Судебная практика Верховного Суда РФ по налоговым спорам 2019

Анализ. Проблемы. Позиции

Группа компаний
НАЛОГИ И ФИНАНСОВОЕ ПРАВО

Судебная практика Верховного Суда РФ по налоговым спорам

2019

Анализ. Проблемы. Позиции

© Группа компаний
«Налоги и финансовое право»
2020

© 2020 ООО «Журнал «Налоги и финансовое право».
Не для продажи.

Используемые сокращения:

АПК РФ — Арбитражный процессуальный кодекс Российской Федерации

АС ВВО — Арбитражный суд Волго-Вятского округа

АС ВСО — Арбитражный суд Восточно-Сибирского округа

АС ЗСО — Арбитражный суд Западно-Сибирского округа

АС ДВО — Арбитражный суд Дальневосточного округа

АС МО — Арбитражный суд Московского округа

АС ПО — Арбитражный суд Поволжского округа

АС СЗО — Арбитражный суд Северо-Западного округа

АС СКО — Арбитражный суд Северо-Кавказского округа

АС УО — Арбитражный суд Уральского округа

АС ЦО — Арбитражный суд Центрального округа

БТИ — Бюро технической инвентаризации

ВАС РФ — Высший арбитражный суд Российской Федерации

ВНП — выездная налоговая проверка

ВС РФ — Верховный суд Российской Федерации

В/ч — воинская часть

ГК РФ — Гражданский кодекс Российской Федерации

ЕНВД — единый налог на вмененный доход

ИП — индивидуальный предприниматель

ИФНС — Инспекция Федеральной налоговой службы

КоАП РФ — Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях

КНП — камеральная налоговая проверка

КС РФ — Конституционный суд Российской Федерации

Минфин РФ — Министерство финансов Российской Федерации

НДС — налог на добавленную стоимость

НДФЛ — налог на доходы физических лиц

НК РФ — Налоговый кодекс Российской Федерации

Н/П — налогоплательщик

ОКВЭД — Общероссийский классификатор видов экономической деятельности

ООО — общество с ограниченной ответственностью

ОС — основные средства

ОСНО — общая система налогообложения

ОЭЗ — особая экономическая зона

ПСН — патентная система налогообложения

ПФР — Пенсионный фонд Российской Федерации

СКАД ВС РФ — Судебная коллегия по административным делам Верховного суда РФ

СКЭС ВС РФ — Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного суда РФ

ТК РФ — Трудовой кодекс Российской Федерации

УСН — упрощенная система налогообложения

УФНС — Управление Федеральной налоговой службы

ФКЗ — Федеральный конституционный закон

ФЛ — физическое лицо

ФНС РФ — Федеральная налоговая служба

Позиция № 1

Доход физического лица в виде прощения долга возникает только при признании им долга или по решению суда.

Списание банком с должника пени за просрочку по ипотечному кредиту не является экономической выгодой физического лица, поэтому не облагается НДФЛ.

Определение СКАД ВС РФ
от 18.01.2019 № 86-КГ18-10

2

Дело № 1 (18.01.2019)
«О признании доходом сумм прощенной задолженности»
(дело № 86-КГ18-10; Е.В. Кривова *vs* ФНС)

Результат (в чью пользу)	Налогоплательщик (+)
Округ, дело которого пересматривает ВС	Суды общей юрисдикции Владимировской области
Судья, передавший дело в СКАД	
Тема	НДФЛ
Судьи в составе СКАД	**Хаменков В.Б.**, Корчашкина Т.Е., Горчакова Е.В.
Как рассматривалось дело	I (+) II (-) III (-)
Подавалась ли надзорная жалоба/результат	

Группа компаний НАЛОГИ И ФИНАНСОВОЕ ПРАВО

Суть: спор касался вопроса о возникновении у налогоплательщика — физического лица дохода и обязанности уплаты НДФЛ при списании кредитной организацией задолженности по ипотечному займу как безнадежной ко взысканию. Дело рассмотрено в пользу налогоплательщика.

Фабула дела: физическое лицо получило ипотечный заем для приобретения квартиры, который не смогло погасить в срок. На основании решения суда квартира была реализована кредитной организацией на публичных торгах. Кроме того, этим же решением суда в пользу кредитной организации были определены подлежащими к выплате проценты за пользование займом в размере 15,78% годовых и пени за нарушение сроков возврата займа и уплаты

процентов в размере 0,2% за каждый день просрочки сроком по день реализации квартиры.

Сумма, вырученная при реализации квартиры, была перечислена кредитору на основании постановления судебного пристава-исполнителя. Исполнительное производство в отношении должника окончено в связи с отсутствием у него имущества, на которое может быть обращено взыскание.

Кредитная организация произвела списание долга как безнадежного.

Инспекция предложила физическому лицу представить налоговую декларацию по форме 3-НДФЛ. Декларация была представлена с указанием нулевого дохода, что послужило началом проведения камеральной налоговой проверки. По итогам налоговой проверки лицо было привлечено к ответственности за совершение налогового правонарушения, предусмотренного п. 1 ст. 122 в виде штрафа. Данным решением также была начислена недоимка по НДФЛ и пени.

В обоснование решения инспекция указала, что в результате прощения кредитной организацией задолженности (в том числе процентов и пени), обязанность по уплате которой возникла в силу договора займа и вступившего в законную силу решения суда, у физического лица возникла экономическая выгода в денежной форме, выразившаяся в освобождении его от обязанности возвратить кредитору указанную сумму долга и, как следствие, в сбережении этой денежной суммы. Следовательно, в целях налогообложения данная денежная сумма является доходом физического лица и у него возникает обязанность по уплате НДФЛ по ставке 13% от общей суммы прощенного долга.

Данные выводы послужили основанием обращения в суд для физического лица.

Арбитражный суд первой инстанции удовлетворил требования, однако решение было отменено судом **апелляционной инстанции**, в передаче кассационной жалобы для рассмотрения в судебном заседании суда кассационной инстанции Областным судом было отказано.

СКАД ВС РФ удовлетворила кассационную жалобу физического лица, указав, что при прощении штрафов, пеней и прочих санкций, даже если они прямо предусмотрены кредитным договором, дохода у физического лица не возникает автоматически. Суммы штрафов, пеней и (или) иных санкций за нарушение договорных обязательств, прощенных кредитором, являются доходом должника только в случае признания их должником или их присуждения на основании решения суда, вступившего в законную силу.

Поэтому, если должник не признал суммы санкций за нарушение договора, а также если отсутствует решение суда об их присуждении, то у него не возникает экономической выгоды в случае прощения их кредитором, это не является доходом, поэтому нет и обязанности по уплате НДФЛ.

Суд не принял ссылку инспекции об обязании судом должника уплачивать проценты и пени сроком до момента реализации квартиры как доказательство получения дохода, поскольку при конкретном рассмотрении дела (если бы кредитная организации обратилась в суд за взысканием этих сумм с должника) размер санкций мог быть уменьшен судом.

Возражения по поводу «возникновения дохода» истец — физическое лицо излагал в ходе камеральной налоговой проверки, что свидетельствует о том,

что у него не возникло экономической выгоды, и, соответственно, дохода, облагаемого НДФЛ.

Комментарий: аналогичная позиция применительно к прощению долга и ранее высказывалась контролирующими органами (см., н — р, Письмо Минфина РФ от 13.11.2010 № 03-03-06/2/197, Письмо ФНС РФ от 27.06.2011 № ЕД-3-3/2164@).

Кроме того, в Постановлении Президиума ВАС РФ от 22.10.2013 № 3710/13 по делу № А55–16697/2012 суд указал, что при отказе кредитора от взыскания спорных сумм неустойки и платы за пользование займом при заключении мирового соглашения, а также при истечении срока исковой давности по требованиям о взыскании неустойки (пеней, штрафов) и иных санкций за нарушение гражданско-правовых обязательств у должника дохода не возникает. Суд подчеркнул, что отказ истца от требований (на основании мирового соглашения или истечения сроков давности) нельзя квалифицировать как прощение долга, если их обоснованность не признана должником (не подтверждена вступившим в силу решением суда).

Письмом ФНС РФ от 16.04.2019 № СА-4-7/7164 Определение было включено в Обзор правовых позиций, отраженных в судебных актах Конституционного Суда РФ и Верховного Суда РФ, принятых в первом квартале 2019 года по вопросам налогообложения.

Позиция № 2

Невыполнение обязанности по предоставлению документов в случае переквалификации деятельности физического лица в предпринимательскую не влечет утрату права на освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика НДС (п. 1 ст. 145 НК РФ).

Определение СКАД ВС РФ от 18.01.2019
№ 78-КГ18–66

4

Дело № 2 (18.01.2019)
«Освобождение от НДС по сумме выручки в случае переквалификации ФЛ в ИП»
(дело № 78-КГ18-66; А.В. Слонов *vs* ФНС)

Результат (в чью пользу)	Налогоплательщик **(+) новое рассмотрение**
Округ, дело которого пересматривает ВС	Суды общей юрисдикции Санкт-Петербургского город. округа
Судья, передавший дело в СКАД	
Тема	НДС
Судьи в составе СКАД	**Хаменков В.Б.,** Зинченко И.Н., Горчакова Е.В.
Как рассматривалось дело	I (-) II (-)
Подавалась ли надзорная жалоба/результат	

Группа компаний НАЛОГИ И ФИНАНСОВОЕ ПРАВО

Суть: спор касался вопроса о законности доначисления физическому лицу НДФЛ, НДС от сдачи в аренду недвижимого имущества при отсутствии статуса ИП, а также освобождения от исполнения обязанности по уплате НДС на основании п. 1 ст. 145 НК РФ. Дело направлено на новое рассмотрение.

Фабула дела: физическое лицо сдавало в аренду объекты недвижимого имущества, принадлежащие ему на праве собственности. Инспекция на основании проведенной налоговой проверки сделала вывод об осуществлении им предпринимательской деятельности без регистрации в качестве ИП, доначислив соответствующие налоги.

Не согласившись с решением инспекции, гражданин обратился в суд.

Решениями судов **первой и апелляционной инстанций** в удовлетворении

заявленных требований было отказано. Суды указали, что сдача внаем собственного нежилого недвижимого имущества является одним из видов экономической деятельности. Прибыль физического лица от сдачи принадлежащих ему на праве собственности нежилых помещений составляла разницу между полученной арендной платой и расходами на содержание данных помещений, а систематичность получения прибыли подтверждается ежемесячными перечислениями ему от арендаторов денежных средств. Документы, в зависимость от которых поставлена возможность освобождения налогоплательщика от уплаты НДС, не представлены.

СКАД ВС согласилась с выводами нижестоящих судов о доказанности осуществления налогоплательщиком предпринимательской деятельности без государственной регистрации с учетом коммерческого предназначения недвижимости и систематического характера получения прибыли.

Однако Коллегия пришла к выводу, что налогоплательщик имел право на освобождение от уплаты НДС на основании п. 1 ст. 145 НК РФ, поскольку его выручка за три предшествующих последовательных календарных месяца не превысила два миллиона рублей.

Непредставление в инспекцию письменного уведомления об освобождении от обязанности налогоплательщика НДС в процессе проведения налоговой проверки не влечет за собой утрату права на такое освобождение. Суд подчеркнул, что условием для освобождения налогоплательщиков от исполнения обязанностей по исчислению и уплате налога является объективное обстоятельство — соответствие размера выручки предельному уровню, установленному законом.

Поскольку суммы выручки физического лица были установлены по результатам налоговой проверки, непредставление документов, поименованных в п. 6 ст. 145 НК РФ, не является однозначным основанием для отказа в предоставлении ему освобождения от исполнения обязанностей налогоплательщика.

Комментарий: к аналогичному выводу СКАД ВС пришла годом ранее (см. Определение СКАД ВС РФ от 17.08.2018 № 70-КГ18-4).

Позиция согласуется с п. 2 Постановления Пленума ВАС РФ от 30.05.2014 № 33 «О некоторых вопросах, возникающих у арбитражных судов при рассмотрении дел, связанных с взиманием НДС».

Кроме того, ранее данная позиция высказывалась в Постановлении Президиума ВАС РФ от 24.09.2013 № 3365/13, Определениях СКЭС ВС РФ от 31.01.2018 № 306-КГ17–15420 по делу № А57–25507/2016, от 03.07.2018 № 304-КГ18–2570 по делу № А70–907/2017.

Определение включено в Обзор правовых позиций, отраженных в судебных актах КС и ВС РФ, принятых в I квартале 2019 года по вопросам налогообложения, направленный Письмом ФНС РФ от 16.04.2019 № СА-4-7/7164.

Позиция № 3

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 2011-2012 гг., а в 2013-2014 гг., следовало учесть эти расходы при исчислении налога на прибыль по итогам налоговых периодов, охваченных выездной проверкой (2013-2014 гг.), а не отказывать в учете расходов как таковых.

Глубина исправления ошибки по ст. 54 НК РФ ограничена общим 3х летним сроком (ст. 78 НК РФ).

Определение СКЭС ВС от 21.01.2019 № 308-КГ18–14911
(дело № А32–37022/2017)

7

Дело № 3 (21.01.2019)
«Отнесение затрат при исправлении ошибки по ст.54 НК РФ»
(дело №А32-37022/2017; ООО «СБСВ-КЛЮЧАВТО МИНВОДЫ» *vs* ФНС)

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

Группа компаний НАЛОГИ И ФИНАНСОВОЕ ПРАВО

Суть: спор касался вопроса о периоде пересчета налоговых обязательств в случае, когда ошибка установлена в ходе предыдущих налоговых проверок и подкреплена решениями арбитражных судов. Дело направлено на новое рассмотрение в суд I инстанции.

Фабула дела: налогоплательщик осуществлял одновременно виды деятель-

ности, облагаемые по ОСНО, переведенные на уплату ЕНВД, а также не подлежащие налогообложению НДС в силу подп. 13 п. 2 ст. 149 НК РФ (гарантийный ремонт).

В ходе налоговых проверок за 2008-2010 и 2011-2012 гг. установлено неправомерное применение налогоплательщиком вычетов по НДС в связи с нарушением правила 5%, установленного п. 4 ст. 170 НК РФ. **Арбитражные суды** поддержали позицию налогового органа.

В дальнейшем налогоплательщик в состав внереализационных расходов за 2013 и 2014 гг. включил убытки прошлых налоговых периодов, выявленных в текущем отчетном (налоговом) периоде, в виде суммы невозмещенного НДС в части гарантийного ремонта.

Арбитражные суды не согласились с позицией налогоплательщика, указав, что периодом совершения ошибки (неправильного применения налогового законодательства) являются 2009-2012 гг., то есть момент фактического совершения налогоплательщиком нарушения налогового законодательства, выявленного в ходе проведения выездной налоговой проверки. Документы, на основании которых налогоплательщиком увеличены внереализационные расходы в 2013 и 2014 гг., относятся к 2010, 2011, 2012 годам.

Налогоплательщик не подтвердил факт искажения налоговой базы за более ранние периоды ввиду неучета соответствующих сумм НДС в расходах по налогу на прибыль. Не установлен также и факт получения налогоплательщиком убытка по итогам 2010, 2011 и 2012 годов.

СКЭС ВС РФ отменила решения нижестоящих судов и направила дело на новое рассмотрение в арбитражный суд I инстанции. Экономколлегия указала, что, вопреки выводам судов, положения абз. 3 ч. 1 ст. 54 НК РФ о перерасчете налоговой базы в периоде выявления ошибки (искажения) имеют самостоятельное значение и предоставляет налогоплательщику право отразить расходы предыдущих налоговых периодов в текущем налоговом периоде, если ошибки привели к излишней уплате налога в конкретном (определимом) предыдущем периоде.

При установлении факта несвоевременного учета расходов налоговый орган должен был выяснить, учитывал ли налогоплательщик эти расходы в других налоговых периодах (даже если они не охвачены выездной налоговой проверкой) и учесть эти расходы при исчислении налога на прибыль за 2013-2014 гг. (если они не учитывались налогоплательщиком ранее).

При новом рассмотрении дела судам следует учесть изложенную в Определении позицию и проверить соблюдение трехлетнего срока исправления ошибок, допущенных при исчислении налога на прибыль.

Комментарий: позиция не нова, так как уже находила свое отражение в Определении СКЭС ВС РФ от 19.01.2018 № 305-КГ17–14988 (дело № А41–17865/2016).

Ранее по данному вопросу высказывался ВАС РФ в Постановлении от 15.06.2010 № 1574/10 с выводом, что в общем случае сумма дебиторской задолженности может быть списана не иначе как в периоде истечения срока давности. Переплата за периоды, в которых просроченная задолженность должна

была быть списана, может учитываться только в случае, если они входят в проверяемый период при проведении выездной налоговой проверки.

В Определении ВС РФ от 19.01.2018 № 305-КГ17–14988 по делу № А41–17865/2016, аналогичном комментируемому, данная позиция была изменена: просроченная дебиторская задолженность может быть списана в периоде более позднем, чем истек срок исковой давности, однако в пределах трехлетнего срока, установленного для возврата (зачета) переплаты по налогу.

Контролирующие органы придерживались позиции, что дебиторская задолженность включается во внереализационные расходы в том периоде, в котором истек срок ее исковой давности (см., н-р, Письма Минфина РФ от 20.06.2018 № 03-03-06/1/42047, от 25.08.2017 № 03-03-06/1/54556, от 28.01.2013 № 03-03-06/1/38 и др.).

Однако позднее данная точка зрения была скорректирована и приведена в соответствие с позицией ВС РФ (Письмо Минфина РФ от 01.07.2019 № 03-03-06/1/48327).

Определение включено в Обзор правовых позиций, отраженных в судебных актах КС и ВС РФ, принятых в I квартале 2019 года по вопросам налогообложения, направленный Письмом ФНС РФ от 16.04.2019 № СА-4-7/7164.

Позиция № 4

Снижение налоговых санкций до нуля невозможно.

Снижение санкций при наличии смягчающих обстоятельств (п. 1 ст. 112 НК РФ) и освобождение от налоговой ответственности — это две разные категории, разграниченные законодателем.

Определение СКЭС ВС РФ от 05.02.2019 № 309-КГ18–14683
(дело № А76–5261/2017)

10

Дело № 4 (05.02.2019)
«Смягчающие об-ва; Снижение налог/штрафа до нуля руб.»
(дело № А76-5261/2017; ООО «ТПК *vs* ФНС)

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

Группа компаний НАЛОГИ И ФИНАНСОВОЕ ПРАВО

Суть: дело касалось вопроса применения судом обстоятельств, смягчающих налоговую ответственность налогового агента по НДФЛ. Дело направлено на новое рассмотрение в суд апелляционной инстанции.

Фабула дела: решением налогового органа налогоплательщику, в числе прочего, был начислен штраф по ст. 123 НК РФ за неперечисление в бюджет удержанного из доходов работников сумм НДФЛ в размере 141425, 31 руб. При этом недоимка составила 12487 руб., пени 13388 руб.

Арбитражный суд I инстанции пришел к выводу о том, что неперечисление обществом в бюджет удержанных из доходов работников сумм НДФЛ свидетельствует о неправомерном пользовании данными денежными средствами, пренебрежительном отношении заявителя к выполнению своих прямых обя-

занностей, в связи с чем посчитал примененный налоговым органом размер штрафа соответствующим степени вины заявителя.

Суд апелляционной инстанции, учитывая, что в данном случае, сумма штрафа по ст. 123 НК РФ в размере 141425,31 руб. многократно превышает размер недоимки (12487 руб.) и пени (13388 руб.), руководствуясь ст. 112, п. 3 ст. 114 НК РФ, принимая во внимание, что на день принятия оспариваемого решения налогового органа допущенное правонарушение было совершено впервые, ранее общество в качестве налогового агента за несвоевременное перечисление НДФЛ к ответственности не привлекалось, пришел к выводу о несоразмерности назначенного штрафа совершенному правонарушению и снизил размер санкций до нуля. С ним согласился **Арбитражный суд Уральского округа**.

СКЭС ВС РФ отменила решения судов апелляционной и кассационной инстанций и направила дело на новое рассмотрение в суд I инстанции.

Экономколлегия указала, что законодатель разграничил между собой юридические факты, с наличием которых он связывает возможность снижения размера штрафных санкций и освобождения от ответственности за совершение налогового правонарушения. Поскольку факт совершения налогоплательщиком вменяемого ему налогового правонарушения в рассматриваемом случае судами установлен, подтверждается материалами дела и обществом не оспаривается, суд должен был оценить доводы общества о наличии смягчающих обстоятельств и при установлении таких обстоятельств рассмотреть вопрос об уменьшении размера взыскиваемого штрафа, а не освобождать общество от налоговой ответственности.

Комментарий: Восемнадцатый арбитражный апелляционный суд при новом рассмотрении отказал в удовлетворении требований налогоплательщика в связи с отсутствием смягчающих обстоятельств (Постановление Восемнадцатого арбитражного апелляционного суда от 15.03.2019 № 8АП-2440/2019 по делу № А76–5261/2017).

Позиция № 5

Повышенный тариф страховых взносов «на травматизм» для угледобывающих предприятий не применяется в случае, когда предприятие само добычей не занимается, данные работы выполняет подрядчик

Определение СКЭС ВС РФ от 19.02.2019 № 302-КГ18–9260
(дело № А69–945/2017)

17

Дело № 5 (19.02.2019)
«Тариф страх/взносов «на травматизм» для предприятий, добывающих полезные ископаемые подрядчика подрядчика»
(дело № А69-945/2017; АО «Тувинская Энергетическая Промышленная Корпорация» vs ФСС)

Результат (в чью пользу)	Страхователь **(+) новое рассмотрение**
Округ, дело которого пересматривает ВС	АС ВСО
Судья, передавший дело в СКЭС	Зампредседателя ВС РФ – председатель СКЭС ВС РФ Свириденко О.М.
Тема	Тариф страх/взносов
Судьи в составе СКЭС	**Чучунова Н.С.,** Грачева И.Л., Золотова Е.Н.
Как рассматривалось дело	I (-) II (-) III (-) Судья ВС Тютин Д.В. (-)
Подавалась ли надзорная жалоба/результат	

Группа компаний НАЛОГИ И ФИНАНСОВОЕ ПРАВО

Суть: спор касался вопроса о порядке определения тарифов страховых взносов на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний для угледобывающих предприятий в случае, если добычу угля непосредственно осуществляет подрядчик. Дело направлено на новое рассмотрение.

Фабула дела: по результатам камеральной проверки представленных Обществом документов (заявление о подтверждении основного вида экономической деятельности за 2015 г. и справка — подтверждение от 04.04.2016) ФСС РФ установил страховой тариф на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний в размере 8,5%, исходя из того, что основным видом экономической деятельности Общества является добыча каменного угля (код по ОКВЭД 10.10.1), чему

соответствует 32 класс профессионального риска.

Арбитражный суды трех инстанций, а также **судья СКЭС ВС РФ Тютин Д. В.** согласились с позицией ФСС РФ. Суды пришли к выводу о том, что Общество искусственно реализовало схему занижения расходов по уплате страховых взносов, при которой страховые взносы начисляются на выплаты в пользу работников, относящихся к административно-управленческому персоналу, по наиболее низкому тарифу, в то время как основным видом деятельности является добыча каменного угля.

Заместитель Председателя ВС РФ — председатель СКЭС ВС РФ Свириденко О. М. передал жалобу Общества на рассмотрение СКЭС ВС РФ.

Экономколлегия отменила решения нижестоящих судов и направила дело на новое рассмотрение в суд I инстанции, установив, что Общество самостоятельно не осуществляет добычу каменного угля, а привлекает для этого подрядчика — дочернюю организацию, которая имеет самостоятельные расчетные счета, осуществляет учет результатов своей деятельности, ведет бухгалтерский, налоговый, статистический, оперативный учет и проч.

Общество не имеет лицензию и свидетельства о регистрации опасных производственных объектов, однако подрядчик располагает соответствующими разрешительными документами. Неправомерно и противоречит смыслу законодательства об обязательном социальном страховании возложение обязанности по уплате страховых взносов по тарифу, установленному для субъектов, осуществляющих добычу угля, на лиц, не ведущих такой деятельности.

Комментарий: изначальная отрицательная для страхователя позиция судов основывалась на том, что в числе основных видов деятельности Общества в ЕГРЮЛ и в уставе была заявлена добыча угля. Вместе с тем данная точка зрения изначально не выдерживала критики, поскольку заявление в ЕГРЮЛ видов деятельности по ОКВЭД не свидетельствует об их фактическом осуществлении, так как ОКВЭД служит статистическим целям, равно как и нет обязанности юридического лица осуществлять все виды деятельности, перечисленные в уставе. На это было указано еще в Постановлении Президиума ВАС РФ от 05.07.2011 № 14943/10 по делу № А10–1360/2010.

