

Справка к решениям ВС РФ 2020 года по налоговым спорам

Определение СКЭС ВС РФ от 23.11.2020 по делу № А40-86746/2019 ООО «Борец»

Раскрывая содержание установленной статьей 57 Конституции Российской Федерации обязанности каждого по уплате законно установленных налогов, Конституционный Суд Российской Федерации в своих решениях неоднократно указывал, что в целях обеспечения выполнения этой публичной обязанности законодатель вправе устанавливать меры принуждения в связи с несоблюдением законных требований государства. Меры налогового принуждения могут быть как праввосстановительными, обеспечивающими исполнение налогоплательщиком его конституционной обязанности (восполнение недоимки и возмещение ущерба от несвоевременной и неполной уплаты налога), так и штрафными, возлагающими на нарушителей дополнительные выплаты в качестве меры ответственности (наказания) (постановления от 17.12.1996 N 20-П, от 15.07.1999 N 11-П, от 14.07.2005 N 9-П, от 06.02.2018 N 6-П; определения от 04.07.2002 N 202-О, от 08.02.2007 N 381-О-П, от 07.12.2010 N 1572-О-О, от 17.02.2015 N 422-О и др.).

Реализуя данное право, федеральный законодатель установил в главе 11 Налогового кодекса пеню как один из способов обеспечения исполнения обязанности по уплате налогов (сборов, страховых взносов).

В силу положений пунктов 1 и 2 статьи 75 Налогового кодекса пеней признается денежная сумма, которую налогоплательщик должен выплатить в случае уплаты причитающихся сумм налогов, в более поздние по сравнению с установленными законодательством о налогах и сборах сроки. Сумма соответствующих пеней уплачивается помимо причитающихся к уплате сумм налога и независимо от применения других мер обеспечения исполнения обязанности по уплате налога, а также мер ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах.

Согласно пунктам 3 и 4 статьи 75 Налогового кодекса пеня начисляется за каждый календарный день просрочки исполнения обязанности по уплате налога начиная со следующего за установленным законодательством о налогах и сборах дня уплаты налога по день исполнения обязанности по его уплате включительно в процентах от неуплаченной суммы налога.

Из содержания приведенных положений вытекает, что пеня выступает мерой государственного принуждения, обеспечивающей реализацию публичного интереса в своевременном поступлении суммы налога в бюджет - она стимулирует налогоплательщиков к добросовестной уплате причитающихся сумм налогов и, одновременно, является мерой имущественной (восстановительной) ответственности, призванной компенсировать ущерб, понесенный бюджетной системой в случаях, когда налоговая обязанность не была исполнена своевременно. В последнем случае основанием взимания пени по существу выступает неправомерное оставление налогоплательщиком у себя суммы налога, подлежавшей уплате в бюджет, и пользование средствами казны. Пеня не является мерой штрафного характера (наказанием) и не может приобретать такой характер.

Это означает, что к числу юридически значимых обстоятельств, имеющих значение для оценки правомерности начисления пени, относится не только момент фактического поступления суммы налога в бюджет, но также своевременность действий налогоплательщика, от совершения которых зависело исполнение его налоговой обязанности, имело ли место незаконное пользование налогоплательщиком средствами казны.

Судебная практика исходит из того, что задолженность перед бюджетом по

конкретному виду налога объективно отсутствует, если накопленные по этому налогу суммы переплаты превышают величину вновь начисленного налога. В такой ситуации вынесение налоговым органом решения о зачете имеющейся переплаты в счет исполнения обязанности по уплате налога за текущий период является лишь способом оформления изменений в состоянии расчетов с бюджетом, а обязанность по уплате налога считается исполненной в момент наступления срока уплаты без необходимости совершения дополнительных действий со стороны налогоплательщика (определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации от 29.11.2018 N 310-КГ18-7101).

Однако в настоящем деле переплата образовалась по налогу на прибыль организаций, зачисленному в бюджет субъекта Российской Федерации, в то время как налоговая обязанность возникла по НДС, подлежащему уплате в федеральный бюджет. При названных обстоятельствах от налогоплательщика согласно пункту 1 статьи 45, пункту 1 статьи 78 Налогового кодекса требовалось совершение действий, направленных на самостоятельную уплату налога, в частности, представление в налоговый орган заявления о зачете переплаты в счет исполнения предстоящей обязанности по уплате иного налога.

Заявляя о зачете образовавшейся переплаты в счет исполнения обязанности по уплате предстоящих платежей в соответствии с пунктом 1 статьи 78 Налогового кодекса, налогоплательщик, с одной стороны, освобождает публичное образование от необходимости возврата ему соответствующих сумм из бюджетной системы и, в то же время, освобождается от необходимости отвлечения денежных средств из своего оборота (привлечения денежных средств у третьих лиц) для исполнения вновь возникающей налоговой обязанности.

Таким образом, обращаясь с заявлением о зачете, налогоплательщик выбирает наиболее удобный способ уплаты налога, обеспечивающий удовлетворение как публичных, так и частных интересов. К сфере ответственности налогоплательщика при этом относится заблаговременное представление налоговой декларации (по результатам проверки которой может быть подтверждено наличие переплаты) и заявления о зачете сумм излишне уплаченного налога.

В свою очередь, основываясь на положениях статьи 6.1, пунктов 4 и 8.1 статьи 78 Налогового кодекса, налоговый орган вправе отложить принятие решения о зачете подтвержденной по результатам налоговой проверки суммы переплаты в счет текущих платежей по другим налогам на срок до десяти рабочих дней, то есть вплоть до двух календарных недель.

Выбор конкретного момента совершения зачета подтвержденной переплаты в пределах вышеназванного организационного срока, способного составить до двух календарных недель, таким образом, зависит от усмотрения должностных лиц налогового органа и является преимущественно вопросом налогового администрирования, находящимся вне контроля налогоплательщика.

Следовательно, начисление пени за период организационного оформления решения о зачете должностными лицами налогового органа в ситуации, когда переплата является подтвержденной (завершена налоговая проверка или истек срок ее проведения), и налогоплательщиком заблаговременно (до наступления срока уплаты налога) представлено заявление о зачете, означало бы применение меры государственного принуждения к лицу, совершившему необходимые действия для исполнения своей налоговой обязанности, и при отсутствии с его стороны незаконного пользования средствами казны, что противоречит правовой режиму пени, установленному главой 11 Налогового кодекса.

Иной подход к толкованию положений Налогового кодекса, занятый налоговым органом в настоящем деле и поддержанный судами, по существу означает, что пени

приобретают характер санкции, применяемой за выбор определенного способа исполнения налоговой обязанности. При этом основания ответственности налогоплательщика начинают определяться, прежде всего, усмотрением должностных лиц налоговых органов в выборе конкретной даты вынесения решения о зачете в пределах установленного законодательством значительного срока, составляющего до двух календарных недель.

Вместе с тем, как отмечалось Конституционным Судом Российской Федерации в Постановлении от 12.10.1998 N 24-П, в силу закрепленного в статье 1 Конституции Российской Федерации принципа правового государства недопустимо такое истолкование положений налогового законодательства, которое приводит к противоречащей данному принципу ответственности налогоплательщика за совершение им действий, правомерных и обязательных в силу императивных публично-правовых норм.

Согласно пункту 2 статьи 22 Налогового кодекса права налогоплательщиков обеспечиваются соответствующими обязанностями должностных лиц налоговых органов, что предполагает необходимость гармонизации правоприменительной деятельности налоговых органов и законных интересов налогоплательщиков.

Федеральная налоговая служба в принятых ею актах, определяющих правовую политику в области налогового администрирования, исходит из необходимости обеспечения эффективной контрольно-надзорной деятельности и высокого качества предоставляемых услуг для законного, прозрачного и комфортного ведения бизнеса, обеспечения соблюдения прав налогоплательщиков и формирования финансовой основы деятельности государства, а также необходимости реализации политики простоты и удобства уплаты налогов - исполнения налоговых обязательств без лишних затрат и усилий, как части повседневной деятельности налогоплательщиков (приказы Федеральной налоговой службы от 28.11.2014 N ММВ-7-12/607@ и от 28.11.2019 N ММВ-7-19/598@).

В связи с этим реализация налоговыми органами своих властных полномочий, в том числе в случаях, когда Налоговый кодекс предоставляет должностным лицам налоговых органов значительные сроки на совершение юридически значимых действий, не должно противопоставляться правам и законным интересам налогоплательщиков, в том числе, интересам, связанным с исполнением обязанности по уплате налогов наиболее удобным способом как для казны, так и для самого плательщика, имея в виду сохранение суммы переплаты в бюджетной системе и освобождение налогоплательщика от необходимости привлечения денежных средств у третьих лиц для исполнения налоговой обязанности, их отвлечения из собственного хозяйственного оборота.

Как установлено судами и подтверждается материалами дела, в данном случае общество заблаговременно (более чем за два месяца до наступления срока уплаты НДС за 3 квартал 2018 года) заявило о своем намерении использовать для исполнения предстоящей обязанности по уплате НДС определенный источник - переплату по налогу на прибыль организаций в части, зачисляемой в бюджеты субъектов Российской Федерации.

Согласно уведомлению инспекции от 27.08.2018, направленному в адрес общества, вопрос о принятии решения о зачете сумм излишне уплаченного налога будет рассмотрен после завершения камеральной налоговой проверки по налогу на прибыль за 6 месяцев 2018 года либо с момента, когда такая проверка должна быть завершена.

Таким образом, воля налогоплательщика на исполнение предстоящей обязанности по уплате НДС за 3 квартал 2018 года за счет переплаты по налогу на прибыль организаций была выражена в надлежащие сроки и заранее известна налоговому органу.

Наличие у налогоплательщика переплаты по налогу на прибыль в размере 150 000 000 рублей подтверждено 26.10.2018 по факту подачи обществом уточненной налоговой декларации и истечения срока проведения проверки. Каких-либо возражений относительно

наличия переплаты инспекция в ходе рассмотрения дела не заявляла.

Дальнейшее отложение инспекцией принятия решения о зачете в период между 26.10.2018 и 29.10.2018 вызвано организационными вопросами налогового администрирования, а не действиями налогоплательщика.

При названных обстоятельствах начисление пени за период после подтверждения переплаты до фактического принятия решения о зачете к налогоплательщику, своевременно представившему заявление о зачете переплаты, противоречит правовой природе данной меры государственного принуждения, определенной в главе 11 Налогового кодекса, как средства обеспечения исполнения налоговой обязанности.

Определение СКЭС ВС РФ от 15.10.2020 по делу № А60-50402/2019 ООО «Компания ГрандСервис-Ек»

В силу подпункта 1 пункта 1 статьи 394 Налогового кодекса налоговые ставки по земельному налогу устанавливаются нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований (законами городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга) и, в частности, не могут превышать 0,3 процента в отношении земельных участков, занятых жилищным фондом или приобретенных (предоставленных) для жилищного строительства.

Как разъяснено в пункте 8 Постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 23.07.2009 N 54 "О некоторых вопросах, возникших у арбитражных судов при рассмотрении дел, связанных с взиманием земельного налога", неосвоение земельного участка, приобретенного (предоставленного) для жилищного строительства, не является основанием для отказа в применении указанной пониженной ставки земельного налога.

В то же время согласно абзацу первому пункта 15 статьи 396 Налогового кодекса в отношении земельных участков, приобретенных (предоставленных) в собственность физическими и юридическими лицами на условиях осуществления на них жилищного строительства, исчисление суммы налога (суммы авансовых платежей по налогу) производится с учетом коэффициента 2 в течение трехлетнего срока строительства, начиная с даты государственной регистрации прав на данные земельные участки вплоть до государственной регистрации прав на построенный объект недвижимости.

В пункте 15 статьи 396 Налогового кодекса также указано, что в случае завершения такого жилищного строительства и государственной регистрации прав на построенный объект недвижимости до истечения трехлетнего срока строительства сумма налога, уплаченного за этот период сверх суммы налога, исчисленной с учетом коэффициента 1, признается суммой излишне уплаченного налога и подлежит зачету (возврату) налогоплательщику в общеустановленном порядке.

