последствий недействительности сделки. Суд подчеркнул, что налоговые органы при исполнении своих обязанностей должны действовать добросовестно.

Определение было включено ФНС РФ в Обзор правовых позиций, отраженных в судебных актах Конституционного Суда РФ и Верховного Суда РФ, принятых в первом квартале 2018 г. по вопросам налогообложения (Письмо ФНС РФ от 11.04.2018 № СА-4-7/6940).

Арбитраж

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.

С 1993 года сотрудниками Группы компаний «Налоги и финансовое право» было проведено более двух тысяч судебных дел, большинство из которых — налоговые споры.

В 90% случаев дела рассмотрены в пользу наших клиентов.



Брызгалин Аркадий Викторович

генеральный директор Группы компаний «Налоги и финансовое право»

Консалтинг

Письменное и устное консультирование по всем вопросам ведения бухгалтерского и налогового учета и составления бухгалтерской и налоговой отчетности по отечественным стандартам и МСФО.

Анализ финансово-хозяйственной деятельности и выработка рекомендаций по улучшению системы финансового управления на предприятии. Методологическое консультирование и сопровождение по вопросам подготовки уведомлений о контролируемых сделках в рамках налогового контроля за ТЦО.

Разработка корпоративных стандартов. Оптимизация и разработка должностных инструкций с учетом специфики деятельности, в том числе для территориально разрозненных филиальных структур.

Федорова Ольга Сергеевна

заместитель генерального директора по экономическим проектам Группы компаний «Налоги финансовое право»



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

- 1) достижение цели фактическое увольнение конкретного работника;
- 2) направленность выплат на разрешение возможной конфликтной ситуации при увольнении, а не на цель личного обогащения увольняемого работника.

Определение СКЭС ВС РФ от 20.02.2018 № 305-КГ17–15790 (по делу № A40–171348/2016)

Дело № 14 (20.02.2018) «Расходы на выходное пособие» (дело № A40-171348/2016; OAO «Московская телекоммуникационная корпорация» vs ФНС) Налогоплательщик (+), на новое рассмотрение Результат (в чью пользу) AC MO Округ, дело которого пересматривает ВС Судья, передавший дело в СКЭС Тютин Д.В. Тема Налог на прибыль Тютин Д.В., Першутова А.Г., Прониной М.В. Судьи в составе СКЭС I (-) II (-) III (-) Как рассматривалось дело Подавалась ли надзорная жалоба/результат НАЛОГИ И ФИНАНСОВОЕ ПРАВО

Суть: спор касался оспаривания решения налоговых органов в части отказа во включении затрат на выплаты денежных компенсаций при увольнении по соглашению сторон в состав расходов по налогу на прибыль. Дело было направлено на новое рассмотрение.

Фабула дела: Налоговый орган доначислил обществу налог на прибыль ввиду того, что его правопредшественник неправомерно включил в расходы, уменьшающие налоговую базу, затраты, не связанные с производственной деятельностью (выплаты денежных компенсаций при увольнении по соглашению сторон).

Решением Арбитражного суда города Москвы, оставленным без изменений постановлением Девятого арбитражного апелляционного суда, и постановлением Арбитражного суда Московского округа в удовлетворении заявленных обществом требований было отказано, что явилось основанием для обращения налогоплательщика в ВС РФ. Суды трех инстанций пришли к выводам, что выплаты являются личным обеспечением работников, предоставляемым на период после их увольнения, и не уменьшают налогооблагаемую прибыль.

Однако **СКЭС ВС РФ** отменила решения нижестоящих судов, отметив, что для признания экономически оправданными расходами выплат работникам, увольняемым по соглашению сторон, значение имеет деловая цель — намерение получить положительный экономический эффект в связи с увольнением конкретного работника, в том числе, вследствие уменьшения или изменения структуры персонала, замены работников и т.п.

Выплаты в большинстве случаев были сопоставимы с обычными расходами работодателя, производимыми в связи с ликвидацией организации либо сокращением численности или штата работников. Судьи подчеркнули, что у нижестоящих судов не было оснований считать данные выплаты «золотыми парашютами», направленными на личное обогащение работников, следовательно, налогоплательщик правомерно учел их при уменьшении налоговой базы по налогу на прибыль.

Комментарий: здесь следует отметить упорное нежелание судей на местах учитывать позицию ВС РФ, о чем свидетельствует большое количество аналогичных судебных актов СКЭС ВС. Данная правовая позиция уже высказывалась, в том числе, в Определении ВС РФ от 23.09.2016 № 305-КГ16–5939, и закреплена в Обзоре судебной практики ВС РФ № 4 (2016), утвержденном Президиумом ВС РФ 20.12.2016, а также в Определениях от 20.02.2017 № 305-КГ16–17247, от 27.03.2017 № 305-КГ16–18369, от 28.03.2017 № 305-КГ16–16457, от 22.11.2017 № 305-КГ17–10287, от 20.12.2017 № 305-КГ17–12841. Но, как можно видеть, «воз и ныне там».

При новом рассмотрении Решением Арбитражного суда г. Москвы заявленные требования удовлетворены частично.

Для целей налогообложения проценты по контролируемой задолженности переквалифицируются в дивиденды независимо от оформления корпоративных отношений.

Выявление необоснованной налоговой выгоды влечет «налоговую реконструкцию», но не наложение дополнительных санкций, т.к. признание налоговой выгоды необоснованной не должно затрагивать иные права налогоплательщика (п. 7, 11 Постановления Пленума ВАС РФ № 53).

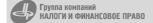
Определение СКЭС ВС РФ от 06.03.2018 № 304-КГ17-8961 (по делу № A27-25564/2015)

<u>Дело № 15</u> (06.03.2018)

«Переквалификация % в дивиденды»

(дело № A27-25564/2015; AO «СУЭК-Кузбасс» vs ФНС)

Результат (в чью пользу)	Налогоплательщик (+), на новое рассмотрение
Округ, дело которого пересматривает ВС	AC 3CO
Судья, передавшая дело в СКЭС	Антонова М.К.
Тема	Налог на прибыль, НДС
Судьи в составе СКЭС	Завьялова Т.В., Антонова М.К., Павлова Н.В.
Как рассматривалось дело	l (-) (-) (+/-)
Подавалась ли надзорная жалоба/результат	



Суть: дело касалось вопроса о налогообложении процентов по долговым обязательствам перед кипрской организацией, переквалифицированных в дивиденды. Дело направлено на новое рассмотрение в суд I инстанции.

Фабула дела: в ходе проверки налоговый орган пришел к выводу о том, что при отнесении к расходам процентов по непогашенным долговым обязательствам перед иностранной организацией (Кипр) общество не учло ограничения, установленные п. 2 ст. 269 НК РФ, и не произвело расчет предельных процентов по непогашенной задолженности, в результате чего вся сумма

начисленных по договорам займа процентов была необоснованно включена во внереализационные расходы.

Установив положительную разницу между начисленными процентами и предельными процентами, налоговый орган квалифицировал данную разницу в качестве дохода иностранной организации в виде дивидендов и, признав общество налоговым агентом, доначислил подлежащий уплате налог на прибыль по ставке 10% от общей суммы дивидендов, установленной подп. «b» п. 2 ст. 10 Соглашения между Правительством РФ и Правительством Республики Кипр от 05.12.1998 «Об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал».

Арбитражные суды, отказывая налогоплательщику в удовлетворении заявленных требований, исходили из доказанности налоговым органом правовых оснований для доначисления обществу налога на прибыль, подлежащего удержанию из доходов иностранной организации, и правомерности применения ставки 10%.

При этом судебные инстанции указали, что положения Соглашения в целях применения ставки 5% при налогообложении дивидендов предполагают наличие именно прямого вложения в капитал организации, то есть осуществление инвестиции самим бенефициаром, и как следствие, прямое владение акциями общества, а не косвенное участие в его капитале через владение акциями иного взаимозависимого с обществом лица. Поскольку прямое участие кипрской компании в капитале общества отсутствует, общество при выплате процентов, переквалифицированных в дивиденды, не вправе применять налоговую ставку 5%.

СКЭС ВС РФ отменила решения нижестоящих судов и направила дело на новое рассмотрение в арбитражный суд I инстанции. Коллегия указала, что применительно к налогообложению трансграничных дивидендов понятие «капитал» включает в себя все, что относится к капиталу в соответствии с гражданским (корпоративным) законодательством и, дополнительно, ряд элементов, прямо не охватываемых таким законодательством, в том числе, предоставленные российской организации займы, проценты по которым переквалифицированы в дивиденды на основании п. 2 и 4 ст. 269 НК РФ.

Помимо этого, ВС РФ указал, что ст. 10 Соглашения не может применяться в ситуациях, когда стоящие за предоставлением финансирования и выплатой дохода отношения не связаны с привлечением иностранного капитала в российскую экономику, а действия участников этих отношений направлены лишь на создание удобного (льготного) налогового режима. В такой ситуации налогообложение производится с учетом налогового резидентства действительного получателя дохода. Однако соблюдение данного условия для применения налоговой льготы судами не проверялось.

Комментарий: При новом рассмотрении Решением АС Кемеровской области от 09.06.2018 (в вышестоящих инстанциях не оспаривалось) требования заявителя удовлетворены, т. к. налоговый орган в период проверки не представил доказательств недобросовестного поведения налогоплательщика. Доказательства недобросовестности, представленные налоговым органом по оконча-

нии проверки, не могут рассматриваться в качестве допустимых.

Определение включено ФНС РФ в Обзор правовых позиций, отраженных в судебных актах Конституционного Суда РФ и Верховного Суда РФ, принятых в первом квартале 2018 г. по вопросам налогообложения (Письмо ФНС РФ от 11.04.2018 № СА-4-7/6940), а также в Обзор судебных споров по вопросам применения положений международных налоговых договоров и злоупотребления законодательством при трансграничных операциях (Письмо ФНС РФ от 06.05.2019 № СА-4-7/8448@) и в Письмо ФНС РФ от 28.04.2018 № СА-4-9/8285 «О практике рассмотрения споров по применению концепции лица, имеющего фактическое право на доход (бенефициарного собственника)».

Гражданско-правовой консалтинг и арбитраж

Консультирование по вопросам заключения и исполнения хозяйственных договоров, ответственности за нарушение обязательств, по всем вопросам, касающимся недвижимости в гражданско-правовой сфере, по вопросам применения корпоративного, земельного, антимонопольного законодательства, законодательства в сфере интеллектуальной собственности.

Группа компаний «Налоги и финансовое право» имеет большой опыт защиты интересов граждан и юридических лиц в арбитражных судах и судах общей юрисдикции при рассмотрении корпоративных споров, споров, связанных с нарушением договорных обязательств (в том числе, по договорам подряда, строительного подряда, аренды, страхования и др.), земельных споров.



Гринемаер Евгений Александрович

первый заместитель генерального директора Группы компаний «Налоги и финансовое право»

Аудит

Обязательный аудит. Осуществляется в случаях, предусмотренных положениями ст.5 Федерального закона от 30 декабря 2008 года № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности».

Инициативный аудит. Инициативный аудит наряду с проверкой достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности обеспечивает разработку предложений по оптимизации хозяйственной деятельности как компании в целом, так и отдельных ее участков.

Налоговый аудит. Задача налогового аудита – подготовить компанию к проведению налоговой проверки, разобраться в сложном вопросе или в нестандартной ситуации, дать точную рекомендацию или совет, оценить налоговые риски.

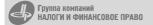
Вопрос законности доначисления ИП налога по УСН с продажи нежилой недвижимости (ранее сдаваемой в аренду) напрямую зависит от двух фактов: 1) имел ли налоговый орган достаточную информацию в период сдачи имущества в аренду для того, чтобы квалифицировать данную деятельность, как предпринимательскую; 2) воспользовался ли налоговый орган данной информацией для того, чтобы предложить ИП уплачивать налоги с учетом такого характера деятельности.

Определение СКЭС ВС РФ от 06.03.2018 № 308-КГ17–14457 (по делу № А53–18839/2016)

Дело № 16 (06.03.2018)

«Квалификация дохода от продажи сдаваемого имущества» (дело № А53-18839/2016; ИП Мокин Д.Г. *vs* ФНС)

Налогоплательщик (+), на новое рассмотрение Результат (в чью пользу) AC CKO Округ, дело которого пересматривает ВС Судья, передавшая дело в СКЭС Антонова М.К. Тема Спец.режимы Антонова М.К., Пронина М.В., Тютин Д.В. Судьи в составе СКЭС I (-) II (-) III (-) Как рассматривалось дело Подавалась ли надзорная жалоба/результат



Суть: спор касался вопроса о порядке налогообложения (НДФЛ или УСН) дохода ИП от продажи недвижимого имущества. Дело направлено на новое рассмотрение в суд I инстанции.

Фабула дела: в 2008 г. физическое лицо приобрело недвижимое имущество. С момента приобретения и по 2013 г. данное имущество было сдано в аренду, с дохода физлицо уплачивало НДФЛ. При этом 24.11.2009 физлицо было зарегистрировано в качестве ИП с основным видом деятельности «оптовая торговля офисной мебелью», режим налогообложения — УСН. В ходе камеральной

налоговой проверки налогоплательщику был начислен налог по УСН на сумму дохода от продажи данного объекта недвижимого имущества.

Арбитражные суды, отказывая налогоплательщику в удовлетворении заявленных требований, исходили из того, что налогоплательщик использовал недвижимое имущество в предпринимательской деятельности, систематически получал доход от сдачи в аренду нежилых помещений, не предназначенных для использования в личных, семейных и иных, не связанных с предпринимательскими, целях. Таким образом, доход, полученный предпринимателем от продажи нежилого помещения, непосредственно связан с предпринимательской деятельностью и подлежит обложению налогом по VCH.

СКЭС ВС РФ отменила решения нижестоящих судов и направила дело на новое рассмотрение в арбитражный суд I инстанции. Коллегия указала, что при рассмотрении дела судами не исследована совокупность обстоятельств, свидетельствующих о наличии в действиях налогоплательщика признаков предпринимательской деятельности: взаимосвязанность всех совершенных гражданином в определенный период времени сделок; множественность данных операций, непродолжительный период времени нахождения имущества в собственности гражданина и проч.

Кроме того, предприниматель приводил сведения о том, что о природе дохода, декларируемого им в декларациях по НДФЛ, налоговому органу было известно, но сомнений в правильности уплаты НДФЛ налоговый орган не выражал, по-прежнему продолжал принимать декларации по НДФЛ и налоговые платежи, не проводя контрольные мероприятия и не уведомляя о необходимости применения спецрежима.

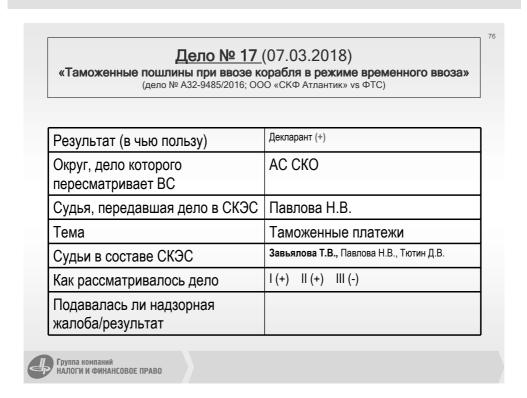
Комментарий: по мнению НФП, если вид деятельности ИП не связан с куплей-продажей недвижимости, то рассматривать продажу имущества как бизнес нельзя.

Определение включено ФНС РФ в Обзор правовых позиций, отраженных в судебных актах Конституционного Суда РФ и Верховного Суда РФ, принятых в первом квартале 2018 г. по вопросам налогообложения (Письмо ФНС РФ от $11.04.2018~N^{\circ}$ CA-4-7/6940), а также в Обзор судебной практики по спорам, связанным с квалификацией деятельности физических лиц в качестве предпринимательской в целях налогообложения (Письмо ФНС РФ от $07.05.2019~N^{\circ}$ CA-4-7/8614).

При новом рассмотрении требования налогоплательщика были удовлетворены судами трех инстанций.

Нарушение ограничений таможенной процедуры временного ввоза не влечет уплату таможенных платежей, если ввоз объекта освобожден от таможенных пошлин.

> Определение СКЭС ВС РФ от 07.03.2018 № 308-КГ17–13459 (по делу №A32-9485/2016)



Суть: дело касалось вопроса необходимости уплаты таможенных пошлин, налогов в связи с нарушением заявителем таможенной процедуры временного ввоза (допуска). Спор разрешен в пользу декларанта.

Фабула дела: общество заявило к таможенному оформлению товар — морской нефтеналивной танкер (химовоз) с применением таможенной процедуры «временный ввоз (допуск)» и полным условным освобождением от уплаты ввозных таможенных пошлин.

Таможенный орган доначислил таможенные платежи обществу вследствие того, что танкер был передан третьему лицу и находился в его пользовании в период нахождения в таможенной процедуре временного ввоза (допуска). По мнению таможенного органа, передача танкера в тайм-чартер иному лицу свидетельствует о нарушении процедуры временного ввоза (допуска), а имен-

но условия об ограничении по пользованию и распоряжению временно ввезенными товарами, предусмотренного п. 2 ст. 279 Таможенного кодекса Таможенного союза (действовал в спорный период), согласно которому временно ввезенные товары должны находиться в фактическом владении и пользовании декларанта.

Декларант оспорил решение таможни в суде. **Суды первой и апелляционной инстанций** удовлетворили заявленные требования, однако **суд округа** отменил состоявшиеся по делу решения.

СКЭС ВС не согласилась с постановлением окружного суда и оставила в силе судебные акты первой и апелляционной инстанций.

Коллегия указала, что сам по себе факт нарушения требований таможенной процедуры не влечет за собой отказ в освобождении от уплаты таможенных платежей, если при этом сохраняются основания для применения льготы.

Ввоз в РФ танкера, подлежащего регистрации в реестре судов, освобождается от таможенных пошлин, поэтому передача объекта во временное пользование третьему лицу не лишает декларанта права на льготу.

Последствия в виде уплаты таможенных платежей, по п. 5 ст. 283 ТК ТС, возникают когда передача временно ввезенного товара во владение и пользование третьего лица затрудняет осуществление таможенного контроля и создает риск неуплаты таможенных платежей. Однако в отношении судна, включенного в реестр судов РФ, обязанность по уплате ввозных таможенных платежей отсутствует.

Комментарий: Определением ВС РФ от 06.08.2018 № 162-ПЭК18 отказано в удовлетворении надзорной жалобы таможенного органа.

Отсутствие ограничения по глубине проведения повторной ВНП (ст. 89 НК РФ) не означает, что в случае подачи налогоплательщиком уточненной декларации повторная выездная проверка может быть инициирована налоговым органом в любое время — без учета разумности срока, прошедшего с момента подачи уточненной декларации.

Определение СКЭС ВС РФ от 16.03.2018 № 305-КГ17–19973 (по делу № A40–230080/2016)

<u>Дело № 18</u> (16.03.2018) «Разумный срок назначения повторной ВНП» (дело № A40-230080/2016; ПАО «Т Плюс» vs ФНС) Налогоплательщик (+), на новое рассмотрение Результат (в чью пользу) Округ, дело которого AC MO пересматривает ВС Завьялова Т.В. Судья, передавшая дело в СКЭС Тема Налоговый контроль Завьялова Т.В., Першутов А.Г., Тютин Д.В. Судьи в составе СКЭС I (-) II (-) III (-) Как рассматривалось дело Подавалась ли надзорная жалоба/результат Группа компаниі НАЛОГИ И ФИНАНСОВОЕ ПРАВО

Суть: дело касалось вопроса о правомерности назначения повторной выездной налоговой проверки после представления налогоплательщиком уточненных деклараций. Дело направлено на новое рассмотрение в арбитражный суд I инстанции.

Фабула дела: 29.06.2015 налоговым органом было принято решение о назначении выездной налоговой проверки общества за период с 01.01.2010 по 31.12.2010 на основании представления обществом в 2013 г. уточненных деклараций по налогу на прибыль за 2010 г. Полагая свои права нарушенными, налогоплательщик обратился в арбитражный суд с заявлением о признании недействительным решения о проведении выездной налоговой проверки.

Арбитражные суды, отказывая налогоплательщику в удовлетворении заявленных требований, исходили из того, что проверка была проведена на основании положений, закрепленных в абз. 4 п. 10 ст. 89 НК РФ, предусматривающих право налогового органа в случае представления налогоплательщиком уточненной декларации проводить повторную выездную проверку налогового периода, за который представлена уточненная декларация. Проверяемый в ходе повторной ВНП период может превышать три календарных года, предшествующих году, в котором вынесено решение о проведении соответствующей налоговой проверки.

Довод общества о нарушении инспекцией разумных сроков назначения повторной выездной проверки (проверка назначена через 1 год 10 месяцев после представления уточненной декларации), вследствие чего нарушен принцип правовой определенности, отвергнут судами трех инстанций ввиду отсутствия в ст. 89 НК РФ конкретного срока назначения повторной выездной налоговой проверки

СКЭС ВС РФ отменила решения нижестоящих судов и направила дело на новое рассмотрение в арбитражный суд I инстанции. Коллегия нашла правомерным вывод судов об отсутствии ограничения по глубине проведения повторной ВНП. Между тем это не означает, что в случае подачи налогоплательщиком налоговой декларации повторная выездная проверка может быть инициирована налоговым органом в любое время — без учета разумности срока, прошедшего с момента подачи уточненной налоговой декларации.

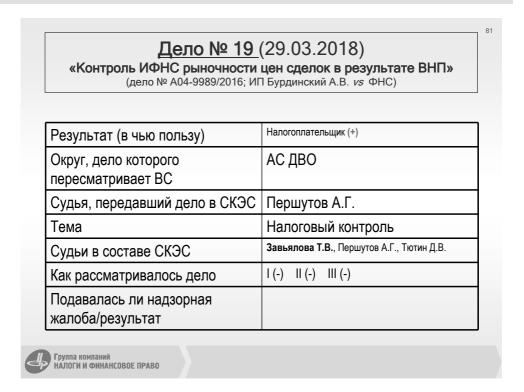
При рассмотрении настоящего дела суды установили, что повторная выездная налоговая проверка назначена спустя 1 год 10 месяцев после представления в налоговый орган налоговой декларации, что само по себе является значительным сроком. В отсутствие оценки разумности срока назначения повторной выездной проверки вывод судов о том, что решение инспекции о назначении проверки не нарушает права и законные интересы общества, не может быть признан правомерным.

Комментарий: Определение включено в «Обзор судебной практики ВС РФ № 3 (2018)» (утв. Президиумом ВС РФ 14.11.2018), а также в Обзор правовых позиций, отраженных в судебных актах высших судов, принятых в первом квартале 2018 г. по вопросам налогообложения (Письмо ФНС РФ от 11.04.2018 № СА-4-7/6940).

Решением суда первой инстанции при новом рассмотрении требования налогоплательщика были удовлетворены, однако в апелляционной инстанции последний заявил отказ от иска, дело было прекращено.

Отклонение цены от рыночной менее чем в 2 раза не может квалифицироваться как «многократное», что лишает налоговый орган права изменить цену сделки для целей налогообложения в связи с получением налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды.

Определение СКЭС ВС РФ от 29.03.2018 № 303-КГ17–19327 (по делу № A04–9989/2016)



Суть: дело касалось вопроса правомерности доначисления предпринимателю налогов по причине отклонения цен, применяемых по сделкам с взаимозависимым лицом, от уровня рыночных цен. Дело в данной части рассмотрено в пользу налогоплательщика.

Фабула дела: в ходе выездной налоговой проверки ИП налоговым органом выявлен факт реализации ИП взаимозависимому лицу — организации, в которой ИП осуществлял функции руководителя, товара по ценам ниже, чем другим, невзаимозависимым, контрагентам, при этом диапазон расхождения цен в пользу взаимозависимого контрагента составлял от 11% до 52%. Расценив указанные обстоятельства как действия, направленные на получение предпринимателем необоснованной налоговой выгоды путем занижения нало-

говой базы по НДФЛ и НДС, инспекция определила доход предпринимателя по сделкам взаимозависимым контрагентом расчетным путем с применением элементов метода цены последующей реализации из расчета минимального интервала торговой наценки взаимозависимого контрагента.

Арбитражные суды пришли к выводу о получении предпринимателем необоснованной налоговой выгоды путем уменьшения налоговой базы по НДФЛ и НДС. Суды признали, что инспекция правомерно на основании положений главы 14.3 НК РФ определила налоговую базу по спорным сделкам исходя из дохода по этим сделкам, определенного с применением элементов метода цены последующей реализации из расчета минимального интервала торговой наценки взаимозависимого контрагента, в отсутствие у инспекции возможности применения иных методов определения сопоставимых рыночных цен.

СКЭС ВС РФ отменила решения нижестоящих судов и приняла новый судебный акт об удовлетворении требований предпринимателя в данной части. Коллегия разъяснила, что, по общему правилу, в случаях, не предусмотренных разделом V. 1 НК РФ, налоговые органы не вправе оспаривать цену товаров, указанную сторонами сделки и учтенную при налогообложении.

Если налоговым органом оспаривается соответствие отраженной в налоговом учете операции ее действительному экономическому смыслу, то многократное отклонение цены сделки от рыночного уровня может учитываться в качестве одного из признаков получения необоснованной налоговой выгоды в совокупности и взаимосвязи с иными обстоятельствами, порочащими деловую цель сделки (взаимозависимость сторон сделки, создание организации незадолго до совершения хозяйственной операции, использование особых форм расчетов и сроков платежей и т.п.). Между тем установленное по результатам налоговой проверки отклонение цен по спорным сделкам с взаимозависимым контрагентом в диапазоне от 11% до 52%, по сравнению с ценами на аналогичный товар по сделкам предпринимателя с другими контрагентами, многократным не является.

Комментарий: в настоящее время практика исходит из того, что территориальные налоговые органы могут проверять цены в сделках только при установлении направленности действий налогоплательщика на получение необоснованной налоговой выгоды посредством манипулирования ценами (см., н-р, Письма Минфина РФ от 26.12.2012 № 03-02-07/1-316, от 25.02.2016 № 03-01-11/10321, от 08.07.2016 № 03-07-11/40217, Письмо ФНС от 16.09.2014 № ЕД-4-2/18674@, Письмо Минфина и ФНС РФ от 30.09.2015 № ЕД-4-2/17078@ и др.).