Отказывая в удовлетворении требований Общества, суды также сослались на факт наличия у него лицензии на пользовании недрами, посчитав это одним из доказательств ведения деятельности по добыче угля. Однако СКЭС ВС подчеркнула, что само по себе наличие лицензии недропользователя не свидетельствует о фактическом осуществлении деятельности по добыче полезных ископаемых. Кроме того, наличие в штатном расписании должностей, непосредственно связанных с добычей полезных ископаемых, не говорит о том, что добыча фактически ведется.

В целом необходимо отметить, что суды применили формальный подход при рассмотрении данного дела, тогда как в целях определения класса профессионального риска имеет значение вид деятельности, самостоятельно осуществляемый страхователем, поскольку только при таком подходе возможна объективная оценка профессионального риска на производстве, учитывающая производственный травматизм и профессиональную заболеваемость работни-

ков. В рассматриваемом же случае Общество имело только административный (офисный) персонал, трудовые обязанности которого не предусматривали выполнение работ по добыче угля.

Примечательно, что при новом рассмотрении суд первой инстанции признал частично недействительным Решение ФСС об установлении Обществу страхового тарифа из расчета 32 класса профессионального риска по ОКВЭД, однако удовлетворил встречный иск ФСС о взыскании страховых взносов из расчета 24 класса профессионального риска (добыча угля открытым способом), поскольку именно Общество является собственником угля, а также учредителем и заказчиком организации — подрядчика, фактически осуществляющей добычу (Решение Арбитражного суда Республики Тыва от 30.08.2019 по делу № А69–945/2017).

Однако вышестоящие суды не согласились с позицией суда первой инстанции, требования Общества были удовлетворены.

Отметим, что судами рассмотрены еще, как минимум, два спора с теми же участниками, на «втором круге» завершившиеся в пользу страхователя со ссылкой на комментируемое Определение ВС РФ (см. Постановления Арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 16.09.2019 № Ф02–3900/2019 по делу № А69–1943/2017, от 16.09.2019 № Ф02–3902/2019 по делу № А69–1588/2017).

Позиция № 6

При передаче движимого имущества между взаимозависимыми лицами (смена лизингополучателя) льгота по налогу на имущество (п. 25 ст. 381 НК РФ) сохраняется, если предыдущий лизингополучатель принял к учету основное средство после 01.01.2013 и уже пользовался данной льготой.

Определение СКЭС ВС от 04.03.2019 № 308-КГ18–11168
(дело № А53–1315/2017)

19

Дело № 6 (04.03.2019)
«Льгота по движ/имущ-ву при смене лизингополучателя на ВЗЛ»
(дело № А53-1315/2017; ООО «Южная горно-добывающая компания» *vs* ФНС)

Результат (в чью пользу)	Налогоплательщик (+)
Округ, дело которого пересматривает ВС	АС СКО
Судья, передавший дело в СКЭС	Антонова М.К.
Тема	Налог на имущество ЮЛ
Судьи в составе СКЭС	**Антонова М.К.**, Пронина М.В., Тютин Д.В.
Как рассматривалось дело	I (-) II (-) III (-)
Подавалась ли надзорная жалоба/результат	

Группа компаний НАЛОГИ И ФИНАНСОВОЕ ПРАВО

Суть: спор касался вопроса об освобождении от налога на имущество объектов основных средств, принятых на учет после 01.01.2013, при смене лизингополучателя на взаимозависимое лицо первоначального лизингополучателя. Дело рассмотрено в пользу налогоплательщика.

Фабула дела: Общество обратилось в суд с заявлением о признании недействительным решения налоговой инспекции, которым было признано неправомерным применение Обществом освобождения от обложения налогом на имущество по п. 25 ст. 381 НК РФ.

Было установлено, что лизингодатель, первоначальный лизингополучатель и Общество (новый лизингополучатель) заключили соглашения об условиях передачи прав и обязанностей (перенайме) по договорам финансовой арен-

ды, по которым первоначальный лизингополучатель с согласия лизингодателя передал свои права по договорам Обществу.

При проведении камеральной налоговой проверки по налогу на имущество инспекцией было установлено, что первоначальный и новый лизингополучатели являлись взаимозависимыми лицами. Данный факт послужил основанием вынесением решения о привлечении Общества к ответственности за совершение налогового правонарушения и доначисления налога к уплате.

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

Суды трех инстанций на втором круге отказали в удовлетворении требований Общества, посчитав, что полученные от взаимозависимого лица объекты, включенные в третью амортизационную группу и принятые с 01.01.2013 на учет в качестве основных средств, с 2015 года признаются объектом обложения налогом на имущество организаций.

СКЭС ВС РФ отменила решения нижестоящих судов. Экономколлегия указала, что новый лизингополучатель вправе продолжить применять льготу по п. 25 ст. 281 НК РФ (по движимому имуществу, принятому на учет с 01.01.2013), поскольку у первоначального лизингодателя оно также не облагалось налогом, поведение сторон являлось добросовестным и не направленным на уклонение от налогообложения.

Освобождение от налога на имущество в рассматриваемом случае не является следствием передачи основных средств между взаимозависимыми лицами.

Комментарий: позиция не нова, так как уже находила свое отражение в Определении СКЭС ВС РФ от 16.10.2018 № 310-КГ18–8658 по делу № А68–10573/2016.

Аналогичная позиция изложена в Постановлении КС РФ от 21.12.2018 № 47-П.

Позиция № 7

Продавец вправе предъявить к вычету НДС по имуществу, которое возвращено ему в связи с расторжением договора купли-продажи по причине нарушения условий об оплате.

Для этого достаточно собственного корректировочного счета-фактуры.

Определение СКЭС ВС РФ от 14.03.2019 № 301-КГ18–20421
(дело № А79–12226/2017)

22

Дело № 7 (14.03.2019)
«Вычет НДС при расторжении договора купли-продажи»
(дело № А79-12226/2017; ПАО «Химпром» *vs* ФНС)

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

Группа компаний НАЛОГИ И ФИНАНСОВОЕ ПРАВО

Суть: спор касался вопроса о правомерности вычета НДС, заявленного налогоплательщиком при расторжении договора купли-продажи здания и земельного участка, на основании самостоятельно оформленных корректировочных счетов-фактур. Дело рассмотрено в пользу налогоплательщика.

Фабула дела: между налогоплательщиком (продавец) и ООО (покупатель) заключен договор от 18.12.2015, по условиям которого продавец обязуется передать в собственность покупателя здание санатория-профилактория и земельный участок. Имущество передано ООО, право собственности зарегистрировано 29.04.2016. По данной сделке налогоплательщиком выставлены счета-фактуры, которые зарегистрированы в книге продаж, оборот по реализации отражен в декларации по НДС за 2 кв. 2016 г.

В связи с неоплатой покупателем приобретенных объектов договор купли — продажи расторгнут, недвижимое имущество и земельный участок возвращены налогоплательщику. В связи с возвратом имущества налогоплательщик оформил корректировочные счета-фактуры и отразил данные операции в книге покупок и налоговой декларации по НДС за 4 кв. 2016 г. Решением налогового органа налогоплательщику отказано в применении налоговых вычетов.

Арбитражные суды I и апелляционной инстанции удовлетворили требования налогоплательщика исходя из того, что в силу п. 5 ст. 171 НК РФ суммы НДС, предъявленные продавцом покупателю и уплаченные продавцом в бюджет при реализации товаров, в случае возврата этих товаров могут быть приняты к вычету при возврате товаров.

Суд кассационной инстанции отменил решения нижестоящих судов, указав, что покупатель в случае возврата товара обязан в порядке, предусмотренном п. 3 ст. 168 НК РФ, выставить продавцу этого товара соответствующий счет-фактуру. В связи с тем, что счета-фактуры, подлежащие выставлению ООО при возврате товара, на момент заявления данных налоговых вычетов у налогоплательщика отсутствовали, у него не имелось оснований для заявления спорных вычетов.

СКЭС ВС РФ отменила постановление окружного суда и оставила в силе решения судов I и апелляционной инстанций. Экономколлегия указала, что возврат товара продавцу, обусловленный расторжением договора купли-продажи ввиду нарушения его условий покупателем, означает возвращение сторон договора в исходное положение. В этом случае реализация товара считается несостоявшейся и налог не может быть предъявлен к оплате покупателю, то есть объект налогообложения отсутствует. Следовательно, налогоплательщик вправе требовать корректировки сумм НДС, ранее исчисленных при передаче товара покупателю, учитывая гарантированное подп. 5 п. 1 ст. 21 НК РФ право на возврат сумм налога, внесенных в бюджет излишне — при отсутствии объекта налогообложения.

Вменение налогоплательщику основанной на подзаконном акте обязанности получить счет-фактуру от покупателя, не передавшего данный документ добровольно, в качестве условия реализации законного права налогоплательщика на корректировку излишне уплаченного НДС, в такой ситуации становится обременительной (избыточной) мерой, имея в виду, что требование ее выполнения не связано с достижением той цели, для которой Правительством РФ установлен вышеизложенный порядок оформления счетов-фактур при возврате товаров — предотвращение риска наступления неблагоприятных последствий для казны в результате злоупотреблений.

Учитывая, что данное требование не позволило реализовать законные права налогоплательщика и привело к взиманию налога в отсутствие объекта налогообложения, произведенные налоговым органом доначисления были признаны неправомерными.

Комментарий: следует отметить, что согласно «старой» (до 2019 года) позиции налоговых и финансовых органов возврат покупателем товара всегда признавался реализацией, если на дату возврата товар оприходован (то есть по-

купатель является его собственником). При этом не имело значения, по каким причинам товар возвращается (см., н-р, Письма Минфина РФ от 01.04.2015 № 03-07-09/18053, от 01.04.2015 № 03-07-09/17917, от 01.04. 2015 № 03-07-09/18070, от 30.03.2015 № 03-07-09/17466, от 29.11.2013 № 03-07-11/51923, от 10.08.2012 №, от 24.07.2012 № 03-07-09/89, от 03.07.2012 № 03-07-09/64, от 02.03.2012 № 03-07-09/17, от 27.02.2012 № 03-07-09/11, от 20.02.2012 № 03-07-09/08, Письмо ФНС РФ от 05.07.2012 № АС-4-3/11044@ и др.).

Более того, ранее обязанность выставления счета-фактуры покупателем в случае возврата товаров продавцу была закреплена в п. 3 Правил ведения книги продаж, утвержденных Постановлением Правительства РФ от 26.12.2011 № 1137: регистрации в книге продаж подлежали составленные и (или) выставленные счета-фактуры, в том числе покупателем при возврате принятых на учет товаров.

Вместе с тем с 01.04.2019 в п. 3 Правил ведения книги продаж, утвержденных Постановлением № 1137 было упразднено положение, которое обязывало покупателя выставлять поставщику и регистрировать в книге продаж счет-фактуру при возврате продавцу принятого на учет товара.

Такой же подход был «рекомендован» ФНС РФ еще несколько раньше — в Письме от 23.10.2018 № СД-4-3/20667@ «О порядке применения налоговой ставки по НДС в переходный период» ФНС РФ рекомендовала составлять корректировочный счет-фактуру в случае возврата товара независимо от факта принятия на учет товара у покупателя, от полного или частичного возврата, от периода отгрузки.

Более того, в Письме от 10.04.2019 № 03-07-09/25208 Минфин разъяснил и последствия для поставщика товаров, если на возврат покупатель будет оформлять счет-фактуру, а поставщик — принимать НДС к вычету на основании счета-фактуры покупателя: с 01.04.2019 — такие действия были признаны неправомерными.

Понятно, что такая смена позиции была обусловлена увеличением ставки НДС с 01.01.2019 до 20% и опасениями получения потерь бюджета при применении вычетов НДС по ставке 20% у поставщиков, отгружавших товары до 2019 года со ставкой 18%.

По нашему мнению, позиция контролирующих органов была изначально некорректна, поскольку, как следует из норм гражданского законодательства, если договор расторгается по причине нарушения его условий покупателем или при возврате покупателем некачественного товара (отказе покупателя от договора по причине его нарушения продавцом) реализация является несостоявшейся, на что и указала СКЭС ВС.

Напротив, возврат товара, в отношении которого у покупателя нет претензий, является самостоятельной сделкой купли-продажи независимо от ее оформления — отдельным договором или путем согласования такой возможности в «основном» договоре.

Соответственно, оформление счетов-фактур при возврате товара покупателем поставщику должно зависеть от причины такого возврата:

А) при возвратах товара, обусловленных претензиями покупателя, поставщиком должен оформляться корректировочный счет-фактура, который будет

являться основанием для вычета НДС у поставщика и восстановления вычета у покупателя;

Б) при возвратах качественного и надлежащего (соответствующего договору) товара, не обусловленных претензиями покупателя, покупателем должен оформляться «отгрузочный» счет-фактура.

Определение включено в Обзор судебной практики ВС РФ № 2 (2019).

Позиция № 8

Пониженная ставка НДС 10% не применяется, если медицинское изделие есть только в перечне для внутренней продажи (ОКП), при этом оно исключено из перечня по ТН ВЭД.

Определение СКЭС ВС РФ от 14.03.2019 № 305-КГ18–19119
(дело № А41–88886/2017)

25

Дело № 8 (14.03.2019)
«Ставка НДС при ввозе медизделий»
(дело № А41-88886/2017; ООО «Международный Медицинский Центр Обработки и Криохранения Биоматериалов» vs ФТС)

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

Группа компаний НАЛОГИ И ФИНАНСОВОЕ ПРАВО

Суть: спор касался вопроса о ставке НДС, подлежащей применению при ввозе медицинских товаров на территорию РФ. Дело рассмотрено в пользу таможенного органа.

Фабула дела: декларантом на таможенную территорию было ввезено медицинское изделие, подана декларация, в которой товар классифицирован как медицинское изделие в подсубпозиции 9018905009 ТН ВЭД и заявлено применение налоговой ставки по НДС 10%.

Таможенным постом по результатам таможенного контроля было принято решение о применении ставки НДС в размере 10%, которое впоследствии было отменено Шереметьевской таможней, в таможенную декларацию были внесены изменения в части, касающейся исчисления НДС по ставке 18%.

Основанием принятия таможней оспариваемых решений явилось то,

что классификационный код ТН ВЭД 9018905009 отсутствует в Перечне кодов медицинских товаров в соответствии с ТН ВЭД, облагаемых НДС по налоговой ставке 10% при их ввозе в РФ (исключен), утвержденном постановлением Правительства РФ от 15.09.2008 № 688. В связи с этим, по выводу таможни, в отношении ввезенного обществом товара не могла применяться ставка НДС 10%, предусмотренная подп. 4 п. 2 ст. 164 НК РФ.

Данный вывод послужил основанием для обращения декларанта в суд.

Судами трех инстанций требования были удовлетворены.

СКЭС ВС РФ отменила акты нижестоящих судов со ссылкой на последний абзац п. 2 ст. 164 НК РФ, где указано, что коды видов продукции, в отношении которых применяется налоговая ставка 10%, в соответствии с ОКП, а также ТН ВЭД определяются Правительством РФ.

В Постановлении Правительства указано, что ввозимый товар должен отвечать надлежащему коду ТН ВЭД. Применение кодов ОКП не предусмотрено.

Комментарий: в п. 20 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» было указано, что для применения пониженной налоговой ставки достаточно, чтобы реализуемый (ввозимый) товар соответствовал коду, определенному Правительством РФ со ссылкой хотя бы на один из двух источников — ОКП или ТН ВЭД.

СКЭС ВС в рассматриваемом Определении отклонила ссылку на данное Постановление Пленума, указав, что данная позиция была актуальна на момент его принятия — когда классификация товара в ОКП отличалась от классификации того же товара в ТН ВЭД, то есть имели место отдельные противоречия в отнесении ввозимого товара к соответствующей группе товаров, порождавшие произвольность в налогообложении и неустранимые неясности в определении условий применения налоговой ставки, установленной п. 2 ст. 164 НК РФ.

Однако на момент рассмотрения дела данные противоречия были устранены, и, как следствие, ранее высказанная позиция ВАС РФ неприменима.

Отметим, что ранее Минфин РФ в своих разъяснениях при решении вопроса о применении ставки НДС 10% ссылался исключительно на п. 20 Постановления Пленума ВАС РФ от 30.05.2014 № 33 (см., н — р, Письма Минфина РФ от 28.06.2017 № 03-07-07/40892, от 21.10.2015 № 03-07-07/60416, от 24.08.2015 № 03-07-07/48651, от 13.08.2015 № 03-07-13/1/46756, от 25.06.2015 № 03-07-07/36788, от 03.06.2015 № 03-07-07/32008, от 01.09.2014 № 03-07-15/43576, от 04.08.2014 № 03-07-07/38358 и др.).

Позиция № 9

Если судом было принято решение о взаимозависимости лица, не участвующего в деле по независящим от него причинам, с налогоплательщиком и иными лицами, при заявлении таким другим лицом кассационной жалобы с доводами об отсутствии взаимозависимости, которые нуждаются в проверке, судебные акты по делу должны быть отменены, а дело направлено на новое рассмотрение.

Определение СКЭС ВС РФ от 20.03.2019 № 305-КГ18–18404
(дело № А40–193046/2017)

27

Дело № 9 (20.03.2019)
«Налоговая выгода по сделке с «номинальной» структурой»
(дело № А40-193046/2017; ООО «ННК-Нафтатехресурс» vs ФНС)

Результат (в чью пользу)	Налогоплательщик **(+) новое рассмотрение**
Округ, дело которого пересматривает ВС	АС МО
Судья, передавший дело в СКЭС	Зампредседателя ВС РФ – председатель СКЭС ВС РФ Свириденко О.М.
Тема	НДС, Налог на прибыль
Судьи в составе СКЭС	**Антонова М.К.,** Пронина М.В., Тютин Д.В.
Как рассматривалось дело	I (-) II (-) III (-) Судья ВС Завьялова Т.В. (-)
Подавалась ли надзорная жалоба/результат	

Группа компаний НАЛОГИ И ФИНАНСОВОЕ ПРАВО

Суть: спор касался вопроса об учете при налогообложении НДС и налога на прибыль хозяйственных операций с поставщиком, являющимся, по мнению налогового органа, «номинальной» структурой. Дело направлено на новое рассмотрение в арбитражный суд I инстанции.

Фабула дела: по результатам выездной налоговой проверки налогоплательщику было отказано в применении вычетов по НДС и учете расходов по сделке с поставщиком.

По результатам почерковедческой экспертизы установлено, что подпись в счетах-фактурах контрагента выполнена неустановленным лицом. Свиде-

тельские показания директора контрагента, данные в судебном заседании и при допросах сотрудниками МВД, разнятся. Операции по расчетным счетам поставщика носят транзитный характер. Основные поступления приходятся на налогоплательщика и лиц, входящих в группу компаний налогоплательщика. Движение товара носило «транзитный» характер, то есть, контрагент не являлся ни грузоотправителем, ни грузополучателем товара, а взаимоотношения налогоплательщика с контрагентом являлись лишь дополнительным, искусственно созданным звеном в цепочке поставщиков с оформлением документооборота, который служил для увеличения себестоимости продукции.

Арбитражные суды трех инстанций, а также судья ВС РФ Завьялова Т. В. отказали в удовлетворении требований налогоплательщика, посчитав, что им получена необоснованная налоговая выгода путем неправомерного завышения расходов для целей исчисления налога на прибыль и неправомерного принятия к вычету соответствующих сумм НДС в результате взаимоотношений с контрагентом, являющимся «технической организацией» и не принимавшим участия в поставке товара.

При этом суды отметили, что в ходе выездной налоговой проверки установлены отношения взаимозависимости и аффилированности между налогоплательщиком и его контрагентом через цепочку взаимозависимых лиц.

Однако лицо, входящее в группу компаний налогоплательщика и не привлеченное к участию в деле, обратилось с кассационной жалобой на принятые судебные акты в порядке ст. 42 АПК РФ.

Председателем СКЭС ВС Свириденко О. М. дело было передано в СКЭС.

СКЭС ВС РФ отменила решения нижестоящих судов и направила дело на новое рассмотрение в арбитражный суд I инстанции. Экономколлегия указала, что в судебных актах наряду с иными установленными обстоятельствами содержатся выводы о взаимозависимости налогоплательщика с контрагентом через цепочку взаимозависимых лиц. При новом рассмотрении дела суду надлежит учесть данное обстоятельство и рассмотреть вопрос о привлечении к участию в деле взаимозависимого лица, исследовать представленные лицом, участвующим в деле, доказательства, касающиеся взаимозависимости данных юридических лиц; правильно применив нормы материального и процессуального права, принять законное и обоснованное решение.

Комментарий: При новом рассмотрении Решением Арбитражного суда города Москвы от 04.06.2019 по делу № А40–193046/2017 в удовлетворении требований было отказано в полно объеме, подтверждена «номинальность» контрагента налогоплательщика и его роль в цепочке поставок товара как искусственного звена, созданного для увеличения себестоимости продукции.

Отметим, что в данном деле суд подробно рассмотрел обстоятельства проявления налогоплательщиком должной осмотрительности — фактора, не нашедшего отражения во введенной в НК РФ в 2017 г. ст. 54.1 о правомерности получения налоговой выгоды. С момента вступления в действие данной нормы контролирующие органы и ряд экспертов активно заявляли об отмене действия Постановление Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 № 53

«Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налого-

плательщиком налоговой выгоды» и доктрины должной осмотрительности, в частности.

Например, в Письмах ФНС РФ от 18.05.2018 № ЕД-4-2/9521@, от 19.01.2018 № ЕД-4-2/889, от 28.12.2017 № ЕД-4-2/26807, от 31.10.2017 № ЕД-4-9/22123@ и др. было разъяснено, что понятия, «должная осмотрительность», «недобросовестность налогоплательщика», отраженные в Постановлении Пленума ВАС РФ № 53, с момента вступления в силу закона о введении в действие ст. 54.1 НК РФ (Федеральный закон от 18.07.2017 № 163-ФЗ), не применяются при проведении налоговых проверок.

А в Письме от 13.12.2019 № 01-03-11/97904 Минфин РФ указал, что согласно ст. 54.1 НК РФ положения Постановлении Пленума ВАС РФ № 53 о налоговой реконструкции больше не применяются. Аналогичной позиции придерживается ФНС РФ (см. Письма 16.08.2017 № СА-4-7/16152@ и от 31.10.2017 № ЕД-4-9/22123@).

Однако по состоянию на текущую дату мы видим, что суды при разрешении споров об обоснованности получения налоговой выгоды все так же активно ссылаются на Постановление № 53 со всеми его критериями, тогда как ст. 54.1 НК РФ почти не применяется (на момент подготовки настоящего обзора мы обнаружили лишь 327 ссылок на данную норму в судебных актах).

Также суды по-прежнему настаивают на «налоговой реконструкции» (см., н-р, дела № А50–17644/2019, № А27–14675/2019).

Позиция № 10

При добровольном удовлетворении налоговым органом требований налогоплательщика по налоговому спору госпошлина с налогоплательщика не взыскивается (даже в случае принятия судом решения об отказе в удовлетворении заявленного требования).

Определение СКЭС ВС РФ от 27.03.2019 № 304-КГ18–20452
(дело № А46–1036/2018)

30

Дело № 10 (27.03.2019)
«Госпошлина при отказе нал/плату в требованиях в связи с самостоятельной отменой НО оспариваемого решения»
(дело № А46-1036/2018; ООО «БЭНТЭН» *vs* ФНС)

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

Группа компаний НАЛОГИ И ФИНАНСОВОЕ ПРАВО

Суть: спор касался вопроса о распределении госпошлины по налоговому спору в случае отказа налогоплательщику в удовлетворении заявленных требований по той причине, что налоговый орган самостоятельно отменил оспариваемое решение. Дело рассмотрено в пользу налогоплательщика.

Фабула дела: налогоплательщик обратился в арбитражный суд с заявлением о признании недействительным решения ИФНС о приостановлении операций по счетам, а также решения УФНС, вынесенного по результатам жалобы. В момент рассмотрения дела в суде ИФНС приняла решение об отмене собственного оспариваемого решения, в связи с чем арбитражный суд вынес решение об отказе налогоплательщику в удовлетворении заявленных требований.

Дополнительным решением **арбитражный суд I инстанции** взыскал с на-

логоплательщика госпошлину в размере 6000 руб. за рассмотрение дела в суде, поскольку при обращении в суд налогоплательщику была предоставлена отсрочка по ее уплате. **Апелляция** согласилась с судом I инстанции.