Исходя из буквального содержания данной нормы, применение повышающего коэффициента к ставке налога 0,3 процента является правовым последствием одного факта - отсутствия на земельном участке, представленном для жилищного строительства, построенного объекта недвижимости. При этом указанное регулирование связано с земельным участком и установленным для него видом разрешенного использования, и не связано с тем, кто является собственником (владельцем) земельного участка, продолжительностью владения участком (Определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации от 04.02.2020 N 308-ЭС19-18258).

Таким образом, воля законодателя состоит в исключении возможности извлечения налоговой выгоды собственниками земельных участков, которые не имели объективных

препятствий в осуществлении жилищного строительства, но уклонились от освоения земельного участка, не завершив строительство, по крайней мере до истечения трех лет с момента получения участка в собственность либо изначально не имели намерения по его освоению, например, если приобретенные земельные участки рассматривались налогоплательщиком лишь в качестве активов для последующей продажи.

Вместе с тем при применении указанных правил налогообложения должна обеспечиваться их гармонизация с правилами (особенностями), установленными законодательством для отдельных видов правоотношений, в рамках которых осуществляется жилищное строительство, предопределяющих возможности налогоплательщика приступить к началу строительства и завершить его в соответствующие сроки.

В ином случае применение повышающего коэффициента при исчислении земельного налога может из средства стимулирования жилищного строительства приобрести характер санкции, выражающейся в установлении более обременительных условий налогообложения в отсутствие к тому разумных и объективных оснований, то есть, по существу, к произвольному налогообложению, запрещенному в силу пункта 3 статьи 3 Налогового кодекса.

Изложенное согласуется с правовой позицией Конституционного Суда Российской Федерации, выраженной, в частности, в Постановлениях от 02.07.2013 N 17-П, от 21.12.2018 N 47-П, от 30.06.2020 N 31-П, и состоящей в необходимости учета системной взаимосвязи различных отраслей законодательства при регулировании вопросов, связанных с взиманием и уплатой налоговых платежей; недопустимости сдерживания хозяйствующих субъектов от участия в гражданском обороте в отсутствие к тому правовых оснований и произвольного ограничения свободы их экономической деятельности в результате налогообложения.

В данном случае является значимым то обстоятельство, что в соответствии с частями 2 и 3 статьи 46.1 Градостроительного кодекса Российской Федерации (в редакции, действующей на момент заключения договора о развитии застроенной территории, далее - Градостроительный кодекс) решение о развитии застроенной территории принимается органами местного самоуправления при наличии на этой территории многоквартирных домов, признанных аварийными и подлежащими в связи с этим сносу, либо снос (реконструкция) которых планируется на основании муниципальных адресных программ.

Согласно пункту 1 части 3 статьи 46.2 Градостроительного кодекса к существенным условиям договора о развитии территории относятся сведения о местоположении и площади застроенной территории, в отношении которой принято решение о развитии, перечень адресов зданий, строений, сооружений, подлежащих сносу, реконструкции.

Существенным также является условие договора об обязательстве лица, заключившего договор с органом местного самоуправления, осуществить строительство на застроенной территории, в отношении которой принято решение о развитии, в соответствии с утвержденным проектом планировки застроенной территории; условие о максимальном сроке осуществления строительства (пункт 6 части 3 статьи 46.2 Градостроительного кодекса).

Таким образом, в случае заключения договора о развитии застроенной территории сроки осуществления строительства устанавливаются в соответствии с утвержденным проектом планировки, охватывают собой снос имеющихся объектов и распространяются на новое строительство всех объектов в границах застроенной территории.

При рассмотрении дела общество указывало, что договором о развитии застроенной территории предусмотрен срок жилищного строительства в десять лет, совпадающий со

сроком действия договора о развитии застроенной территории. Данный срок охватывает выполнение застройщиком обязательств по сносу аварийных домов и расселению их жильцов, подготовке всей необходимой проектной документации и строительству пяти многоквартирных жилых домов общей площадью 170 000 кв. м, с возведением всей коммунальной инфраструктуры и благоустройством территории.

Учитывая объем работ по договору, выполнение строительства на всех земельных участках в течение трех лет, начиная с даты государственной регистрации прав на данные земельные участки вплоть до государственной регистрации прав на построенные объекты, по доводам налогоплательщика, является заведомо невозможным.

В такой ситуации судам следовало дать оценку тому, в какие сроки после предоставления соответствующих земельных участков в собственность общества должен был произведен снос имеющихся объектов и начато новое строительство жилья, например, исходя из сроков, указанных в разрешениях на строительство конкретных объектов и, соответственно, с какого момента после получения земельных участков в собственность должен исчисляться срок применения повышающего коэффициента, предусмотренный абзацем первым пункта 15 статьи 396 Налогового кодекса.

Истолковав положения данной нормы без учета взаимосвязи налогового и градостроительного законодательства, и применив повышающий коэффициент без учета доводов налогоплательщика о наличии объективных препятствий в начале осуществления жилищного строительства, обусловленных законодательным регулированием развития территорий, суды по существу допустили возникновение ситуации, когда застройщик будет нести более высокое бремя налогообложения в связи с самим фактом выбора юридической формы осуществления жилищного строительства в рамках развития территорий. Однако такое толкование противоречит как целям установления особого порядка определения налоговой базы, так и реализуемому в рамках градостроительного законодательства публичному интересу, связанному с развитием территорий.

Определение СКЭС ВС РФ от 06.10.2020 по делу № А33-5439/2019 «Койлтюбинг–Сервис»

Как следует из преамбулы Соглашения, его предметом является избежание двойного налогообложения и предотвращение уклонения от уплаты налогов в отношении налогов на доходы и имущество.

Соглашение применяется к физическим лицам, юридическим лицам или любым другим объединениям лиц с постоянным местопребыванием в одном или в обоих Договаривающихся Государствах (статья 1, подпункт "г" пункта 1 статьи 3) и распространяется на налоги на доходы и имущество, взимаемые в соответствии с законодательством Договаривающегося Государства, независимо от метода их взимания (пункт 1 статьи 2).

Статья 7 "Прибыль от предпринимательской деятельности" Соглашения устанавливает, что прибыль предприятия одного Договаривающегося Государства может облагаться налогом только в этом Государстве, если только такое предприятие не осуществляет предпринимательскую деятельность в другом Договаривающемся Государстве через находящееся там постоянное представительство (пункт 1). Одновременно, в статье 7 Соглашения указано, что она не затрагивает случаи, когда прибыль включает виды доходов, о которых говорится отдельно в других статьях Соглашения (пункт 5).

Основываясь на общепринятом в международной практике толковании положений международных договоров об устранении двойного налогообложения, имеющих нормы,

аналогичные статье 7 Соглашения, смысл вышеприведенных положений состоит в том, что по общему правилу прибыль от предпринимательской деятельности облагается в государстве, на территории которого соответствующее предприятие находится и участвует в экономическом обороте (ведет образующую прибыль деятельность непосредственно и (или) через постоянное представительство), за исключением случаев, когда специальными положениями международного договора установлены иные правила налогообложения для определенных категорий доходов, из которых образуется прибыль. В последнем случае специальные правила имеют приоритет над общим.

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

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

Вопреки изложенному суды не дали оценки условиям договора от 07.07.2016 и возможности отнесения вознаграждения лизингодателя, уплачиваемого в составе лизинговых платежей, к одному из видов доходов, о которых отдельно говорится в других статьях Соглашения, следующих после статьи 7. В частности, суды не высказали позицию по вопросу о допустимости налогообложения спорной части лизинговых платежей, образующей доход лизингодателя от предоставления финансирования применительно к правилам, установленным в пунктах 2 и 4 статьи 10 Соглашения для доходов от долговых требований, что предполагает применение ставки налога не более 10 процентов, в то время как налоговым органом применена ставка налога 20 процентов.

Что касается статьи 18 "Другие доходы" Соглашения, то вывод судов о применении данной нормы противоречит ее содержанию.

Как следует из содержания названной статьи, она распространяется на доходы, возникающие из источников в Договариваемом Государстве, о которых не говорится в предыдущих статьях Соглашения, то есть на доходы, не образующие прибыль от предпринимательской деятельности согласно статье 7 Соглашения, не относящиеся ни к одной из специальных категорий доходов, упомянутых в статьях 8 - 17 Соглашения, либо на случаи получения доходов, не урегулированные иными положениями Соглашения, например, при получении доходов из источников в третьих странах.

Возможность применения статьи 18 Соглашения к доходам от лизинга при рассмотрении настоящего дела также не вытекает из правовой позиции, выраженной в пункте 36 Обзора судебной практики Верховного Суда Российской Федерации N 4 (2018) (утвержден Президиумом Верховного Суда Российской Федерации 26.12.2018), на которую сослались суды и состоящей в допустимости отнесения к категории пассивного дохода, облагаемого у источника его образования в Российской Федерации, выплат в пользу иностранных организаций, формально выступающих встречным предоставлением по договору реализации товаров (работ, услуг), но в действительности осуществленных не в

связи с исполнением договора на безвозвратной основе. Обстоятельства настоящего дела не дают каких-либо поводов полагать, что под видом финансовой аренды (лизинга) происходило перемещение капитала в пользу иностранной организации.

Принимая во внимание изложенное, Судебная коллегия Верховного Суда Российской Федерации считает, что на основании части 1 статьи 291.11 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации состоявшиеся по делу обжалуемые судебные акты подлежат отмене, в связи с допущенными судами существенными нарушениями при применении норм материального права, с направлением дела на новое рассмотрение в суд первой инстанции.

При новом рассмотрении дела судам следует учесть изложенную в настоящем определении правовую позицию, установить, к какой категории доходов, предусмотренных Соглашением, должен относиться доход иностранного лизингодателя исходя из обстоятельств настоящего дела и подлежит ли этот доход налогообложению в Российской Федерации с учетом положений международного договора.

Оснований для удовлетворения ходатайства налогового органа о направлении в Минфин России запроса о толковании ряда положений Соглашения на стадии рассмотрения дела в суде кассационной инстанции не имеется. Налоговый орган не лишен права представлять доказательства при новом рассмотрении дела.

Определение СКЭС ВС РФ от 14.09.2020 по делу № А60-29234/2019 ООО «Мега-Инвест»

На основании пункта 1 статьи 252 Налогового кодекса при исчислении налога на прибыль российской организацией налогоплательщик уменьшает полученные доходы на сумму произведенных расходов - обоснованных и документально подтвержденных затрат. Под обоснованными расходами понимаются экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме.

При этом по общему правилу обоснованность получения налоговой выгоды не может быть поставлена в зависимость от способов привлечения капитала для осуществления экономической деятельности (использование собственных, заемных средств, эмиссия ценных бумаг, увеличение уставного капитала и т.п.) или от эффективности использования капитала (пункт 9 постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 12.10.2006 N 53 "Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды", далее - постановление Пленума N 53).

Помимо названных общих требований, предъявляемых к расходам для целей налогообложения, в подпункте 2 пункта 1 статьи 265 Налогового кодекса определено, что расходы в виде процентов по долговым обязательствам признаются с учетом особенностей, предусмотренных статьей 269 Налогового кодекса.

Согласно пункту 2 статьи 269 Налогового кодекса при наличии у налогоплательщика - российской организации непогашенной задолженности по долговому обязательству перед иностранной организацией, прямо или косвенно владеющей более чем 20 процентами уставного (складочного) капитала (фонда) этой российской организации, либо по долговому обязательству перед российской организацией, признаваемой в соответствии с законодательством Российской Федерации аффилированным лицом указанной иностранной организации, а также по долговому обязательству, в отношении которого такое аффилированное лицо и (или) непосредственно эта иностранная организация выступают поручителем, гарантом или иным образом обязуются обеспечить исполнение долгового обязательства российской организации, такая задолженность в целях обложения налогом на прибыль организаций признается контролируемой задолженностью перед

иностранной организацией.