Что касается многократного отклонения цены сделки от рыночного уровня, стоит вспомнить нашумевшее когда-то Определение ВС РФ от 22.07.2016 № 305-КГ16−4920 по делу № А40−63374/2015 (ООО «Деловой центр Минаевский») — тогда цена продажи трех объектов недвижимого имущества взаимозависимым лицам была занижена в 29,9, 230 и 116 раз соответственно. Как мы полагаем, суды допускают контроль территориальными инспекциями цен в сделках только применительно к очевидно недобросовестным налогоплательщикам. В остальных случаях в силу прямого запрета, установленного

в абз. 3 п. 1 ст. 105.17 НК РФ, контроль цен не может быть предметом выездных и камеральных проверок территориальных налоговых органов (см. «Обзор практики рассмотрения судами дел, связанных с применением отдельных положений раздела V. 1 и статьи 269 Налогового кодекса Российской Федерации», утв. Президиумом ВС РФ 16.02.2017).

Определение включено ФНС РФ в Обзоры правовых позиций, отраженных в судебных актах Конституционного Суда Российской Федерации и Верховного Суда Российской Федерации, принятых в первом и втором кварталах 2018 года по вопросам налогообложения (Письма ФНС РФ от 09.07.2018 № СА-4-7/13130, от 11.04.2018 № СА-4-7/6940).

Иностранная компания, фактически осуществившая инвестиции в капитал российской организации, не может быть лишена права на применение пониженной ставки налога по дивидендам только в связи с тем, что финансовые отношения между организациями не были оформлены как корпоративные (акционерные).

> Определение СКЭС ВС РФ от 05.04.2018 № 305-КГ17-20231 (по делу № А40-176513/2016)

Дело № 20 (05.04.2018) «Переквалификация процентов в дивиденды» (дело № A40-176513/2016; ЗАО «Каширский Двор-Северянин» vs ФНС) Налогоплательщик (+), на новое рассмотрение Результат (в чью пользу) Округ, дело которого AC MO пересматривает ВС Судья, передавшая дело в СКЭС Завьялова Т.В. Налог на прибыль (у н/агента) Завьялова Т.В., Антонова М.К., Тютин Д.В. Судьи в составе СКЭС

III (-)

l (-) ll (-)

Группа компани НАЛОГИ И ФИНАНСОВОЕ ПРАВО

жалоба/результат

Как рассматривалось дело Подавалась ли надзорная

Тема

Суть: дело касалось вопроса определения понятия «прямое владение капиталом» для применения в стране источника дохода льготной 5% ставки налога на доходы иностранной компании. Дело направлено на новое рассмотрение в суд I инстанции.

Фабула дела: в ходе проверки налоговым органом установлено, что задолженность налогоплательщика по договору займа является контролируемой задолженностью перед материнской компанией (Австрийская Республика), владевшей до мая 2012 г. более 50%, а с мая 2012 г. -100% доли участия в обеих организациях (заявителя и заимодавца) через последовательность участия. В этой связи к контролируемой задолженности применены положения п. 2-4

ст. 269 НК РФ, предусматривающие определение предельного размера подлежащих учету в составе внереализационных расходов процентов исходя из коэффициента капитализации российского заемщика.

Налоговый орган произвел переквалификацию положительной разницы между начисленными процентами и предельными процентами, исчисленными в соответствии с п. 2-4 ст. 269 НК РФ, в дивиденды, уплаченные иностранной компании, начислив соответствующие суммы налога исходя из ставки 15% в соответствии с положениями подп. «b» п. 2 ст. 10 Конвенции между Правительством РФ и Правительством Австрийской Республики от 13.04.2000 «Об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал».

Арбитражные суды, отказывая налогоплательщику в удовлетворении заявленных требований, исходили из доказанности налоговым органом правовых оснований для доначисления обществу подлежащего удержанию с доходов иностранной организации налога на прибыль и правомерности применения при его расчете ставки 10%.

При этом судебные инстанции указали, что положения Конвенции в целях применения ставки 5% при налогообложении дивидендов предполагают наличие именно прямого вложения в капитал организации, то есть осуществление инвестиций самим бенефициаром, и как следствие, прямое владение акциями общества, а не косвенное участие в его капитале через владение акциями иного взаимозависимого с обществом лица. Поскольку прямое участие австрийской компании в капитале общества отсутствует, общество при выплате процентов, переквалифицированных в дивиденды, не вправе применять налоговую ставку 5%.

СКЭС ВС РФ отменила решения нижестоящих судов и направила дело на новое рассмотрение в арбитражный суд I инстанции. Коллегия указала, что, если выплачиваемый иностранному лицу доход признается дивидендами в результате изменения квалификации этого платежа на основании п. 4 ст. 269 НК РФ, то такое изменение учитывается при определении права иностранного лица (налогового агента) на применение пониженной налоговой ставки для дивидендов, предусмотренной международным соглашением об избежании двойного налогообложения.

Принимая во внимание, что судами не проверялись по существу доводы налогоплательщика и инспекции о достаточности доли и размера участия материнской компании в капитале общества в соответствующих налоговых периодах, а также наличие иных условий, необходимых для применения подп. «а» п. 2 ст. 10 Конвенции, дело направлено на новое рассмотрение в суд I инстанции.

Комментарий: следует отметить, что аналогичное дело было рассмотрено СКЭС ВС РФ в Определении от 06.03.2018 № 304-КГ17–8961 по делу № А27–25564/2015. Дело было направлено на новое рассмотрение в арбитражный суд I инстанции.

По рассматриваемому спору (дело № А40–176513/2016) Решением АС г. Москвы от 28.12.2018 требования налогоплательщика удовлетворены в полном

объеме. Суд указал, что ИФНС не представила никаких доказательств недобросовестности налогоплательщика, а всю оценку фактическим обстоятельствам и соответствующему толкованию дал ВС РФ.

Определение включено ФНС РФ в Обзор правовых позиций, отраженных в судебных актах Конституционного Суда РФ и Верховного Суда РФ, принятых в первом квартале 2018 г. по вопросам налогообложения (Письмо ФНС РФ от 11.04.2018 № СА-4-7/6940), а также в Обзор судебных споров по вопросам применения положений международных налоговых договоров и злоупотребления законодательством при трансграничных операциях (Письмо ФНС РФ от 06.05.2019 № СА-4-7/8448@).

НАЛОГИ И ФИНАНСОВОЕ ПРАВО

Страхователь не привлекается к ответственности за неуплату взносов, отраженных в скорректированном расчете по авансовым платежам, даже если первоначально был представлен расчет с нулевыми показателями.

Определение СКЭС ВС РФ от 18.04.2018 № 305-КГ17–20241 (по делу № A41–306/2017)

Дело № 21 (18.04.2018) «Ответственность за просрочку страх/взносов по изм. расчету» (дело № A41-306/2017; AO «Загорский трубный завод» vs ПФР) Плательщик страховых взносов (+) Результат (в чью пользу) AC MO Округ, дело которого пересматривает ВС Судья, передавшая дело в СКЭС Тютин Д.В. Тема Страховые взносы Тютин Д.В., Першутов А.Г., Пронина М.В. Судьи в составе СКЭС I (-) II (-) III (-) Как рассматривалось дело Подавалась ли надзорная жалоба/результат

Суть: дело касалось вопроса о том, может ли страхователь быть привлечен к ответственности за неуплату страховых взносов за квартал по скорректированному расчету РСВ-1. Дело рассмотрено в пользу страхователя.

Фабула дела: 22.08.2016 общество представило в Управление ПФР расчет по форме РСВ-1 ПФР за II квартал 2016 г., в котором начисления страховых взносов отсутствовали. В дальнейшем, 11.11.2016, общество представило скорректированный расчет за данный период с указанием начисленных страховых взносов в сумме 32440232 руб. 19 коп. По результатам камеральной проверки ПФР был составлен акт и принято оспариваемое решение о привлечении страхователя к ответственности за неуплату страховых взносов.

Арбитражные суды согласились с позицией ПФР и отказали страхователю в удовлетворении заявленных требований.

СКЭС ВС РФ отменила решения нижестоящих судов и удовлетворила заявленные страхователем требования. Коллегия указала, что подача скорректированного расчета с указанием начисленных страховых взносов не может быть квалифицирована как «неуплата взносов», т.к. этот расчет касается авансовых платежей, за неуплату которых ответственности в виде штрафа не предусмотрена.

Комментарий: в данном деле Пенсионным фондом была предпринята попытка (почти удавшаяся) пересмотреть сложившуюся ранее судебную практику о неприменении штрафа за неуплату авансовых налоговых платежей.

Комментируемое Определение СКЭС согласуется с позицией, изложенной в п. 16 Информационного письма ВАС РФ от 17.03.2003 № 71 «Обзор практики разрешения арбитражными судами дел, связанных с применением отдельных положений части I НК РФ».

Ссылка на Определение имеется в Письме ФНС РФ от 26.07.2018 № CA-4-7/14490@).

Общество, приобретавшее у подрядных организаций работы (услуги) по сохранению объекта культурного наследия (реставрация, ремонт, приспособление к современному использованию) и получившее от них счетафактуры с выделением суммы НДС, вправе применить соответствующие налоговые вычеты, а подрядные организации обязаны уплатить НДС в бюджет.

Определение СКЭС ВС РФ от 18.04.2018 № 307-КГ17-3553 (по делу № A26-3613/2015)

<u>Дело № 22 (</u>18.04.2018)

«НДС за работы на объекте культурного наследия» (дело № A26-3613/2015; ООО «Деловой центр» vs ФНС)

Результат (в чью пользу)	Налогоплательщик (+) на новое рассмотрение
Округ, дело которого пересматривает ВС	AC C3O
Судья, передавшая дело в СКЭС	Свириденко О.М.
Тема	ндс
Судьи в составе СКЭС	Тютин Д.В. , Першутов А.Г., Пронина М.В.
Как рассматривалось дело	l (-) (-) (-)
Подавалась ли надзорная жалоба/результат	

Группа компаний НАЛОГИ И ФИНАНСОВОЕ ПРАВО

Суть: спор касался вопроса правомерности применения налогоплательщиком вычета по НДС в отношении ремонтных работ, с учетом того, что налоговый орган отнес ремонтируемое здание к объектам культурного наследия. Дело направлено на новое рассмотрение в суд I инстанции.

Фабула дела: решением налогового органа налогоплательщику отказано в применении вычетов по НДС в отношении ремонтных работ по приспособлению здания заводоуправления под современное использование. По мнению налогового органа, ремонтируемое здание, в котором в 1941 г. был сформирован партизанский отряд «Красный онежец», является объектом культурного

наследия регионального значения, следовательно, согласно подп. 15 п. 2 ст. 149 НК РФ, спорные работы освобождены от налогообложения, и налогоплательщик не вправе требовать возмещения НДС.

Арбитражные суды, отказывая налогоплательщику в удовлетворении заявленных требований, руководствовались тем, что налогоплательщик при налогообложении операций, связанных с сохранением памятника культурного наследия, должен был применить подп. 15 п. 2 ст. 149 НК РФ. В таком случае спорные работы не облагаются НДС, а предъявление НДС к возмещению неправомерно.

СКЭС ВС РФ отменила решения нижестоящих судов и направила дело на новое рассмотрение в арбитражный суд I инстанции. Судьи сослались на Постановление Конституционного Суда РФ от 03.06.2014 № 17-П. В данном судебном акте разъяснено, что лица, не являющиеся плательщиками НДС, или налогоплательщики, освобожденные от исполнения обязанностей по уплате НДС, имеют право вступить в правоотношения по уплате данного налога. В этом случае выставленный покупателю счет-фактура служит основанием для принятия указанных в нем сумм налога к вычету.

Комментарий: по рассматриваемому вопросу ВС РФ в 2016-2018 гг. разрешил череду дел, где утвердил изложенную позицию о праве на вычет лиц, не являющихся налогоплательщиками НДС или освобожденных от уплаты налога (см., н-р, Определения СКЭС ВС РФ от $18.04.2018 \, \mathbb{N}^{\circ} \, 307$ -КГ17−3553, от $25.04.2018 \, \mathbb{N}^{\circ} \, 308$ -КГ17−20263, от $17.05.2018 \, \mathbb{N}^{\circ} \, 301$ -КГ17−22967, от $24.10.2016 \, \mathbb{N}^{\circ} \, 305$ -КГ16−6640, от $27.11.2017 \, \mathbb{N}^{\circ} \, 307$ -КГ17−12461, от $27.11.2017 \, \mathbb{N}^{\circ} \, 307$ -КГ17−9857 и др.).

Ранее на ту же тему положительно высказывался ВАС РФ (см. п. 6 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», Постановление Президиума ВАС РФ от 30.01.2007 № 10627/06).

Кроме того, в п. 5 Письма ФНС РФ от 18.01.2018 № СА-4-7/756@ отмечено, что «при отсутствии доказательств направленности действий налогоплательщика на получение необоснованной налоговой выгоды налогоплательщик, приобретая у подрядных организаций работы (услуги) по сохранению объекта культурного наследия и получив от этих подрядных организаций счетафактуры с выделением суммы НДС, вправе применить соответствующие налоговые вычеты, а подрядные организации обязаны уплатить налог на добавленную стоимость в бюджет».

ФНС под напором судебной практики была вынуждена издать специальное письмо от 14.06.2018 № СА-4-7/11482 «О направлении рекомендаций по вопросу применения вычетов по НДС с учетом судебной практики», где прямо подчеркнуто, что «неприменение налогоплательщиками освобождения от уплаты НДС не влечет безусловного отказа в применении ими вычетов по указанному налогу в случаях, когда хозяйствующие субъекты добровольно вступили в правоотношения по уплате НДС и сформировали цену договора с учетом данного налога».

При новом рассмотрении дела заявленные требования удовлетворены.

Форма требования об уплате налога для организаций и ИП, утв. в приложении № 2 к Приказу ФНС от 13.02.2017 № ММВ-7-8/179@, не должна содержать информацию о налоговом периоде.

Решение СКАД ВС РФ от 24.04.2018 (по делу № АКПИ18-127)

	периода в требовании» истанции нормативно-правового акта ФНС)
Результат (в чью пользу)	Налогоплательщик (-)
Округ, дело которого пересматривает ВС	-
Судья, передавший дело в СКЭС	-
Тема	-
Судья ВС РФ	Назарова А.М.
Как рассматривалось дело	-
Подавалась ли надзорная жалоба/результат	

Суть: спор касался признания недействительным нормативного акта, как нарушающего права и законные интересы налогоплательщика.

Фабула дела: гражданин обратился в суд, полагая, что Приложением № 2 (форма требования об уплате налога, сбора, страховых взносов, пени, штрафа, процентов для организаций, индивидуальных предпринимателей) к Приказу ФНС от 13.02.2017 № ММВ-7-8/179@ «Об утверждении форм документа о выявлении недоимки, требования об уплате налога, сбора, страховых взносов, пени, штрафа, процентов, а также документов, используемых налоговыми органами при применении обеспечительных мер и взыскании задолженности по указанным платежам» нарушается его право получать от налогового органа информацию о том, за какой налоговый период он обязан уплатить налог, что препятствует ему в исполнении данной обязанности.

СКАД ВС РФ отказала в удовлетворении требований, отметив, что оспариваемый нормативный акт принят полномочным федеральным органом исполнительной власти с соблюдением формы и порядка введения в действие.

Кроме того, ст. 69 НК РФ не содержит указания на налоговый период, за который подлежит погашению задолженность по налогу, в качестве обязательного реквизита требования об уплате налога.

Отсутствие в форме требования реквизита, не предусмотренного НК РФ или иными нормативными актами в сфере налогового законодательства, не может являться основанием для признания нормативного правового акта в оспариваемой части не соответствующим НК РФ.

100

Позиция № 24

Ставка НДС 0% (подп. 2.1 п. 1 ст. 164 НК РФ) применяется в тех случаях, когда услуги по международной перевозке товаров (организации перевозки) оформляются в качестве части единого процесса перевозки экспортного товара за пределы территории РФ.

Если лицо, оказывающее услуги, не обладает сведениями об экспортном характере товара и привлекается к перевозке товаров (организации перевозки) только в границах территории РФ, налог исчисляется по ставке 18%.

Определение СКЭС ВС РФ от 25.04.2018 № 308-КГ17–20263 (по делу № А53–30316/2016)

Дело № 24 (25.04.2018)

«Ставка НДС по международной перевозке товаров» (дело № А53-30316/2016; ООО «Торговый дом «Эльдако Юг» vs ФНС)

Результат (в чью пользу)	Налогоплательщик (+)
Округ, дело которого пересматривает ВС	AC CKO
Судья, передавшая дело в СКЭС	Антонова М.К.
Тема	ндс
Судьи в составе СКЭС	Завьялова Т.В., Антонова М.К., Павлова Н.В.
Как рассматривалось дело	l (-) (+) (-)
Подавалась ли надзорная жалоба/результат	

Группа компаний НАЛОГИ И ФИНАНСОВОЕ ПРАВО

Суть: спор касался вопроса о том, вправе ли налогоплательщик предъявить к вычету НДС в случае, если счет-фактура был выставлен поставщиком с ошибочно примененной ставкой НДС 18%. Дело рассмотрено в пользу налогоплательщика.

Фабула дела: по договору налогоплательщик оказывал ООО комплекс услуг, связанных с комплексной перевалкой груза (перевозка груза со склада, находящегося в Ростовской области на открытую площадку, расположенную в г. Ростов-на-Дону). Впоследствии налогоплательщик заключил с транспорт-

ной компанией договор об оказании транспортно-экспедиционных услуг, по которому транспортная компания приняла на себя обязательства по организации перевозок грузов автомобильным транспортом по территории России по поручениям (заявкам) клиента. По итогам оказания услуг транспортная компания выставила налогоплательщику счета-фактуры со ставкой НДС 18%. По результатам камеральной проверки налогоплательщику отказано в возмещении НДС, поскольку услуги оказывались в отношении груза, подлежащего отправке на экспорт, и в соответствии с подп. 2.1 п. 1 ст. 164 НК РФ подлежали налогообложению по ставке 0%.

Отказывая в удовлетворении требований налогоплательщика, **суд первой инстанции**, поддержав позицию налогового органа, исходил из отсутствия у общества права на возмещение из бюджета НДС по счетам-фактурам контрагента, в которых неправомерно указана налоговая ставка в размере 18% при фактическом оказании услуг, облагаемых по ставке 0%. Судом отмечено, что счета-фактуры не соответствуют подп. 10 и 11 п. 5 ст. 169 НК РФ и не являются основанием для применения налогового вычета.

Отменяя решение суда, **суд апелляционной инстанции** указал, что налогоплательщик, получив от контрагента счет-фактуру с выделением суммы НДС, вправе использовать соответствующий налоговый вычет, а контрагент налогоплательщика обязан уплатить НДС в бюджет. Ошибочное указание операции как подлежащей налогообложению по ставке 18% вместо ставки 0% не может быть признано основанием для отказа в предоставлении налогового вычета.

Суд округа, отменяя постановление суда апелляционной инстанции, согласился с выводами суда первой инстанции.

СКЭС ВС РФ отменила постановление арбитражного суда округа, оставив в силе постановление апелляционного суда. Коллегия отметила, что из содержания подп. 2.1 п. 1 ст. 164 НК РФ следует, что налоговая ставка 0% применяется в тех случаях, когда услуги по международной перевозке товаров (организации перевозки) выступают и оформляются в качестве части единого процесса перевозки экспортного товара за пределы РФ. В ином случае, когда оказывающее услуги лицо *не обладает сведениями об экспортном характере товара* и привлекается к перевозке товаров (организации перевозки) только в границах территории РФ, на основании п. 3 ст. 164 НК РФ налог исчисляется по ставке 18%.

Из договора не следует, что лицо было осведомлено о дальнейшей поставке груза на экспорт, что позволяло ему выставить заказчику счет-фактуру с выделением НДС по 18%, а заказчику получить соответствующий налоговый вычет.

Кроме того, перевозчик НДС исчислил и уплатил в бюджет.

Комментарий: аналогичный правовой подход был применен ВС РФ в Определении № 307-КГ18–1802 от 27.04.2018 по делу № А44–9467/2016 (ООО «Стройтранс»), но решение было принято в пользу налогового органа. В деле № А44–9467/2016, в отличие от рассматриваемого, из условий заключенных договоров усматривалась осведомленность контрагентов об оказании спорных услуг в целях экспортных операций.

102

Определение включено ФНС РФ в Обзор правовых позиций, отраженных в судебных актах Конституционного Суда РФ и Верховного Суда РФ, принятых во втором квартале 2018 г. по вопросам налогообложения (Письмо ФНС РФ от 09.07.2018 № СА-4-7/13130).

Позиция № 25

Таможенное управление, привлеченное в дело третьим лицом, при оставлении судом в силе ненормативного акта подразделения таможни, вправе получить с декларанта свои судебные расходы, если оно формировало правовую позицию по спору, участвовало в судебных заседаниях и представляло материалы и доказательства.

Определение СКЭС ВС РФ от 25.04.2018 № 308-КГ16-19815 (по делу №A32-35175/2015)

Дело № 25 (25.04.2018)

«Судебные расходы в пользу Таможни»

(дело № А32-35175/2015; ООО «ПРОМХИМТОРГ» vs ФТС)

Результат (в чью пользу)	Декларант (-)
Округ, дело которого пересматривает ВС	AC CKO
Судья, передавшая дело в СКЭС	Павлова Н.В.
Тема	Таможенные платежи
Судьи в составе СКЭС	Павлова Н.В., Першутов А.Г., Пронина М.В.
Как рассматривалось дело	l (-) (-) (-)
Подавалась ли надзорная жалоба/результат	

Группа компаний НАЛОГИ И ФИНАНСОВОЕ ПРАВО

Суть: спор касался вопроса о возмещении судебных расходов привлеченному третьему лицу (таможенному управлению), участвовавшему в рассмотрении дела на стороне выигравшей стороны. Спор рассмотрен в пользу таможни.

Фабула дела: общество обратилось в Арбитражный суд Краснодарского края с заявлением к Краснодарской таможне о признании недействительными решений о корректировке таможенной стоимости товаров по декларациям. К участию в деле в качестве третьего лица, не заявляющего самостоятельных требований относительно предмета спора, было привлечено Южное таможенное управление.

Суды всех инстанций отказали декларанту в удовлетворении требований. Таможенное управление обратилось в Арбитражный суд Краснодарского края с заявлением о взыскании с общества судебных расходов.

Не согласившись с судебными актами, принятыми по делу, общество обратилось с кассационной жалобой в ВС РФ. Общество заявляло, что судами неправомерно взысканы судебные расходы Таможенного управления.

СКЭС ВС в пересмотре судебного акта также отказала, пояснив, что при оставлении судом в силе ненормативного акта подразделения таможни третье лицо вправе получить свои судебные расходы, если оно формировало правовую позицию по спору, участвовало в судебных заседаниях и представляло в защиту подразделения таможни материалы и доказательства.

Нормы процессуального законодательства предполагают включение в состав субъектов отношений по возмещению судебных расходов не только сторон соответствующего спора, но и иных лиц, к которым отнесены и третьи лица, не заявляющие самостоятельных требований относительно предмета спора (Определение ВС РФ от 03.09.2015 № 304-КГ14-7509).

Комментарий: аналогичная позиция ранее была изложена в Определении ВС РФ от 17.12.2015 № 307-КГ15–12025 по делу № А21–7720/2013. Также см. п. 6 Постановления Пленума ВС РФ от 21.01.2016 № 1 «О некоторых вопросах применения законодательства о возмещении издержек, связанных с рассмотрением дела».

104

Позиция № 26

Реорганизация в форме преобразования не лишает налогоплательщика права применять УСН без дополнительного уведомления ИФНС.

Определение СКЭС ВС РФ от 26.04.2018 № 309-КГ17-21454 (по делу № A47-164/2017)

<u>Дело № 26</u> (26.04.2018)

«Применение УСН преобразованным обществом»

(дело № A47-164/2017; ООО «Оренбургкнига» vs ФНС)

Результат (в чью пользу)	Налогоплательщик (+)
Округ, дело которого пересматривает BC	АС УО
Судья, передавшая дело в СКЭС	Завьялова Т.В.
Тема	УСН
Судьи в составе СКЭС	Завьялова Т.В., Антонова М.К., Першутов А.Г.
Как рассматривалось дело	l (-) (-) (-)
Подавалась ли надзорная жалоба/результат	

Группа компаний НАЛОГИ И ФИНАНСОВОЕ ПРАВО

Суть: спор касался вопроса о том, может ли налогоплательщик применять УСН, если он был создан в результате преобразования лица, которое применяло данный режим, без подачи соответствующего уведомления в налоговый орган после преобразования. Дело рассмотрено в пользу налогоплательщика.

Фабула дела: налогоплательщик был создан в результате преобразования общества, которое являлось плательщиком налога по УСН. После преобразования налогоплательщик также продолжил применять УСН, но уведомление о переходе на указанную систему налогообложения в налоговый орган не представил.

Полагая, что вновь созданное общество не воспользовалось своим правом на переход на УСН, налоговый орган вынес решение о приостановлении операций по счетам налогоплательщика в связи с непредставлением налоговой декларации по НДС.

Арбитражные суды, отказывая налогоплательщику в удовлетворении заявленных требований, исходили из того, что в результате преобразования возникло вновь созданное юридическое лицо, которое вправе применять УСН только при соблюдении условий, предусмотренных п. 2 ст. 346.13 НК РФ, то есть путем подачи соответствующего заявления в налоговый орган.

СКЭС ВС РФ отменила решения нижестоящих судов, удовлетворив заявленные налогоплательщиком требования. Коллегия указала, что при отсутствии в главе 26.2 НК РФ специальных правил, регулирующих применение УСН в случае реорганизации, налогоплательщик вправе был исходить из сохранения у него в неизменном состоянии права на применение данного спецрежима, как неотъемлемого элемента своей правоспособности. При этом налогоплательщик однозначно выразил намерение продолжить применение УСН, исчислив авансовый платеж и уплатив его в бюджет.

Комментарий: Определение включено ФНС РФ в Обзор практики рассмотрения судами дел, связанных с применением глав 26.2 и 26.5 НК (Письмо ФНС РФ от 30.07.2018 № КЧ-4-7/14643). Также комментируемое Определение согласуется с правовой позицией, изложенной в Определении СКЭС ВС РФ от 19.07.2016 № 310-КГ16—1802, и в Обзоре судебной практики ВС РФ № 3 (2016), утвержденном Президиумом ВС РФ 19.10.2016

Однако необходимо отметить, что в Определении ВС РФ от 20.09.2016 № 307-КГ16–11322 по делу № A26–6841/2015 суд указал, что общество, образовавшееся в результате реорганизации (путем преобразования) ранее существовавшего юридического лица, применявшего УСН, вправе применять данный режим налогообложения только при наличии соответствующего волеизъявления, оформленного в порядке и в срок, предусмотренные п. п. 1 и 2 ст. 346.13 НК РФ, даже несмотря на подачу обществом декларации по налогу, уплачиваемому при УСН, и принятие ее налоговой инспекцией.