Суд кассационной инстанции (АС ЗСО) отменил дополнительные решения нижестоящих судов в части взыскания 3000 руб., поскольку решение УФНС не является самостоятельным предметом спора, оно принято в соответствии с полномочиями вышестоящего налогового органа по жалобе налогоплательщика на решение ИФНС.

СКЭС ВС РФ отменила все решения нижестоящих судов. Ссылаясь на абз. 2 п. 26 Постановления Пленума ВС РФ от 21.01.2016 № 1 «О некоторых вопросах применения законодательства о возмещении издержек, связанных с рассмотрением дела», Экономколлегия пришла к выводу о том, что при наличии обстоятельств добровольного удовлетворения ИФНС заявленного налогоплательщиком требования после обращения в суд, неуплаченная госпошлина за рассмотрение дела в суде ввиду предоставленной отсрочки до окончания рассмотрения дела по существу не подлежала взысканию с налогоплательщика, несмотря на принятие судом решения об отказе ему в удовлетворении заявленного требования.

Также Экономколлегия высказалась о том, что принятие налоговым органом решения о приостановлении операций по счету в отсутствие к тому правовых оснований само по себе создает неправомерное препятствие лицу, в отношении которого принято такое решение, осуществлять предпринимательскую и иную экономическую деятельности, чем нарушает права и законные интересы этого лица.

Комментарий: согласуется с правовой позицией, изложенной в п. 26 Постановления Пленума ВС РФ от 21.01.2016 № 1 «О некоторых вопросах применения законодательства о возмещении издержек, связанных с рассмотрением дела».

Определение включено в Обзор судебной практики ВС РФ № 2 (2019).

Позиция № 11

При переквалификации деятельности физического лица по продаже и сдаче в аренду недвижимости в предпринимательскую деятельность суду необходимо установить основания для освобождения от НДС по сумме дохода (п. 1 ст. 145 НК РФ).

Также подлежит проверке требование защиты правомерных ожиданий налогоплательщика с учетом того, налоговый орган на протяжении длительного времени принимал налоговые декларации и платежи заявителя, не уведомляя об ошибках.

Определение СКАД ВС РФ от 10.04.2019 № 51-КА19–1

33

Дело № 11 (10.04.2019)
«Освобождение от НДС по сумме выручки в случае переквалификации ФЛ в ИП»
(дело № 51-КА19-1; И.С. Федоренко *vs* ФНС)

Результат (в чью пользу)	Налогоплательщик **(+) новое рассмотрение**
Округ, дело которого пересматривает ВС	Суды общей юрисдикции Алтайского края
Судья, передавший дело в СКАД	
Тема	НДС
Судьи в составе СКАД	**Зинченко И.Н.**, Калинина Л.А., Борисова Л.В.
Как рассматривалось дело	I (-) II (-)
Подавалась ли надзорная жалоба/результат	

Группа компаний НАЛОГИ И ФИНАНСОВОЕ ПРАВО

Суть: спор касался вопроса возникновения у физического лица обязанности по уплате НДС, НДФЛ, пени и штрафных санкций в случае признания деятельности по сдаче в аренду и продаже недвижимого имущества предпринимательской деятельностью. Дело направлено на новое рассмотрение в суд I инстанции.

Фабула дела: доход от продажи и сдачи в аренду нежилых помещений налогоплательщик облагал НДФЛ в качестве физического лица. В ходе налоговой проверки налоговый орган переквалифицировал указанную деятельность

в предпринимательскую, доначислив НДС и НДФЛ, пени и штрафы по п. 1 ст. 119, п. 1 ст. 122 НК РФ.

Суды I и апелляционной инстанций отказали налогоплательщику в удовлетворении требований, квалифицировав его деятельность в качестве предпринимательской исходя из целей и особенности действий физического лица, коммерческого предназначения предоставляемого в аренду и проданного впоследствии имущества.

СКАД ВС РФ согласилась с квалификацией деятельности налогоплательщика как предпринимательской, однако отменила решения нижестоящих судов и направила дело на новое рассмотрение в суд I инстанции, указав на необходимость выяснения судом следующих обстоятельств:

— наличия оснований для освобождения налогоплательщика от исполнения обязанностей по уплате НДС по п. 1 ст. 145 НК РФ;

— проверки договоров аренды на соответствие арендодателя спорному налогоплательщику;

— соблюдено ли требование защиты правомерных ожиданий предпринимателя при переквалификации деятельности в предпринимательскую,

— предоставлялось ли налоговым органом налогоплательщику время для исправления выявленных в ходе камеральной налоговой проверки ошибок, предлагалось ли представить пояснения по выявленным обстоятельствам.

Минколлегия особо отметила, что налоговый орган имел информацию о доходах истца, поскольку в течение четырех лет принимал декларации, в течение более шести лет — справки 2-НДФЛ и налоговые платежи. Суду при новом рассмотрении дела надлежит проверить, воспользовался ли налоговый орган этой информацией, с тем чтобы предложить предпринимателю уплачивать налоги с учетом такого характера деятельности; уведомлялся ли налогоплательщик о необходимости применения соответствующей системы налогообложения.

Комментарий: отметим, что ВС РФ последовательно транслирует позицию, что налогоплательщик имеет право на освобождение от уплаты НДС по п. 1 ст. 145 НК РФ в силу объективного обстоятельства — соответствия размера выручки налогоплательщика предельному уровню, установленному законом.

В 2019 г. аналогичный подход был применен в Определении СКАД ВС РФ от 18.01.2019 № 78-КГ18–66. Годом ранее СКАД ВС РФ высказывалась по данному вопросу в

Определении от 17.08.2018 № 70-КГ18–4.

Позиция согласуется с п. 2 Постановления Пленума ВАС РФ от 30.05.2014 № 33 «О некоторых вопросах, возникающих у арбитражных судов при рассмотрении дел, связанных с взиманием НДС».

Кроме того, ранее данная позиция имела место в Постановлении Президиума ВАС РФ от 24.09.2013 № 3365/13, Определениях СКЭС ВС РФ от 31.01.2018 № 306-КГ17–15420 по делу № А57–25507/2016, от 03.07.2018 № 304-КГ18–2570 (по делу № А70–907/2017).

Что касается правовой определенности и защиты правомерных ожиданий налогоплательщика, следует сказать, что СКЭС ВС и ранее высказывалась

в поддержку данного принципа.

Например, обратил внимание на непоследовательность действий налогового органа ВС РФ в Определении СКЭС ВС РФ от 15.06.2017 по делу № А40–230712/2015 (АО «Спорткар-Центр»). Было указано, что хозяйственные операции со спорным контрагентом ранее являлись предметом выездных налоговых проверок, однако каких-либо сомнений в их реальности или направленности на получение необоснованной выгоды инспекция не высказывала. Требования налогоплательщика были удовлетворены.

В Определении СКЭС ВС РФ от 03.02.2017 по делу № А26–8413/2015 (ИП Гильзунов П. В.) рассматривался случай, когда налогоплательщик, потеряв право на применение патентной системы налогообложения, подал заявление о переходе на ЕНВД. Налоговая инспекция заявление приняла, и почти полтора года предприниматель платил ЕНВД. Но затем налоговый орган «передумал», арестовал счет ИП, предложив уплатить НДС. СКЭС ВС РФ подчеркнула, что действия инспекции, фактически одобрившей переход налогоплательщика на ЕНВД, лишают ее права в дальнейшем менять свое решение, отказывать в праве на применение спецрежима и требовать уплаты НДС.

В ситуации, рассмотренной в Определении СКЭС ВС РФ от 06.03.2018 по делу № А53–18839/2016 (ИП Мокин Д. Г.), налоговый орган принимал декларации по НДФЛ, не осуществляя контрольных мероприятий и не уведомляя о необходимости применения спецрежима. В дальнейшем инспекция, проведя проверку, пришла к выводу, что с этого дохода должен был уплачиваться налог по УСН. Как указала СКЭС ВС РФ, отменяя акты нижестоящих судов, налогоплательщик вправе предполагать, что, если налоговый орган не обращается к нему за объяснениями или документами, подтверждающими декларируемые налоги, сомнений в правильности уплаты налогов у контролеров нет. Иное означало бы нарушение принципа правовой определенности и вело бы к произволу налоговой службы.

Определение включено в Обзор правовых позиций, отраженных в судебных актах КС РФ и ВС РФ, принятых во втором квартале 2019 года по вопросам налогообложения.

Позиция № 12

При утрате права на УСН доначисление НДС должно соответствовать реально сформированной цене контракта.

В рамках установленной твердой цены, когда НДС не предусмотрен, это может быть расчетная ставка 18/118 (20/120 после 01.01.2019).

Определение СКЭС ВС РФ от 16.04.2019 № 302-КГ18–22744
(дело № А58–9294/2017)

35

Дело № 12 (16.04.2019)
«Расчет НДС в цене контракта при утрате права на УСН»
(дело № А58-9294/2017; ООО «Север+Восток» vs ФНС)

Результат (в чью пользу)	Налогоплательщик **(+) новое рассмотрение**
Округ, дело которого пересматривает ВС	АС ВСО
Судья, передавший дело в СКЭС	Завьялова Т.В.
Тема	НДС
Судьи в составе СКЭС	**Завьялова Т.В.,** Павлова Н.В., 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, включается ли НДС в цену госконтракта или рассчитывается сверх цены в случае, когда налогоплательщиком утрачено право на применение УСН и налоговый орган доначисляет ему налоги по ОСНО. Дело направлено на новое рассмотрение в суд I инстанции.

Фабула дела: налогоплательщик заключил с государственным заказчиком госконтракт, по условиям которого должен был выполнить строительно-монтажные работы стоимостью 101500305, 30 руб., НДС не предусмотрен.

В связи с утратой налогоплательщиком права на применение УСН налоговый орган доначислил налоги по ОСНО. Спорным вопросом по делу являлся вопрос определения размера расчетной ставки по НДС.

Арбитражные суды трех инстанций, поддерживая налоговый орган, исходили из того, что в согласованной цене товаров (работ, услуг) условия о включении в них НДС не содержатся. Поэтому к сумме спорной выручки подлежит применению ставка НДС 18%.

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

Экономколлегия указала, что при реализации товаров (работ, услуг) покупателю НДС не может исчисляться в сумме, которая не соответствовала бы реально сформированной цене и не могла быть полностью предъявлена к оплате покупателем в ее составе, что по существу означало бы взимание налога без переложения на потребителя, за счет иного экономического источника — собственного имущества хозяйствующего субъекта (продавца), что недопустимо.

В сложившейся ситуации утрата налогоплательщиком права на применение УСН в период выполнения работ по госконтракту могла служить основанием не для увеличения договорной цены в результате налогообложения, а для того, чтобы определить его права и обязанности как плательщика НДС способом, согласующимся с действительно сложившимися экономическими условиями деятельности налогоплательщика — в рамках установленной государственным контрактом твердой цены, что возможно путем применения расчетной налоговой ставки 18/118.

Комментарий: при новом рассмотрении требования налогоплательщика были удовлетворены в полном объеме (Решение Арбитражного суда Республики Саха (Якутия) от 27.06.2019 по делу № А58–9294/2017).

Аналогичная рассматриваемому Определению позиция изложена в Определениях СКЭС ВС РФ от 20.12.2018 № 306-КГ18–13128, от 30.09.2019 № 307-ЭС19–8085, от 28.10.2019 № 305-ЭС-9789.

Тот же вывод содержится 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 налога на добавленную стоимость»: если в договоре нет прямого указания на то, что цена не содержит НДС, то НДС находится «внутри» и исчисляется по расчетной ставке». Отсутствие НДС в цене договора не влияет на обязанность налогоплательщика по его исчислению и уплате.

Отметим, что ранее суды отстаивали противоположную точку зрения (см., н-р, п. 15 Информационного письма Президиума ВАС РФ от 24.01.2000 № 51 «Обзор практики разрешения споров по договору строительного подряда», Постановления Президиума ВАС РФ от 29.09.2010 № 7090/10 и от 14.06.2011 № 16970/10).

Определение включено в Обзор судебной практики ВС РФ № 3 (2019).

Позиция № 13

Льгота по транспортному налогу не может быть обусловлена самостоятельным управлением автомобилем.

Апелляционное определение ВС РФ от 19.04.2019 № 64-АПА19–2

37

Дело № 13 (19.04.2019)
«Льгота по транспортному налогу и факт управления авто»
(дело № 64-АПА19-2 ; прокурор vs областной Думы и губернатора)

Результат (в чью пользу)	Прокурор (+)
Округ, дело которого пересматривает ВС	Суды общей юрисдикции Сахалинской обл.
Судья, передавший дело в СКЭС	
Тема	Транспортный налог
Судьи в составе СКЭС	
Как рассматривалось дело	I (+)
Подавалась ли надзорная жалоба/результат	

Группа компаний НАЛОГИ И ФИНАНСОВОЕ ПРАВО

Суть: спор касался вопроса об оспаривании отдельных положений Закона Сахалинской области от 29.11.2002 № 377 «О транспортном налоге».

Фабула дела: Прокурор Сахалинской области обратился в суд с административным исковым заявлением о признании недействующим положений названного закона, которыми предоставление льгот инвалидам обусловлено самостоятельным управлением транспортными средствами.

СКАД ВС РФ согласилась с решением суда I инстанции, признав данное законоположение недействительным. Оспариваемым правовым регулированием физические лица — налогоплательщики одной и той же категории, имеющие транспортное средство, зарегистрированное в установленном порядке, заведомо поставлены в неравное положение, одни имеют возможность самостоятельного управления транспортным средством, другие в силу объективных причин (болезнь и т. п.) не имеют возможности управлять транспортным средством, таким образом, права последних на получение налоговой льготы,

несмотря на отнесение к категории лиц, указанных в оспариваемом региональном законе, нарушаются.

Комментарий: о недопустимости дискриминационного характера налоговых льгот, введения необоснованных и несправедливых различий в рамках одной и той же категории налогоплательщиков, т. е. нарушении конституционного принципа равенства, ранее неоднократно высказывался КС РФ (см., например, Постановления от 21.03.1997 № 5-П, от 28.03.2000 № 5-П, от 13.03.2008 № 5-П; Определения от 05.07.2001 № 162-О, от 07.02.2002 № 13-О).

В рассматриваемом Определении ВС, не ссылаясь на решения КС РФ, применил ч. ч. 1,2 ст. 19 и ст. 57 Конституции РФ как нормы прямого действия.

Позиция № 14

Главный бухгалтер не подлежит ответственности по ч. 1 ст. 15.6 КоАП РФ за непредставление в ходе встречной проверки налогового органа информации о собственном работнике, с учетом того, что с проверяемым лицом компания не имела каких-либо отношений.

Постановление ВС РФ от 26.04.2019 № 9-АД19–10

39

Дело № 14 (26.04.2019)
«Адм/штраф за непредоставление документов по треб. из ИФНС»
(дело № 9-АД19-10; Кудряшова Л.Г. vs ФНС)

Результат (в чью пользу)	Главный бухгалтер (+)
Округ, дело которого пересматривает ВС	Суды общей юрисдикции Нижегородской обл.
Судья, передавший дело в СКЭС	
Тема	Штраф по ст. 15.6 КоАП РФ
Судьи в составе СКЭС	
Как рассматривалось дело	I (-) II (-) III (-)
Подавалась ли надзорная жалоба/результат	

Группа компаний НАЛОГИ И ФИНАНСОВОЕ ПРАВО

Суть: спор касался вопроса о правомерности привлечения главного бухгалтера к административной ответственности по ч. 1 ст. 15.6 КоАП РФ за непредставление документов и информации по требованию налогового органа в рамках встречной проверки контрагента. Дело рассмотрено в пользу главного бухгалтера.

Фабула дела: налоговый орган в рамках встречной проверки запросил сведения по п. 1 ст. 93.1 НК РФ в отношении работника организации. В связи с отказом в предоставлении документов главный бухгалтер привлечен к административной ответственности (300 руб.) по ст. 15.6 КоАП — «Непредставление в срок либо отказ в предоставлении налоговому органу документов, необходимых для налогового контроля».

Суды признали главного бухгалтера виновным в совершении вменяемого

правонарушения. Однако **Верховный Суд РФ** отменил решения нижестоящих судов, выявив нарушение административного производства, поскольку в протоколе об административном правонарушении лицо оштрафовано за непредставление документов, а суды, не переквалифицировав спор, вменили нарушение сроков представления документов.

Кроме того, ВС особо подчеркнул, что бухгалтер в принципе не был обязан представлять запрошенные документы, поскольку компания не имела каких-либо правоотношений с проверяемым налогоплательщиком, а истребуемые документы являются внутренними документами организации и никак не связаны с информацией о третьих лицах.

Аналогичные выводы были изложены в решении арбитражного суда, которым налоговому органу было отказано в привлечении организации к ответственности по ст. 126 НК РФ за непредставление соответствующих сведений (дело № А43–1801/2018).

Комментарий: интересно отметить, что это не первый случай, когда судья ВС РФ Меркулов В. П. по административным спорам встает на сторону главного бухгалтера.

Так в 2014 году аналогичная ситуация сложилась в отношении главного бухгалтера, которого пытались оштрафовать за непредставление целого ряда бухгалтерских документов и карточек работников. Тогда в постановлении судьи было отмечено, что ответственность по ст. 15.6 КоАП РФ наступает только тогда, когда истребуемые документы необходимы для исчисления и уплаты налогов, обязанность по представлению которых предусмотрена налоговым законодательством. Однако налоговый орган эту позицию так и не обосновал, в связи с чем привлечение к ответственности было признано незаконным (см. Постановление ВС РФ от 09.07.2014 № 46-АД14-15).

Позиция № 15

Для уплаты утилизационного сбора на таможне необходимо, чтобы ввезенный товар был предназначен для эксплуатации в качестве транспортного средства (ТС), утилизация которого необходима для исключения вредного воздействия на здоровье человека и окружающую среду.

В отношении ввезенных машинокомплектов крупнейшие производители платят утилизационный сбор только после производства и сборки ТС.

Определение СКЭС ВС РФ от 13.05.2019 № 301-ЭС19–157
(дело № А11–14919/2017)

42

Дело № 15 (13.05.2019)
«Утилизационный сбор по машинокомплектам»
(дело № А11-14919/2017;
ОАО «Ковровский электромеханический завод» vs ФНС)

Результат (в чью пользу)	Налогоплательщик **(+) новое рассмотрение**
Округ, дело которого пересматривает ВС	АС ВВО
Судья, передавший дело в СКЭС	Завьялова Т.В.
Тема	Утилизационный сбор
Судьи в составе СКЭС	**Завьялова Т.В.**, Антонова М.К., Тютин Д.В.
Как рассматривалось дело	I (-) II (-) III (-)
Подавалась ли надзорная жалоба/результат	

Группа компаний НАЛОГИ И ФИНАНСОВОЕ ПРАВО

Суть: спор касался вопроса о порядке уплаты утилизационного сбора на таможне производителем транспортных средств, который ввозит на территорию РФ машинокомплекты. Дело направлено на новое рассмотрение в арбитражный суд I инстанции.

Фабула дела: налогоплательщик ввез на таможенную территорию РФ и задекларировал на таможенном посту три трактора колесных для с/х работ в виде машинокомплектов, т. е. наборов компонентов и составных частей, необходимых для производства одной единицы транспортного средства (кабина в сборе, колеса передние, колеса задние, основание в сборе, капот). В связи

с неуплатой утилизационного сбора таможня обратилась в арбитражный суд за его взысканием.

Арбитражные суды трех инстанций удовлетворили требования таможни, исходя из того, что товар классифицирован налогоплательщиком по коду, предусмотренному для тракторов сельскохозяйственных колесных, а указание в декларации на ввоз машинокомплектов не лишает его свойств комплектного и завершенного товара.

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

Экономколлегия указала, что при решении вопроса о возникновении обязанности по уплате данного сбора во внимание должен приниматься тот факт, предназначен ли ввозимый (изготовленный) товар для эксплуатации в качестве транспортного средства (самоходной машины), утилизация или иное обращение с отходами которого после окончания эксплуатации будет необходимо для исключения вредного воздействия на здоровье человека и окружающую среду, то есть потребует несения соответствующих затрат. Кроме того, для крупнейших производителей самоходных машин установлен особый порядок уплаты утилизационного сбора. Эти обстоятельства должны быть приняты во внимание судом при новом рассмотрении дела.

Комментарий: как мы понимаем, поводом для конфликта с таможенным органом послужила классификация декларантом ввезенных компонентов транспортных средств по коду ТН ВЭД, предусмотренному для самоходных машин. Таможенный орган, а вслед за ним и суды, применили к данной ситуации формальный подход, тогда как классификация товара по кодам ТН ВЭД сама по себе не является основанием для взимания утилизационного сбора (на это обратила внимание Экономколлегия). Не спасло заявителя и указание в декларации на то, что товар ввозится в виде не готовых к эксплуатации транспортных средств, а машинокомплектов (кабина, колеса передние и задние, основание в сборе, капот).

СКЭС ВС РФ пришла к логичному выводу, что при ввозе компонентов транспортных средств невозможно с точностью установить, будет ли ввозимый товар эксплуатироваться в качестве транспортного средства, что является основанием для взимания утилизационного сбора. И, наконец, на готовые к эксплуатации транспортные средства должен оформляться паспорт, чего не было в рассматриваемом случае.

Отметим, что дело принято на новое рассмотрение Определением Арбитражного суда Владимирской области от 23.05.2019. Определением от 27.06.2019 дело было назначено к судебному разбирательству на 06.08.2019. После этого судебное заседание откладывалось 6 раз главным образом по ходатайству ОАО «КЭМЗ» в связи с возможным урегулированием спора (оплатой утилизационного сбора). На момент подготовки настоящего обзора дело рассмотрено не было.

Позиция № 16

Возврат таможенных платежей по усмотрению плательщика может осуществляться как посредством оспаривания ненормативных правовых актов, действий (бездействия) таможенного органа, так и посредством обращения в суд с имущественным требованием.

Во втором случае соблюдать административную процедуру обжалования необязательно.

Определение СКЭС ВС РФ от 16.05.2019 № 305-ЭС19–344
(дело № А40–15424/2018)

44

Дело № 16 (16.05.2019)
«Порядок возврата таможенных платежей»
(дело № А40-15424/2018; ОАО «Восточный Сервис» vs ФТС)

Результат (в чью пользу)	Налогоплательщик **(+) новое рассмотрение**
Округ, дело которого пересматривает ВС	АС МО
Судья, передавший дело в СКЭС	Завьялова Т.В.
Тема	Возврат таможенных платежей
Судьи в составе СКЭС	**Завьялова Т.В.**, Пронина М.В., Тютин Д.В.
Как рассматривалось дело	I (-) II (-) III (-)
Подавалась ли надзорная жалоба/результат	

Группа компаний НАЛОГИ И ФИНАНСОВОЕ ПРАВО

Суть: спор касался вопроса об обжаловании в судебном порядке решения таможенного органа о корректировке таможенной стоимости товара и возврате декларантом излишне уплаченных таможенных платежей. Дело направлено на новое рассмотрение в арбитражный суд I инстанции.

Фабула дела: при ввозе товара на таможенную территорию РФ плательщик таможенных платежей задекларировал его, применив первый метод определения таможенной стоимости товара — по стоимости сделки с ввозимыми товарами. Не согласившись с этим, таможенный орган откорректировал таможенную стоимость по каждой из деклараций. Тогда плательщик обратился

в таможню, а затем и в арбитражный суд с заявлением о возврате излишне уплаченных таможенных платежей.

Арбитражные суды трех инстанций отказали заявителю в удовлетворении требований в связи с тем, что в комплекте документов, представленных вместе с заявлением о возврате платежей, отсутствовали документы, подтверждающие факт излишней уплаты (взыскания) таможенных пошлин, налогов, а именно, отсутствовала оформленная корректировка декларации на товары. Кроме того, суды подчеркнули, что сам по себе факт предоставления корректировки декларации не свидетельствует о наличии оснований для возврата таможенных платежей.

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

Экономколлегия указала, что защита нарушенного права по усмотрению обратившегося в суд лица может осуществляться как посредством оспаривания ненормативных правовых актов, действий (бездействия) таможенного органа, так и посредством обращения в суд с соответствующим имущественным требованием.

Обращение в суд с имущественным требованием не предполагает необходимости соблюдения административной процедуры возврата, установленной ст. 147 Закона о таможенном регулировании.

Судам следовало разрешить спор по существу, дав оценку законности решений о корректировке таможенной стоимости, и решить вопрос о наличии оснований для их возврата с учетом соблюдения срока обращения в суд и текущего состояния расчетов по таможенным платежам.

Комментарий: позиция не нова, так как уже находила свое отражение в Определении СКЭС ВС РФ от 20.07.2016 № 304-КГ16–3143 (дело № А27–1958/2015).