По такой задолженности налогоплательщик обязан на последнее число каждого отчетного (налогового) периода исчислять предельную величину признаваемых расходом процентов по контролируемой задолженности путем деления суммы процентов, начисленных налогоплательщиком в каждом отчетном (налоговом) периоде по контролируемой задолженности, на коэффициент капитализации, рассчитываемый на последнюю отчетную дату соответствующего отчетного (налогового) периода.

Коэффициент капитализации определяется путем деления величины соответствующей непогашенной контролируемой задолженности на величину собственного капитала, соответствующую доле прямого или косвенного участия этой иностранной организации в уставном (складочном) капитале (фонде) российской организации, и деления полученного результата на три (для банков и организаций, занимающихся лизинговой деятельностью, - на двенадцать с половиной).

В соответствии с абзацем первым пункта 3 статьи 269 Налогового кодекса в состав расходов при исчислении налога на прибыль российской организации включаются проценты по контролируемой задолженности, рассчитанные в соответствии с пунктом 2 данной статьи, но не более фактически начисленных процентов.

Приведенные положения статьи 269 Налогового кодекса по своей природе являются специальными нормами, направленными на противодействие злоупотреблениям в налоговых правоотношениях - они определяют порядок обложения налогом на прибыль организаций в случаях, содержащих признаки возможного злоупотребления своим положением со стороны налогоплательщика (определения Конституционного Суда Российской Федерации от 24.03.2015 N 695-О и от 17.07.2014 N 1578-О, постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 15.11.2011 N 8654/11).

Воля законодателя в данном случае состоит не в ограничении возможности вычета процентов при исчислении налога на прибыль организаций в связи с самим фактом выбора налогоплательщиком определенного способа привлечения финансирования (использование заемных средств), а в исключении возможности вывода прибыли из-под налогообложения в иностранные юрисдикции в результате манипулирования способами привлечения капитала, а именно, в ситуациях, когда источником происхождения финансирования выступает иностранная организация, доминирующая в различных формах в деятельности российской организации - заемщика, и капитализация российской организации - заемщика признается недостаточной для привлечения долгового финансирования, то есть получение денежных средств в долг в отсутствие особых отношений между названными лицами оказалось бы невозможным. Ограничение вычета процентов в упомянутом случае по существу вводится для приведения облагаемой в Российской Федерации прибыли к уровню, который имел бы место в отсутствие злоупотребления правом.

Кроме того, поскольку злоупотребление может быть допущено при структурировании сделок, опосредующих предоставление финансирования российской организации со стороны иностранного лица, то к контролируемой задолженности в пункте 2 статьи 269 Налогового кодекса отнесены не только долговые обязательства, возникшие непосредственно перед иностранной организацией, участвующей (прямо или косвенно) в капитале заемщика, но и долговые обязательства перед российскими организациями - аффилированными лицами таких иностранных организаций. В последнем случае контролируемая задолженность приравнивается к возникшей перед иностранной организацией, имея в виду наличие у иностранной организации возможности оказывать влияние на принятие аффилированной с ней российской организацией решения о предоставлении займа (определение Судебной коллегии по экономическим спорам

Верховного Суда Российской Федерации от 18.03.2016 N 305-КГ15-14263).

Исходя из этого же критерия наличия у иностранной организации возможности влиять на принятие иными лицами решений о предоставлении займов российской организации, судебная практика, нашедшая отражение в пункте 12 Обзора практики рассмотрения судами дел, связанных с применением отдельных положений раздела V.1 и статьи 269 Налогового кодекса Российской Федерации, утвержденного Президиумом Верховного Суда Российской Федерации 16.02.2017, допускает возможность применения пункта 2 статьи 269 Налогового кодекса к ситуациям, прямо не указанным в данной норме, но представляющим собой случаи обхода закона в противоправных целях.

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

В то же время природа пункта 2 статьи 269 Налогового кодекса, как нормы, направленной на противодействие злоупотреблению правом, предполагает необходимость достоверного (содержательного) установления фактов хозяйственной деятельности, которые образуют основания для отнесения задолженности налогоплательщика по долговым обязательствам к контролируемой задолженности перед соответствующим иностранным лицом. Иной подход к толкованию и применению указанной нормы не отвечал бы таким основным началам законодательства о налогах и сборах, как равенство и экономическая обоснованность налогообложения (пункты 1 и 3 статьи 3 Налогового кодекса), поскольку может приводить к невозможности учета экономически оправданных расходов (процентов по долговым обязательствам) российскими организациями в связи с самим фактом наличия иностранного элемента в корпоративной структуре налогоплательщика, а не наличием вышеназванных рисков злоупотребления правом и наступления потерь бюджета.

Изложенное согласуется с правовой позицией Конституционного Суда Российской Федерации, выраженной в определениях от 24.11.2016 N 2557-О, от 25.01.2018 N 52-О, от 20.12.2018 N 3113-О, и состоящей в том, что предусмотренное в пункте 2 статьи 269 Налогового кодекса законодательное регулирование предполагает установление с учетом фактических обстоятельств конкретного дела возможности его применения к конкретному налогоплательщику.

Как следует из материалов дела, при установлении оснований для ограничения вычета спорных сумм процентов налоговый орган исходил только из наличия в корпоративной структуре заимодавца - общества "Элемент-Трейд" и заемщика - налогоплательщика иностранной компании Бонтал Трейдинг Лимитед, зарегистрированной в Республике Кипр.

Вместе с тем, в представленных на акт налоговой проверки возражениях, общество, признавая формальное соответствие "правилам недостаточной капитализации" спорных договоров займа, одновременно настаивало на отсутствии возможности возникновения злоупотребления правом в данной конкретной ситуации, указывая, что с точки зрения действительного содержания сложившихся отношений в рассматриваемом случае имеет место лишь возникновение долговых обязательств между двумя российскими организациями.

Оспаривая результаты налоговой проверки в суде, налогоплательщик последовательно отмечал, что компания Бонтал Трейдинг Лимитед не осуществляла прямые инвестиции в деятельность российских организаций (общества "Элемент-Трейд" и налогоплательщика), не предоставляла им займы, не являлась получателем займов (процентов), а финансирование предоставлено налогоплательщику из свободных средств общества "Элемент-Трейд", использование которых позволило сократить расходы группы компаний "Торговая сеть "Монетка" на привлечение кредитных средств для налогоплательщика.

Общество также приводило доводы об отсутствии у компании Бонтал Трейдинг Лимитед возможности влиять на деятельность общества "Элемент-Трейд" и налогоплательщика, в том числе, на заключение договоров займа между этими российскими организациями, поскольку она имеет номинальный статус, не обладая возможностью самостоятельно пользоваться и (или) распоряжаться соответствующими доходами, в том числе от операций по предоставлению займов.

В подтверждение названного довода общество представило в материалы дела ряд доказательств того, что фактическим правом на доходы компании Бонтал Трейдинг Лимитед в действительности обладают физические лица, признаваемые налоговыми резидентами России, в том числе, уведомление, представленное этими лицами 20.03.2018 в налоговый орган в соответствии с пунктом 1 части 4 статьи 7 Налогового кодекса (в редакции Федерального закона от 24.11.2014 N 376-ФЗ), а также представленные 05.04.2017 в налоговый орган сообщения общества "РМ-Групп" о выплате доходов иностранной компании, не имеющей право на доход.

Названные доводы имели значение для правильного разрешения дела, поскольку в своей совокупности могли свидетельствовать об отсутствии тех юридических фактов, которые входят в диспозицию пункта 2 статьи 269 Налогового кодекса (оснований для отнесения задолженности по спорным договорам займам к долговым обязательствам перед иностранной компанией).

В случае признания названных доводов обоснованными права и обязанности налогоплательщика в отношении спорных долговых обязательств подлежали определению применительно к налоговым последствиям предоставления займов между двумя российскими организациями.

При этом исходя из правовой позиции, выраженной в пункте 3 постановления Пленума N 53, в отсутствие оснований для применения пункта 2 статьи 269 Налогового кодекса не исключается возможность оспаривания налоговыми органами обоснованности налоговой выгоды, полученной в результате уменьшения налоговой базы на проценты, начисленные по долговым обязательствам между российскими организациями, если совокупность представленных доказательств позволяет утверждать об учете налогоплательщиком операций не в соответствии с их действительным экономическим смыслом, отсутствии экономических или иных причин (целей делового характера) в привлечении долгового финансирования вместо корпоративного (увеличения уставного капитала или внесения вкладов в имущество), о наступлении соответствующих потерь бюджета.

Доказательства необоснованного возникновения у налогоплательщика налоговой выгоды, как и доказательства, представленные налогоплательщиком, подлежат исследованию в судебном заседании согласно требованиям статьи 162 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации и оценке арбитражным судом в совокупности и взаимосвязи с учетом положений статьи 71 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации (пункт 2 постановления Пленума N 53).

В данном случае, обосновывая наличие деловой цели в получении финансирования по

договорам займа, заключенным с обществом "Элемент-Трейд", налогоплательщик в ходе рассмотрения материалов налоговой проверки и при рассмотрении дела в суде отмечал, что полученные по договорам займа денежные средства были использованы им для целей осуществления капитальных вложений, а именно, для строительства и приобретения объектов основных средств (торговых помещений, распределительных центров, объектов транспортной инфраструктуры), без которых невозможно осуществление основного вида деятельности налогоплательщика и в целом группы компаний "Торговая сеть "Монетка" - розничной торговли в регионах Урала и Западной Сибири.

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

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

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

При этом судами установлено, что в 2014 - 2016 годы общество "РМ-Капитал" обладало долей 95,65 процентов в уставном капитале налогоплательщика, что имело значение для определения оснований применения налоговой ставки 0 процентов, предусмотренной подпунктом 1 пункта 3 статьи 284 Налогового кодекса (в редакции Федерального закона от 27.12.2009 N 368-ФЗ), в случае выплаты дивидендов обществу "РМ-Капитал" вместо выплаты процентов обществу "Элемент-Трейд" и, соответственно, может учитываться при оценке обоснованности налоговой выгоды, полученной налогоплательщиком в результате отказа от выбора корпоративной формы получения финансирования.

Определение СКЭС ВС РФ от 26.08.2020 по делу № А21-14467/2018 ООО «Итар»

Производство в арбитражном суде кассационной инстанции, предусмотренное главой 35 АПК РФ, направлено на устранение ошибок, допущенных арбитражными судами первой и апелляционной инстанций и выразившихся в нарушении или неправильном применении норм материального либо процессуального права, в том числе вследствие несоответствия выводов судов первой, апелляционной инстанций фактическим обстоятельствам или имеющимся в деле доказательствам.

Основания для изменения или отмены судебного акта арбитражным судом кассационной инстанции предусмотрены статьей 288 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации.

В соответствии с указанной статьей основаниями для изменения или отмены решения, постановления арбитражного суда первой и апелляционной инстанций являются несоответствие выводов суда, содержащихся в решении, постановлении, фактическим обстоятельствам дела, установленным арбитражным судом первой и апелляционной инстанций, и имеющимся в деле доказательствам, нарушение либо неправильное применение норм материального права или норм процессуального права (часть 1).

Нарушение или неправильное применение норм процессуального права является основанием для изменения или отмены решения, постановления арбитражного суда, если это нарушение привело или могло привести к принятию неправильного решения, постановления (часть 3).