Не может быть отказано во взыскании с бывшего руководителя убытков в виде начисленных налогоплательщику-банкроту сумм пеней и штрафа на том основании, что должником соответствующие суммы в связи с недостаточностью имущества реально не выплачены и выплачены быть не могут.

Определение СКЭС ВС РФ от 11.05.2018 № 301-ЭС17-20419 (по делу № A43-15211/2014)

107 Дело № 27 (11.05.2018) «Взыскание с директора компании-банкрота налоговых санкций» (дело № A43-15211/2014; КУ ООО «Квант-НН» vs Фадеева А.К.) Налогоплательщик (+) Результат (в чью пользу) Округ, дело которого AC BBO пересматривает ВС Судья, передавший дело в СКЭС Разумов И.В. Тема Налоговые санкции Разумов И.В., Букина И.А. и Кирейков Г.Г. Судьи в составе СКЭС l (+) || (+) ||| (-) Как рассматривалось дело Подавалась ли надзорная жалоба/результат Группа компаниі НАЛОГИ И ФИНАНСОВОЕ ПРАВО

Суть: дело касалось вопроса о взыскании с бывшего руководителя обществабанкрота убытков в виде доначисленных налоговым органом по результатам проверки пеней и штрафа вследствие недобросовестных действий руководителя. Спор рассмотрен в пользу конкурсного управляющего.

Фабула дела: По результатам проверки налоговая инспекция вынесла в отношении организации решение о доначислении налогов в общей сумме 5 млн. руб., начислении пеней в сумме 1,5 млн. руб. Общество было привлечено к налоговой ответственности в виде штрафа в сумме 0,3 млн. руб.

Впоследствии решением суда общество было признано несостоятельным (банкротом), в отношении него открыто конкурсное производство.

Конкурсный управляющий обратился в суд с заявлением о возмещении бывшим руководителем убытков, составивших суммы налоговой недоимки, пеней и штрафа.

Суд первой инстанции удовлетворил требование арбитражного управляющего в части возмещения убытков в размере 1,8 млн руб. (в данную сумму вошли начисленные пени за неуплату налогов и штраф).

Данное решение поддержал суд апелляционной инстанции.

Суд округа отменил решения нижестоящих судов и отказал в удовлетворении требования арбитражного управляющего.

СКЭС ВС отменила Постановление суда кассационной инстанции, отметив, что взыскание с директора убытков предполагает восстановление прежней структуры баланса организации (пусть и отрицательной), то есть снижение за счет руководителя совокупного размера обязательств организации на сумму, равную сумме дополнительных долгов по санкциям, возникших из-за действий этого руководителя.

Комментарий: еще один судебный акт, подтверждающий, что бывший руководитель юридического лица отвечает за все, что происходило в компании в период его пребывания «у власти».

Надо сказать, что практика повернулась в этом направлении с момента принятия Постановления Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 № 62 «О некоторых вопросах возмещения убытков лицами, входящими в состав органов юридического лица». До этого суды отказывали в исках, мотивируя это рисковым и непредсказуемым характером предпринимательской деятельности.

Примечательно, что руководитель может отвечать не только за налоговую недоимку, но и за переплату налога (см., н-р, Постановление Арбитражного суда Московского округа от 22.02.2018 № Ф05–19502/2015 по делу № А40–117973/2014).

Если ТСЖ не получает какую-либо выгоду в связи с передачей поставщикам от собственников помещений оплаты за коммунальные работы (услуги), то денежные средства, поступившие ТСЖ от собственников помещений, не являются его доходом в смысле, придаваемом этому понятию п. 1 ст. 41 НК РФ.

> Определение СКЭС ВС РФ от 11.05.2018 № 305-КГ17-22109 (по делу № A41-86032/2016)

109 Дело № 28 (11.05.2018) «Налогообложение полученной ТСЖ платы за комм\услуги» (дело № A41-86032/2016; ТСЖ «Новый бульвар, 19» vs ФНС) Налогоплательщик (+) Результат (в чью пользу) Округ, дело которого AC MO пересматривает ВС Судья, передавший дело в СКЭС Тютин Д.В. **УСН** Тема Завьялова Т.В., Першутов А.Г., Тютин Д.В. Судьи в составе СКЭС I (+) II (-) III (-) Как рассматривалось дело Подавалась ли надзорная жалоба/результат Группа компаниі НАЛОГИ И ФИНАНСОВОЕ ПРАВО

Суть: дело касалось вопроса о том, являются ли налогооблагаемым доходом ТСЖ денежные средства, полученные от собственников помещений в счет оплаты коммунальных услуг. Дело рассмотрено в пользу налогоплательщика.

Фабула дела: налоговая инспекция провела камеральную проверку декларации ТСЖ по УСН. Инспекция пришла к выводу, что в базу по УСН должны были включаться суммы, поступившие от собственников помещений в счет оплаты коммунальных услуг. По итогам проверки было вынесено решение, которым ТСЖ, в том числе, доначислен налог по УСН а также соответствующие пени и санкции.

Суд первой инстанции удовлетворил требования заявителя, однако суды

апелляционной и кассационной инстанций не согласились с состоявшимся по делу судебным актом и пришли к выводу, что платежи за жилищнокоммунальные услуги, содержание, обслуживание и ремонт жилого фонда, поступившие в ТСЖ от собственников помещений в многоквартирных домах, должны учитываться в целях налогообложения дохода. Исходя из норм жилищного законодательства, ТСЖ в данном случае выступает в качестве самостоятельного субъекта правоотношений с собственниками помещений в многоквартирных домах, организациями, оказывающими жилищно-эксплуатационные услуги, и подрядчиками; его правовое положение в части предоставления коммунальных услуг собственникам помещений соответствует правовому положению исполнителя таких услуг. По данным основаниям суды апелляционной инстанции и округа признали оспариваемое решение налогового органа законным.

СКЭС ВС РФ оставила в силе решение суда первой инстанции, отменив судебные акты апелляции и кассации. Коллегия подчеркнула, что спорные доходы не являются доходом ТСЖ, т. к. они целиком перечислялись поставщикам коммунальных услуг, при этом ТСЖ не получало какой либо экономической выгоды (ст. 41 НК РФ).

Таким образом, данные поступления, квалифицированные ИФНС как «доходы», подлежащие обложению УСН, в действительности доходами не являлись.

Комментарий: Определение включено в Обзор судебной практики ВС РФ № 3 (2018) (утв. Президиумом ВС РФ 14.11.2018), а также в Обзор правовых позиций, отраженных в судебных актах Конституционного Суда РФ и Верховного Суда РФ, принятых во втором квартале 2018 г. по вопросам налогообложения (направлен Письмом ФНС РФ от 09.07.2018 № СА-4-7/13130) и в Обзор судебной практики по вопросу налогообложения платежей за коммунальные услуги, перечисляемых собственниками (пользователями) помещений в многоквартирных домах товариществам собственников жилья (товариществам собственников недвижимости, жилищным кооперативам) и управляющим организациям (направлен Письмом ФНС РФ от 13.08.2018 № СА-4-7/15613@).

Обращаем внимание, что есть противоположная судебная практика в отношении управляющих организаций: они могут быть признаны самостоятельными исполнителями коммунальных услуг, если распоряжаются поступающими от собственников помещений денежными средствами по своему усмотрению. Соответственно, эти суммы должны включать в состав своих доходов (см. Постановления Президиума ВАС РФ от 01.04.2008 № 12611/07 по делу № А33–14256/2006, от 16.11.2010 № 10841/10 по делу № А26–9658/2009, Определение ВС РФ от 30.10.2017 № 302-КГ17–15230 по делу № А74–10158/2016).

Закон, улучшающий положение лица, совершившего правонарушение, распространяется и на лицо, которое совершило правонарушение до вступления такого закона в силу.

Определение СКЭС ВС РФ от 15.05.2018 № 306-КГ17–22270 (по делу № A65–30241/2016)

Дело № 29 (15.05.2018)

«Обратная сила для целей освобождения от ответственности» (дело № А65-30241/2016; ООО «Форд Соллерс Холдинг» vs ПФР)

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

Группа компаний НАЛОГИ И ФИНАНСОВОЕ ПРАВО

Суть: дело касалось вопроса об освобождении страхователя от ответственности за несвоевременное представление отчетности в ПФР в случае, когда после совершения правонарушения срок на ее представление был увеличен, и страхователь не вышел за пределы вновь установленного срока. Спор рассмотрен в пользу страхователя.

Фабула дела: в связи с несвоевременным представлением отчетности по форме СЗВ-М (п. 2.2 ст. 11 Федерального закона от 01.04.1996 № 27-ФЗ) за сентябрь 2016 г. (отчетность вместо 10.10.2016 представлена 12.10.2016) ПФР применил к страхователю штраф по ч. 4 ст. 17 Федерального закона от 01.04.1996 № 27-ФЗ.

Однако, уже после вынесения ПФР решения (28.11.2016), срок представления отчетности был увеличен на 5 дней (с 10-го до 15-го числа месяца). ПФР посчи-

тал, что в данном случае ст. 54 Конституции РФ (об обратной силе смягчающего ответственность закона) применению не подлежит, т.к. изменение сроков представления отчетности не касается вопросов смягчения ответственности.

Суды трех инстанций поддержали позицию ПФР и отказали в удовлетворении требований страхователя.

СКЭС ВС РФ отменила акты нижестоящих судов. По мнению Коллегии, изменения п. 2.2 ст. 11 Федерального закона от 01.04.1996 № 27-ФЗ об увеличении срока представления отчетности улучшили положение страхователя, хоть такие сведения и были представлены по старой редакции нормы с опозданием на 2 дня.

Изменение сроков представления отчетности улучшает положение плательщика, поэтому новые нормы должны иметь обратную силу. Так как решение ПФР на момент спора не исполнено, оно должно быть признано не подлежащим исполнению.

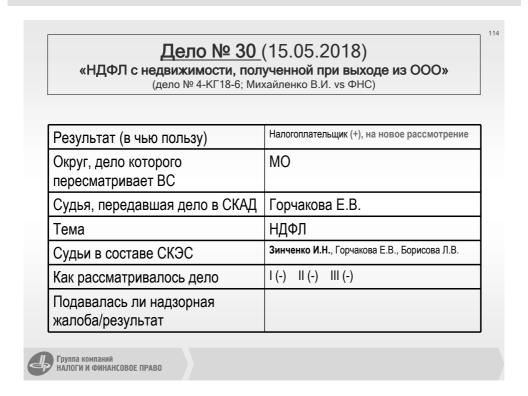
Комментарий: позиция не нова.

Согласуется с правовыми позициями, изложенными в Постановлении Пленума ВАС РФ от 22.06.2012 № 34; Постановлении Пленума ВАС РФ от 22.06.2012 № 37; Постановлении КС РФ от 19.01.2016 № 2-П.

Судебный акт включен в Обзор судебной практики Верховного Суда РФ № 3 (2018) (утв. Президиумом ВС РФ 14.11.2018).

При выплате участнику общества действительной стоимости доли в уставном капитале в связи с его выходом из общества НДФЛ должен уплачиваться с разницы между первоначальной стоимостью оплаченной доли и действительной стоимостью доли (ст. 41 НК РФ).

Кассационное определение СКАД ВС РФ от 15.05.2018 № 4-КГ18-6



Суть: спор касался вопроса о том, имеет ли право физическое лицо на налоговый вычет в виде оценочной стоимости имущества, полученного ранее в счет выплаты доли в уставном капитале общества с ограниченной ответственностью, при последующей продаже этого имущества. Дело направлено на новое рассмотрение.

Фабула дела: налогоплательщик представил декларацию по НДФЛ, в которой им заявлен доход по сделке от продажи нежилых помещений, полученных в собственность в результате выхода из состава общества с ограниченной ответственностью и выплаты ему действительной стоимости доли в виде нежилых помещений. В расходах, связанных с получением доходов от последующей продажи полученного имущества, была отражена действительная стоимость доли в уставном капитале названного общества в той же сумме. Сумма налога

на доходы, подлежащая уплате в бюджет, составила 0 руб.

По результатам камеральной проверки инспекция пришла к выводу, что налогоплательщиком неправомерно заявлен имущественный вычет в связи с полученным доходом в виде действительной стоимости доли при выходе из общества. Гражданину были доначислены недоимка, пени, а также он привлечен к ответственности за совершение налогового правонарушения, предусмотренного п. 1 ст. 122 НК РФ, в виде штрафа.

Суды трех инстанций отказали налогоплательщику в удовлетворении требований.

Однако **СКАД ВС РФ** поддержала налогоплательщика, отметив, что при отсутствии специальных норм, устанавливающих порядок определения налоговой базы при выплате участнику ООО стоимости его доли при выходе, применяется ст. 41 НК РФ, поэтому налоговой базой в данной ситуации будет выступать экономическая выгода в виде разницы между стоимостью оплаченной доли в уставном капитале ООО и стоимостью доли, выплаченной при его выходе из ООО.

Комментарий: согласуется с позицией, изложенной в Постановлении Президиума ВС РФ от 22.07.2015 № 8-ПВ15. Этой же темы касалось Определение СКЭС ВС РФ от 22.11.2018 № 308-КГ18–11090 по делу № A32-32855/2017.

Определение включено ФНС РФ в Обзор правовых позиций, отраженных в судебных актах Конституционного Суда РФ и Верховного Суда РФ, принятых во втором квартале 2018 года по вопросам налогообложения (Письмо ФНС РФ от 09.07.2018 № СА-4-7/13130).

Бывший руководитель налогоплательщика может быть привлечен к субсидиарной ответственности в ходе его банкротства, несмотря на истечение срока давности, если решение ИФНС о доначислении налоговой задолженности обжаловалось в суде и его действие приостанавливалось.

Определение СКЭС ВС РФ от 16.05.2018 № 308-ЭС17-21222 (по делу № А32-9992/2014)

Дело № 31 (16.05.2018) «Обжалование решения ИФНС как злоупотребление правом» (дело № А32-9992/2014; ФНС vs бывшие руководители ООО «Орбита») Налогоплательщик (-) Результат (в чью пользу) AC CKO Округ, дело которого пересматривает ВС Судья, передавший дело в СКЭС Разумов И.В. Тема Субсидиарная ответственность Разумов И.В., Капкаев Д.В. и Самуйлов С.В. Судьи в составе СКЭС I (+) II (-) III (+) Как рассматривалось дело Подавалась ли надзорная жалоба/результат НАЛОГИ И ФИНАНСОВОЕ ПРАВО

Суть: спор касался вопроса о том, в каком случае подлежит привлечению к субсидиарной ответственности по налоговым долгам компании ее бывший руководитель, если прошел срок давности. Дело рассмотрено в пользу налогового органа.

Фабула дела: при банкротстве компании ФНС пыталась в суде привлечь к субсидиарной ответственности ее четырех бывших руководителей, в том числе К., который управлял ею в 2011-2012 гг. Общий долг компании составил 1,26 млрд. руб., из них 1,15 млрд. — налоги и штрафы.

Арбитражный суд Северо-Кавказского округа и апелляционная инстанция решили, что К. и двое других руководителей были виноваты в банкротстве компании. Они заключали мнимые сделки и искажали информацию

о ее обязательствах, следует из судебных материалов. Однако переложить часть долга компании на К. не удалось. С августа 2011 г. по февраль 2014 г. компания оспаривала в суде налоговые претензии, и ФНС не могла запустить процедуру банкротства. Компания проиграла спор, но тем временем истек срок давности привлечения к субсидиарной ответственности. В результате кассационная инстанция вынесла решение в пользу К., а затем дело попало в Верховный Суд.

Срок давности необходим, чтобы защитить людей от ответственности за банкротство компании, которую они давно покинули, объяснил Верховный Суд. Но это ограничение не должно помогать избежать ответственности, если бывшие директора затягивали начало банкротства, иначе пострадают кредиторы. В такой ситуации, несмотря на истекший срок давности, бывший руководитель налогоплательщика может быть привлечен к субсидиарной ответственности по налоговой задолженности должника. Заявление бывшего руководителя об утрате статуса контролирующего лица более чем за 2 года до возбуждения дела о банкротстве должника является злоупотреблением правом не быть привлеченным к ответственности.

Комментарий: Определение включено в Обзор судебной практики ВС РФ \mathbb{N}° 3 (2018) (утв. Президиумом ВС РФ 14.11.2018).

Отметим, что в данном деле ВС РФ «изобрел» право, которым злоупотребил руководитель должника: право не быть привлеченным к ответственности. Фактически высшая судебная инстанция поставила под сомнение само право на судебную защиту. Вряд ли аналогичный подход был бы возможен в случае, если бы инициатором этого процесса являлась коммерческая организация, а не ФНС.

То обстоятельство, что передача объектов долевого строительства от застройщика дольщикам не является объектом обложения НДС, равно как и то, что инвестор не являлся непосредственным заказчиком подрядных работ по возведению многоквартирного дома, не является основанием для отказа ему в вычетах по НДС.

Определение СКЭС ВС РФ от 17.05.2018 № 301-КГ17-22967 по делу № A79-8152/2016

119 <u>Дело № 32 (</u>17.05.2018) «Право инвестора на вычет по НДС при долевом строительстве» (дело № A79-8152/2016: ООО «Старатель» vs ФНС) Налогоплательщик (+) Результат (в чью пользу) Округ, дело которого AC BBO пересматривает ВС Завьялова Т.В. Судья, передавшая дело в СКЭС Тема НДС Завьялова Т.В., Антонова М.К., Першутов А.Г. Судьи в составе СКЭС I (-) II (-) III (-) Как рассматривалось дело Подавалась ли надзорная жалоба/результат Группа компаниі НАЛОГИ И ФИНАНСОВОЕ ПРАВО

Суть: спор касался вопроса о том, может ли инвестор претендовать на вычет сумм НДС, предъявленного ему по сводному счету-фактуре заказчиком-застройщиком при строительстве многоквартирного дома. Дело рассмотрено в пользу налогоплательщика.

Фабула дела: между МУП и налогоплательщиком заключен инвестиционный контракт, по которому МУП выступает в качестве заказчика-застройщика, а налогоплательщик является инвестором. Предметом инвестиционного контракта является многоквартирный дом (далее — МКД).

Согласно условиям контракта налогоплательщик самостоятельно напрямую осуществляет финансирование строительства объекта по своей части контрак-

та путем перечисления денежных средств генподрядчику за выполненные строительно-монтажные работы, в том числе в виде аванса, и на прочие нужды согласно условиям контракта.

На основании инвестиционного контракта между инвесторами заключены договоры о долевом строительстве МКД, согласно которым застройщик (МУП) обязуется построить жилой дом и после получения разрешения на ввод объекта в эксплуатацию передать налогоплательщику магазин и два конференцзала, расположенные в доме.

По результатам завершения строительства объекты переданы налогоплательщику по актам приема-передачи, введены в эксплуатацию и приняты налогоплательщиком на учет по счету 01 «Основные средства». Оплата по договорам участия в долевом строительстве произведена зачетом встречных денежных требований.

МУП на основании счетов-фактур, полученных им от подрядных организаций по выполненным СМР и от поставщиков товаров (работ, услуг), выставило налогоплательщику сводный счет-фактуру, который послужил основанием для принятия сумм НДС к вычету.

Арбитражные суды, отказывая налогоплательщику в удовлетворении заявленных требований, исходили из того, что проверяемый налогоплательщик не являлся покупателем работ по возведению объекта капитального строительства, выполненных подрядчиками, не принимал и не отражал данные работы в своем учете. Передача объектов долевого строительства не является объектом обложения НДС, и у налогоплательщика отсутствует право на применение спорного вычета.

СКЭС ВС РФ отменила решения нижестоящих судов и удовлетворила жалобу налогоплательщика. Коллегия, ссылаясь на п. 22 Постановления Пленума ВАС РФ от 30.05.2014 № 33 «О некоторых вопросах, возникающих у арбитражных судов при рассмотрении дел, связанных с взиманием НДС», указала, что возникновение у налогоплательщика, являющегося инвестором, права на налоговый вычет не зависит от того, в каком порядке осуществляются расчеты за выполнение подрядных работ и, соответственно, кто предъявил ему к уплате упомянутые суммы — непосредственно подрядная организация или застройщик (технический заказчик).

То обстоятельство, что передача объектов долевого строительства от застройщика не является объектом обложения НДС, равно как и то, что налогоплательщик не являлся непосредственным покупателем подрядных работ, не могло выступать основанием для отказа в удовлетворении заявленных налогоплательщиком требований. Все условия для применения налогового вычета налогоплательщиком соблюдены.

Комментарий: согласуется с правовой позицией, изложенной в Постановлении Президиума ВАС РФ от 26.06.2012 № 1784/12 и п. 22 Постановления Пленума ВАС РФ от 30.05.2014 № 33.

Определение включено ФНС РФ в Обзор правовых позиций, отраженных в судебных актах Конституционного Суда РФ и Верховного Суда РФ, принятых во втором квартале 2018 г. по вопросам налогообложения (Письмо ФНС РФ от 09.07.2018 № СА-4-7/13130).

122

Позиция № 33

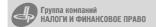
Письмо Минфина РФ об исчислении страховых взносов предпринимателями, применяющими УСН, с полной суммы доходов, без учета расходов, является действующим, т.к. не изменяет законодательство о налогах и сборах.

Решение СКАД ВС РФ от 08.06.2018 по делу № АКПИ18-273

Дело № 33 (08.06.2018)

«Вычет расходов при исчислении страх/взносов на УСН» (дело № АКПИ18-273; Оспаривание по I инстанции Письма Минфина РФ от 12.02.2018 № 03-15-07/8369)

Результат (в чью пользу)	Плательщик взносов (-)
Округ, дело которого пересматривает ВС	-
Судья, передавший дело в СКАД	-
Тема	Страховые взносы
Судья ВС	Иваненко Ю.Г.
Как рассматривалось дело	-
Подавалась ли надзорная жалоба/результат	-



Суть: спор касался вопроса о признании недействующим письма Минфина РФ от $12.02.2018 \, N^{\circ} \, 03-15-07/8369$. Дело рассмотрено в пользу Минфина — суд отказал заявителю в удовлетворении требований.

Напомним, что письмо посвящено вопросу определения базы для исчисления страховых взносов на обязательное пенсионное страхование ИП, применяющими УСН.

В этом письме Минфин пишет о том, что положения подп. 1 п. 1 ст. 430 НК РФ об определении размера страховых взносов на обязательное пенсионное страхование для ИП исходя из его дохода не увязываются с определением таким ИП его налоговой базы при уплате соответствующего налога в зависимости от применяемого специального налогового режима (система налогообложения в виде ЕНВД, УСН, ПСН и т.д.). С учетом изложенного и принимая во внимание то, что не все ИП ведут учет расходов, формирование пенсионных прав не должно увязываться с конечным результатом предпринимательской

деятельности ИП за тот или иной конкретный (налоговый) период (прибыль, убыток).

НК РФ вычет сумм расходов при определении размера страховых взносов на обязательное пенсионное страхование за соответствующий расчетный период предусмотрен только в отношении тех ИП, которые уплачивают НДФЛ. Норм, распространяющих данный подход на иных плательщиков на других налоговых режимах, НК РФ не содержит.

Определением Судьи **ВС РФ** Ю. Г.Иваненко от 08.06.2018 по данному делу налогоплательщику отказано в удовлетворении заявленных требований.

Как указал судья, приведенные в письме положения НК РФ о страховых взносах в их взаимосвязи приведены правильно. В целом, дав разъяснения, Минфин не изменил и не дополнил законодательство о налогах и сборах, поэтому содержание оспариваемого акта не устанавливает не предусмотренные разъясняемыми нормативными положениями общеобязательные правила, распространяющиеся на неопределенный круг лиц и рассчитанные на неоднократное применение.

Комментарий: интересно отметить, что ссылки заявителя и Минюста на Постановление Конституционного Суда РФ от 30.11.2016 г. № 27-П не помогли, т.к., по мнению судьи, «предметом конституционного нормоконтроля являлись другие законоположения, регулирующие отношения с участием плательщиков, уплачивающих налог на доходы физических лиц, не относящиеся к содержанию Письма».

Хочется надеяться, что шанс на пересмотр позиции судьи ВС РФ все-таки остается, т. к. в прошлом году СКЭС ВС РФ неоднократно указывала, что для целей исчисления страховых взносов ИП доход подлежит уменьшению на величину фактически произведенных и документально подтвержденных расходов (Определения СКЭС ВС РФ от 04.04.2017 N° 301-КГ16–16732 (дело N° A39–6230/2015), от 18.04.2017 N° 304-КГ16–16937 (по делу N° A27–5253/2016) от 23.05.2017 N° 308-КГ16–19401 (по делу N° A63–10544/2015), от 30.05.2017 N° 304-КГ16–20851 (по делу N° A03–24006/2015), от 13.06.2017 N° 306-КГ17–423 (по делу N° A12–23593/2016), от 03.08.2017 N° 304-ЭС17–1872 (по делу N° 24987/2015), от 22.11.2017 N° 303-КГ17–8359 (по делу N° A51–8964/2016).

ФНС РФ разослала комментируемое Решение для использования нижестоящим налоговым органам в Информативном письме от 03.07.2018 № БС-4-7/12733@, а также в Письме от 25.09.2018 № БС-4-11/18660@.

Определением Апелляционной коллегии ВС РФ от 11.09.2018 указанное Решение оставлено без изменений.

131

Позиция № 34

Проценты за несвоевременный возврат таможенных платежей исчисляются не с момента возникновения переплаты, а с момента истечения сроков рассмотрения заявления на возврат, если переплата возникла по вине декларанта, не представившего таможне своевременно необходимые документы на стадии контроля до выпуска товара.