При новом рассмотрении оспариваемое решение было признано незаконным полностью (Решение Арбитражного суда города Москвы от 13.11.2019 по делу № А40–15424/2018).

Определение включено в Обзор судебной практики ВС РФ № 3 (2019).

Позиция № 17

Недобросовестные действия налогоплательщика по сокрытию и выводу имущества с целью недопущения обращения на него взыскания, в том числе в преддверии оформления результатов налоговой проверки, исключают возможность применения налоговой амнистии.

Определение СКЭС ВС РФ от 20.05.2019 № 309-ЭС19–987
(дело № А50–14774/2017)

47

Дело № 17 (20.05.2019)
«Списание налоговой задолженности по налоговой амнистии»
(дело № А50-14774/2017; Спиридонов Ю.В. vs ФНС)

Результат (в чью пользу)	Налогоплательщик **(-) новое рассмотрение**
Округ, дело которого пересматривает ВС	АС УО
Судья, передавший дело в СКЭС	Букина И.А.
Тема	Налоговая амнистия
Судьи в составе СКЭС	**Букина И.А.,** Кирейкова Г.Г., Разумов И.В.
Как рассматривалось дело	I (+) II (+) III (+)
Подавалась ли надзорная жалоба/результат	

Группа компаний НАЛОГИ И ФИНАНСОВОЕ ПРАВО

Суть: обособленный спор в рамках дела о банкротстве касался вопроса об исключении из реестра требований кредиторов налоговой задолженности в связи с применением налоговой амнистии. Спор направлен на новое рассмотрение в арбитражный суд I инстанции.

Фабула дела: в рамках дела о банкротстве гражданин обратился с заявлением об исключении из реестра требований кредиторов требования налогового органа об уплате налоговой задолженности за 2009-2011 гг. как безнадежной к взысканию в связи с применением налоговой амнистии по п. п. 1, 2 ст. 12 Федерального закона от 28.12.2017 № 436-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую НК РФ и отдельные законодательные акты РФ».

Арбитражные суды трех инстанций согласились с позицией налогопла-

тельщика и пришли к выводу, что задолженность, положенная в основу заявления о признании его банкротом и ранее включенная в реестр требований кредиторов, является безнадежной к взысканию, что исключает возможность ее удовлетворения в процедуре несостоятельности.

СКЭС ВС РФ отменила решения нижестоящих судов.

Экономколлегия указала, что списание налоговой задолженности как безнадежной по основанию, предусмотренному ст. 12 Закона № 436-ФЗ, неприменимо к лицам, осведомленным о наличии у них неисполненных (неисполняемых/недекларируемых) налоговых обязанностей и совершающим действия во вред кредитору по сокрытию и выводу имущества с целью недопущения обращения на него взыскания, в том числе в преддверии оформления результатов налоговой проверки.

СКЭС ВС РФ направила обособленный спор на новое рассмотрение в суд I инстанции, поскольку суды оставили без правовой оценки доводы налогового органа о совершении налогоплательщиком действий, направленных на уменьшение своей имущественной массы, за счет которой должны были уплачиваться суммы налогов, в том числе, доводы о совершении хозяйственных операций, не связанных с осуществлением реальной предпринимательской деятельности, но приведших к выводу денежных средств из РФ в иностранные юрисдикции.

Комментарий: аналогичная позиция изложена в Определении СКЭС ВС РФ от 22.11.2018 № 306-КГ18–10607 по делу № А65–26432/2016.

В то же время ВС РФ соглашался с мнением нижестоящих судов о списании задолженности как безнадежной на основании ст. ст. 11, 12 Федерального закона от 28.12.2017 № 436-ФЗ, если не имелось доказательств, свидетельствующих о недобросовестности действий должника по сокрытию и (или) выводу имущества с целью недопущения обращения на него взыскания (см., н — р, Определение ВС РФ от 30.09.2019 № 301-ЭС19–15901 по делу № А82–741/2017).

Позиция № 18

Налоговая рассрочка по мировому соглашению в рамках дела о банкротстве должна соответствовать срокам, установленным п. 1 ст. 64 НК РФ.

Определение СКЭС ВС РФ от 27.05.2019 № 305-ЭС18–25601
(дело № А40–150430/2014)

49

Дело № 18 (27.05.2019)
«Срок налог/рассрочки по мировому соглашению в рамках банкротного дела»
(дело № А40-150430/2014; ОАО «Корпорация «Русские системы» vs ФНС)

Результат (в чью пользу)	Налогоплательщик (-)
Округ, дело которого пересматривает ВС	АС МО
Судья, передавший дело в СКЭС	Самуйлов С.В.
Тема	Налоговая рассрочка
Судьи в составе СКЭС	**Самуйлов С.В.**, Ксенофонтова Н.А., Разумов И.В.
Как рассматривалось дело	I (+) II (+)
Подавалась ли надзорная жалоба/результат	

Группа компаний НАЛОГИ И ФИНАНСОВОЕ ПРАВО

Суть: спор касался вопроса о законности мирового соглашения, заключаемого в рамках дела о банкротстве, предусматривающего предоставление отсрочки/рассрочки погашения задолженности, в том числе и по налоговым платежам. В утверждении мирового соглашения было отказано, дело направлено в суд первой инстанции для возобновления по нему производства.

Фабула дела: в рамках дела о банкротстве арбитражный суд утвердил мировое соглашение, по условиям которого должник должен был добровольно исполнить свои обязательства перед кредиторами, в том числе перед налоговым органом по имеющейся налоговой задолженности, в течение трех лет после подписания мирового соглашения в соответствии с графиком начисления и погашения задолженности.

Требования налогового органа в значительной части касались задолженности по налогу на прибыль, зачисляемому в бюджет субъекта РФ.

Арбитражные суды, сославшись на специальный характер норм законодательства о банкротстве по отношению к налоговому законодательству, указали, что при заключении мирового соглашения в деле о банкротстве кредиторы имеют право включить положения о сроках и порядке погашения задолженности по обязательным платежам вне зависимости от сроков отсрочки или рассрочки, предусмотренных налоговым законодательством.

СКЭС ВС РФ отказала в утверждении мирового соглашения, поскольку погашение обязательных платежей рассрочено на срок, превышающий максимально допустимый п. 1 ст. 64 НК РФ, что противоречит требованиям абз. 4 п. 1 ст. 156 Закона о банкротстве.

Комментарий: отметим, что изложенная в рассматриваемом Определении позиция о недопустимости установления в мировом соглашении отсрочки/рассрочки по уплате обязательных платежей на срок свыше предусмотренного в п. 1 ст. 64 НК РФ и ранее высказывалась в судебных актах (см., н-р, Постановление ФАС Волго-Вятского округа от 04.06.2014 по делу № А39–366/2013, Постановление Арбитражного суда Московского округа от 09.07.2018 № Ф05–9647/2018 по делу N А41–45001/17, Постановление Арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 09.04.2019 № Ф08–1686/2019 по делу № А22–1431/2016).

Позиция № 19

Реклама на транспорте относится к наружной рекламе, поэтому расходы на ее изготовление учитываются при налогообложении прибыли в полном объеме.

Определение СКЭС ВС РФ от 30.05.2019 № 305-ЭС19–4394
(дело № А40–125588/2017)

51

Дело № 19 (30.05.2019)
«Учет расходов на рекламу, размещенную на транспорте»
(дело № А40-125588/2017; ООО «Орион Интернейшнл Евро» vs ФНС)

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

Группа компаний НАЛОГИ И ФИНАНСОВОЕ ПРАВО

Суть: спор касался вопроса о том, как следует учитывать расходы на рекламу, размещенную на транспорте: в пределах лимита или в полном объеме. Дело рассмотрено в пользу налогоплательщика.

Фабула дела: налогоплательщик в полном объеме учел в расходах по налогу на прибыль затраты на изготовление рекламных баннеров, которые были размещены на троллейбусах. Налоговый орган в ходе проверки исключил часть расходов, указав на действие лимита, установленного для прочих рекламных расходов в абз. 5 п. 4 ст. 264 НК РФ.

Арбитражный суд I инстанции поддержал налогоплательщика, однако **апелляционный суд и Арбитражный суд Московского округа** не согласились с решением суда I инстанции и поддержали позицию налогового органа.

СКЭС ВС РФ отменила постановления апелляционного суда и Арбитраж-

ного суда Московского округа и оставила в силе решение суда I инстанции. Экономколлегия указала, что в главе 25 НК РФ отсутствуют положения, которые бы позволили сделать вывод о том, что воля законодателя направлена на ограничение возможности признания для целей налогообложения расходов на распространение рекламных материалов только в связи с тем, что местом их размещения выступают не стационарные объекты, например, остановочные павильоны наземного общественного транспорта, а транспортные средства (трамваи, троллейбусы, автобусы и т. п). Такого рода дифференциация возможности вычета затрат не имеет под собой разумного экономического основания и, соответственно, приводит к неравному налогообложению хозяйствующих субъектов.

Комментарий: нужно признать, что финансовое ведомство демонстрирует противоположный подход к обязанности налогоплательщиков нормировать расходы на рекламу на транспорте, поскольку такая реклама не относится к наружной (см., н-р, Письма Минфина РФ от 02.11.2005 № 03-03-04/1/334, от 30.12.2005 № 03-03-04/2/148, от 15.07.2005 № 03-03-04/1/75, от 20.04.2006 № 03-03-04/1/361).

Однако, учитывая, что позиции ВС РФ имеют приоритет перед мнением Минфина РФ (см., н-р, Письмо Минфина РФ от 07.11.2013 № 03-01-13/01/47571 «О формировании единой правоприменительной практики», Письмо ФНС РФ от 20.07.2017 № СД-4-3/14214@) мы прогнозируем, что позиция контролирующих органов после принятия рассматриваемого Определения изменится.

Определение включено в Обзор судебной практики ВС РФ № 3 (2019).

Также Определение включено в Обзор правовых позиций, отраженных в судебных актах КС РФ и ВС РФ, принятых во втором квартале 2019 года по вопросам налогообложения.

Позиция № 20

Основополагающим критерием для отнесения деятельности к осуществляемой через объекты ОПХ является направленность понесенных затрат на удовлетворение социальных, бытовых и культурных нужд граждан.

Поэтому положения ст. 275.1 НК РФ не могут распространяться на подразделения, функционирующие в целях удовлетворения потребностей самого налогоплательщика как хозяйствующего субъекта (для обеспечения производственного процесса).

Определение СКЭС ВС РФ от 31.05.2019 № 301-ЭС19–756
(дело № А11–6890/2017)

53

Дело № 20 (31.05.2019)
«Квалификация паросилового цеха в качестве объекта ОПХ»
(дело № А11-6890/2017;
АО «Муромский завод радиоизмерительных приборов» vs ФНС)

Результат (в чью пользу)	Налогоплательщик **(+) новое рассмотрение**
Округ, дело которого пересматривает ВС	АС ВВО
Судья, передавший дело в СКЭС	Завьялова Т.В.
Тема	Налог на прибыль
Судьи в составе СКЭС	**Завьялова Т.В.,** Антонова М.К., Тютин Д.В.
Как рассматривалось дело	I (-) II (-) III (-)
Подавалась ли надзорная жалоба/результат	

Группа компаний НАЛОГИ И ФИНАНСОВОЕ ПРАВО

Суть: спор касался вопросов применения ст. 275.1 НК РФ (налогообложение подразделений обслуживания производств и хозяйств). Дело направлено на новое рассмотрение в арбитражный суд I инстанции.

Фабула дела: основным видом деятельности налогоплательщика является производство радиоаппаратуры, дополнительным — производство пара и горячей воды (тепловой энергии) котельными. На балансе налогоплательщика находится паросиловой цех, являющийся самостоятельным структурным подразделением и осуществляющий обеспечение других цехов и подразделений

завода горячим и холодным водоснабжением, паром по заявкам и по потребностям, в зимнее время — поддержание в бытовых и производственных помещениях цехов и отделов нормальных климатических условий.

По результатам налоговой проверки налоговый орган счел, что паросиловой цех № 617 относится к объектам обслуживающих производств, в связи с чем налоговая база по налогу на прибыль по деятельности, связанной с использованием цеха, подлежит определению с учетом положений ст. 275.1 НК РФ. **Суды** согласились с данной позицией налогового органа.

СКЭС ВС РФ отменила решения нижестоящих судов и направила дело на новое рассмотрение в арбитражный суд I инстанции. Экономколлегия указала, что основополагающим критерием для отнесения деятельности к осуществляемой через объекты ОПХ, является направленность понесенных затрат на удовлетворение социальных, бытовых и культурных нужд граждан (работников и жителей соответствующих населенных пунктов) за счет выделенного налогоплательщиком на эти цели финансирования.

Налогоплательщик указывал, что паросиловой цех относится к вспомогательному производству, основная задача которого — обеспечение тепловой энергией основного производства, а не удовлетворение жилищных или социально-культурных нужд работников общества и населения и не обслуживание иных личных потребностей граждан.

Суды не дали оценки данным доводам налогоплательщика, ограничившись констатацией того, что объекты теплоснабжения упомянуты в ст. 275.1 НК РФ в качестве объектов ОПХ и конечными потребителями части реализованной обществом тепловой энергии оказываются физические лица — жители домов. Однако такой подход не учитывает положения п. 1 ст. 252 НК РФ, и приводит к тому, что налогоплательщик не вправе учесть для целей налогообложения экономически обоснованные расходы, понесенные в рамках деятельности, направленной на получение дохода, только по той причине, что его предпринимательская деятельность осуществляется с использованием объектов теплоснабжения, имеющих присоединенные сети.

Комментарий: при новом рассмотрении Решением Арбитражного суда Владимирской области от 18.10.2019 по делу № А11–6890/2017 требования налогоплательщика были удовлетворены. В вышестоящих инстанциях Решение не обжаловалось.

Определение включено в Обзор судебной практики ВС РФ № 3 (2019).

Также Определение включено в Обзор правовых позиций, отраженных в судебных актах КС РФ и ВС РФ, принятых во втором квартале 2019 года по вопросам налогообложения.

Позиция № 21

Непредставление в налоговый орган уведомления о переходе на УСН не лишает налогоплательщика права на применение данного спецрежима.

Налоговый орган, своими действиями фактически одобривший применение налогоплательщиком УСН, в дальнейшем не вправе ссылаться на непредставление им уведомления о переходе на спецрежим.

Определение СКЭС ВС РФ от 02.07.2019 № 310-ЭС19–1705
(дело № А62–5153/2017)

55

Дело № 21 (02.07.2019)
«Применение УСН без подачи уведомления»
(дело № А62-5153/2017;
ООО Совместное предприятие «Бетула» vs ФНС)

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

Группа компаний НАЛОГИ И ФИНАНСОВОЕ ПРАВО

Суть: спор касался вопроса о том, вправе ли налогоплательщик, утративший право на применение УСН, вновь применять данный спецрежим без подачи уведомления в налоговый орган. Дело рассмотрено в пользу налогоплательщика.

Фабула дела: с 01.01.2006 налогоплательщик применял УСН на основании уведомления, выданного налоговым органом. С 2007 по 2012 годы налогоплательщик не соответствовал требованиям подп. 14 п. 3 ст. 346.12 НК РФ, поскольку его единственным участником являлось юридическое лицо, что свидетельствует об утрате им права на применение УСН и необходимости применения общей системы налогообложения. Налогоплательщик перешел

на УСН с 2013 г., поскольку вновь стал соответствовать критериям УСН, однако заявление о переходе на УСН в налоговый орган не представил. По итогам выездной налоговой проверки за 2013-2015 гг. налоговый орган доначислил налогоплательщику налоги по основной системе налогообложения.

Арбитражные суды трех инстанций отказали налогоплательщику в удовлетворении заявленных требований, исходя из того, что последний не подавал уведомление о переходе на УСН, в связи с чем обязан был применять основную систему налогообложения.

СКЭС ВС РФ отменила решения нижестоящих судов и удовлетворила кассационную жалобу налогоплательщика. Экономколлегия указала, что применение субъектами малого и среднего предпринимательства УСН носит уведомительный, а не разрешительный характер: правовое значение уведомления, направляемого согласно п. п. 1 и 2 ст. 346.13 НК РФ, состоит не в получении согласия налогового органа на применение спецрежима, а в выражении волеизъявления субъектов предпринимательства на добровольное применение УСН и в обеспечении надлежащего администрирования налога, полноты и своевременности его уплаты.

В случае, когда хозяйствующий субъект выразил свое волеизъявление использовать УСН, фактически применяя этот специальный налоговый режим (сдавал налоговую отчетность, уплачивал авансовые и налоговые платежи), налоговый орган утрачивает право ссылаться на неполучение уведомления (получение уведомления с нарушением срока) и применять положения подп. 19 п. 3 ст. 346.12 НК РФ в качестве основания изменения статуса налогоплательщика, если ранее налоговым органом действия налогоплательщика, по сути, были одобрены.

В данном случае налоговый орган, обладая сведениями о применении налогоплательщиком УСН с нарушением процедуры, длительное время не требовал представления отчетности по общей системе налогообложения и в течение всего охваченного налоговой проверкой периода не направлял сообщение о несоответствии требованиям применения УСН. При таких обстоятельствах налоговый орган не вправе доначислять налоги по общей системе налогообложения по формальным основаниям.

Комментарий: позиция не нова и ранее была изложена, в частности, в п. 1 Обзора практики рассмотрения судами дел, связанных с применением глав 26.2 и 26.5 Налогового кодекса Российской Федерации в отношении субъектов малого и среднего предпринимательства (утв. Президиумом ВС РФ 04.07.2018) и в Постановлении Президиума ВАС РФ от 15.06.2010 № 563/10.

По нашему мнению, логика данного Определения схожа с позицией о праве налогоплательщика на освобождение от уплаты НДС по п. 1 ст. 145 НК РФ вне зависимости от направления в инспекцию уведомления (Определения СКАД ВС РФ от 18.01.2019 № 78-КГ18–66, от 17.08.2018 № 70-КГ18-4).

Позиция № 22

Организация не подлежит ответственности по ст. 17 Закона о персонифицированном учете, если она представила в ПФР в установленный срок сведения СЗВ-М не по всем работникам, но впоследствии недостающие сведения были представлены во исполнение Уведомления ПФР.

Определение СКЭС ВС РФ от 05.07.2019 № 308-ЭС19–975
(дело № А22–1060/2018)

57

Дело № 22 (05.07.2019)
«Дополнение СЗВ-М после уведомления ПФР»
(дело № А22-1060/2018; ФКУ «Центр управления в криз/ситуациях ГУ МЧС РФ по Республике Калмыкия» vs ПФР)

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

Группа компаний НАЛОГИ И ФИНАНСОВОЕ ПРАВО

Суть: спор касался вопроса об ответственности учреждения за представление недостоверных сведений о застрахованных лицах по форме СЗВ-М с учетом внесения в них дополнений. Дело рассмотрено в пользу страхователя.

Фабула дела: по результатам проверки дополнительно представленных учреждением сведений по форме СЗВ-М за октябрь 2016 г. в отношении четырех застрахованных лиц, которые не были отражены в первоначальных сведениях за указанный период, ПФР пришел к выводу о представлении учреждением неполных и недостоверных сведений о застрахованных лицах по форме СЗВ-М за октябрь 2016 г. и привлек учреждение к ответственности, предусмотренной ст. 17 Федерального закона от 01.04.1996 № 27-ФЗ «Об индивидуальном (персонифицированном) учете в системе обязательного пенсионного страхования».

Неуплата учреждением штрафа послужила основанием для обращения ПФР в арбитражный суд за его взысканием.

Арбитражные суды I и апелляционной инстанций отказали ПФР в удовлетворении требований, исходя из того, что, самостоятельно выявив ошибку до ее обнаружения ПФР, учреждение реализовало свое право на уточнение (исправление) представленных сведений за спорный период, откорректировав их путем представления в Пенсионный фонд дополнительных сведений за этот период, в связи с чем в рассматриваемом случае отсутствуют основания для применения к учреждению финансовых санкций, предусмотренных ст. 17 Закона № 27-ФЗ.

Арбитражный суд кассационной инстанции отменил решения нижестоящих судов и удовлетворил требования ПФР, ссылаясь на то, что дополнительные (корректирующие) сведения о застрахованных лицах были представлены учреждением после получения уведомления ПФР об ошибке, т. е. ошибка была обнаружена ПФР. Кроме того, представление учреждением дополнительных (корректирующих) сведений о застрахованных лицах по форме СЗВ-М не может рассматриваться как исправление ранее представленных сведений, поскольку эти сведения ранее не представлялись и являются новыми.

СКЭС ВС РФ отменила постановление кассации и оставила в силе решения судов I и апелляционной инстанций.

Экономколлегия указала, что из анализа норм действующего пенсионного законодательства следует воля законодателя на поощрение добросовестных страхователей и освобождение их от ответственности в случае самостоятельного выявления ими ошибок и устранения их путем предоставления соответствующих сведений в контролирующие органы. Указанный подход подлежит распространению также и на страхователей, представивших в органы ПФР уточненные (исправленные) индивидуальные сведения о застрахованных лицах, в отношении которых соответствующим органом ПФР страхователю вручено уведомление об устранении имеющихся в индивидуальных сведениях ошибок и несоответствий, до истечения установленного срока.

Комментарий: аналогичная позиция изложена в Определениях СКЭС ВС РФ от 22.07.2019 № 305-ЭС19–2960 по делу № А40–22593/2018, от 02.07.2018 № 303-КГ18–99 по делу № А73–910/2017, от 05.09.2018 № 303-КГ18–5700 по делу № А04–5751/2017, от 05.09.2018 № 303-КГ18–5702 по делу № А04–5748/2017, от 30.10.2018 № 307-КГ18–6769 по делу № А56–73062/2017 и в п. 38 Обзора судебной практики ВС РФ № 4 (2018) (утв. Президиумом ВС РФ 26.12.2018).

Следует дополнительно отметить, что непривлечение компании-страхователя к финансовой ответственности ввиду устранения неполноты ранее представленных сведений не является поводом к освобождению должностного лица компании от административной ответственности, предусмотренной ст. 15.33.2 КоАП РФ (Постановление ВС РФ от 19.07.2019 № 16-АД19-5).

Позиция № 23

Оборудование, служащее для производства продукции, а не для обслуживания здания, в котором оно установлено, относится к движимому имуществу, несмотря на то, что оно стоит на фундаменте в специально спроектированном для него здании.

На него может распространяться льгота по налогу на имущество, установленная п. 25 ст. 381 НК РФ.

Определение СКЭС ВС РФ от 12.07.2019 № 307-ЭС19–5241
(дело № А05–879/2018)

59

Дело № 23 (12.07.2019)
«Квалификация производственного оборудования в качестве движимого/недвижимого имущества»
(дело № А05-879/2018; ЗАО «Лесозавод 25» vs ФНС)

Результат (в чью пользу)	Налогоплательщик **(+) новое рассмотрение**
Округ, дело которого пересматривает ВС	АС СЗО
Судья, передавший дело в СКЭС	Павлова Н.В.
Тема	Налог на имущество ЮЛ
Судьи в составе СКЭС	**Завьялова Т.В.**, Першутов А.Г., Павлова Н.В.
Как рассматривалось дело	I (-) II (-) III (-)
Подавалась ли надзорная жалоба/результат	

Группа компаний НАЛОГИ И ФИНАНСОВОЕ ПРАВО

Суть: спор касался вопроса о квалификации оборудования цеха в качестве недвижимого имущества в целях обложения налогом на имущество организаций. Дело направлено на новое рассмотрение в суд I инстанции.

Фабула дела: в ходе выездной налоговой проверки налоговый орган счел, что объект «Цех по производству древесных гранул» (здание и установленное в нем оборудование, за исключением комплектной трансформаторной подстанции) является объектом недвижимого имущества, в связи с чем у налогоплательщика в отношении данного объекта отсутствует право на льготу по налогу на имущество, установленную в п. 25 ст. 381 НК РФ.

Арбитражные суды трех инстанций поддержали позицию налогового органа.

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

При рассмотрении дела налогоплательщик обращал внимание на то, что приобретенные им объекты движимого имущества, формирующие производственную линию, согласно Общероссийскому классификатору основных фондов ОК 013-94, действовавшему на момент принятия этих объектов к учету, предназначены не для обслуживания здания, а для производства готовой продукции, и относятся к такому виду объектов основных средств как машины и оборудование; классификатором прямо не предусмотрено их включение в состав зданий. Кроме того, налогоплательщик ссылался на письмо бюро технической инвентаризации, которое указало, что спорное оборудование не является недвижимым имуществом.