В постановлении Пленума Верховного Суда Российской Федерации от 30.06.2020 N 13 "О применении Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации при рассмотрении дел в арбитражном суде кассационной инстанции" указано, что мотивами для отмены судебных актов по основанию, предусмотренному частью 1 статьи 288 АПК РФ, могут быть, в частности, противоречия между выводами о применении нормы права и установленными судами фактическими обстоятельствами, неправильное определение судом характера спорного материального правоотношения, неисполнение судами обязанности по определению обстоятельств, имеющих значение для правильного рассмотрения спора (пункт 31); нарушение судами первой и апелляционной инстанций принципов равноправия и состязательности сторон (статьи 8 и 9 АПК РФ) может являться основанием для отмены судебных актов на основании части 3 статьи 288 АПК РФ, если допущенные нарушения привели к тому, что при рассмотрении дела не были установлены обстоятельства, имеющие значение для правильного применения законов и иных нормативных правовых актов (пункт 33).

Кроме того, исходя из правовой позиции Президиума Верховного Суда Российской Федерации, выраженной в постановлении от 17.06.2020 N 381-ПЭК19, о наличии основания для отмены судебных актов в кассационном порядке, предусмотренного частью 3 статьи 288 АПК РФ, может свидетельствовать невыполнение судами первой и апелляционной инстанций требований части 7 статьи 71 и пункта 2 части 4 статьи 170 АПК РФ, в силу которых суд обязан изложить мотивы, по которым он отверг те или иные доказательства, принял или отклонил приведенные в обоснование своих требований и возражений доводы лиц, участвующих в деле, если невыполнение данных требований могло привести к принятию неправильного решения по делу.

В данном случае, суды первой и апелляционной инстанций, удовлетворяя требования общества, пришли к выводу о том, что взыскиваемые по оспариваемым решениям суммы акцизов не соответствовали действительной обязанности налогоплательщика перед бюджетом. Кроме того, суды признали, что на момент бесспорного взыскания ранее приостановленных к взысканию сумм акцизов, инспекция N 9 пропустила установленные налоговым законодательством сроки для бесспорного взыскания указанной задолженности.

Суд кассационной инстанции указал, что удовлетворяя требования общества о признании недействительными решений налогового органа и определяя действительную налоговую обязанность налогоплательщика, суды освободили заявителя от доказывания факта исполнения налоговых обязательств и не учли непредставление доказательств, подтверждающих выполнение налоговой обязанности в размере, превышающем его действительные обязательства. При этом судами в отсутствие указания мотивов не принято во внимание признание обществом задолженности по акцизам и ее размер, отраженное в

акте совместной сверки расчетов N 4885, которая проведена между сторонами по инициативе самого суда.

Суд округа отметил, что суды в отсутствие должного обоснования не приняли в качестве доказательств по делу и не оценили представленные инспекцией N 7 данные Единой государственной автоматизированной информационной системы учета объема производства и оборота этилового спирта, алкогольной и спиртосодержащей продукции (далее - ЕГАИС); решения по камеральным налоговым проверкам налоговых деклараций по акцизу; налоговые декларации по акцизу.

Кроме того, рассматривая настоящее дело, суды двух инстанций в нарушение положений статей 71, 168 и 170 АПК РФ не дали правовой оценки доводам инспекции N 9 о наличии признаков злоупотребления правом со стороны общества при подаче уточненной налоговой декларации N 5 по акцизам на подакцизные товары, за исключением табачных изделий, за октябрь 2014 года.

Как указывала инспекция N 9, обществом с 2013 года представлялись налоговые декларации по акцизам с начислениями по одним налоговым периодам с одновременным представлением налоговых деклараций по акцизам за предшествующие налоговые периоды с уменьшением налоговых обязательств, как за счет обнуления налоговой базы, при неизменности данных ЕГАИС, так и за счет отражения налоговых вычетов по использованному сырью. По доводам налогового органа, посредством совершения таких действий налогоплательщик формировал искусственную "переплату", получая федеральные специальные марки для маркировки алкогольной продукции (которые выдаются только при отсутствии задолженности), и затруднял применение мер принудительного взыскания. Всего налогоплательщиком представлено более 450 налоговых деклараций по 84 налоговым периодам 2012 - 2018 года, из которых более 350 - уточненные налоговые декларации.

Данные доводы и приведенные доказательства имели значение для правильного разрешения спора и подлежали правовой оценке судом наряду с другими доказательствами, представленными в материалы дела. Из материалов дела следует, что приведенные доводы неоднократно заявлялись налоговым органом при рассмотрении спора в судах двух инстанций (том 1 лист дела 68; том 2 листы дела 99 - 101; том 3 листы дела 95 - 97, 105 - 107), но оценки со стороны судов первой и апелляционной инстанций действительно не получили.

При таком положении Судебная коллегия Верховного Суда Российской Федерации находит, что допущенные судами первой и апелляционной инстанций нарушения норм процессуального права, на которые обоснованно указал суд округа, являются существенными, они повлияли на законность судебного решения и лишили заинтересованное лицо возможности осуществления прав, гарантированных АПК РФ в том числе права на справедливое судебное разбирательство на основе принципа состязательности и равноправия сторон (статьи 8 и 9 АПК РФ).

В связи с этим суд кассационной инстанции пришел к правильному выводу о наличии предусмотренных законом оснований для отмены принятых по делу судебных актов.

При этом суд округа действовал в пределах полномочий, предусмотренных пунктом 3 части 1 статьи 287 АПК РФ, согласно которому арбитражный суд кассационной инстанции вправе отменить или изменить решение суда первой инстанции и (или) постановление суда апелляционной инстанции полностью или в части и направить дело на новое рассмотрение в соответствующий арбитражный суд, решение, постановление которого отменено или изменено, если этим судом нарушены нормы процессуального права, являющиеся в соответствии с частью 4 статьи 288 настоящего Кодекса основанием для отмены решения, постановления, или если выводы, содержащиеся в обжалуемых решении, постановлении не

соответствуют установленным по делу фактическим обстоятельствам или имеющимся в деле доказательствам.

В то же время с соблюдением положений части 2 статьи 287 АПК РФ суд округа не устанавливал и не считал доказанными обстоятельства, которые не были установлены в решении либо были отвергнуты судами первой и апелляционной инстанций, не предпринимал вопросы о достоверности или недостоверности доказательств, преимуществе одних доказательств перед другими, о том, какая норма материального права должна быть применена и какое решение должно быть принято при новом рассмотрении дела.

Определение СКЭС ВС РФ от 21.08.2020 по делу № А11-3900/2019 индивидуального предпринимателя Приймак М.С.

Поскольку спорные суммы страховых взносов были уплачены предпринимателем не добровольно, а на основании требования налогового органа, то указанные суммы считаются не излишне уплаченными, а излишне взысканными. Поэтому порядок их возврата регламентируется не статьей 78, а статьей 79 Налогового кодекса.

Федеральным законом от 14.11.2017 N 322-ФЗ "О внесении изменений в статьи 78 и 79 части первой Налогового кодекса Российской Федерации" внесены изменения в пункт 3 статьи 79 Налогового кодекса.

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

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

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

При этом в новой редакции статьи отсутствует указание о возможности обращения налогоплательщика в суд с иском о возврате излишне взысканных сумм только при условии соблюдения досудебного порядка урегулирования вопроса об их возврате. Не установлен такой порядок и иным федеральным законом. При этом установление в законе обязательного досудебного порядка рассмотрения спора является административным барьером для доступа к правосудию. Соответственно наличие такого барьера должно четко и однозначно следовать из законодательства и практики его применения.

В связи с этим подача заявления о возврате излишне взысканных платежей в налоговый орган до обращения в суд является правом налогоплательщика, но не его обязанностью.

Обращаясь в арбитражный суд с имущественным требованием о взыскании излишне уплаченных по требованию инспекции сумм страховых взносов, предприниматель в соответствии со статьей 46 Конституции Российской Федерации и частью 1 статьи 4 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации воспользовалась своим правом на судебную защиту.

Аналогичная правовая позиция содержится в Определении Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации от 16.06.2020 N 307-ЭС19-23989.

При этом, отменяя решение суда первой инстанции и оставляя исковое заявление предпринимателя без рассмотрения, суд апелляционной инстанции не учел, что спор в суде первой инстанции был разрешен по существу в пользу налогоплательщика правильно, а позиция налогового органа, занятая при рассмотрении дела, не позволяла рассчитывать на то, что обращение налогоплательщика в налоговый орган после принятия постановления апелляционной инстанции с заявлением о возврате излишне взысканных сумм будет последним удовлетворено, что, соответственно, породило бы новый виток судебных разбирательств и нарушение принципов правовой определенности и рассмотрения дела в разумный срок.

Согласно практике Европейского Суда по правам человека, требование правовой определенности предполагает, что судебные решения, по общему правилу должны оставаться окончательными. Правовая определенность предполагает уважение принципа "res judicata", т.е. принципа недопустимости повторного рассмотрения уже разрешенного дела (Постановление от 28 октября 1999 года по делу "Брумареску против Румынии"). Отступление от принципа правовой определенности может быть оправдано только обстоятельствами существенного и непреодолимого характера. Оно возможно для исправления существенного (фундаментального) нарушения, свидетельствующего о ненадлежащем отправлении правосудия. Прекращение судами производства по делу в связи с неподведомственностью недопустимо в тех случаях, когда суды, формально соблюдая процессуальное законодательство, могут создать своим актом такие правовые последствия для участников процесса, которые будут иметь для них значительный негативный эффект, приведут к возникновению объективных сложностей в реализации права на справедливое судебное разбирательство, сделают его чрезмерно длительным или невозможным. При этом формальное обеспечение требований подведомственности не может быть единственной целью отмены судебных актов в ущерб материальным интересам сторон по существу спора (Постановления от 18 ноября 2004 года по делу "Праведная против России", от 23 июля 2009 года по делу "Сутяжник против России").

Аналогичная правовая позиция сформулирована и в пункте 34 постановления Пленума Верховного Суда Российской Федерации от 30.06.2020 N 13 "О применении Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации при рассмотрении дел в арбитражном суде кассационной инстанции".

И хотя эти правовые позиции относятся к вопросу о надлежащей компетенции судов, они в полной мере применимы и к вопросу о соблюдении досудебного порядка урегулирования спора. С учетом конкретных обстоятельств настоящего дела суд апелляционной инстанции не должен был отменять решение суда первой инстанции и оставлять исковое заявление предпринимателя без рассмотрения исключительно в целях соблюдения правила о соблюдении досудебного порядка урегулирования спора, а не для устранения существенной судебной ошибки.

Следовательно, в данном случае оставление судом апелляционной инстанции заявления без рассмотрения по причине несоблюдения досудебного порядка урегулирования спора не способствует установлению правовой определенности в спорных

правоотношениях в разумные сроки, а значит - не обеспечивает право на суд, что свидетельствует о нарушении судом апелляционной инстанции п. 1 ст. 6 Конвенции о защите прав человека и основных свобод, а также ст. 46 Конституции Российской Федерации.

Кроме того, рассматривая кассационную жалобу предпринимателя на постановление суда апелляционной инстанции и принимая по результатам ее рассмотрения постановление об отказе в удовлетворении заявленных требований при отсутствии соответствующей кассационной жалобы налогового органа, суд кассационной инстанции ухудшил ее положение по сравнению с постановлением суда апелляционной инстанции, оставившим заявление предпринимателя без рассмотрения. Тем самым суд кассационной инстанции принял на себя функцию представления интересов налогового органа как стороны по делу, чего не вправе был делать.

Выводы суда первой инстанции относительно рассмотрения спора по существу заявленных требований соответствуют правовой позиции Конституционного Суда Российской Федерации, изложенной в Постановлении от 30.11.2016 N 27-П и в Определении от 30.01.2020 N 10-О, а также правовой позиции Верховного Суда Российской Федерации, изложенной в пункте 27 Обзора судебной практики Верховного Суда Российской Федерации N 3 (2017), утвержденного Президиумом Верховного Суда Российской Федерации 12.07.2017.

Определение СКЭС ВС РФ от 24.07.2020 по делу № А40-58198/2018 АО «Объединение «Вымпел»

На основании пункта 1 статьи 3 Налогового кодекса каждое лицо должно уплачивать законно установленные налоги и сборы. Законодательство о налогах и сборах основывается на признании всеобщности и равенства налогообложения.