Определение СКЭС ВС РФ от 14.06.2018 № 303-КГ18-118 (по делу № A51-32124/2016)

Определение СКЭС ВС РФ от 13.07.2018 № 303-КГ18-2575 по делу № A51-3860/2017

Дело № 36 (02.07.2018)

«Ответственность за непредставление расчета РСВ-2 после 01.01.2017» (дело № А59-619/2017; ГБУЗ «СООД» *vs* ПФР)

Результат (в чью пользу)	Плательщик страховых взносов (-) на новое рассмотрение
Округ, дело которого пересматривает BC	АС ДВО
Судья, передавший дело в СКЭС	Першутов А.Г.
Тема	Страховые взносы
Судьи в составе СКЭС	Першутов А.Г., Павлова Н.В., Тютин Д.В.
Как рассматривалось дело	l (+) ll (+) lll (+)
Подавалась ли надзорная жалоба/результат	



Суть: спор касался корректировки таможенной стоимости ввозимого товара в случае, когда в ходе проверки таможенный орган счел не подтвержденными заявленную декларантом таможенную стоимость товара и метод ее определения. Дело рассмотрено в пользу декларанта.

Фабула дела: во исполнение внешнеторгового контракта в адрес ООО на условиях поставки CFR Владивосток на таможенную территорию РФ был ввезен товар, таможенная стоимость товара определена по стоимости сделки

с ввозимыми товарами.

В ходе контроля таможенной стоимости таможенным органом принято решение о проведении дополнительной проверки, у декларанта запрошены дополнительные документы.

Поскольку в установленный срок дополнительно запрошенные документы и сведения не представлены, а представленые документы являлись недостаточными для принятия окончательного решения о таможенной стоимости, посчитав невозможным использование выбранного декларантом первого метода определения таможенной стоимости, таможенный орган принял решение о корректировке таможенной стоимости, что привело к увеличению суммы начисленных таможенных платежей.

Заявителем было инициировано внесение соответствующих изменений в спорную декларацию и в таможенный орган представлены документы, подтверждающие необходимость внесения таких изменений. Кроме того, посчитав, что причисленные таможенные платежи в указанной сумме являются излишне уплаченными, общество обратилось в таможню с заявлением об их возврате. По результатам рассмотрения заявления таможней было принято решение о возврате заявления без рассмотрения. Не согласившись с отказом таможни в возврате излишне уплаченных таможенных платежей, заявитель обратился с заявлением в арбитражный суд.

Арбитражный суд I инстанции, удовлетворяя заявленные требования, исходил из того, что с заявлением на возврат общество представило в таможенный орган документы, подтверждающие факт излишней уплаты или излишнего взыскания таможенных платежей, в связи с чем у таможни отсутствовали правовые основания для возврата заявления без рассмотрения.

Арбитражные суды апелляционной и кассационной инстанций отказали в удовлетворении заявленных требований, установив наличие оснований для принятия таможней решения о корректировке таможенной стоимости, связанных с непредставлением декларантом в ходе проверки документов, подтверждающих структуру таможенной стоимости и заявленный им метод ее определения, а также соблюдение норм действующего законодательства при определении размера подлежащих уплате таможенных платежей.

СКЭС ВС РФ отменила постановления судов апелляционной и кассационной инстанций и оставила в силе решение суда I инстанции, удовлетворив кассационную жалобу декларанта.

Коллегия указала, что декларант представил все необходимые документы. Таможня применила формальный подход, поэтому таможенные платежи должны быть пересчитаны и возвращены.

Однако при исчислении процентов за несвоевременный возврат таможенных платежей их размер должен исчисляться не с момента переплаты, а с момента истечения сроков рассмотрения заявления на возврат излишне уплаченных сумм, т.к. факт излишней уплаты наступил по вине декларанта, своевременно не представившего таможне необходимые документы на стадии контроля до выпуска товара.

Комментарий: аналогичная позиция изложена в Определении СКЭС ВС РФ

от 13.07.2018 № 303-КГ18–2575 по делу № А51–3860/2017 — это Определение включено в Обзор судебной практики Верховного Суда РФ № 4 (2018) (утв. Президиумом ВС РФ 26.12.2018).

Позиция № 35

Самостоятельное выявление ошибки в отчетности СЗВ-М и ее исправление путем представления в ПФР уточненных сведений (исправлений), до ее обнаружения ПФР, допускает не применять к обществу финансовые санкции ст. 17 ФЗ от 01.04.1996 № 27-ФЗ.

Определение СКЭС ВС РФ от 02.07.2018 № 303-КГ18-99 (по делу № A73-910/2017)

	ие расчета СЗВ-М» иежрегионгаз Дальний Восток» <i>vs</i> ПФР)
Результат (в чью пользу)	Налогоплательщик (+)
Округ, дело которого пересматривает ВС	АС ДВО
Судья, передавший дело в СКЭС	Першутов А.Г.
Тема	Страховые взносы
Судьи в составе СКЭС	Завьялова Т.В., Антонова М.К., Першутов А.Г.
Как рассматривалось дело	l (-) (+) (-)
Подавалась ли надзорная жалоба/результат	

Суть: спор касался вопроса о том, подлежит ли страхователь ответственности за недостоверные сведения по форме СЗВ-М в случае, если до обнаружения ошибки Пенсионным фондом страхователь уточнил сведения. Дело рассмотрено в пользу страхователя.

Фабула дела: страхователь 20.09.2016 представил в Пенсионный фонд уточненные сведения о 6 застрахованных лицах по форме C3B-M за июнь 2016 г.,

в связи с чем был привлечен к ответственности, предусмотренной ст. 17 Федерального закона от 01.04.1996 № 27-ФЗ «Об индивидуальном (персонифицированном) учете в системе обязательного пенсионного страхования».

Арбитражные суды первой и кассационной инстанций, отказывая страхователю в

удовлетворении заявленных требований, указали, что дополнительно представленные по истечении установленного п. 2.2 ст. 11 Закона № 27-ФЗ срока данные не были отражены в первоначальных сведениях за соответствующий период. В связи с этим страхователь подлежит ответственности за представление в Пенсионный фонд неполных и (или) недостоверных сведений о застрахованных лицах по форме СЗВ-М.

Отменяя решение суда первой инстанции и признавая незаконным оспариваемое решение Пенсионного фонда в полном объеме, **суд апелляционной инстанции** исходил из того, что самостоятельное выявление страхователем ошибки и ее корректировка путем представления в Пенсионный фонд дополнительных сведений свидетельствует о возможности не применять к нему финансовые санкции, предусмотренные ст. 17 Закона № 27-ФЗ.

СКЭС ВС РФ удовлетворила кассационную жалобу страхователя, отменив решения арбитражных судов I и кассационной инстанций (АС ДВО) и оставив в силе постановление апелляционного суда. Коллегия указала, что ст. 17 ФЗ от $01.04.1996 \ N^{\circ} \ 27$ -ФЗ не установлен срок, в течение которого страхователь самостоятельно может выявить ошибку или неполноту в представленных сведениях до их обнаружения Пенсионным фондом и представить достоверные сведения (уточненные/исправленные).

Формальный подход к вопросу привлечения плательщика страховых взносов к ответственности является недопустимым. Любая санкция должна применяться с учетом ряда принципов: виновность и противоправность деяния, соразмерность наказания, презумпция невиновности.

Самостоятельно выявив ошибку до ее обнаружения Пенсионным фондом, общество реализовало свое право на уточнение (исправление) представленных сведений за указанный период, откорректировав их путем представления дополнительных сведений за этот период, что допускает неприменение финансовых санкций, предусмотренных ст. 17 ФЗ от 01.04.1996 № 27-ФЗ.

Комментарий: позиция не нова. Аналогичная позиция изложена в Определении СКЭС ВС РФ от 05.09.2018 № 303-КГ18–5700 по делу № A04–5751/2017, Определении СКЭС ВС РФ от 05.09.2018 № 303-КГ18–5702 по делу № A04–5748/2017, Определении СКЭС ВС РФ от 30.10.2018 № 307-КГ18–6769 по делу № A56–73062/2017.

Определение включено в Обзор судебной практики Верховного Суда РФ № 4 (2018) (утв. Президиумом ВС РФ 26.12.2018).

131

Позиция № 36

Ответственность плательщика страховых взносов за непредставление в срок расчета по страховым взносам, которая была предусмотрена ч. 1 ст. 46 ФЗ от 24.07.2009 № 212-ФЗ, с 01.01.2017 (т.е. без временного разрыва) установлена п. 1 ст. 119 НК РФ.

Определение СКЭС ВС РФ от 02.07.2018 № 303-КГ18-1094 (по делу № A59-619/2017)

Дело № 36 (02.07.2018)

«Ответственность за непредставление расчета PCB-2 после 01.01.2017» (дело № А59-619/2017; ГБУЗ «СООД» *vs* ПФР)

Результат (в чью пользу)	Плательщик страховых взносов (-) на новое рассмотрение
Округ, дело которого пересматривает ВС	АС ДВО
Судья, передавший дело в СКЭС	Першутов А.Г.
Тема	Страховые взносы
Судьи в составе СКЭС	Першутов А.Г. , Павлова Н.В., Тютин Д.В.
Как рассматривалось дело	l (+) ll (+) lll (+)
Подавалась ли надзорная жалоба/результат	

Группа компаний НАЛОГИ И ФИНАНСОВОЕ ПРАВО

Суть: спор касался вопроса о привлечении страхователя к ответственности за непредставление в ПФР расчета по страховым взносам формы РСВ-2 в переходный период передачи налоговым органам полномочий по администрированию страховых взносов (дело № А59–619/2017). Дело направлено на новое рассмотрение.

Фабула дела: решением Пенсионного фонда от 01.02.2017 страхователь был привлечен к ответственности по ч. 1 ст. 46 ФЗ от 24.07.2009 № 212-ФЗ. Причиной послужило несвоевременное представление страхователем расчета по начисленным и уплаченным страховым взносам по форме РСВ-2 за 2 кв. 2016 г.

Арбитражные суды, удовлетворяя заявленные страхователем требования, исходили из того, что ФЗ от 24.07.2009 № 212-ФЗ утратил силу с 01.01.2017, а по-

тому, несмотря на допущенное страхователем нарушение законодательства о страховых взносах, он не может быть привлечен к ответственности на основании закона, утратившего силу, с учетом положений ч. 2 ст. 54 Конституции РФ.

Управление ПФР обратилось с кассационной жалобой в ВС РФ, указав, что в соответствии со ст. 20 Федерального закона от 03.07.2016 № 250-ФЗ соответствующие органы ПФР и ФСС РФ продолжают осуществлять контроль за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты страховых взносов в государственные внебюджетные фонды, подлежащих уплате за отчетные периоды, истекшие до 01.01.2017, в порядке, действовавшем до дня вступления в силу данного Федерального закона. Кроме того, ответственность плательщика страховых взносов за непредставление в контролирующий орган в законодательно установленный для этого срок расчета по страховым взносам в виде штрафа, которая была предусмотрена ч. 1 ст. 46 ФЗ от 24.07.2009 № 212-ФЗ, с 01.01.2017, т.е. без временного разрыва, установлена п. 1 ст. 119 НК РФ.

СКЭС ВС не согласилась с судами нижестоящих инстанций, отметив следующее: ответственность плательщика за непредставление отчетности в виде штрафа была предусмотрена ч. 1 ст. 46 Ф3 от 24.07.2009 № 212-Ф3, а с 01.01.2017 (т.е. без временного разрыва) — п. 1 ст. 119 НК РФ.

Существо противоправности деяния осталось неизменным, равно как и волеизъявление законодателя о его наказуемости. Поэтому применение «старой» ответственности (ч. 1 ст. 46 ФЗ от 24.07.2009 № 212-ФЗ) к деяниям, совершенным до 01.01.2017, допустимо только в том случае, если размер штрафа меньше или равен «новому» размеру штрафа, исчисленному в соответствии с п. 1 ст. 119 НК РФ. В ином случае применению подлежит п. 1 ст. 119 НК РФ.

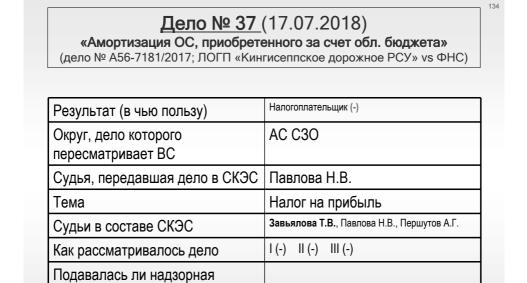
Комментарий: в данном Определении СКЭС ВС сослалась на Постановление Конституционного Суда РФ от 17.01.2018 № 3-П.В Постановлении № 3-П подчеркнуто, что, если деяние продолжает оставаться противоправным и наказуемым, правовая норма, закреплявшая конкретный состав соответствующего правонарушения, может применяться и после утраты силы законом, ее содержавшим, к деяниям, совершенным во время действия этого закона, но только если предусмотренная ею ответственность мягче, чем закрепленная положением, устанавливающим в настоящее время ответственность за то же деяние, или равна ей, и во всяком случае только в пределах установленного законом срока давности привлечения к ответственности за соответствующее правонарушение.

Таким образом, Коллегия пришла к выводу о необходимости применения норм НК РФ к спорным правоотношениям.

При новом рассмотрении суд квалифицировал правонарушение заявителя по ч. 1 ст. 119 НК РФ.

Если имущество, которое получено в оперативное управление или хозяйственное ведение, было приобретено (создано) за счет целевых бюджетных средств, то амортизация по нему не начисляется.

Определение СКЭС ВС РФ от 17.07.2018 № 307-КГ18-1836 (по делу № А56-7181/2017)



Группа компаний НАЛОГИ И ФИНАНСОВОЕ ПРАВО

жалоба/результат

Суть: спор касался вопроса о том, вправе ли налогоплательщик учитывать в расходах амортизацию основных средств, приобретенных им за счет средств областного бюджета и переданных ему в хозяйственное ведение. Дело рассмотрено в пользу налогового органа.

Фабула дела: налогоплательщик обжаловал в арбитражный суд решение Управления ФНС, принятое по результатам рассмотрения апелляционной жалобы. Предметом обжалования являлось уменьшение налоговым органом убытка по налогу на прибыль в связи с неправомерным включением в расходы сумм амортизации в отношении основных средств (транспортных средств). В ходе проверки установлено, что на балансе налогоплательщика числится имущество, приобретенное за счет средств бюджета области, переданное налогоплательщику в хозяйственное ведение. На указанное имущество налого-

плательщиком и была начислена спорная амортизация.

Арбитражные суды отказали налогоплательщику в удовлетворении заявленных требований, указав на то, что оспариваемое решение Управления не может являться самостоятельным предметом оспаривания в суде.

Относительно возражений против неправомерного исключения инспекцией из состава расходов амортизационных отчислений, суды указали на то, что налогоплательщиком в проверяемый период начислялась амортизация по основным средствам, которые не подлежат амортизации на основании подп. 3 п. 2 ст. 256 НК РФ, следовательно, выводы налогового органа о занижении налоговой базы по налогу на прибыль являются обоснованными.

Налогоплательщик обратился с кассационной жалобой в ВС РФ, указав, что он не приобретал в собственность спорные основные средства за счет бюджетного финансирования, а принял их в хозяйственное ведение от собственника имущества, поэтому в соответствии с п. 1 ст. 256 НК РФ на стоимость этих средств должны начисляться амортизационные начисления.

СКЭС ВС налогоплательщика так же не поддержала. Коллегия указала, что амортизация начисляется унитарным предприятием не во всех случаях, а в ситуации, когда полученное им амортизируемое имущество ранее находилось у другого унитарного предприятия и было им создано в рамках осуществления коммерческой деятельности, т.е.

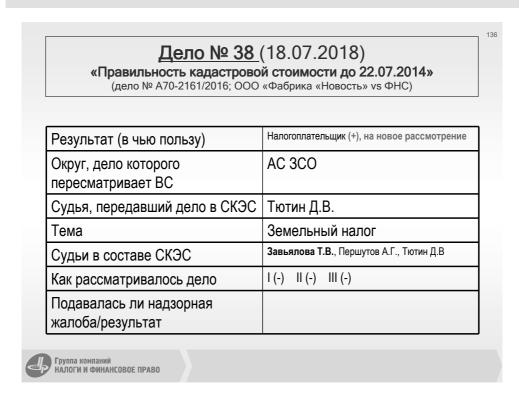
вне связи с использованием бюджетного целевого финансирования (абз. 2 п. 1 ст. 256 НК РФ).

Обжалование в суде решения УФНС выражает несогласие с решением ИФНС, поэтому предъявлением требования об оспаривании решения УФНС налогоплательщик одновременно поставил и вопрос о законности решения ИФНС.

Комментарий: судебный акт включен ФНС РФ в Обзор правовых позиций, отраженных в судебных актах Конституционного Суда РФ и Верховного Суда РФ, принятых в третьем квартале 2018 г. по вопросам налогообложения, а также по вопросам применения норм процессуального права, и в Информационное сообщение ФНС РФ от 09.08.2018 «О необоснованном начислении амортизации на имущество, приобретенного за счет бюджетных средств».

Земельный налог рассчитывается исходя из установленной решением комиссии (суда) кадастровой стоимости земельного участка с момента вынесения (вступления в законную силу) соответствующего решения, если заявление о пересмотре кадастровой стоимости рассмотрено до 22.07.2014

Определение СКЭС ВС РФ от 18.07.2018 № 304-КГ18-1880 (по делу № A70-2161/2016)



Суть: дело касалось вопроса о расчете земельного налога с учетом кадастровой стоимости, установленной комиссией по рассмотрению споров о результатах определения кадастровой стоимости. Дело направлено на новое рассмотрение.

Фабула дела: решением налогового органа налогоплательщику доначислены недоимка, пени и штраф по земельному налогу в связи с тем, что налоговый орган счел подлежащей применению в 2014 г. кадастровую стоимость земельного участка в размере 170902867,98 руб. Налогоплательщик, учитывая тот факт, что кадастровая стоимость спорного земельного участка на основании решения комиссии по рассмотрению споров о результатах определения кадастровой стоимости от 01.04.2014 составила 23244000 руб., при расчете на-

лога исходил из того, что именно эта стоимость должна учитываться по соответствующей части 2014 г.

Арбитражные суды отказали налогоплательщику в удовлетворении заявленных требований.

Налогоплательщик обратился с кассационной жалобой в ВС РФ, указав, что по заявлениям, рассмотренным комиссией до 22.07.2014, земельный налог должен быть рассчитан исходя из установленной решением комиссии кадастровой стоимости земельного участка, по соответствующей части 2014 г.

СКЭС ВС отменила решения нижестоящих судов и направила дело на новое рассмотрение. Судьи отметили, что новые правила применения кадастровой стоимости по

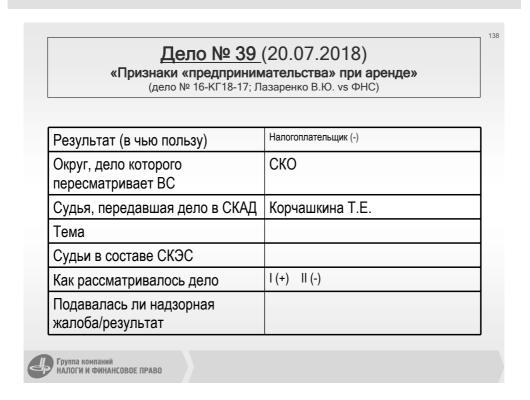
Федеральному закону от 21.07.2014 № 225-ФЗ не применяются к ситуациям 2014 года, поэтому земельный налог должен быть исчислен из кадастровой стоимости, исчисленной в 2014 г.

Комментарий: ФНС РФ включила рассматриваемое Определение в Обзор правовых позиций, отраженных в судебных актах Конституционного Суда РФ и Верховного Суда РФ, принятых в третьем квартале 2018 г. по вопросам налогообложения, а также по вопросам применения норм процессуального права.

Решением Арбитражного суда Тюменской области от 09.11.2018 при новом рассмотрении дела заявление налогоплательщика удовлетворено частично. Суд апелляционной инстанции поддержал решение.

Объективным критерием для квалификации деятельности гражданина как предпринимательской является назначение нежилых помещений, а также вид разрешенного использования земельных участков, на которых они расположены (например, объект предназначен для использования под торговые помещения и расположен на участках, которые также предназначены для торговой деятельности).

Определение СКАД ВС РФ от 20.07.2018 по делу № 16-КГ18-17



Суть: спор касался вопроса о признании предпринимательской деятельностью сдачи физическим лицом в аренду помещений и наличии обязанности по уплате НДС. Дело рассмотрено в пользу налогового органа.

Фабула дела: гражданин с 2003 г. являлся собственником торгового павильона, а с 2005 г. также стал владельцем встроенного помещения по другому адресу. Оба нежилых объекта изначально были приобретены для коммерческой деятельности и расположены на земельных участках, предназначенных для торговли. Физлицо сдавало их предприятию в аренду под аптеки.

По результатам выездной налоговой проверки инспекция отметила, что, сдавая вышеуказанные помещения в аренду, гражданин занимался предпри-

нимательской деятельностью, а значит должен был уплатить НДС. Поэтому она доначислила налогоплательщику НДС, пени и штраф.

Не согласившись с инспекцией, гражданин обратился в суд. Он сослался на то, что как собственник он имеет право сдавать нежилые помещения в аренду на основании гражданско-правовых сделок. Это не относится к предпринимательской деятельности, а с полученных доходов он уплатил НДФЛ.

Суд первой инстанции поддержал гражданина, указав, что сам по себе факт совершения им возмездных сделок недостаточен для признания его предпринимателем, а сдача в аренду собственного имущества является реализацией его законного права. Однако суд апелляционной инстанции это решение отменил, признав выводы инспекции обоснованными. Истец сдавал принадлежащие ему нежилые помещения юридическому лицу для коммерческой деятельности. Следовательно, гражданин должен был уплачивать НДС.

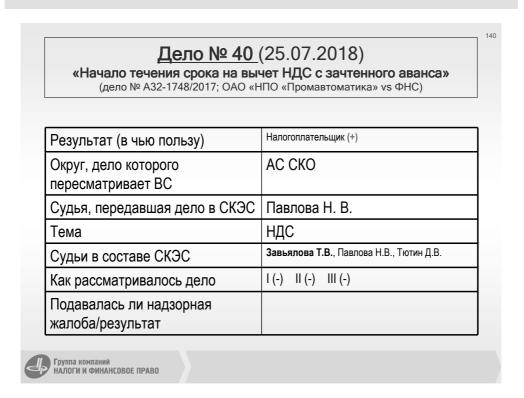
СКАД ВС РФ согласилась с апелляционной инстанцией. Она указала, что объективным критерием для квалификации деятельности истца как предпринимательской является назначение нежилых помещений, а также вид разрешенного использования земельных участков, на которых они расположены. Судебная коллегия признала выводы инспекции о том, что гражданин занимался предпринимательской деятельностью, обоснованными, так как принадлежащее ему имущество предназначено для использования под торговые помещения и расположено на земельных участках, которые также предназначены для торговой деятельности.

Комментарий: ФНС РФ включила данное Определение в Обзор правовых позиций, отраженных в судебных актах Конституционного Суда РФ и Верховного Суда РФ, принятых в третьем квартале 2018 г. по вопросам налогообложения, а также по вопросам применения норм процессуального права, и в Информационное сообщение «О случаях, когда сдача нежилых помещений в аренду без регистрации в качестве ИП может быть признана предпринимательской деятельностью».

Отметим, что такая практика имела место и ранее (см., н-р, Постановление Арбитражного суда Уральского округа от 12.12.2017 № Ф09–6028/17 по делу № А76–39/2017, Постановление Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 15.07.2014 по делу № А67–4243/2013, поддержанные ВС РФ, и др.).

В случае оспаривания одностороннего зачета контрагентом не отработанного налогоплательщиком аванса право на вычет НДС возникает с даты вступления в силу последнего судебного акта по делу, в котором такой зачет оспаривался.

Определение СКЭС ВС РФ от 25.07.2018 № 308-КГ18-2949 (по делу № А32-1748/2017)



Суть: спор касался вопроса о соблюдении налогоплательщиком срока на вычет НДС с сумм авансовых платежей при расторжении сторонами договора подряда. Дело рассмотрено в пользу налогоплательщика.

Фабула дела: налогоплательщик в качестве подрядчика заключил договор с контрагентом, получил от него сумму авансовых платежей, с которых исчислил и уплатил НДС в бюджет.

В 3 и 4 квартале 2014 г. контрагент направил налогоплательщику уведомления о зачете в одностороннем порядке своих требований к налогоплательщику о возврате сумм неотработанных авансов в счет встречных однородных требований по выплате гарантийного удержания по выполненным работам. В дальнейшем договоры подряда сторонами расторгнуты.

В уточненной декларации по НДС за 4 квартал 2015 г. налогоплательщик заявил к вычету НДС с сумм неотработанных авансов, однако в вычете ему было отказано по причине пропуска годичного срока, предусмотренного п. 4 ст. 172 НК РФ.

Арбитражные суды отказали налогоплательщику в удовлетворении заявленных требований исходя из того, что п. 4 ст. 172 НК связывает начало исчисления срока вычета налога с моментом прекращения обязательства по возврату неотработанных авансовых платежей. В настоящем случае обязательства по возврату авансовых платежей прекратились с момента получения уведомлений контрагента. Следовательно, срок на предъявление НДС к вычету пропущен.

СКЭС ВС РФ отменила решения нижестоящих судов, удовлетворив кассационную жалобу налогоплательщика. Коллегия указала, что налогоплательщик не был согласен с направленными ему в одностороннем порядке уведомлениями о взаимозачете, оспаривал наличие оснований для таких действий контрагента в судебном порядке.

Определенность в отношениях между сторонами относительно факта возврата (зачета) авансовых платежей наступила с принятием Арбитражным судом Восточно-Сибирского округа постановлений от 16.11.2015 и от 22.10.2015, которыми оставлены без изменения судебные акты об отказе в удовлетворении исковых требований налогоплательщика к его контрагенту. Следовательно, основания для принятия НДС к вычету возникли в 4 квартале 2015 г., в связи с чем срок на принятие НДС к вычету налогоплательщиком не пропущен.

Комментарий: как видим, если налогоплательщик оспаривает зачет неотработанного аванса, то годичный срок для вычета НДС надо считать с момента, когда завершится судебный спор. По мнению ВС РФ, финансово-хозяйственные операции учитываются в целях налогообложения при условии их документального подтверждения, то есть при отсутствии неопределенности в том, имеется ли в действительности факт возврата (зачета) авансовых платежей. В рассматриваемом случае неопределенность была устранена с принятием окончательного судебного акта.