Комментарий: с 01.01.2019 движимое имущество не является объектом обложения налогом на имущество юридических лиц (изменения были внесены в ст. 374 и другие нормы НК РФ Федеральным законом от 03.08.2018 № 302-ФЗ).

Однако с этого момента резко пошла вверх волна споров о переквалификации объектов, принятых налогоплательщиками к учету как движимые, в недвижимое имущество с налоговыми доначислениями.

Для сравнения: согласно Письму ФНС РФ от 26.11.2018 № БС-25-25/650БС-25-25/650 в течение 2016-2018 гг. с участием налоговых органов рассмотрено всего 22 спора в 15 регионах, касающихся квалификации объектов в качестве недвижимости.

После принятия Закона № 302-ФЗ контролирующие органы выпустили множество разъяснений, касающихся квалификации имущества как движимого или недвижимого (см., н-р, Письма ФНС РФ от 20.12.2018 № БС-4-21/24891@, от 30.07.2019 № БС-4-21/14997, от 07.08.2019 № СД-4-21/15635, от 28.08.2019 № БС-4-21/17216@, от 16.09.2019 № БС-4-21/18539, от 08.02.2019 № БС-4-21/2181, № БС-4-21/2179 и др.)., что говорит о возросшей актуальности проблемы.

В рассматриваемом Определении нижестоящие суды при отнесении объекта к недвижимому имуществу руководствовались положениями гражданского права (ст. ст. 130-134 ГК РФ).

СКЭС ВС подчеркнула, что норма ст. 375 НК РФ (объект налогообложения) отсылает к «бухгалтерскому» понятию основного средства, то есть концепция неделимой вещи (ст. 133 ГК РФ) не является определяющей в делении объектов на «движимость» и недвижимость в налоговых целях и руководствоваться следует «бухгалтерскими» документами — ПБУ 6/01 («Учет основных средств») и ОКОФ.

Экономколлегия в комментируемом определении вывела новый для практики критерий — «предназначение объекта». Объединение оборудования со зданием в единый объект возможно, по мнению Суда, лишь в том случае, когда это оборудование необходимо для обслуживания здания, а не для производства продукции или выполнения иной, отличной от такого обслуживания

функции («самостоятельность предназначения»).

Регистрация объекта не может однозначно свидетельствовать о его «недвижимом» характере — как отметил ВС РФ в Определениях от 30.09.2015 № 303-ЭС15–5520, от 07.04.2016 № 310-ЭС15–16638, государственная регистрация права не является обязательным условием для признания вещи недвижимостью, поскольку установленные ГК РФ критерии возникновения недвижимости связаны только с природными свойствами объекта либо с указанием закона о подчинении вещи режиму недвижимости.

При новом рассмотрении требования налогоплательщика были удовлетворены (Решение Арбитражного суда Архангельской области от 05.11.2019 по делу № А05–879/2018, оставленное без изменения Постановлением Четырнадцатого арбитражного апелляционного суда от 30.01.2020).

ФНС включила рассматриваемое Определение в Обзор правовых позиций, отраженных в судебных актах КС РФ и ВС РФ, принятых в третьем квартале 2019 года по вопросам налогообложения (утв. Письмом ФНС РФ от 14.10.2019 № СА-4-7/21065) и Письмо от 28.08.2019 № БС-4-21/17216@ «О рекомендациях по определению вида некоторых объектов имущества (движимое/недвижимое) в целях администрирования налога на имущество организации».

Позиция № 24

Правовой акт, увеличивающий кадастровую стоимость объекта, не может применяться «задним числом».

Ошибка в кадастровой стоимости означает, что налогоплательщик при налогообложении должен использовать рыночную стоимость объекта, для этого необходимо привлечь оценщика.

Определение СКЭС ВС РФ от 19.07.2019 № 305-КГ18–17303
(дело № А40–232515/2017)

62

Дело № 24 (19.07.2019)
«Ретроспективный пересчет кадастровой стоимости здания»
(дело № А40-232515/2017; ООО «Юмакс» vs ФНС)

Результат (в чью пользу)	Налогоплательщик **(+) новое рассмотрение**
Округ, дело которого пересматривает ВС	АС МО
Судья, передавший дело в СКЭС	Пронина М.В.
Тема	Налог на имущество ЮЛ
Судьи в составе СКЭС	**Завьялова Т.В.**, Пронина М.В., Тютин Д.В.
Как рассматривалось дело	I (-) II (-) III (-)
Подавалась ли надзорная жалоба/результат	Отказано в передаче в Президиум ВС РФ 23.12.2019 № 207-ПЭК19

Группа компаний НАЛОГИ И ФИНАНСОВОЕ ПРАВО

Суть: спор касался вопроса о порядке обложения налогом на имущество в случае исправления ошибки о группировке здания в Постановлении субъекта РФ, которым утверждены результаты государственной кадастровой оценки. Дело было направлено на новое рассмотрение в суд I инстанции.

Фабула дела: налогоплательщик исчислил налог на имущество за 2016 г., исходя из кадастровой стоимости, утв. Постановлением Правительства Москвы от 21.11.2014 № 688-ПП «Об утверждении результатов государственной кадастровой оценки объектов капитального строительства в городе Москве», равной 58209523 руб.

Решением комиссии по рассмотрению споров о результатах определения

кадастровой стоимости при Управлении Росреестра по Москве от 09.02.2016, вынесенным по заявлению

Департамента городского имущества г. Москвы, установлено, что результаты кадастровой оценки указанного объекта определены с ошибкой. Здание включено в 12 группу «Прочие объекты» в то время как достоверным значением является 7 группа «Объекты офисно-делового назначения».

Постановлением Правительства Москвы от 26.12.2016 № 937-ПП внесены изменения в Постановление от 21.11.2014 № 688-ПП, с учетом выявленной ошибки кадастровая стоимость здания определена в размере 863711645 руб. 50 коп. Также установлено, что исправленные результаты подлежат применению с 01.01.2016.

По результатам проверки налоговой декларации по налогу на имущество налоговый орган доначислил недоимку, пени и штраф по п. 1 ст. 122 НК РФ в связи с неверным применением налогоплательщиком кадастровой стоимости.

Арбитражные суды трех инстанций поддержали позицию налогового органа, исходя из того, что внесение изменений в ЕГРН датировано 16.06.2016, т. е. было осуществлено до принятия постановления Правительства Москвы от 26.12.2016 № 937-ПП. В соответствии со ст. 24.20 Закона об оценочной деятельности данная кадастровая стоимость подлежит применению в том году, в котором в комиссию было подано заявление о ее пересмотре, т. е. в 2016 г.

Налогоплательщик обратился с кассационной жалобой в ВС РФ, указав, что решением комиссии от 09.02.2016 кадастровая стоимость здания не устанавливалась, им исправлена лишь группа, к которой оно относится. Следовательно, изменение кадастровой стоимости произошло непосредственно в связи с принятием постановления Правительства Москвы от 26.12.2016 № 937-ПП. А значит, в соответствии с п. 15 ст. 378.2 НК РФ измененная кадастровая стоимость в 2016 г. не применяется.

СКЭС ВС РФ отменила судебные акты нижестоящих судов и отправила дело на пересмотр.

Экономколлегия указала, что Постановление Правительства Москвы, которым утверждена новая кадастровая стоимость, не имеет обратной силы и не может применяться как ухудшающее положение налогоплательщиков.

Если кадастровую стоимость признали недостоверной, то налогоплательщик должен

рассчитывать налоги исходя из рыночной стоимости. При этом рыночная оценка, будучи индивидуальной, имеет приоритет над кадастровой.

Налогоплательщик, будучи действующей коммерческой организацией, не мог не знать о том, что изначально кадастровая стоимость объекта была значительно занижена.

Комментарий:

Суд 1 инстанции вновь назначил дело к рассмотрению на 06.04.2020.

Определением ВС РФ от 23.12.2019 № 207-ПЭК19 налогоплательщику отказано в передаче надзорной жалобы для рассмотрения в судебном заседании Президиума ВС РФ.

Письмом от 14.10.2019 № СА-4-7/21065 ФНС РФ включила данное Определение в Обзор правовых позиций, отраженных в судебных актах КС РФ и ВС РФ, принятых в третьем квартале 2019 года по вопросам налогообложения.

Позиция № 25

Организация не подлежит ответственности по ст. 17 Закона о персонифицированном учете, если она представила в ПФР в установленный срок сведения СЗВ-М с ошибкой в отчетном периоде, но впоследствии самостоятельно обнаружила ошибку и направила корректировку позже срока сдачи отчета.

Определение СКЭС ВС РФ от 22.07.2019 № 305- ЭС19–2960
(дело № А40–22593/2018)

64

Дело № 25 (22.07.2019)
«Самостоятельное исправление ошибки в отчете СЗВ-М»
(дело № А40-22593/2018; ООО «БауТекс» vs ПФР)

Результат (в чью пользу)	Страхователь (+)
Округ, дело которого пересматривает ВС	АС МО
Судья, передавший дело в СКЭС	Тютин Д.В.
Тема	Персонифицирован/учет
Судьи в составе СКЭС	**Завьялова Т.В.**, Павлова Н.В., Тютин Д.В.
Как рассматривалось дело	I (-) II (-) III (-)
Подавалась ли надзорная жалоба/результат	Подана надзорная жалоба

Группа компаний НАЛОГИ И ФИНАНСОВОЕ ПРАВО

Суть: спор касался вопроса о правомерности привлечения страхователя к ответственности за несвоевременное представление отчетности по форме СЗВ-М спустя год после допущенного правонарушения. Дело рассмотрено в пользу страхователя.

Фабула дела: 12.12.2016 страхователь по ТКС представил отчетность по форме СЗВ-М в отношении застрахованных лиц с указанием периода — декабрь 2016 г. Впоследствии, выявив ошибку, 23.12.2016 страхователь отменил указанную отчетность, одновременно представив форму СЗВ-М аналогичного содержания, с указанием периода — ноябрь 2016 г.

По данным основаниям ПФР составлен акт об обнаруженном правонарушении от 06.11.2017 и принято решение от 18.12.2017 о привлечении страхова-

теля к ответственности в виде штрафа по п. 2.2 ст. 11 Федерального закона от 01.04.1996 № 27-ФЗ «Об индивидуальном (персонифицированном) учете в системе обязательного пенсионного страхования».

Арбитражные суды трех инстанций пришли к выводам о наличии в деянии страхователя состава вмененного правонарушения.

Страхователь обратился с кассационной жалобой в ВС РФ, указав, что вынесение ПФР оспоренного решения по истечении практически года с момента представления отчетности СЗВ-М за ноябрь 2016 года (23.12.2016) незаконно, поскольку осуществлено со значительным нарушением сроков, установленных Законом № 27-ФЗ.

СКЭС ВС РФ отменила решения судов нижестоящих инстанций, отметив, что воля законодателя направлена на поощрение добросовестных страхователей и освобождение их от ответственности в случае самостоятельного выявления ими ошибок и устранения их путем предоставления соответствующих сведений в контролирующие органы.

При этом ст. 17 Закона о персонифицированном учете не установлен срок, в течение которого страхователь самостоятельно может выявить ошибку (неполноту) в представленных в ПФР сведениях, до их обнаружения ПФР, и представить достоверные сведения.

Соответственно, представление обществом 23.12.2016 отчетности за ноябрь 2016 года по форме СЗВ-М, ранее представленной своевременно, 12.12.2016, но с ошибочным указанием отчетного периода, является самостоятельным выявлением ошибки, исключающим привлечение общества к ответственности.

Также Экономколлегия обратила внимание на вынесение ПФР оспоренного решения по истечении практически года с момента представления исправленной отчетности СЗВ-М.

Комментарий: аналогичная позиция изложена в Определениях СКЭС ВС РФ от 05.07.2019 № 308-ЭС19–975 по делу № А22–1060/2018, от 02.07.2018 № 303-КГ18–99 по делу № А73–910/2017, от 05.09.2018 № 303-КГ18–5700 по делу № А04–5751/2017, от 05.09.2018 № 303-КГ18–5702 по делу № А04–5748/2017, от 30.10.2018 № 307-КГ18–6769 по делу № А56–73062/2017 и в п. 38 Обзора судебной практики ВС РФ № 4 (2018) (утв. Президиумом ВС РФ 26.12.2018).

Определением ВС РФ от 25.11.2019 № 248-ПЭК19 в передаче надзорной жалобы для рассмотрения в судебном заседании Президиума ВС РФ отказано.

Позиция № 26

Таможенный орган не вправе начислять пени, если на момент возникновения обязанности по уплате таможенных платежей декларант внес авансовые платежи, превышающие размер доначислений.

Определение СКЭС ВС РФ от 25.07.2019 № 305-ЭС19–7439
(дело № А40–188022/2017)

67

Дело № 26 (25.07.2019)
«Пени при наличии переплаты по авансовым платежам»
(дело № А40-188022/2017; ПАО «Татнефть» им. В.Д. Шашина vs ФТС)

Результат (в чью пользу)	Декларант (+)
Округ, дело которого пересматривает ВС	АС МО
Судья, передавший дело в СКЭС	Завьялова Т.В.
Тема	Таможенная пошлина
Судьи в составе СКЭС	**Завьялова Т.В.**, Павлова Н.В., Тютин Д.В.
Как рассматривалось дело	I (-) II (+) III (-)
Подавалась ли надзорная жалоба/результат	

Группа компаний НАЛОГИ И ФИНАНСОВОЕ ПРАВО

Суть: спор касался вопроса о правомерности начисления декларанту пени в ситуации, когда на дату возникновения обязанности по уплате таможенных пошлин у общества имелась переплата по авансовым платежам. Дело рассмотрено в пользу декларанта.

Фабула дела: при ввозе товара на таможенную территорию РФ общество задекларировало его, присвоив соответствующий классификационный код. По результатам ведомственного контроля Центральная энергетическая таможня отменила решения таможенного поста, что повлекло увеличение ставок вывозных таможенных пошлин и подлежащих уплате сумм таможенных платежей. В адрес общества выставлено требование об уплате пени на общую сумму 29389322 руб. 94 коп.

При этом на дату возникновения обязанности по уплате таможенных по-

шлин у общества имелась переплата по авансовым платежам на счетах Федерального казначейства, превышающая размер подлежащих уплате вывозных таможенных пошлин.

Арбитражный суд I инстанции и Арбитражный суд Московского округа признали требование таможенного органа законным, исходя из того, что наличие переплаты по авансовым платежам не может рассматриваться в качестве факта исполнения плательщиком обязанности по уплате таможенных платежей. Денежные средства, уплаченные в качестве авансовых платежей, являются имуществом лица, внесшего данные авансовые платежи, и не могут рассматриваться в качестве таможенных платежей либо денежных средств, внесенных в качестве обеспечения уплаты таможенных пошлин, налогов до тех пор, пока лицо не сделает распоряжение об этом таможенному органу, либо таможенный орган не обратит взыскание на авансовые платежи в порядке, установленном ТК ТС.

СКЭС ВС РФ отменила решения судов I инстанции и Арбитражного суда МО, оставив в силе Постановление суда апелляционной инстанции.

Экономколлегия указала, что авансовые платежи в счет будущих таможенных и иных платежей уплачиваются с присвоением им соответствующего кода бюджетной классификации и учитываются как отдельный вид доходов федерального бюджета с момента их поступления на счета Федерального казначейства.

То обстоятельство, что идентификация авансовых платежей применительно к исполнению обязанности по уплате конкретных таможенных платежей производится после поступления соответствующего распоряжения об использовании авансовых платежей со стороны плательщика или по инициативе таможенного органа, не означает, что до момента распоряжения авансовыми платежами соответствующие денежные средства не находились в казне и не использовались государством при кассовом исполнении федерального бюджета.

В этой связи СКЭС ВС РФ признала правильным вывод суда апелляционной инстанции об отсутствии оснований для начисления обществу пеней, поскольку на момент возникновения обязанности по уплате таможенных платежей в федеральном бюджете находились авансовые платежи, поступившие от заявителя, превышающие по своему размеру величину произведенных обществу доначислений, то есть состояние расчетов свидетельствовало об отсутствии потерь бюджета.

Комментарий: аналогичная позиция изложена в п. 29 Постановления Пленума ВС РФ от 26.11.2019 № 49 «О некоторых вопросах, возникающих в судебной практике в связи с вступлением в силу Таможенного кодекса Евразийского экономического союза».

Схожая точка зрения была высказан в п. 20 Постановления Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 № 57 «О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации» об освобождении налогоплательщика от ответственности по п. 1 ст. 122 НК РФ, если на дату окончания срока уплаты налога за налоговый период, за который

начислена недоимка, у него имелась переплата сумм того же налога, что и заниженный налог, в размере, превышающем или равном размеру заниженной суммы налога.

Определением ВС РФ от 24.12.2019 № 290-ПЭК19 таможенному органу отказано в передаче надзорных жалоб для рассмотрения в судебном заседании Президиума ВС РФ.

Позиция № 27

Не включаются в налоговую базу по НДС субсидии, предоставленные Предприятию муниципальным образованием (учредителем) на частичное возмещение затрат по содержанию и ремонту объектов внешнего благоустройства, принадлежащих Предприятию на праве хозяйственного ведения

Определение СКЭС ВС РФ от 01.08.2019 № 301-ЭС19–7881
(дело № А29–6014/2018)

69

Дело № 27 (01.08.2019)
«НДС при получении субсидий на покрытие расходов»
(дело № А29-6014/2018; Эжвинское МУП «Жилкомхоз» vs ФНС)

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

Группа компаний НАЛОГИ И ФИНАНСОВОЕ ПРАВО

Суть: спор касался вопроса обложения НДС субсидий на покрытие расходов по содержанию имущества, находящегося у налогоплательщика в хозяйственном ведении. Дело рассмотрено в пользу налогоплательщика.

Фабула дела: Налогоплательщик является коммерческой организацией. В целях финансовой поддержки деятельности предприятия между ним и Администрацией муниципального образования заключены соглашения о предоставлении предприятию субсидий на частичное возмещение затрат на содержание объектов внешнего благоустройства, находящихся в хозяйственном ведении предприятия.

По результатам налоговой проверки проверяющие пришли к выводу о занижении предприятием налоговой базы по НДС на сумму денежных средств,

полученных из бюджета в виде субсидий.

Суды трех инстанций отказали предприятию в удовлетворении требований. Они исходили из того, что спорные денежные средства получены предприятием в качестве оплаты за выполненные работы (оказанные услуги) для нужд муниципального образования и являются его выручкой от реализации и, соответственно, объектом обложения НДС. Кроме того, цены на указанные работы не относятся к государственным регулируемым ценам, поэтому не подлежат освобождению от налогообложения на основании п. 2 ст. 154 НК РФ.

СКЭС ВС РФ отменила судебные акты нижестоящих судов и удовлетворила требования налогоплательщика.

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

Следовательно, несмотря на то, что упоминание о выполнении предприятием работ и оказании услуг имеется в соглашении о предоставлении субсидий, деятельность предприятия не отвечала определению понятия реализации услуг и работ, приведенному в п. 1 ст. 39 НК РФ.

Комментарий: Письмом от 14.10.2019 № СА-4-7/21065 ФНС РФ включила данное Определение в Обзор правовых позиций, отраженных в судебных актах КС РФ и ВС РФ, принятых в третьем квартале 2019 года по вопросам налогообложения.

Позиция № 28

Признается безнадежной к взысканию и подлежит списанию в рамках амнистии по страховым взносам не только та недоимка, которая исчислена в соответствии с ч. 11 ст. 14 ФЗ от 24.07.2009 № 212-ФЗ, но и исчисленная в порядке ч. 1 данной статьи.

Определение СКАД ВС РФ от 09.08.2019 № 3-КА19–5

71

Дело № 28 (09.08.2019)
«Амнистия по страховым взносам»
(дело № 3-КА19-5; А.В. Пелевин *vs* ФНС)

Результат (в чью пользу)	Налогоплательщик (+)
Округ, дело которого пересматривает ВС	Суды общей юрисдикции Республики Коми
Судья, передавший дело в СКАД	
Тема	Страховые взносы
Судьи в составе СКАД	**Зинченко И.Н.**, Кириллов В.С., Калинина Л.А.
Как рассматривалось дело	I (-) II (-)
Подавалась ли надзорная жалоба/результат	

Группа компаний НАЛОГИ И ФИНАНСОВОЕ ПРАВО

Суть: спор касался вопроса о том, подлежит ли списанию в рамках налоговой амнистии недоимка по страховым взносам, начисленная в порядке ч. 1 ст. 14 Закона № 212-ФЗ. Дело рассмотрено в пользу страхователя.

Фабула дела: налоговый орган обратился в суд с административным исковым заявлением к физическому лицу о взыскании недоимки по страховым взносам за 2013 год и пени, исчисленной в соответствии с положениями частей 1.1 и 1.2 статьи 14 Федерального закона от 24.07.2009 № 212-ФЗ «О страховых взносах в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования», и восстановлении пропущенного процессуального срока на подачу заявления.

В обосновании требований административный истец указал, что ответчик,

зарегистрированный в качестве страхователя с 1 января по 25 декабря 2013 г., не уплатил своевременно и в полном объеме страховые взносы на обязательное пенсионное и медицинское страхование за 2013 год.

Суды трех инстанций удовлетворили заявленные требования, что послужило поводом для обращения административного ответчика в ВС РФ. При этом было указано, что признается безнадежной к взысканию и подлежит списанию только та недоимка по страховым взносам в государственные внебюджетные фонды РФ, которая исчислена в соответствии с ч. 11 ст. 14 Закона № 212-ФЗ, а поскольку административному истцу сумма недоимки исчислена в порядке ч. 1 названной статьи, сумма недоимки не подлежит признанию безденежной к взысканию и списанию.

СКАД ВС РФ отменила акты нижестоящих судов и отказала в удовлетворении требований административного истца.

АдминколлегИя отметила, что по смыслу ст. 11 Федерального закона от 28.12.2017 № 436-ФЗ и ст. 14 Закона № 212-ФЗ списанию подлежат все неуплаченные в ПФР, ФСС, ФФОМС за периоды, истекшие до 01.01.2017, взносы в пределах размера, установленного ч. 11 ст. 14 Закона № 212-ФЗ.

Учитывая, что недоимка по страховым платежам не превышает установленный ч. 11 ст. Закона № 212-ФЗ размер, то в силу ч. 1 ст. 11 Федерального закона от 28.12.2017 № 436-ФЗ признается безденежной к взысканию и подлежит списанию.

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

Комментарий: аналогичная позиция изложена в Определениях СКЭС ВС РФ от 31.10.2019 № 302-ЭС19–10771 по делу № А74–6054/2018, от 01.11.2019 № 302-ЭС19–10889 по делу № А74–6053/2018, Постановлении Арбитражного суда Уральского округа от 04.12.2019 № Ф09–7313/19 по делу № А60–8537/2019.

Позиция № 29

НК РФ предусматривает отдельное определение налоговой базы по прибыли, которая облагается налогом по ставке, отличной от ставки в размере 20%.

Это правило применяется в случаях ведения налогоплательщиком нескольких видов деятельности и неприменимо к доходам в виде дивидендов, поскольку это внереализационный доход от долевого участия в других организациях, а не доход от осуществляемой деятельности.

Определение СКЭС ВС РФ от 26.08.2019 № 309-КГ18–26166
(дело № А47–9881/2017)

73

Дело № 29 (26.08.2019)
«Раздельный учет при получении дивидендов»
(дело № А47-9881/2017;
ООО «Уральская металлоломная компания» vs ФНС)

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

Группа компаний НАЛОГИ И ФИНАНСОВОЕ ПРАВО

Суть: спор касался вопроса о порядке расчета налога на прибыль организацией, которая помимо дохода от основной деятельности получает пассивный доход в виде дивидендов. Дело направлено на новое рассмотрение.

Фабула дела: налогоплательщик учел в составе расходов затраты по договору с Управляющей компанией, которая, помимо прочего, оказывала услуги, непосредственно связанные с производственно-хозяйственной деятельностью дочерних организаций. Также на расходах были учтены затраты по филиалу, который осуществлял деятельность, связанную с выполнением управленче-

ских функций в отношении налогоплательщика и его дочерних организаций.

В проверяемом периоде налогоплательщик получал доходы от доверительного управления, облагаемые по ставке 20%, а также дивиденды от своих дочерних организаций (ставка 0%). Доля доходов, облагаемых по ставке 0%, составила 12,2% в общей сумме полученных доходов, в связи с чем налоговый орган счел, что на основании п. 2 ст. 274 НК РФ налогоплательщик обязан был вести раздельный учет доходов и расходов.