Всеобщность налогообложения предполагает участие каждого члена общества в формировании публичного фонда денежных средств (бюджета) посредством уплаты налогов, а равенство налогообложения - исключает возможность произвольного возложения разного бремени уплаты налога на плательщиков, находящихся в аналогичном положении. В частности, применительно к имущественному налогообложению по общему правилу не допускается взимание налога в различном размере в отношении объектов имущества одинаковой категории и стоимости, но принадлежащих разным налогоплательщикам.

С учетом названных положений, недостоверное определение кадастровой стоимости объекта недвижимости, исходя из которой, в соответствии с пунктом 2 статьи 375 Налогового кодекса исчисляется налог на имущество организаций в отношении отдельных видов объектов недвижимости, не может служить основанием для освобождения плательщика от обязанности по уплате налога.

В равной мере недопустимо продолжение использования недостоверной оценки объекта налогообложения для целей исчисления налога после того, как недостоверность результатов определения кадастровой стоимости была установлена уполномоченным органом, наделенным в соответствии со статьей 24.18 Закона об оценочной деятельности полномочиями по разрешению споров о результатах определения кадастровой стоимости. Такие результаты государственной кадастровой оценки не образуют надлежащую (основанную на объективных и экономически обусловленных показателях) стоимостную характеристику объекта налогообложения и, следовательно, не отвечают критериям налоговой базы, установленным пунктом 1 статьи 53 Налогового кодекса.

Таким образом, поскольку иное не предусмотрено главой 30 "Налог на имущество

организаций" Налогового кодекса (в редакции, действовавшей в 2016 году), и принимая во внимание отсутствие надлежащего учета объекта налогообложения (его стоимостных характеристик), величина налога на имущество за налоговый период, в котором выявлена недостоверность кадастровой стоимости, подлежит определению расчетным путем применительно к подпункту 7 пункта 1 статьи 31 Налогового кодекса - на основании объективных и соответствующих действительности сведений о стоимости объекта недвижимости.

Однако это не означает, что налоговая обязанность общества за 2016 год подлежала определению исключительно исходя из сведений об исправленном значении кадастровой стоимости, определенной методом "массовой оценки" с использованием достоверных сведений об объекте недвижимости.

Для целей налогообложения имеется преимущество в применении кадастровой стоимости объектов недвижимости, равной рыночной стоимости, перед их кадастровой стоимостью, установленной по результатам государственной кадастровой оценки, поскольку соответствующая рыночная стоимость получена в результате индивидуальной оценки конкретного объекта недвижимости (постановления Конституционного Суда Российской Федерации от 11.07.2017 N 20-П и от 05.07.2016 N 15-П).

В ситуации, когда временная неопределенность в установлении размера налоговой базы возникла в течение налогового периода и сведения о вновь определенной кадастровой стоимости были внесены в государственный кадастр недвижимости только 20.12.2016, налогоплательщик не имел полноценной возможности реализовать свое право на установление кадастровой стоимости в размере рыночной стоимости объекта недвижимости в рамках процедуры, установленной Законом об оценочной деятельности, которая в условиях законодательства, действовавшего в 2016 году, должна была быть инициирована налогоплательщиком не позднее 31.12.2016.

В связи с этим, учитывая положения пункта 7 статьи 3 Налогового кодекса, плательщики налога на имущество, столкнувшиеся с временной неопределенностью в определении налоговой базы принадлежащего им имущества в течение налогового периода 2016 года, в сложившейся исключительной ситуации не могут быть лишены права на предоставление доказательств, подтверждающих величину рыночной стоимости объектов налогообложения, непосредственно в суд при разрешении спора о размере налога на имущество, подлежащего уплате за 2016 год, а обязанностью суда в этом случае в соответствии с частью 1 статьи 2 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации является окончательное разрешение спора о размере налоговой обязанности с учетом реализации прав налогоплательщика.

Аналогичная, по сути, правовая позиция выражена в определении Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации от 19.07.2019 N 305-КГ18-17303.

В данном случае вопреки положениям части 3 статьи 9, части 2 статьи 65 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации суд первой инстанции не определил обстоятельства, имеющие значение для правильного рассмотрения дела, и вопрос о рыночной стоимости объекта налогообложения при рассмотрении дела на обсуждение сторон не вынес.

Суд апелляционной инстанции при рассмотрении апелляционной жалобы общества приостановил производство по делу до окончания рассмотрения Верховным Судом Российской Федерации кассационной жалобы в рамках производства N 305-КГ18-17303.

После формирования правовой позиции Верховного Суда Российской Федерации по данной категории споров и возобновления производства по настоящему делу судом

апелляционной инстанции общество в целях реализации своего права на доказывание рыночной стоимости объекта налогообложения ссылалось на решение Московского городского суда от 03.07.2018, содержащее сведения о том, что рыночная стоимость здания с кадастровым номером 77:09:0004014:1066 по состоянию на 01.01.2016 составляла 1 766 479 036 рублей. Кроме того, общество заявило ходатайство о приобщении в материалы дела отчета независимого оценщика об определении рыночной стоимости объекта недвижимости от 02.09.2019 N 250-011-2019 по состоянию на 01.01.2014.

Данные доказательства имели значение для правильного разрешения спора и подлежали правовой оценке судом наряду с другими доказательствами, представленными в материалы дела.

Однако суд апелляционной инстанции в нарушение положений частей 1 и 2 статьи 268 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации фактически уклонился от учета этих доказательств при рассмотрении дела, в том числе, оставил без внимания решение Московского городского суда от 03.07.2018, несмотря на приобщение его копии к материалам дела, что по существу привело к лишению налогоплательщика права на исчисление налога за 2016 год на основе достоверной рыночной стоимости объекта налогообложения.

Суд округа допущенные судами нарушения норм права не исправил, в связи с чем не может быть признано правомерным и постановление арбитражного суда кассационной инстанции.

Принимая во внимание изложенное, Судебная коллегия Верховного Суда Российской Федерации считает, что на основании части 1 статьи 291.11 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации состоявшиеся по делу обжалуемые судебные акты арбитражных судов первой, апелляционной и кассационной инстанций подлежат отмене, а дело - направлению на новое рассмотрение в суд первой инстанции с целью определения действительных налоговых обязательств общества по налогу на имущество за 2016 год.

Определение СКЭС ВС РФ от 20.07.2020 по делу № А12-39006/2018 АО «Федеральный научно-производственный центр «Титан-Баррикады»

На основании статей 16 и 1069 ГК РФ вред (убытки), причиненный гражданину или юридическому лицу в результате незаконных действий (бездействия) государственных органов, органов местного самоуправления или должностных лиц этих органов, в том числе издания не соответствующего закону или иному правовому акту акта государственного органа или органа местного самоуправления, подлежит возмещению Российской Федерацией, соответствующим субъектом Российской Федерации или муниципальным образованием.

В соответствии с пунктом 1 статьи 35 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - НК РФ) налоговые и таможенные органы несут ответственность за убытки, причиненные налогоплательщикам, плательщикам сборов, плательщикам страховых взносов и налоговым агентам вследствие своих неправомерных действий (решений) или бездействия, а равно неправомерных действий (решений) или бездействия должностных лиц и других работников указанных органов при исполнении ими служебных обязанностей.

Налоговые органы несут ответственность за убытки, причиненные налогоплательщикам вследствие своих неправомерных действий (решений) или бездействия, а равно неправомерных действий (решений) или бездействия должностных лиц и других работников указанных органов при исполнении ими служебных обязанностей (пункт 1 статьи 103 НК РФ).

Как неоднократно отмечалось в Решениях Конституционного Суда Российской

Федерации (Постановления от 15.07.2020 N 36-П, от 03.07.2019 N 26-П, Определение от 17.01.2012 N 149-О-О и др.), применение данных норм предполагает наличие как общих условий деликтной (т.е. внедоговорной) ответственности (наличие вреда, противоправность действий его причинителя, наличие причинной связи между вредом и противоправными действиями, вины причинителя), так и специальных условий такой ответственности, связанных с особенностями причинителя вреда и характера его действий.

Применительно к налоговым правоотношениям в силу пункта 1 статьи 54 НК РФ и корреспондирующих данной норме положений Части второй НК РФ (статьи 169, 171 - 172, 252 НК РФ и др.) именно на налогоплательщике лежит бремя документального подтверждения обоснованности уменьшения им налоговой обязанности в связи с совершением соответствующих операций, применением льгот, преференциальных режимов налогообложения, структурированием сделок с учетом тестов деловой цели и экономического существа, отражением причитающихся доходов с учетом функционального анализа и т.п. В ходе налоговой проверки указанная обоснованность может быть поставлена под сомнение с учетом иных подходов к толкованию норм налогового законодательства и установленных инспекцией фактов, свидетельствующих о направленности действий налогоплательщика на создание искусственных условий для уменьшения налоговой обязанности и о нарушении принципа экономической оправданности в действиях налогоплательщика.

Налогоплательщик, осуществляя сбор доказательств в опровержение фактов, свидетельствующих о налоговом правонарушении, вывод о наличии которых делается инспекцией на основании установленных в ходе проверки доказательств, реализует обязанность по документальному подтверждению операций и иных фактов хозяйственной жизни, свидетельствующих о праве на уменьшение налоговой обязанности, которая должна была бы им должным образом выполнена вне зависимости от проведения налоговой проверки.

Соответственно, расходы, понесенные налогоплательщиком, в связи со сбором доказательств для опровержения утверждений о фактах, которые могут свидетельствовать о совершении налогового правонарушения, а также издержки на оплату юридической или иной экспертной помощи в целях формирования правовой позиции являются обычными расходами, которые несет налогоплательщик как субъект экономической деятельности. Данная деятельность должна осуществляться в границах установленного правового регулирования, а это предполагает необходимость оценки ее субъектами соответствия требованиям закона как принимаемых ими решений, так и требований, предъявляемых иными участниками гражданского оборота и государственными органами.

Принимая во внимание изложенное, тот факт, что законное проведение мероприятий налогового контроля и выражение при этом оценки законности действий налогоплательщика, имело для налогоплательщика неблагоприятные имущественные последствия, о противоправности поведения налогового органа не свидетельствует и достаточных оснований для возмещения вреда не образует. Иное бы означало, что по правилам возмещения вреда возмещаются расходы за сам факт участия налогоплательщика в предписанных НК РФ административных процедурах.

Изложенное согласуется с подходами к разрешению споров о возмещении вреда, ранее сформированными Президиумом Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации в Постановлениях от 15.07.2010 N 3303/10, от 29.03.2011 N 13923/10, от 18.10.2011 N 5851/11 и в пункте 8 Обзора практики рассмотрения арбитражными судами дел о возмещении вреда, причиненного государственными органами, органами местного самоуправления, а также их должностными лицами (Информационное письмо от 31.05.2011 N 145).

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

При этом на основании пункта 2 статьи 15 ГК РФ и с учетом разъяснений, данных в пункте 13 Постановления Пленума Верховного Суда Российской Федерации от 23.06.2015 N 25 "О применении судами некоторых положений раздела I части первой Гражданского кодекса Российской Федерации", размер подлежащего выплате возмещения может быть уменьшен судом, если налоговым органом будет доказано или из обстоятельств дела следует с очевидностью, что величина заявленных расходов превышает разумный уровень затрат, которые было необходимо понести налогоплательщику для обеспечения своей защиты.

С учетом правовой позиции Конституционного Суда Российской Федерации, изложенной в Постановлении от 28.04.2020 N 21-П, суды, во всяком случае, должны иметь возможность на основе принципов разумности и справедливости оценивать размер расходов на оплату услуг по подготовке жалобы в вышестоящий налоговый орган, учитывая, что налоговая инспекция, принявшая оспариваемое решение, не могла являться участником договора правовых услуг и никак не могла повлиять на размер их оплаты, определенный в результате свободного соглашения без ее участия.