ФНС РФ включила рассмотренное Определение в Обзор правовых позиций, отраженных в судебных актах Конституционного Суда РФ и Верховного Суда РФ, принятых в третьем квартале 2018 г. по вопросам налогообложения, а также по вопросам применения норм процессуального права.

Предусмотренная п. 21 ст. 381 НК РФ льгота по налогу на имущество имеет целевое назначение — стимулирование использования современного энергоэффективного оборудования, повышение энергетической эффективности жилой недвижимости и не предназначена для объектов коммерческой недвижимости.

Определение СКЭС ВС РФ от 03.08.2018 № 309-КГ18–5076 (по делу № A60-7484/2017)

142 Дело № 41 (03.08.2018) «Льгота по энергоэффективности здания» (дело № A60-7484/2017; ООО «КИТ Екатеринбург» vs ФНС) Налогоплательщик (-) Результат (в чью пользу) Округ, дело которого АС УО пересматривает ВС Судья, передавшая дело в СКЭС Пронина М. В. Налог на имущество организаций Тема Завьялова Т.В., Першутов А.Г., Пронина М.В. Судьи в составе СКЭС | (+) | | (+) | | | (+)Как рассматривалось дело Подавалась ли надзорная жалоба/результат Группа компаниі НАЛОГИ И ФИНАНСОВОЕ ПРАВО

Суть: спор касался вопроса о документальном подтверждении энергоэффективности зданий в целях применения льготы по налогу на имущество организаций. Дело рассмотрено в пользу налогового органа.

Фабула дела: по результатам камеральной проверки представленной налогоплательщиком декларации по налогу на имущество организаций за 2015 год налоговым органом доначислен налог в связи с отсутствием документального подтверждения правомерного применения налоговой льготы, предусмотренной п. 21 ст. 381 НК РФ.

Удовлетворяя требования налогоплательщика, **арбитражные суды трех инстанций** указали, что представленные энергетические паспорта спорных

объектов подтверждают присвоенные им классы энергетической эффективности.

СКЭС ВС РФ удовлетворила кассационную жалобу налогового органа и отменила решения нижестоящих судов. Коллегия указала, что предусмотренная п. 21 ст. 381 НК РФ льгота имеет целевое назначение — стимулирование использования современного энергоэффективного оборудования, повышение энергетической эффективности жилой недвижимости, и не предназначена для объектов коммерческой недвижимости.

Применение энергетических паспортов, составленных налогоплательщиком в ситуации, когда законодательством не установлены критерии для определения классов энергетической эффективности нежилых зданий, строений, сооружений свидетельствует о предоставлении индивидуальных налоговых льгот, что в соответствии с абз. 2 п. 1 ст. 56 НК РФ недопустимо.

Комментарий: ранее ВС РФ высказал аналогичную позицию в «отказном» Определении от 17.04.2018 № 305-КГ18–501 по делу № A41–90181/2016.

ФНС выразила свою точку зрения о невозможности применения льготы, предусмотренной п. 21 ст. 381 НК РФ, к коммерческой недвижимости в Письме от 12.09.2018 N° БС-4-21/17756. Также позицию разделил Минфин РФ (см. Письма от 14.11.2018 N° 03-05-05-01/81793, от 01.04.2019 N° 03-05-05-01/22223).

Позиция закреплена в целях ее единообразного применения в Обзоре судебной практики ВС РФ № 4 (2016), утв. Президиумом ВС РФ 20.12.2016.

Определение включено ФНС РФ в Обзор правовых позиций, отраженных в судебных актах Конституционного Суда РФ и Верховного Суда РФ, принятых в третьем квартале 2018 г. по вопросам налогообложения.

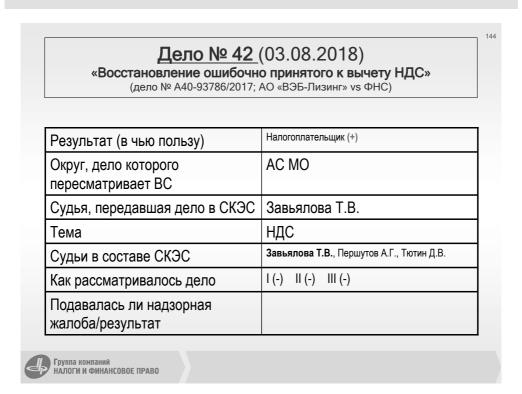
На наш взгляд, данная позиция суда и налоговых органов является формальной и обусловлена только отсутствием нормативных правовых актов, устанавливающих правила определения классов энергетической эффективности в отношении иных зданий, не являющихся многоквартирными домами.

При этом согласно п. 3 Требований к правилам определения класса энергетической эффективности многоквартирных домов, утвержденных Постановлением Правительства РФ от 25.01.2011 № 18, для иных зданий, строений, сооружений (не являющихся многоквартирными домами), класс энергетической эффективности может быть установлен по решению застройщика или собственника.

Даже в архиве ВС РФ существует множество решений о недопустимости формального подхода в применении правовых норм, а также недопустимости ущемления прав налогоплательщиков по причине непринятия госорганами тех или иных законов (развивающих положения законов подзаконных актов).

Недоимка не образуется, если налогоплательщик самостоятельно восстановил НДС, необоснованно принятый к вычету, хоть и не в периоде применения вычета

Определение СКЭС ВС РФ от 03.08.2018 № 305-КГ18-4557 (по делу № A40-93786/2017)



Суть: спор касался вопроса о правомерности восстановления сумм НДС, необоснованно принятых к вычету. Дело рассмотрено в пользу налогоплательщика.

Фабула дела: Обществом во 2 квартале 2013 г. были заявлены налоговые вычеты по не подлежащей налогообложению операции. В целях исправления ошибки в 2015 г. общество представило уточненную декларацию по НДС за 1 квартал 2014 г., в которой восстановило сумму необоснованно примененных вычетов.

По результатам выездной проверки за 2012-2013 гг. налоговый орган указал на необходимость представления уточненной декларации с восстановленной суммой налога за 2 квартал 2013 г. и доначислил обществу НДС за этот период.

Общество, не оспаривая необходимость восстановления НДС, полагает, что у него отсутствует недоимка, поскольку спорный налог был им уплачен за 1 квартал 2014 г.

Отказывая в удовлетворении требований налогоплательщика, **арбитражные суды трех инстанций** указали на отсутствие у инспекции правовых оснований для выхода за пределы проверяемых налоговых периодов и необходимость учитывать платежи, произведенные за последующие налоговые периоды.

СКЭС ВС РФ удовлетворила кассационную жалобу налогоплательщика и отменила решения нижестоящих судов. Делая вывод о необоснованном заявлении к вычету НДС за 2 квартал 2013 г. и будучи последовательным в формулировании выводов по результатам ВНП, налоговый орган должен был признать, что недоимка за названный период на момент вынесения решения по итогам налоговой проверки у налогоплательщика в действительности отсутствует. Иной подход приводит к тому, что налогоплательщик вынужден дважды уплатить НДС с одной и той же суммы ошибочно принятых налоговых вычетов.

Кроме того, сам по себе факт ошибочного предъявления НДС при совершении операций, освобожденных от налогообложения, не влечет наступления для налогоплательщика — покупателя (заказчика) такого последствия, как отказ в вычете предъявленного налога, поскольку п. 5 ст. 173 НК РФ определены иные последствия действий продавца (исполнителя).

Комментарий: вывод в части НДС определен в соответствии с позициями, изложенными в Определении СКЭС ВС РФ от 15.12.2016 № 305-ЭС16–11189 и № 305-КГ16–11188, от 24.10.2016 № 305-КГ16–6640 и № 305-КГ16–8642, от 27.11.2017 № 307-КГ17–9857 и № 307-КГ17–12461, от 18.04.2018 № 307-КГ17-3553; позиция закреплена в целях ее единообразного применения в Обзоре судебной практики ВС РФ № 4 (2016), утв. Президиумом ВС РФ 20.12.2016.

Также Определение включено ФНС РФ в Обзор правовых позиций, отраженных в судебных актах Конституционного Суда РФ и Верховного Суда РФ, принятых в третьем квартале 2018 г. по вопросам налогообложения.

Когда в результате недобросовестного вывода активов из имущественной сферы должника контролирующее лицо прямо или косвенно получает выгоду, с высокой степенью вероятности следует вывод, что именно оно являлось инициатором такого недобросовестного поведения, формируя волю на вывод активов.

Определение СКЭС ВС РФ от 06.08.2018 № 308-ЭС17-6757 (2, 3) (по делу № A22-941/2006)

147 Дело № 43 (06.08.2018) «Субсидиарная ответственность ВЗЛ в банкротстве» (дело № A22-941/2006; КУ ООО «Дальняя Степь» vs ФНС) Налогоплательщик (-) Результат (в чью пользу) Округ, дело которого AC CKO пересматривает ВС Судья, передавшая дело в СКЭС Букина И.А. Тема Банкротство Букина И.А., Разумов И.В., Самуйлов С.В. Судьи в составе СКЭС I (-) II (-) III (-) Как рассматривалось дело Подавалась ли надзорная жалоба/результат Группа компаниі НАЛОГИ И ФИНАНСОВОЕ ПРАВО

Суть: спор касался вопроса о привлечении взаимозависимых лиц к субсидиарной ответственности в рамках дела о банкротстве ООО. Дело рассмотрено в пользу конкурсного управляющего.

Фабула дела: решением арбитражного суда ООО признано несостоятельным. Должник являлся одной из нескольких дочерних компаний организации (остров Гернси), которая осуществляла инвестиции на территории РФ. Руководство организацией осуществляла компания Н.

И организация, и компания Н. принадлежали к международной группе, в состав которой входит также и банк.

Банк произвел списание денежных средств со счета должника на сумму

1826854262,72 руб. в условиях отсутствия надлежащего распоряжения единоличного исполнительного органа должника.

Полагая, что банкротство должника вызвано действиями банка и компании как контролирующих лиц, конкурсный управляющий обратился в арбитражный суд с заявлением о привлечении ответчиков к субсидиарной ответственности.

Арбитражные суды пришли к выводу, что ответчики как контролирующие лица действовали в ущерб интересам как самого должника, так и его кредиторов, чем довели организацию до банкротства.

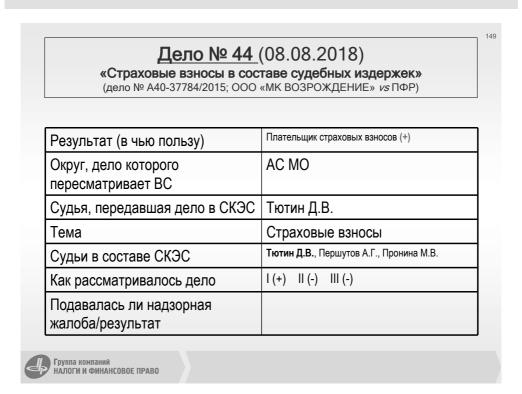
СКЭС ВС РФ согласилась с решениями нижестоящих судов и отказала банку в удовлетворении заявленных требований. Исходя из того, что реализация банком воли компании по выводу активов должника свидетельствует о совместном характере их действий, Коллегия признала, что банк солидарно подлежит привлечению к субсидиарной ответственности по обязательствам должника.

Возражения банка об обратном (о том, что он не выполнял указания компании) судебная коллегия отклонила, указав, что крайне маловероятным и нереалистичным представляется то, что банк мог, грубо нарушая положения гражданского законодательства (ст. 854 ГК РФ) и банковских правил, мог произвести 14 расходных операций случайно. И тем более невероятным является, что в результате случайного списания средств без распоряжения они могли случайно оказаться на счетах подконтрольных аффилированному лицу структур, открытых в этом же банке.

Комментарий: в данном Определении на правоприменительном уровне регламентирована ответственность скрытых бенефициаров компаний (см. также Определение от 15.02.2018 № 302-ЭС14–1472 (4,5,7).

В качестве судебных издержек возможно взыскание с обязанной стороны не только вознаграждения за услуги представителя, но и взаимосвязанные с ними расходы по уплате страховых взносов.

Определение СКЭС ВС РФ от 08.08.2018 № 305-КГ18-3653 (по делу № A40-37784/2015)



Суть: спор касался вопроса о взыскании в качестве судебных расходов страховых взносов с суммы вознаграждения физическому лицу, являвшемуся представителем в суде. Дело рассмотрено в пользу страхователя.

Фабула дела: арбитражным судом I инстанции по заявлению общества с Пенсионного фонда взысканы судебные расходы, в том числе расходы на выплату обязательных страховых взносов по Федеральному закону от 24.07.2009 № 212-Ф3.

Апелляционная и кассационная инстанции отменили решение нижестоящего суда в части взыскания с Пенсионного фонда расходов на уплату страховых взносов, указав, что взыскание суммы страховых взносов, уплаченных сверх суммы вознаграждения, определенного в договоре с физическим лицом, нельзя рассматривать в качестве судебных расходов применительно

к положениям гл. 9 АПК РФ. Указанные суммы страховых взносов могут быть квалифицированы как убытки общества, понесенные в связи с оплатой услуг представителя, и как материально-правовые требования рассмотрены в исковом производстве.

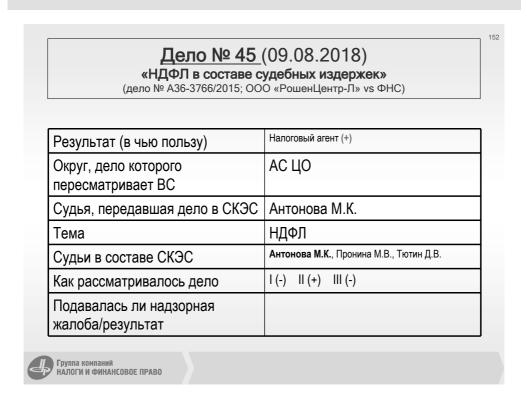
СКЭС ВС РФ удовлетворила кассационную жалобу общества и отменила решения судов апелляционной и кассационной инстанций в данной части. Как указала Коллегия, принципиальная возможность одновременного взыскания с обязанной стороны как сумм, израсходованных непосредственно на выплату заработной платы персонала, так и взаимосвязанных расходов по уплате страховых взносов следует, в частности, из правовой позиции, изложенной в Постановлении Президиума ВАС РФ от 06.10.2009 № 7349/09.

Комментарий: существует и противоположная судебная практика, согласно которой налоги, а также страховые взносы, начисленные с суммы вознаграждения, выплаченного представителю на основании гражданско-правового договора на оказание юридических услуг, к судебным издержкам, связанным с рассмотрением дела, не относятся (см., н-р, Постановление Арбитражного суда Московского округа от 14.06.2016 № Ф05–14856/2015 по делу № А40–128208/14, Постановления Арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 12.09.2016 № Ф08–5944/2016 по делу № А53–22438/2015, от 18.02.2016 № Ф08–328/2016 по делу № А53–32688/2014).

Кроме того, ВАС РФ в Определении от 25.07.2014 № ВАС-4054/14 указывал, что налоги, начисленные на суммы вознаграждения, выплаченного представителям на основании гражданско-правовых договоров на оказание юридических услуг, к судебным издержкам, связанным с рассмотрением дела в арбитражном суде, не относятся — именно на эту позицию ссылаются суды в «отказных» решениях.

НДФЛ с суммы вознаграждения представителю в арбитражном суде, перечисленный в бюджет, относится к судебным издержкам, упомянутым в ст. 106 АПК РФ и подлежит возмещению в порядке ст. 110 АПК РФ.

Определение СКЭС ВС РФ от 09.08.2018 № 310-КГ16-13086 (по делу № A36-3766/2015)



Суть: спор касался вопроса о том, относятся ли к судебным издержкам, взыскиваемым с проигравшей стороны по делу, суммы НДФЛ, перечисленные организацией в бюджет с дохода, выплаченного представителю — физическому лицу. Дело рассмотрено в пользу налогоплательщика.

Фабула дела: налогоплательщик обратился в суд с заявлением о взыскании с налогового органа судебных расходов по налоговому спору, в числе которых была заявлена сумма дохода, выплаченная представителю и сумма исчисленных и перечисленных в бюджет НДФЛ и страховых взносов с данного дохода представителя.

Арбитражный суд I инстанции отказал налогоплательщику в удовлетворении заявленных требований, полагая, что сумма НДФЛ не относится к судебным издержкам.

Апелляционная инстанция отменила решение нижестоящего суда и удовлетворила требования налогоплательщика, указав, что исполнение обществом публично-правовой обязанности по удержанию и перечислению в бюджет сумм НДФЛ не изменяет характер, содержание и размер понесенных им судебных расходов.

Суд округа отменил постановление суда апелляционной инстанции, оставив в силе решение суда первой инстанции. Суд указал, что перечисленная заявителем в бюджет сумма НДФЛ не может быть расценена как понесенные в ходе рассмотрения спора судебные издержки, поскольку удержание и перечисление в бюджет данного налога свидетельствует об исполнении налоговым агентом обязанности, предусмотренной ст. 226 НК РФ.

СКЭС ВС РФ удовлетворила кассационную жалобу налогоплательщика, оставив силе постановление суда апелляционной инстанции. Коллегия указала, что выплата представителю вознаграждения (дохода) невозможна без осуществления обязательных отчислений в бюджет. При этом произведенные заявителем как налоговым агентом исполнителя (представителя) обязательные отчисления в бюджет не изменяют правовую природу суммы НДФЛ как части стоимости услуг исполнителя.

Комментарий: противоречит ранее высказанной позиции ВАС РФ в Определении от 25.07.2014 № ВАС-4054/14.

Определение включено ФНС РФ в Обзор правовых позиций, отраженных в судебных актах Конституционного Суда РФ и Верховного Суда РФ, принятых в третьем квартале 2018 г. по вопросам налогообложения.

Кроме того, данное Определение нашло отражение в Обзоре судебной практики Верховного Суда РФ № 4 (2018) (утв. Президиумом ВС РФ 26.12.2018).

Отдел МВД РФ является государственным органом. Будучи ответчиком по арбитражному делу, он в соответствии с подп. 1.1 п. 1 ст. 333.37 НК РФ имеет право на освобождение от уплаты государственной пошлины.

Определение СКЭС ВС РФ от 13.08.2018 № 310-ЭС18-781 (по делу № A08-5276/2017)

154 Дело № 46 (13.08.2018) «Госпошлина с отдела МВД РФ» (дело № А08-5276/2017; ПАО "Квадра-Генерирующая компания" vs Отдел МВД РФ по БР) Плательщик пошлины (-) на новое рассмотрение Результат (в чью пользу) AC MO Округ, дело которого пересматривает ВС Судья, передавшая дело в СКЭС Самуйлов С.В. Тема Госпошлина Самуйлов С.В., Букина И.А., Капкаев Д.В. Судьи в составе СКЭС I (-) II (-) III (-) Как рассматривалось дело Подавалась ли надзорная жалоба/результат НАЛОГИ И ФИНАНСОВОЕ ПРАВО

Суть: спор касался возможности взыскания государственной пошлины с проигравшего в суде ответчика — государственного органа. Дело направлено на новое рассмотрение в суд апелляционной инстанции.

Фабула дела: с отдела МВД в пользу теплоснабжающей компании взыскана задолженность по оплате тепловой энергии, поставленной по государственному контракту, и пени.

Не согласившись с решением суда первой инстанции, отдел МВД обжаловал его в апелляционный суд.

Определением Девятнадцатого арбитражного апелляционного суда апелляционная жалоба отдела МВД оставлена без движения в связи с неуплатой государственной пошлины. Заявителю предложено представить в суд документ об уплате государственной пошлины и указано, что в противном случае

жалоба будет ему возвращена.

Арбитражный суд кассационной инстанции оставил определение без изменения.

Суды исходили из того, что в данном деле отдел МВД является должником по гражданско-правовому обязательству и не выступает в суде в защиту публичных интересов, в связи с чем не может быть освобожден от уплаты госпошлины.

Однако **СКЭС ВС РФ** отменила судебные акты нижестоящих судов, отметив, что законодательством о налогах и сборах установлено освобождение от уплаты госпошлины для истцов и ответчиков, имеющих статус государственного органа или органа местного самоуправления.

Отдел МВД РФ является государственным органом. Будучи ответчиком по арбитражному делу, он в соответствии с подпунктом 1.1 пункта 1 статьи 333.37 НК РФ имеет право на освобождение от уплаты государственной пошлины.

Комментарий: схожая позиция была высказана в Определении СКГД ВС РФ от 29.05.2017 № 78-КГ17–13.

По рассматриваемому делу Определением Девятнадцатого арбитражного апелляционного суда от 31.08.2018 апелляционная жалоба Отдела МВД России во исполнение Определения ВС РФ была принята к производству суда апелляционной инстанции (без уплаты госпошлины), однако в удовлетворении требования по существу спора было отказано.

156

Позиция № 47

С выплат в пользу работников, выработавших льготный стаж для досрочного назначения трудовой пенсии по старости и получающих пенсию, но продолжающих работать в особых условиях труда, работодатель обязан исчислять страховые взносы в Пенсионный фонд по дополнительным тарифам.

Определение СКЭС ВС РФ от 07.09.2018 № 309-КГ18-5069 (по делу № A50-12276/2017)

Определение СКЭС ВС РФ от 01.11.2018 № 310-КГ18-10562 (по делу № A64-3850/2017)

<u>Дело № 47 (</u>07.09.2018)

«Доптарифы страховых взносов для работающих пенсионеров» (дело № А50-12276/2017; МБОУ ВСО школа № 5 vs ПФР)

Результат (в чью пользу)	Плательщик взносов (-)
Округ, дело которого пересматривает BC	АС УО
Судья, передавшая дело в СКЭС	Першутов А.Г.
Тема	Страховые взносы
Судьи в составе СКЭС	Першутов А.Г. , Антонова М.К., Тютин Д.В.
Как рассматривалось дело	l (+) l (+) ll (+)
Подавалась ли надзорная жалоба/результат	

Группа компаний НАЛОГИ И ФИНАНСОВОЕ ПРАВО

Суть: спор касался вопроса о необходимости применения дополнительных тарифов страховых взносов на выплаты работникам, уже вышедшим на пенсию. Дело рассмотрено в пользу ПФР.

Фабула дела: решением Пенсионного фонда страхователю доначислены страховые взносы, пени и штраф в связи с неприменением дополнительных тарифов, предусмотренных ст. 58.3 ФЗ от 24.07.2009 № 212-ФЗ, в отношении выплат работникам, занятым на видах работ, указанных в подп. 17 п. 1

ст. 27 Федерального закона от 17.12.2001 № 173-Ф3 «О трудовых пенсиях в РФ», а с 01.01.2015 — в подп. 17 п. 1 ст. 30 Федерального закона от 28.12.2013 № 400-Ф3 «О страховых пенсиях».

Арбитражные суды удовлетворили требования страхователя, исходя из того, что работающим пенсионерам учреждения, занятым на упомянутых видах работ, уже была назначена трудовая пенсия по старости в связи с работой в особых условиях труда, которую они получают, а, соответственно, исчисления в этих целях какого-либо льготного стажа, действующее законодательство не предусматривает.

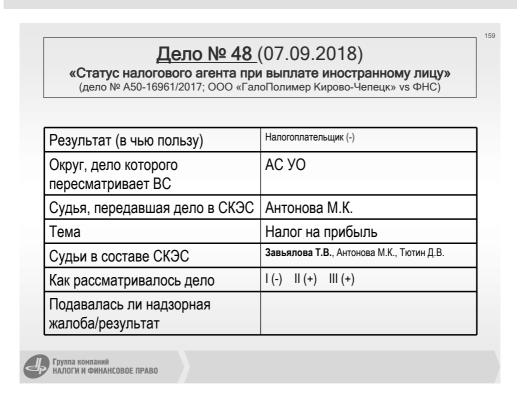
СКЭС ВС РФ отменила решения нижестоящих судов, удовлетворив кассационную жалобу ПФР. Коллегия указала, что условием, при котором страховые взносы следует уплачивать по дополнительным тарифам, является занятость работников на соответствующих видах работ. В ст. 9 ФЗ от 24.07.2009 № 212-ФЗ выплаты в пользу лиц, являющихся получателями досрочных пенсий и продолжающих работать в особых условиях труда, не поименованы в качестве исключения из объекта обложения страховыми взносами. Верховный Суд отметил, что уплатой страховых взносов обеспечиваются не только частные интересы застрахованных лиц, но и публичные интересы, связанные с реализацией принципа социальной солидарности поколений.

Комментарий: аналогичная позиция применена в Определении СКЭС ВС РФ от 01.11.2018 № 310-КГ18-10562 (по делу № A64-3850/2017).

Определение СКЭС ВС РФ от 07.09.2018 № 309-КГ18–5069 (по делу № A50–12276/2017) отражено в Обзоре судебной практики Верховного Суда РФ № 4 (2018) (утв. Президиумом ВС РФ 26.12.2018).

В отсутствие доказательств природы платежа денежная выплата иностранной компании представляет собой часть имущества (капитала) российского общества, распределенного в ее пользу на безвозвратной основе, то есть имеет место выплата пассивного дохода.

Определение СКЭС ВС РФ от 07.09.2018 № 309-КГ18-6366 (по делу № A50-16961/2017)



Суть: спор касался вопроса о возникновении у российской компании обязанностей налогового агента по налогу на прибыль с сумм, перечисленных иностранной компании в случае, когда сделка с данным лицом была признана «фиктивной» вступившим в силу решением арбитражного суда. Дело рассмотрено в пользу налогового органа.

Фабула дела: основанием для доначисления налога на прибыль и пени послужил вывод налогового органа о том, что общество не исполнило обязанность налогового агента по исчислению, удержанию и перечислению в бюджет налога на доходы иностранных организаций от источников в РФ с денежных средств, перечисленных канадской компании вне связи с обычной предпринимательской деятельностью, на основании подп. 10 п. 1 ст. 309 НК РФ.

Арбитражный суд I инстанции отказал обществу в удовлетворении заявленных требований, исходя из того, что денежные средства перечислены обществом в адрес канадской компании вне связи с ведением ею обычной предпринимательской деятельности, перечисление произведено в отсутствие какого-либо встречного предоставления от иностранного партнера обществу.

Отклоняя довод общества о наличии решения Верховного суда Канады, которым с канадской компании в пользу общества взысканы денежные средства в спорной сумме ввиду неисполнения обязательств по спорным договорам, суд отметил, что иск в пользу общества рассмотрен на основании аффидевита с учетом неявки ответчика, из которого следует, что истцом представлена была только общая информация о сделках, а сведения о наличии актов об оказании услуг от канадской компании (которые представлялись обществом в налоговые органы и суды) отсутствуют.