По результатам налоговой проверки налоговый орган исключил часть расходов по причине отсутствия ведения налогоплательщиком раздельного учета. Применив для определения налоговых обязательств расчетный метод, налоговый орган определил размер расходов пропорционально доле дохода, полученного от конкретного вида деятельности в суммарном объеме всех доходов налогоплательщика.

Арбитражные суды поддержали позицию налогового органа.

СКЭС ВС РФ отменила решения нижестоящих судов в части и направила дело на новое рассмотрение. Экономколлегия указала, что в силу ст. 275 и п. 3 ст. 284 НК РФ налоговой базой при получении дивидендов выступает не прибыль (доходы за вычетом расходов), а исключительно сами суммы выплаченных дивидендов. Таким образом, распределения расходов между несколькими налоговыми базами для данного случая закон не предполагает.

В рассматриваемой ситуации также отсутствуют основания для распределения расходов налогоплательщика пропорционально доле соответствующего дохода в суммарном объеме всех доходов по правилам п. 1 ст. 272 НК РФ, поскольку названная норма, исходя из ее буквального содержания, применяется в случаях ведения налогоплательщиком нескольких видов деятельности, в то время как дивиденды выступают внереализационным доходом от долевого участия налогоплательщика в других организациях, а не доходом от деятельности.

Комментарий: отметим, что до принятия рассматриваемого Определения суды применяли разные подходы к решению рассматриваемого вопроса. Если в Постановлении Арбитражного суда Уральского округа от 09.11.2018 № Ф09–7057/18 по делу № А47–9881/2017 указано, что налогоплательщик в любом случае обязан был вести раздельный учет доходов (расходов) при формировании налоговой базы по прибыли, облагаемой по ставкам 20% и 0%. И, напротив, в Постановлении Арбитражного суда Северо-Западного округа от 21.11.2017 № Ф07–11458/2017 по делу № А13–9423/2016 решение было принято в пользу налогоплательщика. Как полагаем, после высказывания позиции ВС РФ неоднозначного подхода к данной проблеме больше не будет.

ФНС РФ включила данное определение в Обзор правовых позиций, отраженных в судебных актах КС РФ и ВС РФ, принятых в третьем квартале 2019 года по вопросам налогообложения (Письмо ФНС РФ от 14.10.2019 № СА-4-7/21065).

Позиция № 30

В случае ввоза транспортных средств на территорию РФ субъектом, обязанным к уплате утилизационного сбора, выступает именно лицо, осуществившее ввоз соответствующих товаров.

Определение СКЭС ВС РФ от 06.09.2019 № 310-ЭС19–8382
(дело № А09–10878/2017)

75

Дело № 30 (06.09.2019)
«Утилизационный сбор при ввозе транс/средства»
(дело № А09-10878/2017; ООО «Спецстройтех»vs ФТС)

Результат (в чью пользу)	Декларант (-)
Округ, дело которого пересматривает ВС	АС ЦО
Судья, передавший дело в СКЭС	Павлова Н.В.
Тема	Утилизационный сбор
Судьи в составе СКЭС	**Павлова Н.В.**, Першутов А.Г., Тютин Д.В.
Как рассматривалось дело	I (+) II (+) III (+)
Подавалась ли надзорная жалоба/результат	

Группа компаний НАЛОГИ И ФИНАНСОВОЕ ПРАВО

Суть: спор касался вопроса о том, кто обязан уплачивать утилизационный сбор: лицо, которое ввезло имущество на территорию РФ, либо его покупатель. Дело рассмотрено в пользу таможенного органа.

Фабула дела: общество ввезло на таможенную территорию РФ и задекларировало на таможенном посту мини-тракторы колесные для сельскохозяйственных работ. Данный товар выпущен в соответствии с заявленной таможенной процедурой выпуска для внутреннего потребления.

Письмом таможенный орган проинформировал плательщика о необходимости уплаты утилизационного сбора в отношении ввезенных транспортных средств.

Арбитражные суды отказали таможне во взыскании неуплаченного утилизационного сбора, исходя из того, что спорная техника реализована обществом

третьим лицам до даты судебного рассмотрения спора, в связи с чем обязанность по уплате утилизационного сбора перешла на покупателей.

СКЭС ВС РФ отменила судебные акты и удовлетворила требования таможенного органа. Экономколлегия указала, что в случае ввоза транспортных средств на территорию РФ субъектом, обязанным к уплате утилизационного сбора, выступает именно лицо, осуществившее ввоз соответствующих товаров. Последующее отчуждение ввезенных транспортных средств не предусмотрено законом в качестве основания для прекращения неисполненной обязанности по уплате утилизационного сбора для лица, осуществившего ввоз.

Комментарий: примечательно, что на «первом круге» рассмотрения спора суды первой и апелляционной инстанций пришли к выводу об обязанности уплаты утилизационного сбора именно декларантом на основании п. 3 ст. 24.1 Закона № 89-ФЗ «Об отходах производства и потребления», отклонив доводы о том, что декларант не является плательщиком утилизационного сбора, так как мини трактора уже им проданы (Решение Арбитражного суда Брянской области от 04.10.2017, Постановление Двадцатого арбитражного апелляционного суда от 05.12.2017 по делу № А09–10878/2017).

Однако суд кассационной инстанции направил дело на новое рассмотрение, признав ранее состоявшиеся судебные акты незаконными на том основании, что в силу абз. 4 ст. 24.1 Закона № 89-ФЗ уплата утилизационного сбора должна была быть возложена по покупателей транспортных средств (Постановление Арбитражного суда Центрального округа от 05.04.2018 по делу № А09–10878/2017).

При новом рассмотрении суды всех трех инстанций в удовлетворении требований таможенного органа отказали. Однако СКЭС ВС, отменив данные судебные акты, вернулась к позиции, занятой судами на «первом круге».

Нужно сказать, что позиция, занятая Экономколлегией в рассматриваемом Определении разделяется нижестоящими судами (см., н-р, Постановления Арбитражного суда Дальневосточного округа от 04.12.2019 № Ф03–4692/2019 по делу № А51–2290/2019, от 20.09.2019 № Ф03–4142/2019 по делу № А51–27363/2017).

Позиция № 31

Инспекция не вправе начислять НДС по основной ставке сверх полученных доходов.

Сумма налога должна определяться так, как если бы он изначально предъявлялся к уплате контрагентам, т. е. по общему правилу — посредством выделения налога из выручки с применением расчетной ставки налога.

Определение СКЭС ВС РФ от 30.09.2019 № 307-ЭС19–8085
(дело № А05–13684/2017)

77

Дело № 31 (30.09.2019)
«НДС-обязательства при «дроблении бизнеса»
(дело № А05-13684/2017; ИП Угрюмова Н.Ф. vs ФНС)

Результат (в чью пользу)	Налогоплательщик **(+/-) новое рассмотрение**
Округ, дело которого пересматривает ВС	АС СЗО
Судья, передавший дело в СКЭС	Антонова М.К.
Тема	Налог на прибыль
Судьи в составе СКЭС	**Антонова М.К.**, 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 об определении действительных налоговых обязательств налогоплательщика, применившего схему «дробления бизнеса». Дело направлено на новое рассмотрение в апелляционный суд.

Фабула дела: в ходе выездной налоговой проверки инспекция пришла к выводу о применении предпринимателем схемы «дробления бизнеса». Предприниматель формально разделил бизнес по розничной реализации ГСМ, передав часть бизнеса взаимозависимым лицам (ИП — сын, ИП — сестра) с одной лишь целью — избежать превышения предельного размера доходов, установленного для применения УСН. По результатам проверки предпринимателю доначислены налоги по общей системе налогообложения, в том числе НДС.

Арбитражный суд I инстанции исходил из отсутствия оснований для объединения деятельности трех предпринимателей, однако **апелляционный и кассационный суды** согласились с позицией налогового органа, в связи с чем налогоплательщик обратился с жалобой в ВС РФ.

СКЭС ВС РФ отменила постановления апелляционного и кассационного судов и направила дело на новое рассмотрение, указав на необходимость проверить доводы предпринимателя и возражения налогового органа относительно правильности определения недоимки по НДС с применением ставки 18% вместо расчетной ставки 18/118.

Комментарий: позиция не нова, т. к. уже находила свое отражение в Определениях СКЭС ВС РФ от 20.12.2018 № 306-КГ18–13128, от 16.04.2019 № 302-КГ18–22744.

ФНС РФ включила данное определение в Обзор правовых позиций, отраженных в судебных актах КС РФ и ВС РФ, принятых в третьем квартале 2019 года по вопросам налогообложения (Письмо ФНС РФ от 14.10.2019 № СА-4-7/21065).

Позиция № 32

Если при взаимозачете передается вексель третьего лица, полученный налогоплательщиком по сделке как объект имущества (ценная бумага), то в налоговом учете следует отразить доход (в том числе от погашения номинальной стоимости векселя) и расход (цена приобретения ценной бумаги).

При возникновении вопроса о переносе накопленного убытка прошлых лет налоговый орган в ходе проведения налоговой проверки и рассмотрения ее результатов обязан предоставить налогоплательщику реальную возможность подтвердить соблюдение требований п. 4 ст. 283 НК РФ.

Определение СКЭС ВС РФ от 30.09.2019 № 305-ЭС19–9969
(дело № А40–24375/2017)

80

Дело № 32 (30.09.2019)
«Вексель в зачет по заемным обязательствам»
(дело № А40-24375/2017;
ООО «Объединенные Пивоварни Хейнекен» vs ФНС)

Результат (в чью пользу)	Налогоплательщик **(+) новое рассмотрение**
Округ, дело которого пересматривает ВС	АС МО
Судья, передавший дело в СКЭС	Завьялова Т.В.
Тема	Налог на прибыль
Судьи в составе СКЭС	**Завьялова Т.В.,** Антонова М.К., Тютин Д.В.
Как рассматривалось дело	I (+) II (+) III (-)
Подавалась ли надзорная жалоба/результат	

Группа компаний НАЛОГИ И ФИНАНСОВОЕ ПРАВО

Суть: спор касался вопроса о возникновении дохода при зачете требований по оплате приобретения товарных знаков против обязанности по уплате долга по векселям. Дело направлено на новое рассмотрение в арбитражный суд I инстанции.

Фабула дела: налогоплательщик получил векселя иностранных компаний «ITBL» и «D&D» от присоединенных к нему российских организаций — «ПИТ» и «ПИТ Инвестментс». При этом «ПИТ Инвестментс» безвозмездно получил

вексель компании «D&D» от «ПИТ» — своего единственного учредителя. В свою очередь «ПИТ» спорные векселя получены безвозмездно от своего участника с долей 50% — иностранной компании «ITBL».

В результате ряда реорганизаций компаний «D&D» и «ITBL» статус векселедателей по спорным векселям перешел к иностранной компании «BHL» (Республика Кипр).

На основании договора об отчуждении исключительных прав налогоплательщиком у иностранной компании «BHL» приобретены права на товарные знаки. Обязательство налогоплательщика по оплате приобретения товарных знаков прекращено соглашением о зачете данного требования против обязанности компании «BHL» по уплате долга по спорным векселям.

По результатам налоговой проверки инспекция пришла к выводу о том, что при осуществлении зачета встречных требований налогоплательщик не отразил доход от реализации безвозмездно полученных векселей, в результате чего налоговая база по налогу на прибыль организаций была занижена.

Арбитражные суды I и апелляционной инстанций удовлетворили требования налогоплательщика, однако **Арбитражный суд Московского округа** отменил решения нижестоящих судов.

СКЭС ВС РФ согласилась с выводами суда округа о наличии у налогового органа правовых оснований для включения стоимости погашенных векселей в состав облагаемых налогом доходов налогоплательщика, однако не согласилась с выводами об отсутствии у налогового органа при определении окончательного размера недоимки обязанности по корректировке данного дохода на величину накопленного убытка прошлых лет.

Принимая во внимание то обстоятельство, что суды не дали должной оценки поведению ИФНС и налогоплательщика на стадии налоговой проверки при подтверждении размера переносимого убытка и не установили размер переносимого убытка, экономколлегия отменила решения нижестоящих судов и направила дело на новое рассмотрение в суд I инстанции.

Комментарий: экономколлегия подчеркнула, что главой 25 НК РФ установлен различный порядок ведения налогового учета и определения налоговой базы в отношении векселей, удостоверяющих вступление налогоплательщика (его правопредшественников) в заемные отношения, и векселей третьих лиц, полученных налогоплательщиком в качестве ценных бумаг.

В случае, если налогоплательщик или его правопредшественник были участниками заемных отношений, оформленных выдачей векселя, возврат заимствования не приводит к образованию дохода у лица, которое ранее предоставило соответствующую сумму в долг и не включало эту сумму в состав расходов (подп. 10 п. 1 ст. 251 НК РФ).

Если же векселя выступали объектами имущества (ценными бумагами), полученными налогоплательщиком (его правопредшественниками), например, на основании сделки, предметом которой выступала передача прав на вексель, в соответствии с п. 1 ст. 280 НК РФ налоговая база определяется с учетом доходов налогоплательщика, в том числе от погашения или частичного погашения их номинальной стоимости (п. 2 ст. 280 НК РФ) и понесенных расходов, опреде-

ляемых исходя из цены приобретения ценных бумаг (п. 3 ст. 280 НК РФ).

ФНС РФ включила данное определение в Обзор правовых позиций, отраженных в судебных актах КС РФ и ВС РФ, принятых в третьем квартале 2019 года по вопросам налогообложения (Письмо ФНС РФ от 14.10.2019 № СА-4-7/21065).

Кроме того, Определение включено в Обзор судебной практики ВС РФ № 4 (2019).

Позиция № 33

При переквалификации процентов по займам в трансграничные дивиденды через цепочку взаимозависимых лиц может быть применена пониженная 5% ставка налога на прибыль, предусмотренная Соглашением об избежании двойного налогообложения с государством получателя дивидендов (бенефициара).

Определение СКЭС ВС РФ от 02.10.2019 № 307-ЭС19–8719
(дело № А56–44788/2018)

82

Дело № 33 (02.10.2019)
«Переквалификация % по займу в трансграничные дивиденды»
(дело № А56-44788/2018;
ООО «Логистический парк «Янино» vs ФНС)

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

Группа компаний НАЛОГИ И ФИНАНСОВОЕ ПРАВО

Суть: спор касался вопроса об обязанности российского заемщика исчислить, удержать и уплатить в бюджет налог с доходов иностранных заимодавцев — аффилированных лиц в случае переквалификации процентов по контролируемой задолженности в дивиденды. Дело направлено на новое рассмотрение в арбитражный суд I инстанции.

Фабула дела: с 2005 по 2015 годы налогоплательщик получал заемные средства под проценты от иностранных компаний: Компания 1 (Финляндия), Компания 2 (Нидерланды) и Компания 3 (Кипр). При этом Компания 1 является 100% участником налогоплательщика. Данная компания:

— на 75% принадлежит холдинговой компании «GLOBAL PORTS INVESTMENTS

PLC» (Кипр), которая владеет 100% уставного капитала Компании 3;

— на 25% принадлежит компании «CONTAINER FINANCE LTD OY» (Финляндия), которая владеет 100% уставного капитала Компании 2.

Займы налогоплательщиком не гасились, суммы долга заимодавцами не истребовались.

В 2014 и 2015 гг. собственник налогоплательщика (Компания 1) принял решения о внесении вклада в имущество налогоплательщика на сумму 334757489,12 руб. и 5493204589,09 руб., а также подписал с налогоплательщиком соглашения о зачете встречных однородных требований, по которым задолженность по договорам займа зачитывалась в счет внесения вклада в имущество. Задолженность по договорам займа перешла к материнской компании по итогам ранее проведенных цессионных сделок.

Налоговый орган счел, что путем проведения сделок взаимозачета налогоплательщиком фактически была осуществлена уплата в адрес материнской компании начисленных процентов по контролируемой задолженности. Следовательно, в целях налогообложения в соответствии с п. 4 ст. 269 НК РФ проценты приравниваются к дивидендам, а у налогоплательщика в момент их выплаты (проведения сделок по взаимозачету) возникла обязанность по исчислению и удержанию налога на доходы иностранной организации.

Помимо этого, налоговым органом установлен факт перечисления налогоплательщиком в 2013 г. процентов в размере 89718347,50 руб. заимодавцу — Компании 3. По мнению налогового органа, вопреки п. 4 ст. 269 НК РФ, налогоплательщик не исполнил обязанности налогового агента и доначислил налогоплательщику налог на доходы иностранной организации в виде дивидендов, применив ставку 15% по Соглашению об избежании двойного налогообложения с Нидерландами.

Арбитражные суды согласились с позицией налогового органа.

СКЭС ВС РФ отменила решения нижестоящих судов в части эпизода, связанного с переквалификацией выплаченных процентов в дивиденды и направила дело на новое рассмотрение в суд I инстанции.

Экономколлегия указала, что с точки зрения законодательства РФ о налогах и сборах перечисленные резиденту Королевства Нидерландов проценты могут рассматриваться как доход компании, являющейся резидентом Финляндской Республики, от участия в капитале российской организации. В таком случае, к данным выплатам может быть применено Соглашение об избежании двойного налогообложения с Финляндской Республикой от 16.12.1996, в том числе положения подп. «а» п. 1 ст. 10, устанавливающие предельную налоговую ставку для дивидендов в размере 5%.

Комментарий: аналогичная позиция об определении условий применения пониженной налоговой ставки при выплате процентов, переквалифицированных в дивиденды согласно п. п. 2 и 4 ст. 269 НК РФ, изложена в ВС РФ от 05.04.2018 № 305-КГ17–20231 и от 06.03.2018 № 304-КГ17–8961.

Позиция № 34

Бенефициары не могут «назначать» субъектов субсидиарной ответственности внутренними локальными документами.

Статус контролирующего лица устанавливается через выявление согласованных действий между бенефициаром и подконтрольной ему организацией.

Определение СКЭС ВС РФ от 07.10.2019 № 307-ЭС17–11745 (2)
(дело № А56–83793/2014)

84

Дело № 34 (07.10.2019)
«Субсидиарная ответственность президента компании-банкрота»
(дело № А56-83793/2014;
Грабар В.В. vs ФНС)

Результат (в чью пользу)	Физлицо (-)
Округ, дело которого пересматривает ВС	АС СЗО
Судья, передавший дело в СКЭС	Капкаев Д.В.
Тема	Субсидиарная ответ-ть
Судьи в составе СКЭС	**Капкаев Д.В.,** Букина И.А., Самуйлов С.В.
Как рассматривалось дело	I (-) II (-) III (+)
Подавалась ли надзорная жалоба/результат	

Группа компаний НАЛОГИ И ФИНАНСОВОЕ ПРАВО

Суть: спор касался вопроса о привлечении контролирующих должника лиц к субсидиарной ответственности в деле о банкротстве.

Фабула дела: в рамках дела о банкротстве должника налоговый орган обратился в суд с заявлением о привлечении к субсидиарной ответственности контролирующих лиц должника (президента и генерального директора).

В ходе выездных налоговых проверок было установлено, что обществом при участии подконтрольных ему «фирм-однодневок» осуществлены мероприятия, направленные на уменьшение налоговой нагрузки и получение должником необоснованной налоговой выгоды. В результате выявления искажения данных бухгалтерской отчетности обществу были доначислены суммы

налогов, сборов, а также пени и штрафы.

Также были установлены обстоятельства, свидетельствующие о выводе значительного объема денежных средств должника (свыше 1 млрд. руб.) в пользу иностранного юридического лица.

Впоследствии при наличии задолженности по уплате обязательных платежей была произведена реорганизация общества: имеющиеся активы переведены на вновь созданное юридическое лицо, которое фактически начало работать в тех же помещениях и на оборудовании, ранее принадлежавшем должнику, с теми же работниками и контрагентами.

Суды первой и апелляционной инстанции удовлетворили заявленные требования со ссылкой на то, что вышеуказанные действия не могли быть осуществлены без одобрения, участия и контроля лиц, занимающих ключевые позиции в руководстве должника.

Однако **суд кассационной инстанции** состоявшиеся по делу судебные акты отменил в части привлечения к субсидиарной ответственности президента должника. При этом уд округа исходил из того, что согласно должностной инструкции президент общества был подотчетен генеральному директору.

СКЭС ВС РФ отменила Постановление окружного суда и оставила в силе судебные акты, принятые судами первой и апелляционной инстанций.

Экономколлегия подчеркнула, что статус контролирующего лица устанавливается через выявление согласованных действий между бенефициаром и подконтрольной организацией, и не всегда обусловлен юридической аффилированностью.

Иначе бенефициары имели бы возможность в одностороннем порядке определять субъекта субсидиарной ответственности путем составления внутренних организационных документов (локальных актов) выгодным для них образом.

ФНС доказана подконтрольность компании Президенту (распоряжение деньгами; позиционирование себя бенефициаром перед ФНС при решении вопроса о снятии ареста со счетов и перед СМИ; управление активами).

Комментарий: вывод СКЭС ВС РФ согласуется с правовой позицией, изложенной в п. 3 Постановления Пленума ВС РФ от 21.12.2017 № 53 «О некоторых вопросах, связанных с привлечением контролирующих должника лиц к ответственности при банкротстве».

Позиция № 35

Налоговая задолженность может быть погашена за день до переоформления лицензии.

При запросе лицензирующего органа о состоянии расчетов с бюджетом ИФНС должна предоставить актуальную информацию на момент выдачи соответствующих справок.

Определение СКЭС ВС РФ от 08.10.2019 № 305-ЭС19–9748
(дело № А40–121484/2018)

87

Дело № 35 (08.10.2019)
«Погашение недоимки перед обращением за лицензией»
(дело № А40-121484/2018;
ООО «Камелот-А» vs ФНС)

Результат (в чью пользу)	Налогоплательщик **(+) новое рассмотрение**
Округ, дело которого пересматривает ВС	АС МО
Судья, передавший дело в СКЭС	Антонова М.К.
Тема	Исполнение обязанности по уплате налог/платежей
Судьи в составе СКЭС	**Антонова М.К.**, Першутов А.Г., Тютин Д.В.
Как рассматривалось дело	I (-) II (-) III (-)
Подавалась ли надзорная жалоба/результат	

Группа компаний НАЛОГИ И ФИНАНСОВОЕ ПРАВО

Суть: спор касался вопроса об оценке действий налогового органа по предоставлению лицензирующему органу сведений об имеющейся у налогоплательщика задолженности по налогам. Дело направлено на новое рассмотрение в суд I инстанции.

Фабула дела: налогоплательщик 09.11.2017 осуществил уплату задолженности по пени по торговому сбору. Полагая, что осуществил уплату долга надлежащим образом в день предъявления платежных поручений в банк, налогоплательщик 10.11.2017 обратился в лицензирующий орган (Департамент по развитию предпринимательства и потребительского рынка Кемеровской области) с заявлением на переоформление лицензии на осуществление роз-

ничной продажи алкоголя.

С целью проверки наличия (отсутствия) налоговой задолженности лицензирующий орган направил в налоговый орган соответствующий запрос. Получив информацию о наличии такой задолженности по состоянию на 10.11.2017, департамент отказал налогоплательщику в продлении срока действия лицензии.

Налогоплательщик обратился в арбитражный суд с заявлением о признании незаконными действий налогового органа по предоставлению недостоверной информации.

Арбитражные суды отказали налогоплательщику в удовлетворении требований, указав, что налоговый орган предоставил в лицензирующий орган информацию о состоянии расчетов с бюджетом, которой обладал на дату обращения за такими сведениями, спорные платежи на момент предоставления информации на единый счет бюджета не были зачислены и какими-либо иными сведениями об уплате налогоплательщиком задолженности по состоянию на 10.11.2017 налоговый орган не располагал.

Налогоплательщик обратился с кассационной жалобой в ВС РФ, указав, что обязанность по уплате налога считается исполненной налогоплательщиком с момента предъявления в банк поручения на перечисление в бюджетную систему РФ денежных средств со счета налогоплательщика, поэтому его обязанность по уплате задолженности была исполнена 09.11.2017.

СКЭС ВС РФ отменила акты нижестоящих судов и направила дело на новое рассмотрение, указав, что при новом рассмотрении судам надлежит установить, когда в действительности ИФНС узнала об уплате задолженности по платежным поручениям от 09.11.2017 и обладала ли данной информацией на дату предоставления Лицензирующему органу сведений, послуживших основанием для отказа в продлении действия лицензии (справок от 20.11.2017 и 01.12.2017).

Комментарий: определение, на наш взгляд, отражает точку зрения, согласно которой налогоплательщик не должен нести неблагоприятные последствия несовершенств внутри системы государственных органов.

Из той же логики исходил, например, КС РФ в Определениях от 18.04.2000 № 98-О, от 09.04.2002 № 68-О, из которых следует, что неисполнение государственным органом (законодателем) своей обязанности по принятию нормативного акта не может влечь неблагоприятных последствий для участников хозяйственного оборота.