При рассмотрении настоящего дела суды не дали оценки законности действий налогового органа и поведению налогоплательщика на стадии принятия решения от 30.12.2016 N 283 и не установили, являлось ли доначисление налогов результатом выражения оценки законности действий налогоплательщика, данной налоговым органом в пределах имевшихся у него полномочий, либо причиной доначисления налогов обществу стало игнорирование инспекцией положений НК РФ и (или) возражений налогоплательщика, представленных на акт налоговой проверки, доказательств налогоплательщика, тому подобные грубые нарушения, с безусловностью повлиявшие на результаты налоговой проверки.

В то же время суды в качестве оснований для отказа в удовлетворении требований общества изложили обстоятельства, которые такими основаниями выступать не могли.

Часть расходов общества, которые были произведены им в общей сумме 495 000 рублей по договору от 09.01.2017 N 1147 с ООО "ЮК "Легат" и соответствует сумме доначислений в решении инспекции от 30.12.2016 N 283, оставшейся по результатам его апелляционного обжалования и впоследствии оспоренной в рамках дела N А12-14828/2017, является судебными издержками по данному делу. Однако, поскольку в силу части 1 статьи 110 АПК РФ судебные расходы, понесенные лицами, участвующими в деле, в пользу которых принят судебный акт, взыскиваются арбитражным судом со стороны, а судебные акты по делу N А12-14828/2017 не приняты в пользу общества, данная часть расходов общества возмещению ему не подлежит.

Однако это не исключает возможность применения правил о возмещении вреда к

остальной части расходов общества, которые были произведены им в общей сумме 495 000 рублей по договору от 09.01.2017 N 1147 с ООО "ЮК "Легат" и соответствует налогам (пене, санкциям) в решении инспекции от 30.12.2016 N 283, доначисление которых отменено управлением в рамках апелляционного обжалования, если с учетом изложенных выше положений законодательства судом будет установлено, что при принятии решения от 30.12.2016 N 283 инспекция действовала противоправно.

Определение СКЭС ВС РФ от 22.06.2020 по делу № А58-2863/2018 АО «Саханефтегазбыт»

Процедура закладки и выпуска материальных ценностей в государственный резерв регулируется нормами Закона о государственном материальном резерве, статьей 2 которого предусмотрено, что освежением запасов государственного резерва признается выпуск (реализация или передача на возмездной или безвозмездной основе на определенных условиях) материальных ценностей из государственного резерва в связи с истечением установленного срока хранения материальных ценностей, тары, упаковки, а также вследствие возникновения обстоятельств, способных повлечь за собой порчу или ухудшение качества хранимых материальных ценностей до истечения установленного срока их хранения, при одновременной поставке и закладке в государственный резерв равного количества аналогичных материальных ценностей. Под закладкой материальных ценностей в государственный резерв понимается принятие материальных ценностей для хранения в государственном резерве.

Содержание и развитие системы государственного резерва, а также расходы, связанные с поставками материальных ценностей в государственный резерв (за исключением поставок в целях освежения государственного резерва и замены материальных ценностей государственного резерва, осуществляемых ответственными хранителями самостоятельно), закладкой материальных ценностей в государственный резерв, ответственным хранением материальных ценностей государственного резерва, обслуживанием материальных ценностей государственного резерва, выпуском материальных ценностей из государственного резерва и перемещением материальных ценностей государственного резерва, являются расходными обязательствами Российской Федерации. Освежение запасов государственного резерва, находящегося у ответственных хранителей, и замена материальных ценностей государственного резерва осуществляются ответственными хранителями самостоятельно, без привлечения дополнительных бюджетных средств (пункт 1 статьи 8, абзац 3 пункта 2 статьи 13 Закона о государственном материальном резерве).

При поставке и закладке ответственным хранителем материальных ценностей в государственный резерв поставщик на основании пункта 1 статьи 168 Налогового кодекса обязан предъявить к оплате покупателю соответствующую сумму налога на добавленную стоимость, исчислить сумму названного налога, исходя из стоимости реализованных товаров, и уплатить ее в бюджет в порядке, установленном статьей 174 Налогового кодекса.

В случае выпуска материальных ценностей из государственного резерва обязанность по исчислению и уплате налога на добавленную стоимость возникает у получателей названных ценностей.

Из положений пункта 2 статьи 154 Налогового кодекса следует, что при совершении товарообменных операций, облагаемых налогом на добавленную стоимость, каждая из сторон сделки как налогоплательщик учитывает соответствующую операцию по реализации принадлежащих ей товаров при определении налоговой базы, исчисляет и уплачивает налог на добавленную стоимость.

При выпуске материальных ценностей из государственного резерва при одновременной поставке и закладке в него равного количества аналогичных товаров, ответственный хранитель обязан как налогоплательщик учесть при определении налоговой базы по налогу на добавленную стоимость операции по поставке им материальных ценностей в государственный резерв, а как налоговый агент в отношении операций по выпуску товаров из государственного резерва - исчислить и уплатить налог в соответствии с абзацем вторым пункта 3 статьи 161 Налогового кодекса.

Произведенная сторонами операция освежения материальных запасов не предполагает привлечение дополнительных бюджетных средств в качестве компенсации ответственному хранителю затрат при проведении данной операции ввиду равноценности товаров, выпускаемых из государственного резерва и поступающих в распоряжение ответственного хранителя.

При этом обязанность по уплате НДС в бюджет возлагается на налоговых агентов вне зависимости от способов, с помощью которых производились расчеты получателя (покупателя) с собственником имущества, включая денежные или неденежные расчеты, а суммы, уплаченные в качестве НДС в бюджет налоговыми агентами, подлежат компенсации из бюджета через механизм налоговых вычетов в порядке, установленном статьями 171 - 172 Налогового кодекса.

В случае, когда при совершении товарообменных операций не производилось выплат денежных средств за поставленную продукцию, в связи с чем удержание НДС оказалось невозможным, на налоговом агенте лежит обязанность, установленная подпунктом 2 пункта 3 статьи 24 Налогового кодекса, исчислить подлежащую уплате налогоплательщиком сумму налога и сообщить в налоговый орган о невозможности удержать налог и сумме задолженности соответствующего налогоплательщика.

Таким образом, в случае уплаты НДС из собственных средств, общество - налоговый агент вправе воспользоваться порядком, предусмотренным действующим налоговым законодательством, для возмещения уплаченного налога из бюджета, а именно путем применения налоговых вычетов.

Аналогичная правовая позиция ранее уже высказывалась Судебной коллегией по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации в определении от 29.09.2019 N 305-ЭС16-6809 по делу N A40-64247/2015 и нашла отражение в пункте 12 Обзора от 20.12.2016.

Приведенные выше положения законодательства и сложившаяся судебная практика их применения не были должным образом учтены судами.

Как следует из материалов дела и подтверждается сторонами (соглашением от 29.03.2019), общество, руководствуясь вышеуказанными положениями Налогового кодекса, со стоимости поставленной продукции уплатило 236 517 501 рубль НДС в бюджет за счет собственных средств и впоследствии воспользовалось установленным порядком для возмещения уплаченного налога из бюджета.

С учетом вышеприведенных положений законодательства, при реальной уплате НДС в бюджет налогоплательщик имеет право на компенсацию своих потерь с использованием механизма применения соответствующих вычетов.

В ходе рассмотрения дела налоговый орган неоднократно ссылался на предоставление обществу налоговых вычетов в сумме 236 517 501 рубля, равной уплаченному НДС, и отсутствие в связи с этим излишней уплаты и оснований для дополнительного возврата данной суммы налога (письменные пояснения, апелляционная и кассационная жалобы).

В частности, инспекцией приводился анализ налоговых деклараций и налоговых вычетов со ссылкой на материалы дела, из которых следует, что сумма налога, исчисленная

к уплате в бюджет за налоговые периоды 2012, 2013 годов, составляет 236 517 501 рубль. Сумма вычетов в качестве налогового агента по спорным операциям также составила 236 517 501 рубль, что отражено по строке 210 раздела 3 налоговых деклараций за 3 - 4 кварталы 2013 года и 1 квартал 2014 года, по строке 180 раздела 3 налоговой декларации за 1 квартал 2015 года.

На момент представления обществом заявлений о возврате излишне уплаченных сумм НДС и вынесения судом судебного акта у налогоплательщика отсутствовала переплата по налогам. Факт отсутствия переплаты в карточке расчетов с бюджетом налогоплательщиком не оспаривается.

При таких обстоятельствах, Судебная коллегия полагает, что суды трех инстанций неправомерно возложили на инспекцию обязанность по возврату обществу 236 517 501 рубля НДС, уплаченного в качестве налогового агента, при отсутствии правовых оснований для удовлетворения заявленного требования.

Определение СКЭС ВС РФ от 16.06.2020 по делу № А56-60671/2019 индивидуального предпринимателя Запаренко А.Н.

В соответствии с частью 1 статьи 4 АПК РФ заинтересованное лицо вправе обратиться в арбитражный суд за защитой своих нарушенных или оспариваемых прав и законных интересов в порядке, установленном Арбитражным процессуальным кодексом Российской Федерации.

Экономические споры, возникающие из административных и иных публичных правоотношений, могут быть переданы на разрешение арбитражного суда после соблюдения досудебного порядка урегулирования спора в случае, если такой порядок установлен федеральным законом (абзац третий пункта 5 статьи 4 АПК РФ).

Согласно пункту 5 части 1 статьи 129 АПК РФ арбитражный суд возвращает исковое заявление, если при рассмотрении вопроса о принятии заявления установит, что истцом не соблюден претензионный или иной досудебный порядок урегулирования спора с ответчиком, если такой порядок является обязательным в силу закона.

Возвращая заявление предпринимателя, в том числе, в части рассмотрения требования о возложении на налоговый орган обязанности возратить денежные средства, списанные на основании решения налогового органа от 20.02.2019 N 3283 о взыскании недоимки, суды не привели иного мотива, чем несоблюдение заявителем досудебного (административного) порядка урегулирования спора.

Однако денежные средства, списанные с банковского счета налогоплательщика во исполнение решений налогового органа, являются взысканными и в силу подпункта 5 пункта 1 статьи 21 Налогового кодекса в случае излишнего взыскания налогоплательщик вправе требовать возврата соответствующих сумм из бюджета.

В отличие от излишней уплаты налоговых платежей, допускаемой, как правило, в связи с ошибочными действиями самого плательщика, в случае излишнего их взыскания в связи с принятием налоговым органом незаконных решений, совершением незаконных действий (бездействия), права налогоплательщика нарушаются самим фактом взыскания, что в соответствии со статьей 46 Конституции Российской Федерации и частью 1 статьи 4 АПК РФ является основанием для обращения в суд за восстановлением нарушенного права.

При этом Налоговый кодекс не содержит специальных требований об обязательной досудебной процедуре урегулирования споров по искам налогоплательщиков о возврате (возмещении) сумм налогов, пеней, штрафа. В соответствии с пунктом 2 статьи 138 Налогового кодекса досудебный (административный) порядок урегулирования споров

предусмотрен только для случаев обращения налогоплательщика в суд с требованием о признании недействительными актов ненормативного характера, действий (бездействия) налоговых органов.

По указанной причине в пункте 65 постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 30.07.2013 N 57 "О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации" разъяснено, что указанные имущественные требования налогоплательщик может предъявить в суд независимо от оспаривания ненормативных правовых актов налоговых органов и по основаниям, в том числе необоснованности начисления сумм налога, пеней, штрафа, уплаты государственную пошлину в соответствующем размере (подпункт 1 пункта 1 статьи 333.21 Налогового кодекса).