Апелляционная и кассационная инстанции отменили решение нижестоящего суда, исходя из того, что признание сделки мнимой или притворной само по себе не означает, что имело место безвозмездное перечисление денежных средств, и согласно п. 7 Соглашения между Правительством Российской Федерации и Правительством Канады от 05.10.1995 «Об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы и имущество» канадская компания должна уплачивать налоги от своей деятельности на территории Канады.

СКЭС ВС РФ отменила решения суда апелляционной инстанции и суда округа, оставив в силе решение суда I инстанции. Значимым обстоятельством в рамках настоящего спора является то, что отсутствие встречного предоставления по сделке заранее осознавалось обществом в качестве участника формального документооборота при фактическом оказании услуг иными юридическими и физическими лицами.

Комментарий: Определение включено ФНС РФ в Обзор правовых позиций, отраженных в судебных актах Конституционного Суда РФ и Верховного Суда РФ, принятых в третьем квартале 2018 г. по вопросам налогообложения, а также по вопросам применения норм процессуального права.

Необходимо отметить, что сегодня налоговые органы достаточно часто переквалифицируют выплаты в пользу иностранного контрагента, заявленные как доходы от предпринимательской деятельности (от поставки товаров, выполнения работ, оказания услуг, т.е. как доходы от активных операций, освобождаемые от налога на прибыль у источника выплаты на основании п. 2 ст. 309 НК РФ), в пассивные доходы (дивиденды, проценты, роялти и аналогичные платежи, которые облагаются налогом на прибыль в силу п. 1 ст. 309 НК РФ).

При рассмотрении подобных споров суды учитывают реальность оказанных услуг, детализацию услуг, «рыночность» цены, дублирование функций, соотношение нераспределенной прибыли и цены, то, регулярно ли выплачивались дивиденды в компании (если дивиденды не платили несколько лет, суды склонны рассматривать это как дополнительный аргумент в пользу переквалификации произведенных выплат в дивиденды) и т.п. (см. также Постановление

Первого Арбитражного апелляционного суда от 11.07.2018 № А11–9880/2016 по делу ООО «Русджам»).

Позиция № 49

Если после возникновения долевой собственности земельный налог был полностью уплачен продавцом, то он вправе требовать его возмещения от покупателя по правилам о неосновательном обогащении.

Определение СКЭС ВС РФ от 10.09.2018 № 305-ЭС18-5945 (по делу №A40-60970/2017)

Дело № 49 (10.09.2018) «Взыскание земельного налога с контрагента» (дело № A40-60970/2017; ООО «Эдванс» vs ООО «Сэйлникс») Налогоплательщик (+) Результат (в чью пользу) Округ, дело которого AC MO пересматривает ВС Попов В.В. Судья, передавшая дело в СКЭС Земельный налог Тема Попов В.В., Попова Г.Г., Хатыпова Р.А. Судьи в составе СКЭС I (-) II (+) III (-) Как рассматривалось дело Подавалась ли надзорная Подана жалоба жалоба/результат НАЛОГИ И ФИНАНСОВОЕ ПРАВО

Суть: спор касался вопроса о возможности взыскания суммы земельного налога, уплаченного продавцом за покупателя недвижимости, если право собственности на земельный участок покупатель не оформил. Дело рассмотрено в пользу продавца, уплатившего земельный налог.

Фабула дела: между обществами заключен договор купли-продажи недвижимости, в соответствии с которым ответчик приобрел нежилые помещения.

На момент продажи помещений здание и земельный участок принадлежали истцу на праве собственности.

Поскольку земельный участок был зарегистрирован на истца, он уплатил

земельный налог, обратившись впоследствии в суд за взысканием его части с ответчика как неосновательного обогащения.

Установив, что ответчик не является плательщиком земельного налога, право на земельный участок за ним не оформлено; право собственности на земельный участок закреплено за истцом и период, за который внесен платеж земельного налога, в платежных поручениях не идентифицирован, суд первой инстанции отказал в удовлетворении иска.

Апелляция отменила состоявшееся решение, придя к выводу, что бремя расходов по содержанию земельного участка неправомерно возложено на истца, поскольку расположенные на участке помещения были проданы.

Отменяя Постановление апелляционного суда и поддерживая решение суда первой инстанции, суд округа указал, что обязанность по уплате земельного налога возникает с момента государственной регистрации в ЕГРП за покупателем права собственности на земельный участок.

СКЭС ВС РФ поддержала решение апелляции, отменив акты первой и кассационной инстанций. Коллегия указала, что земельный участок перешел к покупателю на том же праве, которое было у продавца. Покупатель, владея помещениями на праве собственности с даты оформления такого права и имея право долевой собственности на земельный участок, не оформил своих прав, освобождая себя тем самым от платежей за пользование земельным участком и возложив бремя расходов по его содержанию на продавца.

В случае, если после возникновения долевой собственности земельный налог был полностью уплачен продавцом, он вправе требовать возмещения его расходов на уплату налога по правилам о неосновательном обогащении с покупателя.

Комментарий: Позиция не нова. Согласуется с правовой позицией, изложенной ВС РФ в Определении от 23.11.2017 №307-ЭС17–5707.

164

Позиция № 50

Если до момента установления фондом размера страхового тарифа в соответствии с п. 5 Приказа Минздравсоцразвития РФ от 31.01.2006 № 55 страхователь представил документы для подтверждения основного вида экономической деятельности, ФСС должен оценить эти документы и учесть их при определении размера страхового тарифа.

Определение СКЭС ВС РФ от 11.09.2018 № 309-КГ18-7926 (по делу № A76-21618/2017)

Определение от 12.11.2018 № 304-КГ18-9969 (по делу № A45-16531/2017)

Дело № 50 (11.09.2018)

«Подтверждения вида деятельности для страхового тарифа» (дело № А76-21618/2017; ООО «УПСИФ» vs ФСС)

Результат (в чью пользу)	Плательщик страховых взносов (+)
Округ, дело которого пересматривает ВС	АС УО
Судья, передавший дело в СКЭС	Першутов А.Г.
Тема	Страховые взносы
Судьи в составе СКЭС	Першутов А.Г. , Павлова Н.В., Пронина М.В.
Как рассматривалось дело	l (+) ll (-) lll (-)
Подавалась ли надзорная жалоба/результат	



Суть: дело касалось вопроса о порядке определения тарифов страховых взносов в случае, если в установленный законом срок страхователь не подтвердил вид экономической деятельности. Дело рассмотрено в пользу страхователя.

Фабула дела: уведомлением ФСС установил страхователю тариф страховых взносов на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний в размере 1,70%, что соот-

ветствует виду экономической деятельности страхователя «Производство профилей с помощью холодной штамповки или гибки, ОКВЭД 24.33». Указанный вид экономической деятельности был определен фондом в соответствии с п. 5 Порядка № 55 (утв. Приказом Минздравсоцразвития РФ от 31.01.2006 № 55), так как в установленный срок страхователь не представил в фонд документы, предусмотренные п. 3 Порядка № 55.

Арбитражный суд I инстанции удовлетворил требования страхователя, ссылаясь на то, что в соответствии с п. 5 Порядка № 55, определяя вид экономической деятельности с наиболее высоким классом профессионального риска, фонд должен был исходить из тех видов экономической деятельности, указанных в ЕГРЮЛ, которые общество фактически осуществляет. Факт регистрации в ЕГРЮЛ планируемых видов экономической деятельности не означает, что в действительности эта деятельность ведется.

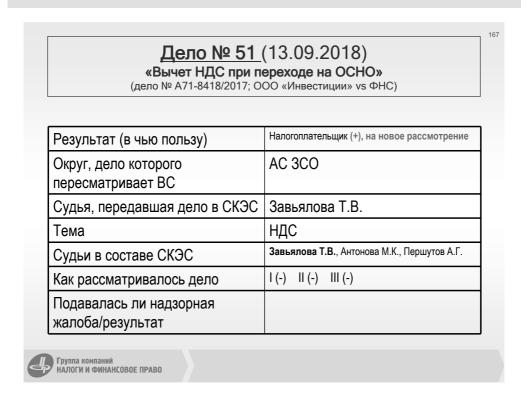
Арбитражные суды апелляционной инстанции и суд округа отказали страхователю в удовлетворении требований, исходя из того, что в случае непредставления страхователем в срок до 15 апреля предусмотренных п. 3 Порядка № 55 документов, подтверждающих основной вид экономической деятельности, у фонда отсутствует обязанность устанавливать именно фактически осуществляемый страхователем вид экономической деятельности с наиболее высоким классом профессионального риска.

СКЭС ВС РФ отменила решения суда апелляционной инстанции и суда округа, оставив в силе решение суда I инстанции. Коллегия указала, что предусмотренные п. 3 Порядка N° 55 документы для подтверждения основного вида экономической деятельности страхователь представил в ФСС с нарушением установленного срока 18.04.2017, но до направления ему оспариваемого уведомления ФСС от 26.04.2017. Несмотря на наличие у фонда указанных документов на момент вынесения оспариваемого уведомления, фонд неправомерно оставил их без оценки и не учел при определении размера страхового тарифа.

Комментарий: согласуется с правовой позицией, изложенной ВС РФ в Определении от 12.11.2018 N° 304-КГ18-9969 (по делу N° A45-16531/2017).

Налогоплательщик не вправе принять к вычету НДС, если оконченный строительством объект основных средств введен в эксплуатацию в период применения УСН. В ином случае суммы «входящего» налога принимаются к вычету на общих условиях.

Определение СКЭС ВС РФ от 13.09.2018 № 309-КГ18-7790 (по делу № A71-8418/2017)



Суть: спор касался вопроса о том, вправе ли налогоплательщик применить вычеты НДС, предъявленные при реконструкции здания в случае, если по причине увеличения остаточной стоимости ОС было утрачено право на применение УСН. Дело направлено на новое рассмотрение.

Фабула дела: с 2013 по 2016 гг. налогоплательщик на УСН осуществлял реконструкцию здания со строительством пристройки торгово-выставочного центра с привлечением подрядных организаций. После окончания строительства и ввода объекта капитального строительства в эксплуатацию в 3 кв. 2016 г., в связи с увеличением остаточной стоимости основных средств налогоплательщик утратил право на применение УСН и с 3 кв. 2016 г. перешел на ОСН, одновременно предъявив к вычету НДС по товарам (работам, услугам),

приобретенным для реконструкции данного основного средства. Отказ налогового органа в применении налоговых вычетов послужил основанием для обращения налогоплательщика в арбитражный суд.

Арбитражные суды отказали налогоплательщику в удовлетворении требований, указав, что данная сумма НДС должна быть включена в первоначальную стоимость основного средства в порядке ст. 346.16 НК РФ и в дальнейшем погашаться путем амортизации.

Налогоплательщик не согласился с судебными актами и обратился в ВС РФ с кассационной жалобой, указав, что выводы судов противоречат п. 6 ст. 346.25 НК РФ, а также позиции Конституционного Суда РФ, выраженной в Определении от $22.01.2014 \, N^{\circ} \, 62$ -O.

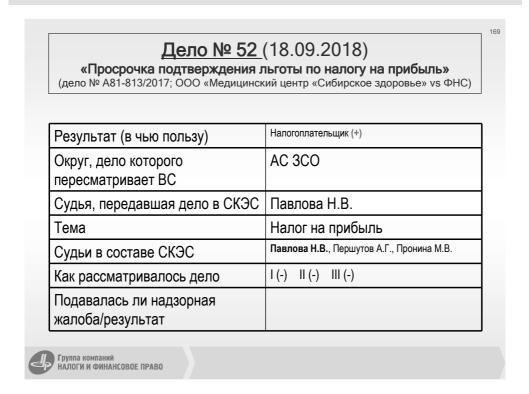
СКЭС ВС РФ отменила решения нижестоящих судов. По мнению Коллегии, налогоплательщик не вправе принимать к вычету НДС, если оконченный строительством объект основных средств введен в эксплуатацию в период применения УСН. В ином случае суммы «входящего» налога принимаются к вычету на общих условиях, установленных ст. 171-172 НК РФ.

Комментарий: позиция включена в Обзор практики рассмотрения судами дел, связанных с применением глав 26.2 и 26.5 Налогового кодекса РФ в отношении субъектов малого и среднего предпринимательства (утв. Президиумом ВС РФ 04.07.2018), а также в Обзор правовых позиций, отраженных в судебных актах Конституционного Суда РФ и Верховного Суда РФ, принятых в третьем квартале 2018 г. по вопросам налогообложения, а также по вопросам применения норм процессуального права.

При новом рассмотрении заявитель отказался от своих требований, поскольку оспариваемые решения налогового органа отменены решением УФНС по Удмуртской Республике.

Сам по себе пропуск срока подачи первичной декларации и сведений о выполнении условий для применения ставки 0% по налогу на прибыль не является основанием для лишения налоговой льготы, которая применялась налогоплательщиком в течение истекшего периода.

Определение СКЭС ВС РФ от 18.09.2018 № 304-КГ18-5513 (по делу № A81-813/2017)



Суть: спор касался вопроса о праве медицинской организации на льготную ставку налога на прибыль в случае, если декларация была подана с нарушением сроков ее представления. Дело рассмотрено в пользу налогоплательщика.

Фабула дела: 04.04.2016 налогоплательщик представил в налоговый орган первичную налоговую декларацию по налогу на прибыль за 2015 г., в которой заявил о применении ставки 0%.

07.04.2016 налогоплательщик представил в налоговый орган документы и сведения, установленные п. 6 ст. 284.1 НК РФ, для подтверждения права на применение нулевой ставки. Уточненные сведения представлялись также 24.05.2016 и 08.06.2016.

До окончания камеральной налоговой проверки налогоплательщик пред-

ставил уточненную декларацию, в которой заявил о применении ставки 0%. В соответствии с требованиями абз. 3 п. 2 ст. 81 НК РФ проверка первичной налоговой декларации была прекращена и начата новая камеральная проверка уточненной декларации.

По результатам проверки налогоплательщику были доначислены недоимка по налогу на прибыль, пени и штрафы по п. 1 ст. 119, п. 1 ст. 122 НК РФ.

Арбитражные суды отказали налогоплательщику в удовлетворении требований, исходя из того, что он не представил в налоговый орган в установленный законом срок (до 28.03.2016) соответствующие документы и сведения. При этом дальнейшие действия налогоплательщика, направленные на представление иных документов, не имеют значения в связи с пропуском указанного выше срока подачи первичной декларации.

СКЭС ВС РФ отменила решения нижестоящих судов, удовлетворив кассационную жалобу налогоплательщика. Коллегия указала, что сам по себе пропуск срока подачи первичной декларации и сведений о выполнении условий для применения ставки 0% не является основанием для лишения налоговой льготы, которая применялась налогоплательщиком в течение истекшего налогового периода. В п. 6 ст. 284.1 НК РФ не установлен запрет на использование ставки 0%, если допущенное нарушение сводится только к несоблюдению срока представления сведений (документов), и указанное нарушение устранено на момент проведения налоговой проверки, рассмотрения ее материалов.

Комментарий: следует отметить, что позиция ВС РФ является принципиально новой. До момента принятия рассматриваемого Определения суды считали, что при несвоевременном представлении в инспекцию сведений и документов, подтверждающих соблюдение условий для применения ставки 0% по налогу на прибыль, налогоплательщик лишается права на льготу.

Определение включено ФНС РФ в Обзор правовых позиций, отраженных в судебных актах Конституционного Суда РФ и Верховного Суда РФ, принятых в третьем квартале 2018 г. по вопросам налогообложения.

Кроме того, данное Определение нашло отражение в Обзоре судебной практики Верховного Суда РФ № 4 (2018) (утв. Президиумом ВС РФ 26.12.2018).

Налог на имущество исходя из кадастровой стоимости объекта исчисляется с учетом даты фактического сноса здания, а не даты его исключения из ЕГРП.

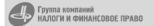
Определение СКЭС ВС РФ от 20.09.2018 № 305-КГ18-9064 по делу № A40-154449/2017

Определение СКЭС ВС РФ от 24.10.2018 № 305-КГ18-12600 по делу № A40-154450/2017

Дело № 53 (20.09.2018)

«Налог на имущество при ликвидации объекта» (дело № A40-154449/2017; ОАО «ПРАЧЕЧНАЯ «ОЧАКОВО» vs ФНС)

Результат (в чью пользу)	Налогоплательщик (+)
Округ, дело которого пересматривает BC	AC MO
Судья, передавшая дело в СКЭС	Завьялова Т.В.
Тема	Налог на имущество
Судьи в составе СКЭС	Завьялова Т.В., Антонова М.К., Павлова Н.В.
Как рассматривалось дело	l (-) (-) (-)
Подавалась ли надзорная жалоба/результат	



Суть: спор касался вопроса о том, нужно ли платить налог на имущество по кадастровой стоимости по зданию, которое фактически уже ликвидировано, но сведения об этом пока не внесены в ЕГРП. Дело рассмотрено в пользу налогоплательшика.

Фабула дела: общество являлось собственником административного здания, включенного в Перечень объектов недвижимого имущества, в отношении которых налоговая база на 2015 г. определяется как их кадастровая стоимость. Здание было снесено 15.04.2015. Запись о прекращении права собственности в связи со сносом здания была внесена в ЕГРП только 24.09.2015.

171

Налог на имущество исходя из кадастровой стоимости объекта исчислен обществом и уплачен в бюджет за 9 месяцев 2015 г. с учетом даты фактического сноса здания.

Налоговый орган доначислил обществу недоимку, пени и штраф, посчитав, что, несмотря на ликвидацию объекта недвижимости, налог на имущество подлежал исчислению до момента исключения сведений о здании из ЕГРП, то есть за весь отчетный период 9 месяцев 2015 г.

Решением **Арбитражного суда города Москвы**, оставленным без изменения постановлением **Девятого арбитражного апелляционного суда**, в удовлетворении заявленного требования отказано.

Арбитражный суд Московского округа принятые по делу судебные акты оставил без изменения.

Однако **СКЭС ВС** не согласилась с нижестоящими судами. Коллегия указала, что законодательство о налогах и сборах связывает обязанность по исчислению и уплате налога на имущество организаций с наличием у налогоплательщика реально существующих объектов недвижимости, способных приносить экономические выгоды его владельцу и потому признаваемых частью активов налогоплательщика — объектами основных средств.

Само по себе содержание сведений в Реестре не является основанием для уплаты налога.

Комментарий: аналогичное дело: Определение СКЭС ВС РФ от 24.10.2018 № 305-КГ18-12600 по делу № A40-154450/2017.

Определение СКЭС ВС РФ от 20.09.2018 № 305-КГ18–9064 по делу № A40–154449/2017 включено ФНС РФ в Обзор правовых позиций, отраженных в судебных актах Конституционного Суда РФ и Верховного Суда РФ, принятых в третьем квартале 2018 г. по вопросам налогообложения, а также доведено до сведения нижестоящих налоговых органов в Информативном письме от 24.09.2018 № БС-4-21/18577 «О направлении копии Определения Верховного Суда Российской Федерации от 20.09.2018 № 305-КГ18-9064».

Кроме того, данное Определение нашло отражение в Обзоре судебной практики Верховного Суда РФ № 4 (2018) (утв. Президиумом ВС РФ 26.12.2018).

Налоговые органы, составляющие единую централизованную систему (ст. 30 НК РФ), не могут давать противоположных оценок одной и той же деятельности в решениях по итогам различных налоговых проверок.

Определение СКЭС ВС РФ от 27.09.2018 № 305-КГ18-7133 (по делу № A40-32793/2017)

	ценка деятельности» О «НПФ Технохим» vs ФНС)
Результат (в чью пользу)	Налогоплательщик (+), на новое рассмотрение
Округ, дело которого пересматривает ВС	AC MO
Судья, передавший дело в СКЭС	Тютин Д.В.
Тема	Налоговый контроль
Судьи в составе СКЭС	Тютин Д.В. , Антонова М.К., Пронина М.В.
Как рассматривалось дело	l (-) (-) (-)
Подавалась ли надзорная жалоба/результат	

Суть: дело касалось вопроса о правомерности учета налогоплательщиком при исчислении НДС и налога на прибыль сделок с контрагентами, которые, по мнению налогового органа, были подконтрольны налогоплательщику, не декларировали и не исполняли свои налоговые обязательства. Дело направлено на новое рассмотрение в суд I инстанции.

Фабула дела: по результатам ВНП налогоплательщику доначислены НДС и налог на прибыль, поскольку установлено получение необоснованной налоговой выгоды при приобретении товаров путем организации формального документооборота с подконтрольными организациями, должным образом не декларировавшими и не исполнявшими свои налоговые обязательства.

Арбитражные суды отказали налогоплательщику в удовлетворении требований, поскольку пришли к выводу о том, что документы на приобретение

и реализацию товаров, полученные от спорных контрагентов, не отражают реальную деятельность общества

- **СКЭС ВС РФ** направила дело на новое рассмотрение в суд I инстанции, указав, что ряд обстоятельств, имеющих существенное значение для вывода о том, что контрагент является подконтрольным налогоплательщику лицом, не нашли отражения и оценки в судебных актах. Выводы судей:
- 1) Главное при обвинениях налогоплательщика при его работе с «однодневкой» это взаимозависимость её и налогоплательщика. В данном случае ИФНС не установила, «кто кому» взаимозависимое лицо. Инспекция указала, что посредник-покупатель является взаимозависимым лицом по отношению к налогоплательщику, в то время как «Конечный покупатель» платил посреднику авансом, хотя по договору была предусмотрена постоплата;
- 2) В другой ВНП другая ИФНС указывала, что посредник является взаимозависимым лицом по отношению к «Конечному покупателю». Налоговые органы не могут давать противоположных оценок одной и той же деятельности в разных проверках.
 - 3) Доказательством выступили «ежедневники» и «электронная переписка».

Комментарий: согласуется с позицией, изложенной в п. 6 Постановления Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 № 57 «О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой НК РФ».

При новом рассмотрении Решением АС г. Москвы (судья А. Н. Нагорная) налогоплательщику отказано в удовлетворении требований в полном объеме.

Определение включено ФНС РФ в Обзор правовых позиций, отраженных в судебных актах Конституционного Суда РФ и Верховного Суда РФ, принятых в третьем квартале 2018 г. по вопросам налогообложения, а также по вопросам применения норм процессуального права.

Управление ФНС России по субъекту РФ вправе делегировать территориальному налоговому органу полномочия по проведению контрольных мероприятий по выявлению административных правонарушений на всей территории данного субъекта РФ и (или) на его отдельной территории.

Определение СКЭС ВС РФ от 01.10.2018 № 305-АД18-9558 (по делу № A40-192257/2017)

<u>Дело № 55</u> (01.10.2018) «Полномочия по проверке ККТ» (дело № А40-192257/2017; ООО «Максимум» vs ФНС)	
Результат (в чью пользу)	Владелец ККТ (-),
Округ, дело которого пересматривает ВС	AC MO
Судья, передавший дело в СКЭС	Першутов А.Г.
Тема	KKT
Судьи в составе СКЭС	Першутов А.Г. , Антонова М.К., Тютин Д.В.
Как рассматривалось дело	l (-) ll (+)
Подавалась ли надзорная жалоба/результат	

Суть: спор касался вопроса о том, вправе ли межрегиональная инспекция привлекать к административной ответственности организации, не состоящие у неё на учете. Спор рассмотрен в пользу налогового органа.

Фабула дела: во время налоговой проверки организации Межрайонная инспекция выявила нарушение, за которое налогоплательщику был назначен административный штраф в соответствии с ч. 2 ст. 14.5 КоАП РФ.

Не согласившись с инспекцией, организация обратилась в суд. Она сослалась, в числе прочего, на то, что административное правонарушение было совершено по адресу, на который не распространяются полномочия Межрайонной инспекции, проводившей проверку, вследствие чего она не имела права рассматривать это дело и штрафовать организацию.

Суд I инстанции отказал организации в удовлетворении требований, указав, что Межрайонная инспекция действовала в пределах полномочий, предусмотренных приказом Минфина РФ от 17.07.2014 № 61н и Положением о Межрайонной инспекции ФНС РФ № 49 по г. Москве, утвержденным Управлением ФНС по г. Москве 17.12.2015. Последнее вправе делегировать нижестоящей инспекции полномочия по проведению контрольных мероприятий на всей территории города Москвы. Нарушений порядка привлечения организации к административной ответственности суд первой инстанции не установил.

Суд апелляционной инстанции отменил решение суда I инстанции, указав, что рассматриваемое правонарушение было совершено на территории, подконтрольной иной налоговой инспекции, следовательно, у Межрайонной инспекции не было полномочий рассматривать это дело.

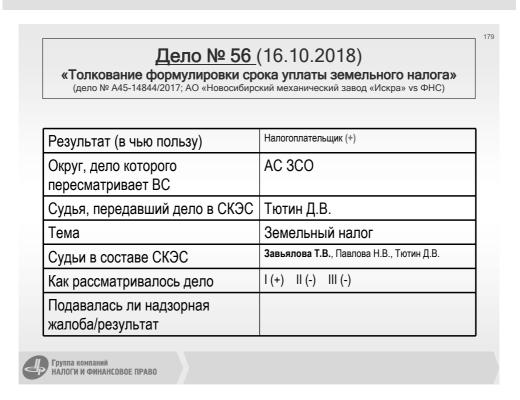
Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда РФ отменила постановление суда апелляционной инстанции, оставив в силе решение суда первой инстанции. Она указала, что согласно вышеуказанному Положению Межрайонная инспекция, находясь в непосредственном подчинении УФНС России по г. Москве, может осуществлять на всей территории города контроль и надзор за соблюдением требований к контрольно-кассовой технике, а также за полнотой учета выручки. В положении об инспекции не указано, что ее полномочия распространяются только на какую-то отдельную территорию столицы. Таким образом, Межрайонная инспекция была вправе проводить проверку организации, рассматривать дело об административном правонарушении, а также составлять соответствующий протокол.

Комментарий: ФНС разослала данное Определение для руководства в работе нижестоящим налоговым органам в Информативном письме «О возможности привлечения налоговыми инспекциями к административной ответственности организаций, не состоящих на учете».

Также ФНС включила Определение в Обзор правовых позиций, отраженных в судебных актах Конституционного Суда РФ и Верховного Суда РФ, принятых в третьем квартале 2018 г. по вопросам налогообложения, а также по вопросам применения норм процессуального права.