Кроме того, как неоднократно указывалось в решениях КС РФ (Постановления от 15.02.2019 № 10-П, от 17.01.2018 № 3-П и от 18.02.2000 № 3-П), цели одной только рациональной организации деятельности органов власти не могут служить основанием для ограничения прав и свобод граждан и организаций, поскольку иное может приводить к недопустимому отступлению от принципов равенства и справедливости, в частности, в сфере взимания обязательных публичных платежей в бюджет.

В силу подп. 1 п. 3 ст. 45 НК РФ обязанность по уплате налога считается исполненной с момента предъявления в банк поручения на перечисление в бюд-

жет денежных средств со счета налогоплательщика. То есть в момент поступления от лицензирующего органа в инспекцию запроса задолженности по уплате налога у заявителя не было, что, на наш взгляд, должно предопределить исход спора.

Определение включено ФНС РФ в Обзор правовых позиций, отраженных в судебных актах КС РФ и ВС РФ, принятых в четвертом квартале 2019 года по вопросам налогообложения.

Позиция № 36

НДС при «дроблении бизнеса» исчисляется по расчетной ставке 18/118 (20/120 после 01.01.2019).

Наличие отметки «без НДС» в счетах-фактурах является результатом неправильного определения налогоплательщиком своего статуса, а не свидетельством согласия невзаимозависимых покупателей на возможность увеличения цены договоров в случае возникновения необходимости предъявления налога.

Определение СКЭС ВС РФ от 28.10.2019 № 305-ЭС19–9789
(дело № А41–48348/2017)

89

Дело № 36 (28.10.2019)
«НДС-обязательства при «дроблении бизнеса»
(дело № А41-48348/2017;
ИП Пяташов М.Е. vs ФНС)

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

Группа компаний НАЛОГИ И ФИНАНСОВОЕ ПРАВО

Суть: спор касался вопроса об определении действительных налоговых обязательств налогоплательщика, применившего схему «дробления бизнеса», а именно — начисляется ли НДС сверху контрактной цены или подлежит применению расчетная ставка НДС 18/118.

Фабула дела: в ходе выездной налоговой проверки выявлено применение налогоплательщиком схемы «дробления бизнеса». При доначислении НДС сумма налога исчислена «сверху» цены по договорам.

Арбитражный суд I инстанции частично удовлетворил требования на-

логоплательщика, указав на завышение налоговым органом обязательств налогоплательщика по НДС в связи с тем, что стоимость реализованных товаров (работ, услуг) должна была включать в себя суммы НДС, т. е. налоговый орган должен был воспользоваться расчетной ставкой НДС 18/118.

Однако **суды апелляционной и кассационной инстанций** отменили решение суда I инстанции, указав, что налоговый орган обоснованно исчислил НДС по ставке 18% дополнительно к цене реализуемых товаров (работ, услуг), оснований для применения расчетной ставки НДС (18/118) в данном случае не имелось.

СКЭС ВС РФ отменила постановления судов апелляционной и кассационной инстанций и оставила в силе решение суда I инстанции.

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

Наличие отметки «без НДС» в счетах-фактурах является результатом неправильного определения предпринимателем своего статуса как плательщика данного налога и объема облагаемых налогом операций, а не свидетельством согласия не взаимозависимых с предпринимателем покупателей на возможность увеличения цены договоров в случае возникновения необходимости уплаты налога.

Комментарий: позиция не нова, так как уже находила свое отражение в Определениях СКЭС ВС РФ от 30.09.2019 № 307-ЭС19–8085 (дело № А05–13684/2017), от 20.12.2018 № 306-КГ18–13128, от 16.04.2019 № 302-КГ18–22744 (дело № А58–9294/2017).

Определение включено в Обзор правовых позиций, отраженных в судебных актах КС РФ и ВС РФ, принятых в четвертом квартале 2019 года по вопросам налогообложения ФНС РФ (Письмо ФНС РФ от 27.01.2020 № СА-4-7/1129@).

Позиция № 37

Оплата периодических медосмотров работников не облагается страховыми взносами, поскольку данные выплаты не зависят от квалификации работников, сложности, качества, количества, конкретных условий выполнения работы.

Соответственно, они не являются оплатой труда работников.

Определение СКЭС ВС РФ от 29.10.2019 № 306-ЭС19–9697
(дело № А12–24556/2018)

92

Дело № 37 (29.10.2019)
«Страх/взносы при оплате медосмотров работников»
(дело № А12-24556/2018;
МУП «Аптека «Флора» vs ПФР)

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

Группа компаний НАЛОГИ И ФИНАНСОВОЕ ПРАВО

Суть: спор касался вопроса об обложении страховыми взносами оплаты страхователем периодических медицинских осмотров работников. Дело рассмотрено в пользу страхователя.

Фабула дела: управлением ПФР в отношении страхователя проведена плановая выездная проверка, по результатам которой доначислены страховые взносы. Основанием для доначисления страховых взносов (пени, санкций) стало невключение в базу для начисления взносов выплат по договорам на проведение периодических медицинских осмотров сотрудников.

Решением **суда первой инстанции**, оставленным без изменения постановлением **суда апелляционной инстанции**, в удовлетворении заявленного

требования предприятию было отказано.

При этом суды руководствовались положениями ст. 9 Закона № 212-ФЗ, полагая, что данная норма содержит исчерпывающий перечень сумм, не подлежащих обложению страховыми взносами. В частности, от страховых взносов освобождены суммы платежей (взносов) страхователей по договорам на оказание медицинских услуг работникам, заключаемым на срок не менее одного года с медицинскими организациями, имеющими лицензии на осуществление медицинской деятельности.

Поскольку договоры с медицинскими организациями страхователем были заключены на срок менее одного года, суды пришли к выводу о том, что спорные суммы выплат по договорам подлежат обложению страховыми взносами.

СКЭС ВС РФ отменила акты судов нижестоящих инстанций, указав, что спорные выплаты не зависели от квалификации работников, сложности, качества, количества, конкретных условий выполнения работы.

Соответственно, они не являлись оплатой труда работников (вознаграждением за труд) и не могли являться объектом обложения страховыми взносами.

Комментарий: следует подчеркнуть, что в силу ст. 213 ТК РФ проведение медицинских осмотров некоторых категорий работников является обязательным и оплачивается за счет работодателя.

Со ссылкой на комментируемое Определение ФНС РФ выпустила Письмо от 24.12.2019 № БС-3-11/10931@, где разъяснила, что в случае организации проведения медосмотров работников на основании ст. 213 НК РФ такие расходы организации не признаются объектом обложения страховыми взносами (см. также Письма ФНС РФ от 03.09.2018 № БС-4-11/16963@, Минфина РФ от 21.06.2019 № 03-15-06/45499).

Однако если организацией компенсируются работникам суммы их расходов по прохождению ими самостоятельно обязательных медицинских осмотров, такие суммы компенсации облагаются страховыми взносами в соответствии с п. 1 ст. 420 НК РФ, поскольку не установлены законодательством РФ, и в перечне, содержащемся в подп. 2 п. 1 статьи 422 НК РФ, такие компенсации не поименованы (Данное мнение содержится также в Письме Минфина РФ от 30.08.2019 № 03-04-06/66814).

Позиция № 38

ИП вправе списать недоимку по страховым взносам за периоды, истекшие до 01.01.2017, независимо от оснований образования недоимки и порядка ее расчета.

Определения СКЭС ВС РФ
от 31.10.2019 № 302-ЭС19–10771 (дело № А74–6054/2018),
от 01.11.2019 № 302-ЭС19–10889 (дело № А74–6053/2018)

94

Дело № 38 (31.10.2019)
«Списание задолженности ИП по страховым взносам»
(дела № А74-6054/2018; А74-6053/2018;
ИП Сергеева Н.Е. vs ФНС)

Результат (в чью пользу)	Налогоплательщик **(+) новое рассмотрение**
Округ, дело которого пересматривает ВС	АС ВСО
Судья, передавший дело в СКЭС	Пронина М.В.
Тема	Страховые взносы
Судьи в составе СКЭС	**Пронина М.В.,** Павлова Н.В., Тютин Д.В.
Как рассматривалось дело	I (-) II (-) III (-)
Подавалась ли надзорная жалоба/результат	

Группа компаний НАЛОГИ И ФИНАНСОВОЕ ПРАВО

Суть: спор касался вопроса о списании задолженности по страховым взносам за периоды, истекшие до 01.01.2017 на основании ст. 11 Закона от 28.12.2017 № 436-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации» (далее — Закон № 436-ФЗ). Дело направлено на новое рассмотрение в суд I инстанции.

Фабула дела: предприниматель обратился в инспекцию с заявлением о списании в соответствии со ст. 11 Федерального закона от 28.12.2017 № 436-ФЗ суммы недоимки по страховым взносам на обязательное пенсионное и обязательное медицинское страхование, предъявленной к взысканию через службу судебных приставов в рамках исполнительного производства.

Инспекция письмом сообщила предпринимателю об отсутствии возможности списания задолженности в связи с тем, что на текущую дату нормативные документы, регламентирующие порядок и сроки списания спорной задолженности, не установлены.

Суды трех инстанций, отказывая в удовлетворении заявленных требований, исходили из того, что согласно п. 1 ст. 11 Закона № 436-ФЗ признанию безнадежной к взысканию и списанию подлежит недоимка по страховым взносам в размере, определяемом в соответствии с ч. 11 ст. 14 Закона № 212 ФЗ «О страховых взносах…»

По мнению судов, из вышеизложенного следует, что признанию безнадежной к взысканию и списанию подлежит недоимка по страховым взносам за расчетные (отчетные) периоды, истекшие до 01.01.2017, исчисленная исключительно в порядке и размере, определенных в ч. 11 ст. 14 Закона № 212-ФЗ, тогда как списание задолженности, исчисленной в ином порядке, законом не предусмотрено.

Поскольку в рассматриваемом случае размер числящейся за предпринимателем недоимки рассчитан в соответствии с п. 1 ч. 1.1 ст. 14 Закона № 212-ФЗ, суды пришли к выводу о том, что данная задолженность не подлежит признанию безнадежной к взысканию и списанию.

СКЭС ВС РФ, отменяя решения судов нижестоящих инстанций, подчеркнула, что ч. 1 ст. 11 Закона № 436-ФЗ не содержит ограничений по сфере ее применения в зависимости от того, по какому основанию и в каком размере исчислены страховые взносы.

Имеющаяся в норме отсылка к положениям ч. 11 ст. 14 Закона № 212-ФЗ касается лишь максимального размера списываемой недоимки, исчисленной за соответствующий расчетный период, а не оснований образования задолженности, подлежащей списанию.

Комментарий: ВС РФ вынес в 2019 г. три Определения, касающихся толкования ч. 1 ст. 11 Закона № 436-ФЗ, включая комментируемое (см. Определения от 01.11.2019 № 302-ЭС19–10889 по делу № А74–6053/2018, касающееся того же страхователя, что и комментируемое (ИП Сергеева Н. Е.), а также Кассационное определение СКАД ВС РФ от 20.12.2019 № 43-КА19-29).

Определение ВС РФ от 31.10.2019 № 302-ЭС19–10771 по делу № А74–6054/2018 включено ФНС РФ в Обзор правовых позиций, отраженных в судебных актах КС РФ и ВС РФ, принятых в четвертом квартале 2019 года по вопросам налогообложения (Письмо ФНС РФ от 27.01.2020 № СА-4-7/1129@).

Позиция № 39

Налогоплательщик, фиктивно включенный в цепочку арендных правоотношений, имеет право на возврат единого налога по УСН из бюджета.

Однако требовать с ИФНС проценты за несвоевременный возврат налога такой налогоплательщик не вправе, поскольку заявление о возврате подается по истечении срока, установленного п. 7 ст. 78 НК РФ и не подлежит удовлетворению в срок, указанный в п. 6 ст. 78 НК РФ.

Определение СКЭС ВС РФ от 01.11.2019 № 301-ЭС19–10633
(дело № А28–4206/2018)

96

Дело № 39 (01.11.2019)
«Взыскание с налог/органа % за несвоевременный возврат переплаты»
(дело № А28-4206/2018; ООО «Монолит» vs ФНС)

Результат (в чью пользу)	Налогоплательщик (-)
Округ, дело которого пересматривает ВС	АС ВВО
Судья, передавший дело в СКЭС	Павлова Н.В.
Тема	Возврат переплаты
Судьи в составе СКЭС	**Завьялова Т.В.**, Павлова Н.В., Першутов А.Г.
Как рассматривалось дело	I (-) II (-) III (-)
Подавалась ли надзорная жалоба/результат	

Группа компаний НАЛОГИ И ФИНАНСОВОЕ ПРАВО

Суть: спор касался вопроса о взыскании с налогового органа процентов за несвоевременный возврат переплаты, возникшей в результате признания налогоплательщика фиктивно включенным в арендные правоотношения. Дело рассмотрено в пользу налогового органа.

Фабула дела: налогоплательщик на УСН сдавал в субаренду помещения, учитывая у себя в доходах сумму арендных платежей. Решением арбитражного суда установлено, что фактически в арендных правоотношениях участвовал только арендодатель, без налогоплательщика-субарендатора, в связи с чем арендодателю были доначислены НДС и налог на прибыль.

На основании этого налогоплательщик представил в налоговый орган уточненную налоговую декларацию по УСН, исключив субарендные платежи из состава собственных доходов, и заявил о возврате излишне уплаченного налога.

Налоговый орган отказал в возврате переплаты по причине истечения трехлетнего срока, установленного п. 7 ст. 78 НК РФ. Арбитражный суд удовлетворил требования налогоплательщика, указав, что налогоплательщик узнал о переплате не ранее вступления в силу решения арбитражного суда, которым установлено, что фактически спорные хозяйственные операции совершены не налогоплательщиком, а арендодателем. Тогда налогоплательщик обратился в налоговый орган с заявлением о выплате процентов в связи с нарушением последним сроков, установленных п. 6 ст. 78 НК РФ.

Арбитражные суды отказали налогоплательщику в удовлетворении требований, указав, что обязанность возвратить налогоплательщику излишне уплаченный налог возникла у инспекции на основании вступившего в законную силу решения суда, принятого вследствие реализации налогоплательщиком своего права на судебную защиту.

СКЭС ВС РФ оставила в силе решения нижестоящих судов, отказав в удовлетворении кассационной жалобы налогоплательщика.

Экономколлегия указала, что проценты на сумму переплаты, внесенной в бюджет в связи с ошибочными действиями налогоплательщика (излишне уплаченный налог), начисляются не за весь период нахождения переплаты в казне, а лишь за то время, когда налоговый орган допускал незаконное удержание денежных средств в казне, — по истечении установленного НК РФ срока не исполнил обязанность по возврату излишне уплаченных сумм.

В данном случае ИФНС не допустила незаконного бездействия, поскольку уточненная налоговая декларация и заявление налогоплательщика о возврате переплаты за 2012 г. поступили в налоговый орган лишь 30.12.2016, то есть по истечении срока, указанного в п. 7 ст. 78 НК РФ. Поскольку поданное налогоплательщиком заявление не подлежало удовлетворению в срок, установленный п. 6 ст. 78 НК РФ, отсутствуют основания для начисления процентов, предусмотренных п. 10 названной статьи.

Комментарий: следует признать, что НК РФ не содержит разъяснений по вопросу о том, может ли налогоплательщик взыскать проценты за несвоевременный возврат налога при подаче иска в суд, если во внесудебном порядке он обратился в инспекцию только по истечении трех лет с момента образования переплаты.

Полагаем, что с принятием комментируемого Определения позиция по данному вопросу при рассмотрении споров будет отрицательной.

Определение включено ФНС РФ в Обзор правовых позиций, отраженных в судебных актах КС РФ и ВС РФ, принятых в четвертом квартале 2019 года по вопросам налогообложения (Письмо ФНС РФ от 27.01.2020 № СА-4-7/1129@).

Позиция № 40

Само по себе истечение срока проведения таможенного контроля, начатого после выпуска товаров, не является основанием для отказа в принятии решения о возврате излишне уплаченных таможенных платежей.

Определение СКЭС ВС РФ от 01.11.2019 № 305-ЭС19–10801
(дело № А40–44497/2018)

98

Дело № 40 (01.11.2019)
«Возврат переплаты по таможенным платежам»
(дело № А40-44497/2018; Корпорация «Джон Дир Агрикалчерэл Холдингз, Инк.» vs ФТС)

Результат (в чью пользу)	Декларант **(+) новое рассмотрение**
Округ, дело которого пересматривает ВС	АС МО
Судья, передавший дело в СКЭС	Павлова Н.В.
Тема	Тамож/платежи
Судьи в составе СКЭС	**Завьялова Т.В.,** Павлова Н.В., Першутов А.Г.
Как рассматривалось дело	I (-) II (-) III (-)
Подавалась ли надзорная жалоба/результат	

Группа компаний НАЛОГИ И ФИНАНСОВОЕ ПРАВО

Суть: спор касался вопроса об обжаловании в судебном порядке решения таможенного органа о корректировке таможенной стоимости товара и возврате декларантом излишне уплаченных таможенных платежей. Дело направлено на новое рассмотрение в арбитражный суд I инстанции.

Фабула дела: по результатам таможенной проверки представленных декларантом документов и сведений после выпуска товаров, с учетом вновь выявленных обстоятельств сделок, таможенным органом было установлено, что имеются ограничения для применения первого метода определения таможенной стоимости. В связи с этим, руководствуясь ст. 24 Федерального закона о таможенном регулировании в РФ № 311-ФЗ, принятые акцизным таможенным постом решения о корректировке таможенной стоимости товаров в отношении 53 таможенных деклараций были признаны не соответствующими

требованиям права Евразийского экономического союза и отменены решением Центральной акцизной таможни.

В отношении товаров, задекларированных по 90 декларациям, таможенный орган информировал заявителя о том, что срок проведения таможенного контроля после выпуска товаров, предусмотренный ст. 99 ТК ТС, на момент завершения проверочных мероприятий истек.

Арбитражные суды трех инстанций отказали Корпорации в удовлетворении заявленных требований, указав, что принятие решения о возврате излишне взысканных сумм таможенных пошлин, налогов до принятия решения о внесении изменений и (или) дополнений в сведения, указанные в таможенной декларации, то есть без подтверждения факта излишнего взыскания таможенных пошлин, налогов, противоречит положениям ст. 147 Федерального закона № 311-ФЗ.

Декларанту необходимо было проявить достаточную степень осмотрительности и обратиться в таможенные органы с заявлением о внесении изменений в таможенную декларацию и возврате таможенных платежей с представлением полного пакета документов.

СКЭС ВС РФ отменила решения нижестоящих судов и направила дела на новое рассмотрение.

Экономколлегия указала, что само по себе истечение срока проведения таможенного контроля, начатого после выпуска товаров, не установлено таможенным законодательством в качестве основания для отказа в принятии решения о возврате излишне уплаченных таможенных платежей и не должно приводить к наступлению неблагоприятных последствий для декларанта (плательщика), обратившегося в таможенный орган с соблюдением трехлетнего срока возврата таможенных платежей, определенного ч. 1 ст. 147 Закона о таможенном регулировании.

В ином случае разрешение вопроса о возврате таможенных платежей оказалось бы поставленным в зависимость от поведения должностных лиц таможенных органов при проведении таможенного контроля.

Комментарий: при вынесении комментируемого Определения СКЭС ВС сослалась на позицию КС РФ о том, что в случае допущения налогоплательщиком переплаты суммы налога на данную сумму распространяются все конституционные гарантии права собственности, поскольку ее уплата в таком случае произведена при отсутствии законного на то основания (Определения от 08.02.2007 № 381-О-П, от 21.12.2011 № 1665-О-О, от 24.09.2013 № 1277-О, от 25.05.2017 № 959-О).

На этом основании Экономколлегия пришла к выводу о том, что плательщик таможенных платежей вправе требовать возврата сумм таможенных пошлин, налогов, поступивших в бюджет неосновательно (в излишнем размере), в том числе в связи с допущенными им ошибками при их исчислении, и данное право подлежит судебной защите.

Позиция № 41

Когда по условиям договора поставки (допсоглашения) стоимость отгруженных товаров не изменяется на сумму премии, предоставленной покупателю за достижение определенного объема закупок, обязанность по корректировке налоговых вычетов по НДС у покупателя не возникает.

Определение СКЭС ВС РФ от 14.11.2019 № 305-ЭС19–14421
(дело № А41–76253/2018)

100

Дело № 41 (14.11.2019)
«НДС с премии за достижение определенного объема закупок»
(дело № А41-76253/2018; ООО «КРКА ФАРМА» vs ФНС)

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

Группа компаний НАЛОГИ И ФИНАНСОВОЕ ПРАВО

Суть: спор касался вопроса о необходимости корректировки вычетов по НДС при предоставлении покупателю премии за достижение определенного объема продаж товаров, своевременности оплаты и т. п. Дело рассмотрено в пользу налогоплательщика.

Фабула дела: допсоглашениями к договору поставки была предусмотрена премия покупателю в виде кредит-ноты на последний день отчетного периода на основании письменного расчета, которым стороны подтверждают сумму закупленной продукции и размер причитающейся премии. Предоставленная премия засчитывалась в счет непогашенной задолженности покупателя. При отсутствии задолженности премия засчитывалась как оплата будущих поставок.

В допсоглашениях было указано, что премия является самостоятельным вознаграждением, не приводящим к изменению цены единицы закупаемой продукции. Предоставление премии не требует исправления или переоформления товаросопроводительных документов. Премия не является объектом налогообложения (не облагается) НДС.

Налоговый орган настаивал на корректировке налоговых вычетов по НДС в связи с получением премии.

Арбитражные суды I и апелляционной инстанций удовлетворили требования налогоплательщика, указав, что премии не являлись формой торговой скидки и не уменьшали стоимость продукции.

Указав, что заявитель и продавец являются аффилированными лицами, **суд кассационной инстанции** счел, что налоговую базу по НДС следует определять согласно положениям п. 3 ст. 105.3 и п. 1 ст. 154 НК РФ как стоимость товаров, исчисленную исходя из цен, примененных сторонами сделки.

СКЭС ВС РФ отменила постановление суда кассационной инстанции и оставила в силе Постановление суда апелляционной инстанции.

Экономколлегия пришла к выводу о том, что судами I и апелляционной инстанций установлена совокупность обстоятельств, при наличии которых в соответствии со ст. 30 НК РФ и позицией ФНС РФ, выраженной в Письме от 09.06.2015 № ГД-4-3/9996@, результатом проведенной в отношении налогоплательщика выездной налоговой проверки не могло выступать доначисление НДС, соответствующих сумм пени и штрафов покупателю в связи с получением премий от поставщика.

Комментарий: согласуется с позицией ФНС РФ, изложенной в Письме от 09.06.2015 № ГД-4-3/9996@ «О разъяснении исчисления сумм НДС при выплате поставщиком премии за приобретение определенного объема товаров и выполнение других согласованных сторонами условий договора».

Позиция № 42

ИП, применяющие как ЕНВД, так и общую систему налогообложения, имеют право на исчисление страховых взносов со своего дохода по той части деятельности, по которой применяется общая система, с учетом произведенных расходов.

Определение СКЭС ВС РФ от 09.12.2019 № 308-ЭС19–13936
(дело № А53–10829/2018)

103

Дело № 42 (09.12.2019)
«Учет расходов ИП при исчислении страховых взносов»
(дело № А53-10829/2018;ИП Дятчин И.Н. vs ПФР)

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

Группа компаний НАЛОГИ И ФИНАНСОВОЕ ПРАВО

Суть: спор касался вопроса о необходимости учета расходов предпринимателя при исчислении страховых взносов. Дело рассмотрено в пользу страхователя.

Фабула дела: предприниматель осуществлял в спорные периоды (2014-2015 гг.) деятельность с применением двух систем налогообложения: общей и ЕНВД. Решением Пенсионного фонда предпринимателю отказано в возврате переплаты по страховым взносам.

Арбитражный суд I инстанции пришел к выводу о том, что предприниматель производил выплаты и иные вознаграждения физическим лицам и уплачивал по данному основанию страховые взносы, в связи с чем отсутствовал факт излишней уплаты страховых взносов, а отказ фонда в их возврате являлся

законным.

Арбитражный суд апелляционной инстанции удовлетворил требования предпринимателя, указав, что последний был поставлен на учет и как предприниматель, и как работодатель, начисление взносов по указанным видам деятельности ведется раздельно. Спорные страховые взносы уплачены от осуществления предпринимательской деятельности, не связанной с выплатами и иными вознаграждениями физическим лицам.