Судебная практика исходит из того, что такие судебные способы защиты прав налогоплательщиков, как оспаривание ненормативных правовых актов налоговых органов и истребование излишне взысканного налога, являются независимыми, если иное прямо не следует из законодательства. При наличии нескольких возможных способов защиты права налогоплательщик имеет право выбора между ними. Избрав конкретный способ защиты своего права, частный субъект должен соблюдать сроки и процедуры (в том числе досудебные), как они установлены применительно к этому способу защиты права. В том случае, когда налогоплательщик инициирует процедуру истребования излишне взысканного налога, суд также решает вопрос о законности ненормативного правового акта, но по ее результатам возможно obligation налогового органа возвратить налог, уже взысканный в излишней сумме на основании незаконного акта, без признания его недействительным (пункт 28 Обзора судебной практики Верховного Суда Российской Федерации N 3 (2016), утвержденного Президиумом Верховного Суда Российской Федерации 19.10.2016).

Приведенные правовые позиции сохраняют актуальность и после принятия Федерального закона от 14.11.2017 N 322-ФЗ "О внесении изменений в статьи 78 и 79 части первой Налогового кодекса Российской Федерации", которым с 14.12.2017 внесены изменения в пункт 3 статьи 79 Налогового кодекса.

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

При этом в новой редакции статьи отсутствует указание о возможности обращения налогоплательщика в суд о возврате излишне взысканного налога только при условии соблюдения досудебного порядка урегулирования вопроса о возврате излишне взысканных сумм. Не установлен такой порядок и иным федеральным законом. Исходя из новой редакции статьи, подача заявления о возврате излишне взысканных платежей в налоговый орган является правом налогоплательщика, но не его обязанностью.

Применительно к правовым позициям, изложенным в постановлении Конституционного Суда Российской Федерации от 23.05.2013 N 11-П, постановлении Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 07.06.2012 N 1009/11, установление в законе обязательного досудебного порядка рассмотрения спора является административным барьером для доступа к правосудию. Соответственно наличие такого барьера должно четко и однозначно следовать из законодательства и практики его применения.

Поэтому положения пункта 3 статьи 79 Налогового кодекса (в новой редакции) нельзя

расценивать как ухудшающие положение налогоплательщика и возлагающие на него дополнительные обязанности, либо как ограничивающие его право на обращение в суд за защитой нарушенного права. Налогоплательщик не лишен права обратиться в суд с требованием о возврате суммы излишне взысканного налога (сбора, пеней, штрафа), минуя налоговый орган.

Таким образом, в рассматриваемом случае, возврат предпринимателю заявления в связи с непредставлением доказательств соблюдения обязательного досудебного порядка в делах об оспаривании актов налогового органа ненормативного характера, не мог препятствовать к рассмотрению по существу имущественных требований о возврате налога.

Предприниматель, обращаясь в арбитражный суд с имущественным требованием о возложении на инспекцию обязанности возвратить списанные со счета денежные средства на основании решений налогового органа, в соответствии со статьей 46 Конституции Российской Федерации и частью 1 статьи 4 АПК РФ воспользовался своим правом на судебную защиту, при этом оплатив государственную пошлину, и у суда отсутствовали основания для возврата заявления в указанной части.

Требование о возложении на налоговый орган обязанности отменить наложенное ограничение (арест) на расчетный счет также может являться самостоятельным имущественным требованием (заявляемым без отдельного оспаривания ненормативных правовых актов налогового органа) и в силу изложенного выше подлежит рассмотрению судом вне зависимости от оспаривания актов налоговых органов ненормативного характера.

По аналогичным основаниям нельзя признать законным возврат заявления в части требований предпринимателя о взыскании материального вреда и выплате денежной компенсации морального вреда, находящихся в сфере регулирования гражданского законодательства (статьи 15, 151, 1069, 1099 Гражданского кодекса Российской Федерации).

При таком положении Судебная коллегия Верховного Суда Российской Федерации находит, что на основании части 1 статьи 291.11 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации состоявшиеся по делу обжалуемые судебные акты арбитражных судов первой, апелляционной и кассационной инстанции в части возврата заявления предпринимателя о возложении на инспекцию обязанности возвратить списанные со счета денежные средства и отменить наложенное ограничение (арест) на расчетный счет, о взыскании с инспекции материального вреда и денежной компенсации морального вреда подлежат отмене, а дело - подлежит направлению на новое рассмотрение в суд первой инстанции для рассмотрения заявления предпринимателя в указанной части по существу.

Определение СКЭС ВС РФ от 28.05.2020 по делу № А40-23565/2018 ОАО «Красноярский завод цветных металлов имени В.Н. Гулидова»

В силу пункта 1 статьи 171 Налогового кодекса налогоплательщик имеет право уменьшить общую сумму исчисленного налога на установленные данной статьей налоговые вычеты.

В отношении товаров (работ, услуг), а также имущественных прав, приобретаемых для осуществления операций, признаваемых объектами налогообложения, вычету согласно пункту 2 статьи 171 Налогового кодекса, подлежат суммы налога, предъявленные налогоплательщику при приобретении этих товаров (работ, услуг) и имущественных прав на территории Российской Федерации.

Налоговые вычеты производятся на основании счетов-фактур, выставленных

продавцами при приобретении налогоплательщиком товаров (работ, услуг), имущественных прав после принятия указанных товаров (работ, услуг), имущественных прав на учет (абзацы первый и второй пункта 1 статьи 172 Налогового кодекса).

Применение налогоплательщиками вычетов по НДС влечет уменьшение размера их налоговой обязанности, то есть является формой налоговой выгоды. Обоснованность получения этой выгоды может являться предметом оспаривания по основаниям, связанным со злоупотреблением правом, допущенным лицами, участвующими в обращении товаров (работ, услуг), и подлежит оценке судом с учетом необходимости реализации в правоприменительной практике таких публично значимых целей как поддержание стабильности налоговой системы, стимулирование участников оборота к вступлению в договорные отношения преимущественно с контрагентами, ведущими реальную хозяйственную деятельность и уплачивающими налоги, обеспечение нейтральности налогообложения по отношению ко всем плательщикам НДС, которые действовали осмотрительно в хозяйственном обороте и не участвовали в уклонении от налогообложения.

Соответственно, как указано в пункте 1 постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 12.10.2006 N 53 "Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды" (далее - постановление Пленума N 53), представление налогоплательщиком в налоговый орган всех надлежащим образом оформленных документов, предусмотренных законодательством о налогах и сборах, в целях получения налоговой выгоды является основанием для ее получения, если налоговым органом не доказано, что сведения, содержащиеся в этих документах, неполны, недостоверны и (или) противоречивы.

В признании обоснованности получения налоговой выгоды может быть отказано, если судом установлено, что главной целью, преследуемой налогоплательщиком, являлось получение дохода исключительно или преимущественно за счет налоговой выгоды в отсутствие намерения осуществлять реальную экономическую деятельность (пункты 4 и 9 постановления Пленума N 53) или в случаях, когда налоговым органом будет доказано, что налогоплательщик действовал без должной осмотрительности и осторожности и ему должно было быть известно о нарушениях, допущенных контрагентом, в частности, в силу отношений взаимозависимости или аффилированности налогоплательщика с контрагентом, в силу того, что деятельность налогоплательщика, его взаимозависимых или аффилированных лиц ведется преимущественно с контрагентами, не исполняющими своих налоговых обязанностей (пункт 10 постановления Пленума N 53).

При этом ввиду косвенного характера НДС неуплата участниками сделок данного налога в бюджет является признаком, который может привести к выводу о наличии у налогоплательщика - покупателя цели уклонения от налогообложения и необоснованного возмещения названного налога из бюджета в результате согласованных действий хозяйствующих субъектов. Однако упомянутое уклонение требует подтверждения доказательствами и предполагает оценку судом как доказательств (сведений), полученных в результате проведения мероприятий налогового контроля, так и доводов налогоплательщика, касающихся объективной связи приобретения соответствующих товаров (работ, услуг) для использования в предпринимательских целях (постановления Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 30.06.2009 N 2635/09 и от 25.02.2010 N 12670/09).

Таким образом, при оспаривании правомерности применения налоговых вычетов по основаниям, связанным с отсутствием экономического источника для вычета (возмещения) НДС налогоплательщиком-покупателем, к обстоятельствам, подлежащим установлению помимо данного факта также относится реальность приобретения товаров (работ, услуг) налогоплательщиком для осуществления своей облагаемой налогом деятельности, и то,

преследовал ли налогоплательщик-покупатель цель уклонения от налогообложения в результате согласованных с иными лицами действий, либо в отсутствие такой цели - знал или должен был знать о допущенных этими лицами нарушениях.

Аналогичный вывод содержится в определении Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации от 14.05.2020 N 307-ЭС19-27597.

Приведенные выше положения законодательства и сложившаяся судебная практика их применения не были должным образом учтены судами.

Рассматривая настоящий спор, суд первой инстанции установил, что налогоплательщик по договору от 03.03.2011 N 501/11, заключенному с обществом "СПБ ЮЗ ЮСС", приобретал аффинированное золото 999,9 пробы в полосе и стандартные банковские слитки 999,9 пробы в основном произведенные открытым акционерным обществом "Красцветмет" по цене, включающей в себя НДС.

Источником указанных драгоценных металлов являлись банки - общество с ограниченной ответственностью "КБ Монолит" и акционерный коммерческий банк "Стратегия". Указанные банки передавали золото в виде слитков подконтрольным обществу "СПБ ЮЗ ЮСС" организациям по договорам займа без исчисления и уплаты НДС. Возврат займа, выданного золотом, производился погашением с металлических счетов заемщиков при зачислении на них золота, приобретенного без НДС. В дальнейшем через организации, находящиеся под контролем общества "СПБ ЮЗ ЮСС", золото поступало этому поставщику, после чего передавалось налогоплательщику.

Инспекцией не отрицалось ведение реальной хозяйственной деятельности обществом "СПБ ЮЗ ЮСС". В ходе налоговой проверки, в частности, установлено, что данная организация создана в 2003 году, руководство ее деятельностью осуществляется генеральным директором, среднесписочная численность работников организации в период 201 - 2014 гг. составляла от 305 до 452 человек, по месту нахождения общества фактически размещены производственные мощности, предназначенные для производства ювелирных изделий из драгоценных металлов.

Проанализировав материалы налоговой проверки и выводы инспекции, сделанные в оспариваемом решении налогового органа, суд первой инстанции заключил, что все сделки по приобретению драгоценных металлов в банках, их последующее движение, контролировались обществом "СПБ ЮЗ ЮСС" и его учредителями, а не налогоплательщиком.

Суд первой инстанции счел, что в ходе налоговой проверки не установлены обстоятельства сговора налогоплательщика и его контрагентов, направленного на получение необоснованной налоговой выгоды, в том числе обстоятельства, свидетельствующие о том, что налогоплательщик контролировал деятельность общества "СПБ ЮЗ ЮСС" и связанных с ним лиц, допустивших неуплату НДС при совершении операций с золотом, определял поведение или иным образом влияя на их деятельность, являлся выгодоприобретателем по сделкам, совершенным с драгоценными металлами.

С учетом изложенных обстоятельств, суд первой инстанции заключил, что налоговая выгода в форме налоговых вычетов по НДС получена налогоплательщиком в связи с осуществлением реальной экономической деятельности, налогоплательщик не преследовал цель уклонения от налогообложения в результате согласованных со своим поставщиком совместных действий.

Судом первой инстанции также отклонены доводы налогового органа о том, что налогоплательщик должен был знать о нарушениях, допущенных контрагентами общества "СПБ ЮЗ ЮСС". Суд исходил из того, что хозяйственные отношения с данным

поставщиком для налогоплательщика являлись длительными, налогоплательщик проверил правоспособность поставщика и полномочия его руководителя, ознакомился с документами, подтверждающими ведение обществом "СПБ ЮЗ ЮСС" реальной хозяйственной деятельности, наличие у этого общества способности и возможности исполнить обязательства по поставке драгоценных металлов, а налоговый орган - не представил доказательства того, что выбор рассматриваемого контрагента отличался от условий делового оборота.