Формулировка срока уплаты земельного налога за 1 квартал — «до 30 апреля налогового периода» означает, что последним днем исполнения обязанности по уплате данного налога следует считать 30 апреля налогового периода (п. 7 ст. 3 НК РФ).

Определение СКЭС ВС РФ от 16.10.2018 № 304-КГ18-7786 (по делу № A45-14844/2017)



Суть: спор касался вопроса о толковании положений налогового законодательства о необходимости уплаты авансового платежа по налогу (земельный налог) «до определенной даты». Дело рассмотрено в пользу налогоплательщика.

Фабула дела: Положением о земельном налоге на территории муниципального образования установлены сроки уплаты авансовых платежей по земельному налогу. В частности, указано, что налогоплательщики-организации уплачивают авансовые платежи по налогу ежеквартально, равными долями, в следующие сроки: за 1 квартал — до 30 апреля налогового периода; за 2 квартал — до 31 июля налогового периода; за 3 квартал — до 31 октября налогового периода.

Придя к выводу, что налогоплательщик допустил просрочку платежа за 1 кв. 2016 г., налоговый орган начислил на сумму несвоевременно уплаченного авансового платежа пени и направил налогоплательщику оспариваемое требование об уплате налога.

Арбитражный суд I инстанции удовлетворил требования налогоплательщика, исходя из того, что последним днем для уплаты авансовых платежей по земельному налогу за 1 кв. 2016 г. является 30.04.2016, вследствие чего признал требование частично недействительным.

Суды апелляционной инстанции и округа пришли к иному выводу, а именно о том, что при формулировке срока «до определенной даты» действие, для совершения которого установлен этот срок, к названной дате должно быть уже совершено. Поэтому сама дата, до наступления которой должно быть совершено действие, в такой срок не входит. По данным основаниям решение суда первой инстанции был отменено, в удовлетворении требования — отказано.

СКЭС ВС РФ отменила решения суда апелляционной инстанции и суда округа, оставив в силе решение суда I инстанции. Коллегия указала, что формулировки налогового законодательства не позволяют однозначно уяснить, как именно следует трактовать положения нормативных правовых актов, предписывающих обязанному лицу совершить действия до определенной даты. Однако с учетом того, что в силу п. 7 ст. 3 НК РФ все неустранимые сомнения толкуются в пользу налогоплательщика, а также того, что более поздняя уплата налога для налогоплательщика обычно является предпочтительной, в качестве предельного срока исполнения обязанности по уплате земельного налога в данном случае следует считать 30 апреля налогового периода.

Комментарий: здесь следует подчеркнуть, что вопросы значения предлогов «до» и «по» и ранее рассматривались в судебной практике.

Так, согласно Информационному письму Президиума ВАС РФ от 11.01.2002 № 66 «Обзор практики разрешения споров, связанных с арендой» срок действия договора аренды здания (сооружения), определенный «с 1-го числа какого-либо месяца текущего года до 30-го (31-го) числа предыдущего месяца следующего года», в целях применения пункта 2 ст. 651 ГК РФ признан равным году (т.е. предлог «до» включает крайнюю дату срока).

Согласно правовой позиции КС РФ, выраженной в Определении от 04.07.2002 № 185-О, для целей рассматриваемого налога формулировки «ежемесячно до 15-го числа за прошедший месяц» и «ежемесячно не позднее 15-го числа месяца, следующего за отчетным месяцем» являются равнозначными.

Однако Президиум ВАС в Постановлении от 14.01.2003 № 9523/02 по делу № A41-K1-8587/02 принял прямо противоположное решение (предлог «до» используется стороной договора в значении «не включая дату, следующую после этого предлога»).

Комментируемое Определение включено ФНС РФ в Обзор правовых позиций, отраженных в судебных актах Конституционного Суда РФ и Верховного Суда РФ, принятых в четвертом квартале 2018 г. по вопросам налогообложения (Письмо ФНС РФ от 29.12.2018 № СА-4-7/26060).

Минфин РФ призвал налоговые органы руководствоваться данной позицией в Письме от 30.04.2019 № 03-02-08/32422 «Об исчислении сроков, определенных до конкретной даты без указания «включительно».

Позиция № 57

Доходы казенных учреждений, полученные с привлечением труда осужденных, являются доходом федерального бюджета и средством дополнительного бюджетного финансирования учреждения, что исключает обложение дохода налогом на прибыль.

Определение СКЭС ВС РФ от 16.10.2018 № 302-КГ18-7510 (по делу № A19-10889/2017)

181 **Дело № 57** (16.10.2018) «Льгота по налогу на прибыль для предприятий ФСИН» (дело № А19-10889/2017; ФКУ «Исправительная колония № 25 ГУФСИН по Иркутской области» vs ΦHC) Результат (в чью пользу) Налогоплательщик (+) Округ, дело которого AC BCO пересматривает ВС Судья, передавшая дело в СКЭС Антонова М.К. Тема Налог на прибыль Завьялова Т.В., Антонова М.К., Павлова Н.В. Судьи в составе СКЭС I (-) II (-) III (-) Как рассматривалось дело Подавалась ли надзорная жалоба/результат НАЛОГИ И ФИНАНСОВОЕ ПРАВО

Суть: спор касался вопроса о том, освобождается ли от налога на прибыль доход исправительных казенных учреждений, полученный в связи с реализацией товаров, произведенных с использованием труда осужденных. Дело рассмотрено в пользу налогоплательщика.

Фабула дела: по результатам камеральной проверки декларации по налогу на прибыль, представленной исправительным казенным учреждением, налоговым органом установлено занижение налоговой базы. По мнению проверя-

ющих, выручка от операций по реализации товаров, произведенных с использованием труда осужденных, не является доходом, полученным от оказания учреждением государственных услуг (работ), который в силу подп. 33.1 п. 1 ст. 251 НК РФ не учитывается при определении налоговой базы по налогу на прибыль.

Арбитражные суды отказали налогоплательщику в удовлетворении заявленных требований, исходя из того, что с 01.01.2015 при формировании налоговой базы по налогу на прибыль не учитываются только доходы казенных учреждений, полученные от оказания услуг (выполнения работ) за плату, независимо от того, относятся оказываемые услуги (выполняемые работы) к государственным и муниципальным или нет, при этом доходы от реализации казенным учреждением товаров подлежат обложению налогом на прибыль в общеустановленном порядке.

СКЭС ВС РФ отменила решения нижестоящих судов, удовлетворив кассационную жалобу налогоплательщика. Коллегия указала, что фактически доходы казенных учреждений, полученные с привлечением труда осужденных, являются доходом федерального бюджета и средством дополнительного бюджетного финансирования учреждения, а целевые поступления из бюджета при налогообложении не учитываются (подп. 14 п. 1 ст. 251, п. 2 ст. 251 НК РФ).

Комментарий: Определение включено ФНС РФ в Обзор правовых позиций, отраженных в судебных актах Конституционного Суда РФ и Верховного Суда РФ, принятых в четвертом квартале 2018 г. по вопросам налогообложения (Письмо ФНС РФ от 29.12.2018 № СА-4-7/26060).

Предусмотренное п. 25 ст. 381 НК РФ ограничение права на применение льготы по налогу на имущество не распространяется на ситуации, когда операции между взаимозависимыми лицами не способны были привести к выводу из-под налогообложения основных средств, принятых на учет до 01.01.2013 (в данном случае — изготовленное для налогоплательщика оборудование).

Определение СКЭС ВС РФ от 16.10.2018 № 310-КГ18-8658 (по делу № A68-10573/2016)

Дело № 58 (16.10.2018) «Льгота по налогу на имущество, приобретенного у ВЗЛ» (дело № A68-10573/2016; AO «Новомосковская акционерная компания «Азот» vs ФНС) Налогоплательщик (+) Результат (в чью пользу) Округ, дело которого АС ЦО пересматривает ВС Судья, передавшая дело в СКЭС Павлова Н.В. Тема Налог на имущество Завьялова Т.В., Павлова Н.В., Пронина М.В. Судьи в составе СКЭС I (-) II (-) III (-) Как рассматривалось дело Подавалась ли надзорная жалоба/результат НАЛОГИ И ФИНАНСОВОЕ ПРАВО

Суть: спор касался вопроса о том, может ли налогоплательщик претендовать на льготу по налогу на имущество в отношении движимого имущества, принятого к учету после 01.01.2013, если оно было изготовлено взаимозависимым лицом. Дело рассмотрено в пользу налогоплательщика.

Фабула дела: по результатам налоговой проверки налогоплательщику отказано в применении льготы по налогу на имущество в отношении движимого имущества, принятого на учет в качестве основных средств с 01.01.2013 г.

Арбитражные суды отказали налогоплательщику в удовлетворении заявленных требований, так как спорное имущество и способ его получения (при-

обретено у взаимозависимого лица) не соответствуют критериям, установленным п. 25 ст. 381 НК РФ.

СКЭС ВС РФ отменила решения нижестоящих судов, удовлетворив кассационную жалобу налогоплательщика. Коллегия указала, что предусмотренное п. 25 ст. 381 НК РФ ограничение права на применение налоговой льготы не распространяется на ситуации, когда операции между взаимозависимыми лицами не могли повлечь неблагоприятные налоговые последствия, а именно не способны привести к выводу из-под налогообложения ОС, принятых на учет до 01.01.2013.

Изготовленное по заказу налогоплательщика оборудование не признавалось и не могло признаваться облагаемым имуществом у взаимозависимого лица, для которого произведенное им оборудование выступало товаром, предназначенным для реализации, а не объектом основных средств, продавец товара не производит химические удобрения, специального производства, в котором мог бы использовать данный товар, не имеет.

При таких обстоятельствах отказ в предоставлении налоговой льготы, предусмотренной п. 25 ст. 381 НК РФ, привел к произвольной постановке общества, осуществившего инвестиции во вновь создаваемые производственные объекты, в худшее положение о равнению с иными плательщиками налога, и к формированию неравноправных условий деятельности общества в качестве субъекта инвестиционной деятельности, осуществляющего после 01.01.2013 вложения в обновление своего производственного оборудования, вопреки целям установления данного налогового изъятия.

Комментарий: исходя из принципа равенства (Постановления КС РФ от 13.03.2008 № 5-П и от 22.06.2009 № 10-П, Определение КС РФ т 17.07.2014 № 1579-О и от 17.07.2014 № 1578-О), предоставление налоговых льгот должно осуществляться по объективным и разумным критериям, отвечающим соответствующим целям законоположений.

Цель льготы — стимул обновления ОС (см. Основные направления налоговой политики на 2016 г.), поэтому лишение права на льготу предприятий, входящих в холдинг, не соответствует целям и задачам правового регулирования в сфере налогов.

Аналогичного вопроса касалось принятое чуть позднее Постановление КС РФ от 21.12.2018 № 47-П.КС РФ пришел к выводу, что не облагаются налогом на имущество объекты, принятые с 1 января 2013 года на учет в качестве основных средств, которые до совершения сделки между взаимозависимыми лицами, реорганизации или ликвидации юридических лиц не признавались объектом налогообложения у предыдущего собственника.

Письмом ФНС РФ от 29.12.2018 № СА-4-7/26060 данное Определение было включено в Обзор правовых позиций, отраженных в судебных актах Конституционного Суда РФ и Верховного Суда РФ, принятых в четвертом квартале 2018 г. по вопросам налогообложения.

186

Позиция № 59

Понятия «реализация товаров» и «реализация имущества должника», используемые в ст. 146 НК РФ, не являются тождественными.

Следовательно, налогоплательщик-банкрот вправе применить вычеты по НДС по товарам (работам, услугам), приобретенным для производства и реализации товаров в ходе текущей деятельности.

Определение СКЭС ВС РФ от 26.10.2018 № 304-КГ18-4849 (по делу № A27-11046/2017)

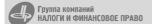
Определение СКЭС ВС РФ от 08.11.2018 № 309-КГ18-9573 (по делу №A50-15272/2017)

Дело № 59 (26.10.2018)

«Вычет по НДС у банкрота»

(дело № A27-11046/2017; ООО «Центральная ТЭЦ» vs ФНС)

Результат (в чью пользу)	Налогоплательщик (+)
Округ, дело которого пересматривает ВС	AC 3CO
Судья, передавшая дело в СКЭС	Пронина М.В.
Тема	НДС
Судьи в составе СКЭС	Пронина М.В. , Першутов А.Г., Тютин Д.В.
Как рассматривалось дело	l (+) ll (+) lll (-)
Подавалась ли надзорная жалоба/результат	



Суть: спор касался вопроса о том, вправе ли налогоплательщик, признанный банкротом, воспользоваться вычетами НДС по операциям, связанным с его текущей хозяйственной деятельностью. Дело рассмотрено в пользу налогоплательщика.

Фабула дела: решением арбитражного суда налогоплательщик признан несостоятельным (банкротом) и в отношении него введено конкурсное производство. По результатам камеральной налоговой проверки декларации по НДС

за 2 кв. 2016 г. налоговым органом установлен факт неправомерного предъявления к вычету сумм налога по операциям, связанным с производством и реализацией налогоплательщиком тепловой энергии.

Арбитражные суды первой и апелляционной инстанций удовлетворили требования налогоплательщика, однако **суд округа** (АС 3СО) отменил их решения, указав, что ввиду нахождения налогоплательщика в спорный налоговый период в процедуре банкротства он имел право на освобождение от уплаты НДС, предусмотренное подп. 15 п. 2 ст. 146 НК РФ. Суд нашел, что такое освобождение подлежит применению как в отношении имущества, вошедшего в конкурсную массу, так и имущества, образующегося в текущей деятельности.

СКЭС ВС РФ удовлетворила кассационную жалобу налогоплательщика и отменила постановление суда округа. Коллегия подчеркнула, что понятия «реализация товаров» и «реализация имущества должника», по ст. 146 НК РФ, не являются тождественными. По законодательству о банкротстве под реализацией имущества должника понимается продажа имущества, входящего в конкурсную массу, за исключением продукции, изготовленной должником в процессе своей текущей хозяйственной деятельности. На основании п. 1 ст. 11 НК РФ в этом же значении понятие «реализация имущества должника» должно толковаться в целях применения подп. 15 п. 2 ст. 146 НК РФ.

Следовательно, при выставлении обществом-банкротом счетов-фактур с выделенным НДС оно вправе применить налоговые вычеты по товарам (работам, услугам), приобретенным для осуществления указанных операций.

Комментарий: аналогичная позиция изложена в Определении СКЭС ВС РФ от 08.11.2018 №309-КГ18–9573 по делу №А50–15272/2017.

Минфин РФ призвал нижестоящие налоговые органы руководствоваться Определением СКЭС ВС РФ от 26.10.2018 № 304-КГ18–4849 в Письме от 01.02.2019 № 03-07-11/5779.

189

Позиция № 60

Налоговая задолженность граждан (индивидуальных предпринимателей) может быть списана на основании ст. 12 Ф3 от 28.12.2017 № 436-Ф3, только если налоги задекларированы до 01.01.2015 либо задолженность выявлена (начислена) налоговыми органами, но не взыскана на момент вступления в силу Ф3 от 28.12.2017 № 436-Ф3.

Определение СКЭС ВС РФ от 22.11.2018 № 306-КГ18-10607 (по делу № A65-26432/2016)

Дело № 60 (22.11.2018)

«Списание налоговой задолженности до 2015 года»

(дело № А65-26432/2016; ИП Гаязов Н.А. vs ФНС)

Результат (в чью пользу)	Налогоплательщик (-)
Округ, дело которого пересматривает ВС	АС ПВО
Судья, передавшая дело в СКЭС	Пронина М.В.
Тема	Налоговый контроль
Судьи в составе СКЭС	Завьялова Т.В., Першутов А.Г., Пронина М.В.
Как рассматривалось дело	l (-) (-) (+)
Подавалась ли надзорная жалоба/результат	

Группа компаний НАЛОГИ И ФИНАНСОВОЕ ПРАВО

Суть: спор касался вопроса толкования положений п. 2 ст. 12 Федерального закона от 28.12.2017 № 436-ФЗ, предусматривающих прощение предпринимателям налоговой задолженности, образовавшейся до 01.01.2015. Дело рассмотрено в пользу налогового органа.

Фабула дела: решением налогового органа от 26.05.2015, вынесенным по результатам выездной налоговой проверки за 2011-2013 гг., предпринимателю доначислена недоимка по НДС и НДФЛ, начислены пени и штрафы по ст. 119, п. 1 ст. 122 НК РФ. В связи с неисполнением требования об уплате налога, пени, штрафа налоговым органом вынесено решение о взыскании налоговой задолженности за счет денежных средств на счетах предпринимателя в банке

от 22.09.2015, а затем ввиду недостаточности денежных средств на счетах — постановление от 08.08.2016 о взыскании налоговой задолженности за счет имущества предпринимателя.

Арбитражные суды I и апелляционной инстанции признали действия налогового органа по взысканию налоговой задолженности правомерными.

Суд округа отменил судебные акты нижестоящих судов и направил дело на пересмотр в контексте п. 2 ст. 12 Федерального закона от 28.12.2017 № 436-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую НК РФ», согласно которому признаются безнадежными к взысканию и подлежащими списанию недоимка по налогам, задолженность по пеням, начисленным на указанную недоимку, и задолженность по штрафам, образовавшиеся на 01.01.2015.

СКЭС ВС РФ отменила Постановление суда кассационной инстанции, оставив в силе Постановление суда апелляционной инстанции. Коллегия указала, что для целей ст. 12 Ф3 от 28.12.2017 № 436-Ф3 под подлежащей списанию задолженностью граждан (индивидуальных предпринимателей), образовавшейся на 01.01.2015, должны пониматься недоимки по налогам, а также пени и штрафы, известные налоговым органам и подлежавшие взысканию на указанный момент времени, но не погашенные полностью или в соответствующей части в течение 2015-2017 гг.

Следовательно, недоимка по налогам, задолженность по пеням и штрафам может быть списана только с лиц, которые задекларировали ее до 01.01.2015, либо с лиц, налоговая задолженность которых выявлена (начислена) налоговыми органами до указанного дня, но не взыскана на момент вступления в силу ФЗ от 28.12.2017 № 436-ФЗ, то есть на 28.12.2017.

Комментарий: Письмом ФНС РФ от 29.12.2018 № СА-4-7/26060 данное Определение было включено в Обзор правовых позиций, отраженных в судебных актах Конституционного Суда РФ и Верховного Суда РФ, принятых в четвертом квартале 2018 г. по вопросам налогообложения.

Также Определение было направлено ФНС РФ нижестоящим налоговым органам для сведения и использования в работе Письмом от 04.12.2018 № CA-4-8/23489.

Кроме того, контролирующие органы активно ссылаются на рассмотренную позицию в своих разъяснениях (см. Письма Минфина РФ от 27.12.2018 № 03-02-08/95147, от 13.02.2019 № 03-02-08/8597, от 13.02.2019 № 03-02-08/8580, от 06.03.2019 № 03-02-08/14673, от 15.03.2019 № 03-02-07/1/17406).

Если выплаченные гражданину-участнику организации при уменьшении уставного капитала е денежные средства не превышают величину произведенного вложения, его имущественное положение не улучшается, а приводится в состояние, имевшее место до оплаты доли, то это свидетельствует об отсутствии дохода, облагаемого НДФЛ (несмотря на отсутствие на тот момент нормы, это предусматривающей).

Определение СКЭС ВС РФ от 22.11.2018 № 308-КГ18-11090 (по делу № A32-32855/2017)

<u>Дело № 61</u> (22.11.2018)

«НДФЛ при возврате взноса при уменьшении уст/капитала ООО» (дело № А32-32855/2017; ООО «Стройнефтегаз - СМУ-7» vs ФНС)

Результат (в чью пользу)	Налогоплательщик (+) на новое рассмотрение
Округ, дело которого пересматривает BC	AC CKO
Судья, передавшая дело в СКЭС	Пронина М.В.
Тема	НДФЛ
Судьи в составе СКЭС	Завьялова Т.В., Першутов А.Г., 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, возникает ли у физического лица — участника ООО налогооблагаемый доход при уменьшении уставного капитала ООО и обязано ли общество удерживать НДФЛ с данного дохода. Дело направлено на новое рассмотрение в арбитражный суд I инстанции.

Фабула дела: уставный капитал ООО при создании утвержден в размере 100000000 руб., у каждого из двух участников — физических лиц по 50% номинальной стоимостью 50000000 руб. Протоколом общего собрания от 02.07.2015 учредители ООО приняли решение об уменьшении УК на сумму 99900000 руб. путем уменьшения номинальной стоимости долей всех участников с сохране-

нием размеров этих долей в УК ООО. Таким образом, уставный капитал ООО составил 100000 руб. с принадлежностью каждому из участников доли в 50% номинальной стоимостью 50000 руб.

Возврат учредителям части взноса в УК произведен по расходным кассовым ордерам от 11.09.2015 на сумму 49950000 руб. каждому из участников.

Решением налогового органа общество привлечено к налоговой ответственности по ст. 123, п. 1 ст. 126 НК РФ в связи с неисполнением обязанностей налогового агента по удержанию и перечислению в бюджет НДФЛ с выплаченной части доли в уставном капитале учредителям в связи с его уменьшением и непредставлением в налоговый орган сообщения о невозможности удержать налог.

Арбитражные суды, отказывая обществу в удовлетворении заявленных требований, исходили из того, что, поскольку учредители получили доход при уменьшении УК не в связи с продажей принадлежащей им доли в ООО, выплаченная им стоимость части доли подлежит налогообложению на общих основаниях, без применения налогового вычета, то есть с полной суммы выплаченного дохода. Нормы НК РФ не предусматривают освобождение указанного дохода от налогообложения.

СКЭС ВС РФ отменила решения нижестоящих судов и направила дело на новое рассмотрение в арбитражный суд I инстанции. Коллегия указала, что, устанавливая налоговые последствия выплаты денежных средств, необходимо руководствоваться закрепленным в ст. 41 НК РФ общим принципом определения дохода исходя из извлеченной гражданином экономической выгоды.

Таким образом, судам следовало дать оценку тому, привели ли произведенные выплаты к образованию экономической выгоды у физических лиц и в каком размере, принимая во внимание природу тех операций, в связи с совершением которых участники хозяйственного общества получили денежные средства. Если выплаченные гражданину — участнику организации денежные средства не превышают величину произведенного им в соответствующей части вложения, имущественное положение налогоплательщика не улучшается, а приводится в состояние, имевшее место до оплаты доли в уставном капитале, то это по смыслу ст. 41 НК РФ свидетельствует об отсутствии дохода.

Комментарий: При новом рассмотрении Решением Арбитражного суда Краснодарского края от 15.02.2019 по делу № А32—32855/2017 требования налогоплательщика были полностью удовлетворены — решение инспекции признано недействительным.

Выплата участникам общества при уменьшении уставного капитала суммы, не превышающей размера ранее внесенных денежных средств, не образует объекта обложения НДФЛ.

Суд указал, что иной подход приводил бы к взиманию налога с капитала, а не с дохода, то есть к подмене установленного ст. 209 НК РФ объекта налогообложения, и вопреки п. 3 ст. 3 НК РФ не позволил бы обеспечить экономически обоснованное налогообложение доходов физических лиц, приводя к повторному налогообложению того дохода, за счет которого гражданином была осуществлена оплата долей в уставном капитале иностранной организации.

Названный методологический подход усматривается также из Постановления Президиума ВС РФ от 22.07.2015 № 8ПВ15, п. 1 Обзора практики рассмотрении судами дел, связанных с применением главы 23 НК РФ (утв. Президиумом ВС РФ 21.10.2015).

Письмом ФНС РФ от 29.12.2018 № СА-4-7/26060 данное Определение было включено в Обзор правовых позиций, отраженных в судебных актах Конституционного Суда РФ и Верховного Суда РФ, принятых в четвертом квартале 2018 г. по вопросам налогообложения.

2018 год в цифрах:

50 арбитражных процессов

Судебная география:



1380 экспертных заключений

75 аудиторских заключений

30 корпоративных семинаров

12 номеров журнала ежегодно с 1994 года

Отражение инспекцией в составленных ею справках о состоянии расчетов с бюджетом одновременно недоимки и переплаты по одному и тому же налогу в одинаковых размерах по состоянию на одну дату свидетельствует об отсутствии налоговой задолженности (в т.ч. для целей получения лицензии).

Определение СКЭС ВС РФ от 29.11.2018 № 310-КГ18-7101 (по делу №A83-6405/2017)

193 Дело № 62 (29.11.2018) «Недоимка и переплата при получении лицензии» (дело № A83-6405/2017; ООО «АСК-СЕРВИС» vs Минпром политики РК) Налогоплательщик/лицензиат (+) Результат (в чью пользу) Округ, дело которого АС ЦО пересматривает ВС Павлова Н.В. Судья, передавшая дело в СКЭС Тема Налоговый контроль Завьялова Т.В., Павлова Н.В., Першутов А.Г. Судьи в составе СКЭС I (+) II (-) III (-) Как рассматривалось дело Подавалась ли надзорная жалоба/результат Группа компаниі НАЛОГИ И ФИНАНСОВОЕ ПРАВО

Суть: спор касался вопроса о наличии налоговой задолженности при отражении в справках о состоянии расчетов с бюджетом одновременно недоимки и переплаты по одному и тому же налогу в одинаковых размерах по состоянию на одну дату. Дело рассмотрено в пользу налогоплательщика (параллельно рассматривался вопрос о наличии обязанности у лицензирующего органа при принятии решения о продлении лицензии учитывать факт наличия одновременно недоимки и переплаты по налогу, если решение о зачете недоимки в счет имевшейся переплаты налоговым органом не принималось).

Фабула дела: связи с окончанием срока действия лицензии на розничную продажу алкогольной продукции общество обратилось в Министерство про-

мышленной политики Республики Крым с заявлением о продлении срока действия указанной лицензии.

Министерство отказало в продлении лицензии в связи с наличием у общества недоимки в размере 3 рублей, отраженной в справке о состоянии расчетов с бюджетом.

В дальнейшем общество повторно обратилось в лицензирующий орган с аналогичным заявлением, и срок действия лицензии Министерством был продлен.

Однако общество не согласилось с первоначальным отказом Министерства и обратилось в суд с заявлением, в котором просило признать незаконным первоначальное решение об отказе в продлении срока действия лицензии, возложить на Министерство обязанность оказать государственную услугу по продлению срока действия лицензии, так как, по мнению общества, ему пришлось повторно уплачивать госпошлину в связи с неправомерными действиями лицензирующего органа.