Однако **Арбитражный суд кассационной инстанции** отменил постановление апелляции и оставил в силе решение суда I инстанции.

СКЭС ВС РФ удовлетворила кассационную жалобу предпринимателя, отменила постановление кассации и оставила в силе постановление апелляционного суда.

Экономколлегия разъяснила, что законодательство о налогах предусматривает раздельный учет налогозначимых фактов плательщиками, применяющими как ЕНВД, так и ОСНО. Часть 8 ст. 14 Федерального закона от 24.07.2009 № 212-ФЗ устанавливала различные способы определения дохода для целей исчисления страховых взносов плательщиками, применяющими ЕНВД и ОСНО. Соответственно, индивидуальные предприниматели, не производящие выплаты и иные вознаграждения физическим лицам, применяющие как ЕНВД, так и ОСНО по различным видам своей предпринимательской деятельности, имеют право на исчисление страховых взносов со своего дохода по той части деятельности, по которой применяется ОСНО, с учетом правовых позиций, изложенных в Постановлении КС РФ от 30.11.2016 № 27-П (т. е. с учетом расходов).

Комментарий: Определение согласуется с правовой позицией, изложенной в Постановлении КС РФ от 30.11.2016 № 27-П.

Позиция № 43

Вид и способ распространения рекламы не влияют на вычет НДС по рекламной продукции.

Налогоплательщик вправе применить вычет по НДС при приобретении буклетов и брошюр (стоимость единицы — менее 100 руб.), если объектом рекламирования является облагаемый НДС товар или деятельность налогоплательщика.

Определение СКЭС ВС РФ от 13.12.2019 № 301-ЭС19–14748
(дело № А43–5424/2018)

106

Дело № 43 (13.12.2019)
«НДС с рекламной продукции»
(дело № А43-5424/2018; ООО «Сладкая жизнь Н.Н.» vs ФНС)

Результат (в чью пользу)	Налогоплательщик **(+) новое рассмотрение**
Округ, дело которого пересматривает ВС	АС ВВО
Судья, передавший дело в СКЭС	Павлова Н.В.
Тема	НДС
Судьи в составе СКЭС	**Завьялова Т.В.,** Павлова Н.В., 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 праве налогоплательщика на вычет НДС по приобретаемой рекламной продукции реализуемого товара. Дело направлено на новое рассмотрение в арбитражный суд I инстанции.

Фабула дела: по результатам выездной налоговой проверки налогоплательщику отказано в применении вычетов по НДС с сумм, уплаченных за изготовление рекламных материалов, поскольку эти товары не используются для осуществления операций, облагаемых НДС.

Арбитражные суды отказали налогоплательщику в удовлетворении заявленных требований, исходя из того, что каталоги и брошюры сами по себе

не отвечают признакам товара и являются средством ознакомления покупателя с предложенным продавцом описанием продукции. Следовательно, передача этих каталогов и брошюр не образует объекта налогообложения НДС независимо от величины расходов на их приобретение (создание). Поскольку суммы НДС, предъявленные налогоплательщику при приобретении товаров, подлежат вычетам только в случае использования этих товаров для осуществления операций, облагаемых НДС, у налогоплательщика отсутствовали правовые основания для уменьшения налоговой базы.

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

Экономколлегия указала, что вид и способ распространения рекламы (без передачи рекламных материалов — с использованием СМИ и посредством размещения наружной рекламы, либо посредством передачи потребителям буклетов, каталогов и иных подобных материалов) по общему правилу не должны влиять на оценку правомерности налоговых вычетов.

Иное не отвечало бы принципу нейтральности НДС, ставя в неравное положение хозяйствующих субъектов, осуществляющих аналогичные облагаемые налогом операции (например, торговые организации), только в зависимости от используемой ими формы привлечения внимания потребителей к своей деятельности и к реализуемым товарам.

С учетом природы рекламы как деятельности, направленной на привлечение внимания и продвижение объекта рекламирования, при решении вопроса о принятии к вычету «входящего» налога по приобретенной налогоплательщиком рекламной продукции значение имеет то обстоятельство, являются ли объектами рекламирования конкретные товары (работы, услуги), реализуемые налогоплательщиком с уплатой НДС и (или) в целом деятельность налогоплательщика, в рамках которой им осуществляются облагаемые налогом операции с объектами рекламирования.

Комментарий: в рассматриваемом Определении ВС РФ сослался на п. 12 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», где указано, что

> *«…не может рассматриваться в качестве операции, формирующей самостоятельный объект налогообложения, распространение рекламных материалов, являющееся частью деятельности налогоплательщика по продвижению на рынке производимых и (или) реализуемых им товаров (работ, услуг) в целях увеличения объема продаж,* ***если эти рекламные материалы не отвечают признакам товара, то есть имущества, предназначенного для реализации в собственном качестве****». (напомним, что согласно п. 3 ст. 38 НК РФ товаром признается любое имущество, реализуемое либо предназначенное для реализации)».*

По нашему мнению, ВАС РФ своим выводом попытался сформулировать идею о том, что если то или иное имущество приобретается, заказывает-

ся, или изготавливается организацией не для целей реализации как таковой, а исключительно для целей рекламного распространения (хотя, строго говоря, «распространение», будучи безвозмездной передачей, тоже относится к реализации), то к такому распространению вообще не применяются нормы подп. 25 п. 3 ст. 149 НК РФ об освобождении от НДС, то есть передача рекламных материалов не относится ни к облагаемым, ни к необлагаемым операциям. Такая передача вообще не является объектом налогообложения, поскольку по сути своей это не реализация и не безвозмездная передача, а операция, осуществляемая налогоплательщиком «для собственных нужд», в своих интересах — «являющаяся частью деятельности налогоплательщика по продвижению на рынке производимых и (или) реализуемых им товаров (работ, услуг) в целях увеличения объема продаж» (п. 12 Постановления Пленума ВАС РФ № 33).

В комментируемом Определении ВС РФ поддержал данную мысль, указав, что передача рекламных материалов, не имеющих потребительской ценности (стоимостью менее 100 руб. — подп. 25 п. 3 ст. 149 НК РФ), не способны сформировать самостоятельный объект налогообложения помимо реализации товаров, работ и услуг, издержки на рекламу которых понесены налогоплательщиком.

По мнению ВС РФ, глава 21 НК РФ не содержит положений, препятствующих принятию к вычету сумм «входящего» налога по рекламным материалам, но устанавливает особенности исчисления налога при передаче этих материалов розничным покупателям с учетом того, имеют ли передаваемые материалы потребительскую ценность, могут ли они быть отнесены к товарам незначительной стоимости (менее 100 рублей).

Отметим, что, по мнению Минфина РФ, «входной» НДС по такой продукции к вычету не принимается и учитывается в ее стоимости (см., н-р, Письмо от 23.12.2015 № 03-07-11/75489).

Определение включено ФНС РФ в Обзор правовых позиций, отраженных в судебных актах КС РФ и ВС РФ, принятых в четвертом квартале 2019 года по вопросам налогообложения (Письмо ФНС РФ от 27.01.2020 № СА-4-7/1129@).

Позиция № 44

Когда продавец и покупатель являются взаимосвязанными лицами именно на Декларанта-продавца возложена обязанность исключить подозрения в манипулировании ценой.

Данные подозрения возникают в условиях, когда цена задекларированного товара значительно отличается от цены аналогичного товара в Интернете, в т. ч. по сделкам этого же лица; если декларант игнорирует запросы Таможни о подтверждении отсутствия влияния взаимосвязанности на стоимость сделки.

Определение СКЭС ВС РФ от 16.12.2019 № 309-ЭС19–14772
(дело № А07–11760/2018)

108

Дело № 44 (16.12.2019)
«Манипулирование таможен/стоимостью по сделкам ВЗЛ»
(дело № А07-11760/2018; ООО «Гефест» vs ФТС)

Результат (в чью пользу)	Декларант **(-) новое рассмотрение**
Округ, дело которого пересматривает ВС	АС УО
Судья, передавший дело в СКЭС	Павлова Н.В.
Тема	Таможенная стоимость
Судьи в составе СКЭС	**Завьялова Т.В.,** Павлова Н.В., Тютин Д.В.
Как рассматривалось дело	I (+) II (+) III (+)
Подавалась ли надзорная жалоба/результат	

Группа компаний НАЛОГИ И ФИНАНСОВОЕ ПРАВО

Суть: спор касался вопроса о порядке определения таможенной стоимости вывозимого товара. Дело направлено на новое рассмотрение в арбитражный суд I инстанции.

Фабула дела: в рамках исполнения контракта обществом (продавец) вывезен в Латвию и в Великобританию и помещен под таможенную процедуру экспорта товар, в связи с чем в таможню были представлены таможенные декларации. Заявлен метод по стоимости сделки с вывозимыми товарами в со-

ответствии с п. 11 Правил определения таможенной стоимости товаров, вывозимых из РФ (утв. Постановлением Правительства РФ от 06.03.2012 № 191).

Таможенным органом при проведении контроля таможенной стоимости товаров до их выпуска обнаружены признаки, указывающие на то, что сведения о таможенной стоимости товаров могут являться недостоверными либо заявленные сведения должным образом не подтверждены.

В ходе дополнительной проверки таможенной стоимости товара у общества были запрошены дополнительные документы и сведения, анализ которых показал, что документы представлены обществом не в полном объеме, избранный метод определения таможенной стоимости товара обществом не подтвержден.

Арбитражные суды удовлетворили требования общества, указав, что все затраты обществом подтверждены в полном объеме, включены им в стоимость товара. Различие цены сделки и ценовой информации, содержащейся в других источниках, не относящихся непосредственно к указанной сделке, не является основанием для корректировки таможенной стоимости.

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

Экономколлегия обратила внимание на то, что продавец и покупатель являются взаимосвязанными лицами и при таких обстоятельствах именно на декларанта возложена обязанность исключить подозрения в манипулировании ценой. В данном случае стоимость закупки товара, задекларированного обществом, значительно отличается от информации, полученной из сети Интернет о цене аналогичного товара на внутреннем рынке России, в том числе по сделкам, оформленным этим же обществом через другую таможню России.

В рамках проведения таможенного контроля у общества неоднократно запрашивались документы и пояснения, подтверждающие отсутствие влияния взаимосвязанности на стоимость сделки, однако данные запросы были проигнорированы декларантом.

При новом рассмотрении дела судам необходимо проверить доводы таможенного органа и возражения общества о правомерности определения таможенной стоимости вывозимых товаров исходя из стоимости сделки с ними в условиях совершения внешнеторговой сделки между взаимосвязанными лицами.

Комментарий: еще один случай, подтверждающий повышенное внимание контролирующих органов к сделкам между взаимозависимыми лицами.

Арбитражным судом Уральского округа рассматривалось еще одно дело с участием данного декларанта (Постановление Арбитражного суда Уральского округа от 21.01.2020 № Ф09–5918/19 по делу № А07–6398/2018). После выхода комментируемого Определения положительные для декларанта акты судов первой и апелляционной были отменены, дело направлено на новое рассмотрение.

Позиция № 45

Обжалование писем ФНС РФ в судебном порядке невозможно, поскольку они не обладают признаками нормативности

Апелляционное определение ВС РФ от 04.06.2019 № АКПИ19–231

111

Дело № 45 (04.06.2019)
«Зачет переплаченных страх/взносов»
(дело № АКПИ19-231 о признании недействующим письма ФНС от 25.09.2017 № ГД-4-11/19256@)

Результат (в чью пользу)	ФНС
Округ, дело которого пересматривает ВС	------
Судья, передавший дело в СКЭС	-------
Тема	Возврат/зачет страх/взносов
Судьи в составе СКЭС	
Как рассматривалось дело	I (-)
Подавалась ли надзорная жалоба/результат	

Группа компаний НАЛОГИ И ФИНАНСОВОЕ ПРАВО

Суть: спор касался вопроса о признании недействующим Письма ФНС РФ. Дело рассмотрено в пользу ФНС РФ.

Фабула дела: плательщик взносов обратился в суд с административным исковым заявлением о признании недействующим полностью Письма ФНС РФ, ссылаясь на его противоречие пунктам 1, 5 ст. 78 НК РФ.

Оспариваемым Письмом (Письмо ФНС РФ от 25.09.2017 № ГД-4-11/19256@) было разъяснено, что зачет сумм излишне уплаченных (взысканных) страховых взносов, пеней и штрафов за отчетные (расчетные) периоды, истекшие до 01.01.2017, в счет предстоящих платежей за период с 01.01.2017 не предусмотрен.

Было указано, что для возврата сумм излишне уплаченных страховых взносов на обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством за расчетные периоды, истекшие до 01.01.2017, плательщикам следует обращаться с соответствующим заяв-

лением в отделение ФСС РФ с приложением к заявлению документов, подтверждающих отсутствие задолженности, возникшей за отчетные (расчетные) периоды, истекшие до 01.01.2017.

Свое требование административный истец обосновывал тем, что со ссылкой на оспариваемое Письмо ему было отказано в зачете сумм излишне уплаченных (взысканных) страховых взносов, пеней и штрафов за отчетные (расчетные) периоды, истекшие до 01.01.2017, в счет предстоящих платежей за период с 01.01.2017.

По мнению административного истца, налоговый орган в силу положений ст. ст. 78 и 79 НК РФ должен был самостоятельно произвести зачет излишне взысканных (уплаченных) сумм в счет погашения имеющейся у него задолженности по страховым взносам.

ВС РФ отказал в удовлетворении заявленных требований, указав следующее.

1. Обжалуемое письмо является ответом на индивидуальный вопрос лица, официально не опубликовано, для исполнения в налоговые органы не направлялось, поэтому нормативным актом не является;

2. Обжалуемые положения Письма являются цитатой из Федерального закона от 03.07.2016 № 250-ФЗ, поэтому закону не противоречат. Переплаченные суммы страховых взносов не могут быть зачтены, а только возвращены в порядке, установленном законом.

Комментарий: «отказная» позиция ВС РФ по данному спору была вполне ожидаема, поскольку многократно подтверждено отсутствие нормативности и общеобязательности у писем контролирующих органов (см., н-р, Письмо Минфина РФ от 07.08.2007 № 03-02-07/2-138, Постановление ВАС РФ от 16.01.2007 № 12547/06 и др.). Кроме того, в силу Постановления Правительства РФ от 13.08.1997 № 1009 «Об утверждении Правил подготовки нормативных правовых актов федеральных органов исполнительной власти и их государственной регистрации» издание нормативных правовых актов в виде писем и телеграмм не допускается.

Письмом ФНС РФ от 14.10.2019 № СА-4-7/21065 Определение включено Обзор КС РФ и ВС РФ, принятых в третьем квартале 2019 года по вопросам налогообложения.

Позиция № 46

Цена государственного контракта не меняется автоматически вследствие повышения ставки НДС

Апелляционное определение ВС РФ от 02.07.2019 № АПЛ19–216

113

Дело № 46(02.07.2019)
«Уменьшение цены за счет увеличения НДС»
(дело № АПЛ19-216 о признании недействующим абз.5,8 и 10 информационного письма Минфина от 28.08.2018 № 24-03-07/61247)

Результат (в чью пользу)	Минфин
Округ, дело которого пересматривает ВС	------
Судья, передавший дело в СКЭС	-------
Тема	Уменьшение цены за счет увеличения НДС на 2% с
Судьи в составе СКЭС	2019
Как рассматривалось дело	I (-)
Подавалась ли надзорная жалоба/результат	

Группа компаний НАЛОГИ И ФИНАНСОВОЕ ПРАВО

Суть: спор касался вопроса о признании недействующими положений Информационного письма Минфина РФ. Дело рассмотрено в пользу Минфина РФ.

Фабула дела: административный истец обратился в суд с требованием о признании недействующими абзацев пятого, восьмого и десятого Информационного письма Минфина РФ от 28.08.2018 № 24-03-07/61247 «По вопросу изменения цены контрактов после повышения ставки налога на добавленную стоимость».

В указанном Письме сделан вывод о том, что цены контрактов, заключенных до повышения ставки НДС, не подлежат изменению в связи с таким повышением.

Свои требования Общество (подрядчик по госконтрактам) мотивировало тем, что Минфин РФ заставляет поставщиков (подрядчиков, исполнителей) по Закону о контрактной системе соразмерно уменьшать эквивалентный раз-

мер оплаты за выполненные работы, поставленную продукцию, оказанные услуги, тем самым нарушаются его права. Заказчики отказывают административному истцу в заключении дополнительных соглашений к государственным контрактам, направленных на увеличение цены контрактов пропорционально увеличению ставки НДС, на основании положений оспариваемого Письма. Позиция Минфина РФ накладывает на административного истца обременение в виде необходимости уменьшения собственной прибыли из-за возникшего дополнительного налогового бремени.

Решением **ВС РФ** в удовлетворении административного искового заявления Обществу было отказано, что послужило основанием для апелляционного обжалования судебного акта.

Апелляционная коллегия ВС РФ отказала в удовлетворении апелляционной жалобы со ссылкой на следующие обстоятельства.

— Нормами Закона № 44-ФЗ и НК РФ не предусмотрено автоматическое изменение цены государственного контракта вследствие повышения ставки НДС;

— Письмо не содержит четкого правила или запрета на изменение цены договора; цена контракта может быть изменена только в установленном законодательством о контрактной системе порядке;

— Информационное письмо не обладает свойствами нормативности;

— Разъяснение, данное в Письме, вполне адекватное и соответствовало положениям законодательства, актуальным на момент его принятия;

— Если административный истец намерен пересмотреть цену, он может обратиться в суд с требованиями к заказчикам по госконтрактам.

Комментарий: отметим, что суды отказывают во взыскании с государственных заказчиков убытков в связи с повышением ставки НДС с 18 до 20% (см., н-р, Постановление Арбитражного суда Уральского округа от 11.02.2020 № Ф09–9803/19 по делу № А60–19723/2019).

Изложенная в комментируемом Определении позиция согласуется с точкой зрения судов на проблему взыскания с покупателя суммы доначисленного НДС в случае, если при заключении договора предполагалось, что операция не облагается налогом и в договоре об НДС не было сказано ничего (см. Определение ВС РФ от 23.11.2017 № 308-ЭС17–9467 по делу № А32–4803/2015, Постановление Арбитражного суда Московского округа от 26.03.2018 № Ф05–2713/2018 по делу № А40–128711/2017 и др.).

Суды исходят из того, что НДС является частью цены, согласованной сторонами. Возможность увеличения цены сделки и дополнительного взыскания сумм НДС с покупателя в случае изменений налоговых обязательств продавца при формировании окончательного размера цены договора в настоящее время допускается судебной практикой в случаях, когда такая возможность согласована обеими сторонами договора в соответствии со ст. 421 ГК РФ, либо предусмотрена нормативными правовыми актами (Определения ВС РФ от 16.04.2019 № 302-КГ18–22744, от 23.11.2017 № 308-ЭС17–9467, от 24.11.2014 № 307-ЭС14-162).

Кроме того, по мнению судов, изменение счета-фактуры и иных документов

налогового и бухгалтерского учета без согласия контрагента, зафиксированного в дополнительном соглашении к договору, незаконно и не подтверждает внесение правок. Указанный подход отражен, например, в Постановлении ФАС Дальневосточного округа от 07.02.2014 № Ф03–6562/2013 (оставлено в силе Определением ВАС РФ от 29.04.2014 № ВАС-5097/14).

Возможность изменения общей цены договора в одностороннем порядке в связи с изменением налоговых обязательств продавца законом не предусмотрена.

Позиция № 47

Разъяснения контролирующих органов могут быть оспорены в суде, если в них содержатся положения, обладающие признаками нормативно-правового акта

Апелляционное определение ВС РФ от 27.08.2019 № АПЛ19–333

115

Дело № 47 (27.08.2019)
«Осмотр у контрагента - незаконен» (письмо ФНС от 16.10.2015 № СД-4-3/18072 признано незаконным
(дело № АПЛ19-333; Зурначан Р.Ю. *vs* ФНС РФ)

Результат (в чью пользу)	Налогоплательщик (+)
Округ, дело которого пересматривает ВС	---
Судья, передавший дело в СКЭС	
Тема	Налоговый контроль
Судьи в составе СКЭС	Манохина Г.В., Меркулов В.П., Вавилычева Т.Ю.
Как рассматривалось дело	I (+)
Подавалась ли надзорная жалоба/результат	

Группа компаний НАЛОГИ И ФИНАНСОВОЕ ПРАВО

Суть: спор касался вопроса о правомерности проведения налоговыми органами осмотра любых помещений не только у налогоплательщиков, но и у их контрагентов в рамках так называемых «встречных проверок». Дело рассмотрено в пользу налогоплательщика.

Фабула дела: ФНС РФ в своем письме от 16.10.2015 № СД-4-3/18072 дала разъяснения по вопросам применения НДС, хотя на самом деле письмо касалось порядка и способов сбора и оформления доказательств, направленных на установление фактов получения налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды.

По мнению индивидуального предпринимателя, который обратился в ВС РФ, Письмо противоречит действующему налоговому законодательству, так как фактически ФНС ввела новое правило, разрешив налоговым инспекциям проводить осмотр любых помещений не только у проверяемых налогоплатель-

щиков, но и у их контрагентов в рамках так называемых «встречных проверок» (абз. 7).

Верховный суд РФ в своем Решении от 10.06.2019 административный иск ИП удовлетворил.

ФНС подала апелляционную жалобу.

Однако и на этот раз **Верховный Суд** встал на сторону предпринимателя.

Как указал **ВС РФ** в Апелляционном определении от 27.08.2019 № АПЛ19-333:

«…Принимая решение об удовлетворении административного искового заявления, суд правильно исходил из того, что разъяснение, содержащееся в абз. 7 Письма, в части, допускающей проведение налоговыми органами мероприятий налогового контроля посредством осмотра помещений и территорий в отношении контрагентов проверяемого налогоплательщика, а также третьих лиц — участников сделки, когда такие помещения и территории не используются проверяемым налогоплательщиком для извлечения дохода (прибыли) и не связаны с содержанием объектов налогообложения, не соответствует действительному смыслу п. 1 ст. 92 НК РФ, который предусматривает проведение названного мероприятия налогового контроля исключительно в отношении проверяемого налогоплательщика.

Оспоренное же разъяснение фактически расширяет круг лиц, в отношении которых может быть проведено обозначенное выше мероприятие налогового контроля, что влечет изменение правового регулирования соответствующих налоговых отношений. Приведенное выше законоположение устанавливает право должностного лица налогового органа, производящего выездную налоговую проверку либо камеральную налоговую проверку на основе налоговой декларации по НДС, в случаях, предусмотренных п. 8 ст. 88 НК РФ, в целях выяснения обстоятельств, имеющих значение для полноты проверки, производить осмотр территорий, помещений лица, в отношении которого проводится налоговая проверка, документов и предметов».

Таким образом, Верховный Суд РФ подтвердил, что проведение осмотра возможно только у проверяемого лица, но не у его контрагента в рамках встречной проверки.

Комментарий: примечательно, что в этот раз суд не принял доводов налогового органа о ненормативном характере оспариваемого Письма ФНС РФ даже при том, что данное Письмо официально не публиковалось, для исполнения в налоговые органы не направлялось; было адресовано конкретному налогоплательщику и является ответом на его обращения.

Такая позиция, на наш взгляд, вполне логична, учитывая, что в сфере публичного права разрешено лишь то, на что имеется прямое указание в законе (Определение ВС РФ от 11.04.2017 № 211-КГ16-32), тогда как оспариваемый пункт Письма ФНС РФ фактически расширил круг лиц, в отношении которых может проводиться осмотр, и административным истцом было доказано, что в его случае налоговый орган ссылался именно на оспариваемые разъяснения ФНС РФ.

ВС РФ прямо указал, что «… являясь актом казуального толкования, [оспа-

риваемое] Письмо в силу принципа ведомственной субординации опосредованно, через правоприменительную деятельность должностных лиц территориальных органов ФНС России, приобрело, по сути, обязательный характер в отношениях налоговых органов с неопределенным кругом лиц».

Отметим, что в практике высших судов уже встречались ситуации, когда суд признавал в разъяснениях контролирующих органов свойство нормативности: «в тексте письма [МНС РФ], не носящего нормативного характера, имеется положение, являющееся, по существу, правовой нормой» (см. Решение ВАС РФ от 20.05.2004 № 4719/04).

Письмом ФНС РФ от 14.10.2019 № СА-4-7/21065 комментируемое Определение было включено в Обзор правовых позиций, отраженных в судебных КС РФ и ВС РФ, принятых в третьем квартале 2019 года по вопросам налогообложения.

Кроме того, ссылка на данную позицию содержится в Письме Минфина РФ от 06.12.2019 № 03-02-07/1/95045.