Решением арбитражного суда первой инстанции заявленные требования удовлетворены частично: приказ Министерства об отказе в продлении срока действия лицензии признан незаконным, с Министерства в пользу общества взыскана государственная пошлина в сумме 3000 руб., в удовлетворении остальной части заявленных требований отказано.

Суды апелляционной и кассационной инстанций не согласились с решением суда первой инстанции.

СКЭС ВС РФ отменила постановления апелляции и кассации. По мнению Коллегии, отражение налоговой инспекцией в составленных ею справках о состоянии расчетов с бюджетом одновременно недоимки и переплаты по одному и тому же налогу в одинаковых размерах по состоянию на одну дату свидетельствует об отсутствии налоговой задолженности перед бюджетом в целях получения лицензии.

Кроме того, судом было учтено, что до вынесения оспариваемого приказа Министерства общество обратилось в лицензирующий орган с заявлением о приобщении дополнительных документов, в частности, справки инспекции об отсутствии задолженности, выданной обществу в ответ на его обращение. Однако Министерство отказалось рассматривать эти дополнительные материалы и отказало в продлении срока действия лицензии.

Комментарий: принимая решение об удовлетворении требований общества, Коллегия руководствовалась, помимо прочего, позицией ВАС РФ, изложенной в п. 20 Постановления Пленума от 30.07.2013 № 57 «О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации», о том, что по смыслу взаимосвязанных положений ст. 78 и 79 НК РФ занижение суммы конкретного налога по итогам определенного налогового периода не приводит к возникновению у налогоплательщика задолженности по этому налогу, если на дату окончания срока уплаты налога у него имелась переплата сумм того же налога, что и заниженный налог, в соответствующем размере, и на момент вынесения налоговым органом решения по результатам проверки эти суммы не были зачтены

в счет погашения иной задолженности налогоплательщика.

Кроме того, Письмом ФНС РФ от 29.12.2018 № СА-4-7/26060 данное Определение было включено в Обзор правовых позиций, отраженных в судебных актах Конституционного Суда РФ и Верховного Суда РФ, принятых в четвертом квартале 2018 г. по вопросам налогообложения.

Также ФНС РФ довела Определение до нижестоящих налоговых органов в информативном письме от 13.12.2018 № CA-4-7/24243.

Арбитраж

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.

С 1993 года сотрудниками Группы компаний «Налоги и финансовое право» было проведено более двух тысяч судебных дел, большинство из которых — налоговые споры.

В 90% случаев дела рассмотрены в пользу наших клиентов.



Брызгалин Аркадий Викторович

генеральный директор Группы компаний «Налоги и финансовое право»

Консалтинг

Письменное и устное консультирование по всем вопросам ведения бухгалтерского и налогового учета и составления бухгалтерской и налоговой отчетности по отечественным стандартам и МСФО.

Анализ финансово-хозяйственной деятельности и выработка рекомендаций по улучшению системы финансового управления на предприятии. Методологическое консультирование и сопровождение по вопросам подготовки уведомлений о контролируемых сделках в рамках налогового контроля за ТЦО.

Разработка корпоративных стандартов. Оптимизация и разработка должностных инструкций с учетом специфики деятельности, в том числе для территориально разрозненных филиальных структур.

Федорова Ольга Сергеевна

заместитель генерального директора по экономическим проектам Группы компаний «Налоги финансовое право»



Приговор по уголовному делу, вынесенный с соблюдением упрощенной процедуры, не предусматривающей исследования обстоятельств по делу, не освобождает таможенные органы от доказывания обстоятельств, послуживших основанием для принятия оспариваемых ненормативных правовых актов.

Определение СКЭС ВС РФ от 03.12.2018 № 305-КГ18-11820 (по делу №A40-51462/2017)

195 Дело № 63 (03.12.2018) «Преюдициальность уголовного дела» (дело № A40-51462/2017; ИП Зубков Д.Н. vs ФТС) Плательщик таможенных платежей (+) Результат (в чью пользу) Округ, дело которого AC MO пересматривает ВС Судья, передавший дело в СКЭС Тютин Д.В. Тема Таможенные платежи Завьялова Т.В., Павлова Н.В., Тютин Д.В. Судьи в составе СКЭС | (+) | | (+) | | | (+)Как рассматривалось дело Подавалась ли надзорная жалоба/результат Группа компаниі НАЛОГИ И ФИНАНСОВОЕ ПРАВО

Суть: спор касался вопроса о том, может ли приговор, вынесенный в упрощенном порядке (без проведения судебного разбирательства и исследования доказательств), носить преюдициальный характер при доказывании по другому делу. Дело рассмотрено в пользу декларанта.

Фабула дела: декларант оспорил в суде решение таможенного органа о корректировке таможенной стоимости. Декларант ввозил на таможенную территорию лошадей. При этом лошади были задекларированы как племенные (ставка таможенной пошлины 0%). Однако таможенный орган посчитал, что ввезенные лошади племенными не являются, и принял решение о корректировке таможенной стоимости из расчета 5%.

Суды трех инстанций удовлетворили требования декларанта, поскольку выяснилось, что ставка таможенной пошлины была определена декларантом верно, т.е. правильно указана и таможенная стоимость.

Таможенный орган обратился с кассационной жалобой в ВС РФ. Таможня ссылалась на приговор суда по уголовному делу в отношении декларанта, в котором, в частности, указано, что лошади, указанные в спорных таможенных декларациях, являются неплеменными. Однако приговор был вынесен в упрощенном порядке — без проведения судебного разбирательства.

СКЭС ВС РФ оставила в силе судебные акты нижестоящих инстанций. Как указала Коллегия, приговор по уголовному делу, вынесенный с соблюдением упрощенной процедуры, не предусматривающей исследования обстоятельств по делу, не может являться основанием для освобождения таможни и таможенного управления от доказывания обстоятельств, послуживших основанием для принятия оспариваемых ненормативных правовых актов.

Комментарий: Коллегия отказалась признать преюдициальную силу приговора суда общей юрисдикции и в Определении СКЭС ВС от 15.02.2018 № 302-9C14-1472 (4,5,7) по делу № A33-1677/2013, поскольку он также был вынесен в упрощенном порядке.

Группа компаний

НАЛОГИ И ФИНАНСОВОЕ ПРАВО

При взыскании убытков в рамках гражданско-правового договора НДС «сверху» не начисляется.

Определение СКЭС ВС РФ от 13.12.2018 № 305-ЭС18-10125 (по делу №A40-52603/2017)

<u>Дело № 64 (13.12.2018)</u> «НДС в составе убытков» (дело № A40-52603/2017: ООО "ПКП "Мобойл" vs ООО "НП НАФТА") Налогоплательшик (-) Результат (в чью пользу) AC MO Округ, дело которого пересматривает ВС Борисова Е.Е. Судья, передавшая дело в СКЭС Тема НДС Борисова Е.Е., Маненков А.Н., Попов В.В. Судьи в составе СКЭС I (+) II (-) III (+) Как рассматривалось дело Подавалась ли надзорная жалоба/результат

Суть: дело касалось вопроса о том, подлежит ли взысканию НДС в составе убытков.

Фабула дела: общество обратилось в суд с иском к контрагенту об обязании передать продукцию по договору; впоследствии предмет иска был изменен на взыскание убытков. Контрагент предъявил встречный иск о расторжении договора и взыскании убытков.

Решением **Арбитражного суда города Москвы** первоначальные требования были удовлетворены, в удовлетворении встречного иска отказано. Постановлением **Девятого арбитражного апелляционного суда** решение суда изменено в части присужденной суммы; в частности, из суммы убытков исключен НДС. Постановлением **Арбитражного суда Московского округа** постановление апелляции отменено, решение суда первой инстанции оставлено без изменения.

В кассационной жалобе в ВС РФ ответчик по первоначальному иску просил состоявшиеся по делу судебные акты отменить, принять новое решение.

СКЭС ВС РФ отменила решение суда первой инстанции, поддержав постановление апелляции. Коллегия указала, что взыскание убытков производится «без НДС», т.к. наличие у потерпевшей стороны права на НДС-вычет исключает уменьшение имущественной сферы лица в части данных сумм и, соответственно, исключает применение ст. 15 ГК РФ.

Требовать НДС можно в случае, если потерпевшая сторона докажет, что НДС не подлежал бы вычету, либо ей необходимо доказать корректировку ранее принятых к вычету сумм налога по сырью и услугами переработки, относящейся к утраченным продуктам переработки.

Комментарий: аналогичная позиция изложена в Постановлении Президиума ВАС РФ от 23.07.2013 № 2852/13 по делу № А56–4550/2012.

НАЛОГИ И ФИНАНСОВОЕ ПРАВО

Срок давности привлечения к ответственности за неуплату или неполную уплату страховых взносов исчисляется со следующего дня после окончания периода, в течение которого было совершено правонарушение.

Определение СКЭС ВС РФ от 19.12.2018 № 304-КГ18-13502 (по делу № A03-4655/2017)

199 Дело № 65 (19.12.2018) «Исчисление срока давности привлечения к ответственности» (дело № A03-4655/2017; МТУ Росимущества в АК и PA vs ФСС) Налогоплательщик (-) Результат (в чью пользу) AC 3CO Округ, дело которого пересматривает ВС Судья, передавший дело в СКЭС Першутов А. Г. Тема Страховые взносы Першутов А.Г., Антонова М.К., Тютин Д.В. Судьи в составе СКЭС | (+) | | (+) | | | (+) Как рассматривалось дело Подавалась ли надзорная жалоба/результат

Суть: спор касался вопроса о начале течения срока давности привлечения страхователя к ответственности за неуплату страховых взносов. Дело рассмотрено в пользу ФСС.

Фабула дела: по результатам выездной проверки правильности исчисления, полноты и своевременности уплаты страховых взносов на обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством за период 2013-2015 гг., Фонд вынес решение от 03.02.2017 о привлечении плательщика к штрафу по п. 1 ст. 47 ФЗ от 24.07.2009 № 212-ФЗ, о доначислении недоимки по страховым взносам и пени.

Арбитражные суды признали доказанным факт занижения плательщиком базы для начисления страховых взносов на суммы выплат в 2013-2015 гг. физическим лицам по трудовым договорам, а не в рамках гражданско-правовых

отношений. Вместе с тем, ссылаясь на то, что в отношении совершенного в 2013 г. правонарушения срок давности привлечения к ответственности начинает исчисляться с 01.01.2014 — со следующего дня после окончания периода (31.12.2013), в течение которого правонарушение было совершено, суды пришли к выводу об истечении на дату вынесения фондом оспариваемого решения трехлетнего срока давности привлечения к ответственности за неуплату страховых взносов за 2013 г.

СКЭС ВС РФ частично отменила решения нижестоящих судов. Коллегия указала, что правонарушение в виде неуплаты страховых взносов по итогам 2013 г. совершено в 2014 г. Поэтому срок давности привлечения к ответственности должен исчисляться с 01.01.2015 и, следовательно, не истек на момент вынесения Фондом оспариваемого решения о привлечении к ответственности за неуплату (неполную уплату) страховых взносов за 2013 г.

Комментарий: практика не нова, т.к. подобная позиция была сформулирована в п. 15 Постановления Пленума ВС РФ от 30.07.2013 № 57, а еще раньше в Постановлении Президиума ВАС РФ от 27.09.2011 № 4134/11.

Письмом ФНС РФ от 29.12.2018 № СА-4-7/26060 данное Определение было включено в Обзор правовых позиций, отраженных в судебных актах Конституционного Суда РФ и Верховного Суда РФ, принятых в четвертом квартале 2018 г. по вопросам налогообложения.

В договорах аренды отсутствует указание на включение в арендную плату НДС, а в платежных поручениях была отметка «без НДС». Это означает, что цена услуг по аренде окончательно сформирована в тех размерах, которые указаны в договорах аренды, вне зависимости от того, признавался бы арендодатель плательщиком НДС на момент заключения договоров либо нет.

Заключение договоров аренды гражданином-арендодателем изначально в статусе предпринимателя не привело бы к установлению большей арендной платы.

Определение СКЭС ВС РФ от 20.12.2018 № 306-КГ18-13128 (по делу № A12-36108/2017)

Дело № 66 (20.12.2018) «Определение размера НДС, не отраженного в договоре» (дело № A12-36108/2017; ИП Зайчук Д.В. vs ФНС) Налогоплательщик (+), на новое рассмотрение Результат (в чью пользу) АС ПО Округ, дело которого пересматривает ВС Судья, передавшая дело в СКЭС Павлова Н.В. Тема НДС Завьялова Т.В., Павлова Н.В., Тютин Д.В. Судьи в составе СКЭС I (-) II (-) III (-) Как рассматривалось дело Подавалась ли надзорная жалоба/результат НАЛОГИ И ФИНАНСОВОЕ ПРАВО

Суть: спор касался порядка определения размера недоимки по НДС в случае, когда стороны договора не согласовали учет данного налога в цене договора. Дело направлено на новое рассмотрение.

Фабула дела: налоговый орган, установив в ходе налоговой проверки, что деятельность гражданина по предоставлению нежилого помещения в аренду относится к предпринимательской и облагается НДС, доначислил налог сверх цены, согласованной сторонами договора аренды.

Арбитражные суды трех инстанций, признавая правомерным избранный налоговым органом порядок определения размера недоимки по НДС, исходили из того, что включение налога в арендную плату не следовало ни из договоров, ни из обстоятельств, предшествующих их заключению или прочих условий договоров. Суды отметили, что в данном случае налог не может исчисляться по расчетной ставке 18/118, сославшись при этом на разъяснения, данные в п. 17 Постановления Пленума ВАС РФ от 30.05.2014 № 33 «О некоторых вопросах, возникающих у арбитражных судов при рассмотрении дел, связанных с взиманием НДС».

СКЭС ВС РФ отменила решения нижестоящих судов и направила дело на новое рассмотрение в суд I инстанции. Коллегия указала, что, по общему правилу, НДС является частью цены договора, подлежащей уплате налогоплательщику покупателями. Уплачиваемое (подлежащее уплате) покупателями встречное предоставление за реализованные им товары (работ, услуги) является экономическим источником для взимания данного налога.

В данном случае при заключении договоров предприниматель не рассматривал себя в качестве плательщика НДС и не предполагал необходимость учета данного налога при определении окончательного размера арендной платы. Это означает, что в отношениях предпринимателя и арендатора цена услуг по аренде окончательно сформирована в тех размерах, которые указаны в договорах аренды, вне зависимости от того, признавался бы предприниматель плательщиком НДС на момент заключения договоров либо нет. Заключение договоров аренды налогоплательщиком изначально в статусе предпринимателя не привело бы к установлению большей арендной платы.

Комментарий: заблуждение относительно необходимости облагать реализацию НДС «сверх» цены договора можно считать достаточно распространенным. Ранее доначисленная инспекцией продавцу сумма налога успешно взыскивалась им с покупателя. Именно такой позиции придерживался ВАС РФ в Постановлении Президиума от 29.09.2010 № 7090/10 по делу № А05–18763/2009.

Такой подход сохранялся в практике долгое время, однако после выхода Постановления Пленума ВАС РФ от $30.05.2014~\text{N}^{\circ}$ 33 ситуация изменилась. Если стороны не договорились об уплате покупателем НДС после заключения договора (в т.ч. в случае доначисления налога продавцу), то сумма НДС дополнительно с последнего взыскана быть не может (см. Определение ВС РФ от $23.11.2017~\text{N}^{\circ}$ 308–3C17–9467, от $23.04.2018~\text{N}^{\circ}$ 53-ПЭК18 по делу N° A32–4803/2015, от $08.06.2018~\text{N}^{\circ}$ 307–3C18–6719 по делу N° A56–26075/2017).

СКЭС ВС в рассматриваемом Определении исходила из того, что стороны договора изначально рассматривали операцию по реализации как не облагаемую НДС, а покупатель был против того, чтобы уплачивать сумму налога дополнительно — поэтому налог не мог быть доначислен продавцу по ставке 18%.

Письмом ФНС РФ от 29.12.2018 № СА-4-7/26060 данное Определение было включено в Обзор правовых позиций, отраженных в судебных актах Конституционного Суда РФ и Верховного Суда РФ, принятых в четвертом квартале

2018 г. по вопросам налогообложения.

Кроме того, Определение включено в Обзор судебной практики по спорам, связанным с квалификацией деятельности физических лиц в качестве предпринимательской в целях налогообложения (Письмо ФНС РФ от 07.05.2019 № CA-4-7/8614).

При новом рассмотрении суд удовлетворил требования заявителя в части применения налоговой ставки 18/118 (см. Решение Арбитражного суда Волгоградской области от 01.04.2019 по данному делу, оставленное без изменения судом апелляционной инстанции).

Гражданско-правовой консалтинг и арбитраж

Консультирование по вопросам заключения и исполнения хозяйственных договоров, ответственности за нарушение обязательств, по всем вопросам, касающимся недвижимости в гражданско-правовой сфере, по вопросам применения корпоративного, земельного, антимонопольного законодательства, законодательства в сфере интеллектуальной собственности.

Группа компаний «Налоги и финансовое право» имеет большой опыт защиты интересов граждан и юридических лиц в арбитражных судах и судах общей юрисдикции при рассмотрении корпоративных споров, споров, связанных с нарушением договорных обязательств (в том числе, по договорам подряда, строительного подряда, аренды, страхования и др.), земельных споров.



Гринемаер Евгений Александрович

первый заместитель генерального директора Группы компаний «Налоги и финансовое право»

Аудит

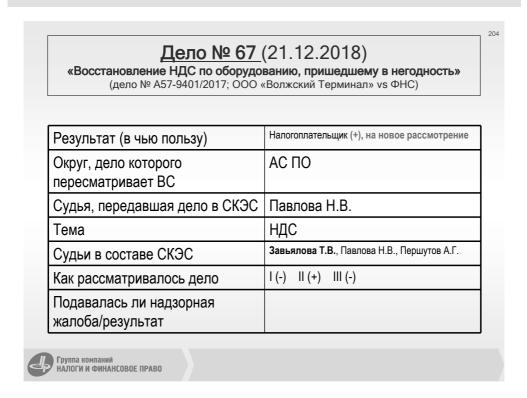
Обязательный аудит. Осуществляется в случаях, предусмотренных положениями ст.5 Федерального закона от 30 декабря 2008 года № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности».

Инициативный аудит. Инициативный аудит наряду с проверкой достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности обеспечивает разработку предложений по оптимизации хозяйственной деятельности как компании в целом, так и отдельных ее участков.

Налоговый аудит. Задача налогового аудита – подготовить компанию к проведению налоговой проверки, разобраться в сложном вопросе или в нестандартной ситуации, дать точную рекомендацию или совет, оценить налоговые риски.

Ликвидация объектов ОС не образует основание восстановления налога, указанное в подп. 2 п. 3 ст. 170 НК РФ, поскольку приводит к прекращению физического существования этих объектов, а не к их дальнейшему использованию в не облагаемой налогом деятельности.

Определение СКЭС ВС РФ от 21.12.2018 № 306-КГ18–13567 (по делу № А57–9401/2017)



Суть: спор касался вопроса о том, должен ли налогоплательщик восстановить НДС по оборудованию, пришедшему в негодность по причине аварии на производстве. Дело направлено на новое рассмотрение.

Фабула дела: в результате аварии принадлежащие налогоплательщику объекты ОС пришли в негодность и были списаны с бухгалтерского учета. Оставшиеся после ликвидации объектов запасные части и отходы лома цветных металлов приняты им к учету в качестве материалов. Налоговый орган в ходе проверки пришел к выводу о том, что суммы НДС, ранее правомерно принятые к вычету по частично амортизированным ОС, подлежат восстановлению в силу п. 3 ст. 170 НК РФ, поскольку операции по реализации металлолома, оставшегося после ликвидации данных объектов, не подлежат налогообложению.

Арбитражный суд I инстанции исходил из того, что на основании подп. 1 п. 2 и подп. 2 п. 3 ст. 170 НК РФ суммы НДС, ранее принятые к вычету при приобретении объектов ОС, подлежат восстановлению пропорционально остаточной стоимости данных объектов.

Суд апелляционной инстанции, отменяя решение суда I инстанции и удовлетворяя заявленные требования, отметил, что отходы лома, образовавшиеся из объектов ОС в результате аварии, не являются специально произведенным обществом товаром и не представляют из себя товар, приобретенный для производства продукции.

АС ПО отменил постановление апелляционного суда, оставив в силе решение суда I инстанции.

СКЭС ВС РФ отменила решения нижестоящих судов и направила дело на новое рассмотрение в суд I инстанции. Коллегия указала, что ликвидация объектов ОС не образует основание восстановления налога, указанное в подп. 2 п. 3 ст. 170 НК РФ, поскольку приводит к прекращению физического существования этих объектов, а не к их дальнейшему использованию в необлагаемой деятельности. Само по себе прекращение использования оборудования в связи с произошедшей на производстве аварией не должно влечь корректировку (восстановление) налога, ранее принятого к вычету при приобретении объектов ОС, в части, приходящейся на их остаточную стоимость.

В то же время, поскольку по итогам ликвидации объектов ОС налогоплательщик реализовал лом цветных металлов, операции по реализации которого освобождены от налогообложения, не может считаться правомерным и вывод суда апелляционной инстанции о признании незаконными доначислений в полном объеме.

Комментарий: судебный акт обоснован, поскольку:

- учтен п. 3 ст. 3 НК РФ об экономической природе НДС;
- сделаны ссылки на «принцип нейтральности» НДС;
- сформулирован критерий для определения судьбы «уплаченного НДС» деятельность облагаемая/необлагаемая.

Письмом ФНС РФ от 29.12.2018 № СА-4-7/26060 данное Определение было включено в Обзор правовых позиций, отраженных в судебных актах Конституционного Суда РФ и Верховного Суда РФ, принятых в четвертом квартале 2018 г. по вопросам налогообложения.

При новом рассмотрении требования налогоплательщика были удовлетворены.

207

Позиция № 68

Защита организацией своих прав в суде свидетельствует о том, что она фактически не прекратила деятельность. Отсутствие имущества у организации для удовлетворения требований кредитора касается уже исполнения судебных актов о взыскании и потому не имеет правового значения в вопросе исключения из ЕГРЮЛ.

Определение СКЭС ВС РФ от 26.12.2018 № 301-КГ18-8795 (по делу №A28-730/2017)

<u>Дело № 68</u> (26.12.2018)

«Исключение из ЕГРЮЛ недействующего ЮЛ» (дело № A28-730/2017; ИП Сутков Д.А. vs ФНС)

Результат (в чью пользу)	Взыскатель (+)
Округ, дело которого пересматривает ВС	AC BBO
Судья, передавшая дело в СКЭС	Золотова Е.Н.
Тема	-
Судьи в составе СКЭС	Золотова Е.Н., Грачева И.Л., Маненков А.Н.
Как рассматривалось дело	l (+) ll (+) lll (-)
Подавалась ли надзорная жалоба/результат	

Группа компаний НАЛОГИ И ФИНАНСОВОЕ ПРАВО

Суть: спор касался вопроса о праве налогового органа исключить юридическое лицо из ЕГРЮЛ в случае, если оно фактически не прекратило деятельность, что проявляется, в частности, в участии в судебных разбирательствах. Дело рассмотрено в пользу взыскателя, оспаривавшего исключение организации — должника из реестра.

Фабула дела: Индивидуальный предприниматель обратился в суд с иском о взыскании с юридического лица задолженности. Требования были частично удовлетворены. В судебных заседаниях принимал участие директор ответчика; ответчик обжаловал принятый в пользу ИП судебный акт, что привело к уменьшению судом взысканной суммы. Об исключении юридического лица

из ЕГРЮЛ ИП узнал после принятия решения судом в отношении ответчика о взыскании задолженности.

Предприниматель обратился в арбитражный суд с заявлением о признании незаконными действий инспекции по внесению в ЕГРЮЛ сведений об исключении юридического лица из Реестра как фактически прекратившего свою деятельность и о восстановлении статуса общества в качестве действующего юридического лица путем аннулирования записи об исключении из ЕГРЮЛ.

Решением **Арбитражного суда Кировской области**, оставленным без изменения постановлением **Второго арбитражного апелляционного суда**, заявление предпринимателя удовлетворено.

Арбитражный суд Волго-Вятского округа судебные акты нижестоящих судов отменил и в удовлетворении заявления отказал.

СКЭС ВС РФ отменила постановление окружного суда, указав, что осуществление обществом защиты своих прав в судебном порядке свидетельствует о том, что эта организация фактически не прекратила деятельность.

Отсутствие имущества у общества для удовлетворения требований кредитора касается уже исполнения судебных актов о взыскании и потому не имеет правового значения в вопросе исключения из ЕГРЮЛ.

Комментарий: из Определения следует, что неправомерно признание юридического лица недействующим и исключение из Реестра по формальным критериям, установленным в ст. 64.2 ГК РФ и п. 1 ст. 21.1 Федерального закона от 08.08.2001 № 129-ФЗ «О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей» (непредставление отчетности в течение двенадцати месяцев, отсутствие операций по счету). Необходимо в каждом случае разбираться, проявляет ли юридическое лицо еще какую-то активность в хозяйственном обороте.

Необходимо отметить, что арбитражные суды активно руководствуются рассмотренной позицией при принятии решений (см., н-р, Постановление Арбитражного суда Дальневосточного округа от 29.05.2019 № Ф03–2021/2019 по делу № А24–5608/2018, Постановления Арбитражного суда Московского округа от 15.03.2019 № Ф05–22289/2018 по делу № А40–155759/2017, от 21.01.2019 № Ф05–22683/2018 по делу № А41–33907/2018, Постановление Арбитражного суда Центрального округа от 27.12.2018 № Ф10–5545/2018 по делу № А68–13864/2017).

© 2019 ООО «Журнал «Налоги и финансовое право».

Не для продажи.

Подписано в печать 23.09.2019. Объем 10 п. л. Формат 70х100 1/16.

Бумага офсетная. Печать офсетная. Тираж 300 экз. Заказ

Отпечатано в полном соответствии с качеством предоставленного оригинал-макета в ООО «ПОЛИГРАФКОМБИНАТ» 623751, Свердловская обл., г. Реж, ул. О.Кошевого, 16.



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 620075, г. Екатеринбург рл. Мира, д.102, корп.1, 3 этаж ул. Луначарского, д.77, 4 этаж (495) 788-39-51 (343) 350-12-12 msk@cnfp.ru cnfp@cnfp.ru

www.cnfp.ru