Отменяя решение суда первой инстанции и отказывая в удовлетворении требования общества, суд апелляционной инстанции исходил из того, что неуплата НДС имела место со стороны контрагентов третьего звена, через которых полученные от налогоплательщика денежные средства выводились в адрес "фирм-однодневок", впоследствии обналичивались, перечислялись на расчетные счета иностранных организаций, зарегистрированных в офшорных юрисдикциях, а также перечислялись на счета в интересах сотрудников общества "СПБ ЮЗ ЮСС" и работников налогоплательщика, связанных с ними лиц.

Суд апелляционной инстанции принял во внимание, что большая часть полуфабрикатов ювелирной продукции на экспорт была реализована налогоплательщиком через посредников, подконтрольных обществу "СПБ ЮЗ ЮСС". При этом иностранные покупатели полуфабрикатов, полученных из драгоценных металлов, поставленных обществом "СПБ ЮЗ ЮСС", зарегистрированы незадолго до начала взаимодействия с налогоплательщиком, имели минимальный размер уставного капитала, не представляли финансовую отчетность в компетентные органы и впоследствии были ликвидированы, а налоговые органы иностранных государств не предоставили документов, подтверждающих фактическое местонахождение иностранных компаний.

По мнению суда апелляционной инстанции, об осведомленности и вовлеченности общества в схему, направленную на получение необоснованной налоговой выгоды по НДС свидетельствуют, в том числе деловая переписка должностных лиц общества "СПБ ЮЗ ЮСС" и налогоплательщика относительно покупки драгоценных металлов и схем реализации золота, а также денежных средств на счетах иностранных компаний, подконтрольных обществу "СПБ ЮЗ ЮСС".

На основании изложенного суд апелляционной инстанции согласился с выводом инспекции о том, что налогоплательщиком получена необоснованная налоговая выгода в результате участия в схеме неправомерного предъявления НДС к вычету по взаимоотношениям с обществом "СПБ ЮЗ ЮСС".

Судебная коллегия Верховного Суда Российской Федерации находит, что обстоятельства, изложенные судом апелляционной инстанции, могли иметь значение для оценки правомерности применения налоговых вычетов, если в совокупности с иными обстоятельствами они позволяют сделать вывод об участии налогоплательщика в организации уклонения от уплаты НДС в связи с поставками драгоценных металлов обществом "СПБ ЮЗ ЮСС" и подконтрольными этому поставщику лицами.

Однако, делая вывод о получении налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды в результате согласованных действий с обществом "СПБ ЮЗ ЮСС", суд апелляционной инстанции лишь воспроизвел содержание решения налогового органа, которое являлось предметом оспаривания по настоящему делу.

В нарушение положений статей 10, 71, части 1 статьи 168 и пункта 2 части 4 статьи 170 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации и вопреки разъяснениям, данным в пункте 2 постановления Пленума N 53, суд апелляционной инстанции не сослался на доказательства, подтверждающие выводы, сделанные налоговым органом в оспариваемом решении, не отразил в принятом им постановлении результаты оценки этих доказательств.

Как следует из пункта 45 постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 30.07.2013 N 57 "О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации", исследованию и оценке в арбитражном суде подлежит, в том числе доказательственная база налогового органа, которая представляет собой материалы, полученные в результате осуществления оперативно-розыскных мероприятий.

Отсутствие в постановлении суда апелляционной инстанции результатов оценки доказательств, положенных налоговым органом в обоснование доначислений по результатам налоговой проверки, привело к тому, что выводы налогового органа, основанные, в том числе, на показаниях свидетеля Львова Д.Э. и деловой переписке общества, признаны правильными без проверки их соответствия действительности, проведенной по установленным процессуальным законодательством правилам, а именно без оценки относимости, допустимости, достоверности каждого доказательства в отдельности, достаточности и взаимной связи доказательств в их совокупности, не придавая заранее установленной силы отдельным доказательствам.

Принимая во внимание изложенное, судом апелляционной инстанции не учтены положения пункта 2 статьи 171, пункта 1 статьи 172 Налогового кодекса и допущены существенные нарушения норм процессуального права при исследовании и оценке доказательств, которые могли привести к неправильному разрешению дела, что не было исправлено судом округа.

В то же время, поскольку обстоятельства, являвшиеся предметом рассмотрения суда апелляционной инстанции, не получили оценки со стороны суда первой инстанции, принятое по делу решение суда первой инстанции также не может быть признано законным, обоснованным и мотивированным, как того требует часть 4 статьи 15 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации.

При этом судом первой инстанции вопреки части 3 статьи 9, части 2 статьи 65 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации с должной полнотой не проверены доводы инспекции и возражения налогоплательщика, имеющие отношение к оценке обоснованности налоговой выгоды согласно пунктам 4 и 6 постановления Пленума N 53, а именно, касающиеся того, преследовало ли общество цели делового характера при приобретении драгоценных металлов у общества "СПБ ЮЗ ЮСС" и последующей реализации полуфабрикатов на экспорт, либо участие налогоплательщика в данных операциях преследовало цель создания оснований для возмещения НДС при заведомом отсутствии экономического источника вычета (возмещения) налога в бюджете, а также о транзитном перечислении денежных средств в интересах работников налогоплательщика с учетом результатов обысков, допросов и иных сведений, полученных в рамках оперативно-розыскной деятельности.

Не дана судом первой инстанции также оценка обстоятельствам, касающимся выбора налогоплательщиком иностранных покупателей полуфабрикатов, выработанных из драгоценных металлов (слитков), ранее приобретенных у общества "СПБ ЮЗ ЮСС", взаимозависимости иностранных покупателей и лиц, допустивших неуплату НДС. В соответствии с пунктами 4 и 9 постановления Пленума N 53 эти обстоятельства имеют значение для вывода о том, действовал ли налогоплательщик с указанными лицами согласованно в целях неправомерного вычета (возмещения) налога, либо его действия были продиктованы намерением получить выгоду от ведения реальной экономической деятельности и налоговая выгода в форме вычетов (возмещения) НДС сопутствует этой деятельности.

Суд кассационной инстанции не устранил нарушения, допущенные судами первой и апелляционной инстанций.

Определение СКЭС ВС РФ от 18.05.2020 по делу № А70-829/2019 индивидуального предпринимателя Медведева С.Ю.

Как установлено судами и следует из материалов дела, Медведев С.Ю., начиная с 20.01.1997 зарегистрирован и постановлен на налоговый учет в качестве индивидуального предпринимателя, его основным видом деятельности являлась розничная торговля строительными материалами.

В период с 12.01.2004 по 31.10.2016 в отношении рознично-торговой деятельности предприниматель применял специальный налоговый режим в виде уплаты единого налога на вмененный доход (далее - ЕНВД).

С 01.01.2017 до прекращения предпринимательской деятельности 13.12.2018 предприниматель применял УСН с объектом налогообложения "доходы, уменьшенные на величину расходов".

В 2017 году налогоплательщиком осуществлена реализация объектов недвижимого имущества, расположенных по адресам: Тюменская область, город Ишим, улица Карла Маркса, 49а/3; город Ишим, улица Бригадная, дома 169, 169 строение 1, 169 строение 2, 169 строение 3, 169 Б., ранее используемых для ведения розничной торговли.

В уточненной налоговой декларации по УСН за 2017 год, представленной 09.04.2018, предприниматель отразил доходы от реализации названных объектов в размере 3 810 000 рублей, расходы, понесенные на их приобретение - в размере 4 000 000 рублей, убыток в сумме 190 000 рублей, в связи с чем исчислил и уплатил минимальный налог - 38 100 рублей.

Основанием для доначисления предпринимателю недоимки по УСН, соответствующих сумм пеней и штрафа послужил вывод налогового органа о том, что в силу положений главы 26.2 Налогового кодекса предприниматель не имел права учитывать расходы на приобретение объектов недвижимости, которые приобретались им как физическим лицом до начала применения УСН и использовались для ведения предпринимательской деятельности, облагаемой в рамках иного режима налогообложения (ЕНВД).

На этом основании инспекция определила налоговую базу по УСН за 2017 год исходя из выручки от реализации основных средств в размере 3 810 000 рублей, уменьшенной на понесенные предпринимателем в данном налоговом периоде расходы на уплату страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, банковских комиссий, а также сумм начисленной амортизации в общем размере 31 690 рублей.

Суды трех инстанций, рассматривая спор, руководствовались пунктом 1 статьи 346.11, пунктом 1 статьи 346.15, пунктом 2 статьи 346.18, пунктом 1 статьи 346.17, пунктом 7 статьи 346.26 Налогового кодекса и согласились с выводами налогового органа, указав, что спорные объекты недвижимости в качестве товара для последующей реализации предпринимателем не приобретались и подлежат отнесению к основным средствам; доход, полученный от продажи нежилых помещений, необходимо квалифицировать как связанный с предпринимательской деятельностью налогоплательщика и подлежащий налогообложению в рамках УСН. В то же время, формулируя вывод о правомерности произведенных доначислений, суды указали, что затраты на приобретение объектов недвижимого имущества нельзя учесть в составе расходов предпринимателя, так как данное имущество не использовалось им в предпринимательской деятельности, облагаемой по УСН.

Между тем судами не учтено следующее.

В соответствии с пунктом 1 статьи 7 Федерального закона от 24.07.2007 N 209-ФЗ "О развитии малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации" установление специальных налоговых режимов, упрощенных правил ведения налогового учета и упрощенных форм налоговых деклараций является одной из мер, предусмотренных в целях реализации государственной политики в области развития малого и среднего предпринимательства.

К числу таких специальных налоговых режимов, в частности, относится упрощенная система налогообложения, установленная главой 26.2 Налогового кодекса.

В соответствии с пунктом 2 статьи 346.18 Налогового кодекса, если объектом налогообложения являются доходы организации или индивидуального предпринимателя, уменьшенные на величину расходов, налоговой базой по УСН признается денежное выражение доходов, уменьшенных на величину расходов.

На основании подпункта 1 пункта 1 статьи 346.16 Налогового кодекса при исчислении налога по УСН учитываются расходы на приобретение основных средств.

При этом глава 26.2 Налогового кодекса не содержит положений, которые бы ограничивали субъекта предпринимательства в возможности учета расходов на приобретение основных средств при определении налоговой базы по УСН в зависимости от того, были ли эти расходы понесены физическим лицом до начала осуществления предпринимательской деятельности, либо до начала применения данного специального налогового режима.

Не установлены законом такого рода ограничения и для случаев, когда объекты основных средств были реализованы до истечения срока их полезного использования. В таких случаях порядок учета расходов на приобретение основных средств, установленный пунктом 3 статьи 346.16 Налогового кодекса, лишь обязывает налогоплательщика пересчитать налоговую базу по УСН за предшествующие налоговые периоды до момента реализации объекта основных средств.

С учетом изложенного, если лицом, применяющим УСН, выбравшим в качестве объекта налогообложения "доходы, уменьшенные на величину расходов", реализован объект основных средств, то по общему правилу налоговая база должна определяться как финансовый результат (прибыль или убыток), полученный от произведенных налогоплательщиком вложений в приобретение основных средств, исключая при этом возможность повторного (двойного) учета той части расходов, которые ранее были учтены для целей налогообложения в рамках иного (общего или специального) режима налогообложения.

Вопреки выводам судов, само по себе то обстоятельство, что в период эксплуатации основных средств доходы предпринимателя облагались в рамках иного специального налогового режима (ЕНВД), не могло выступать препятствием для учета расходов, понесенных при приобретении этих объектов, в случае их продажи, поскольку данный факт влечет иные юридические последствия.

Если до реализации объекта основных средств налогоплательщик использовал его для ведения деятельности, облагаемой в рамках общего режима налогообложения или специального налогового режима (ЕНВД), расходы на приобретение такого объекта учитываются при определении налоговой базы по УСН не полностью, а в размере остаточной стоимости - разницы между ценой приобретения основных средств и амортизации за период применения общего режима налогообложения - начисленной по правилам, установленным главой 25 Налогового кодекса, а за период применения ЕНВД - по правилам, установленным законодательством о бухгалтерском учете (абзацы первый и последний пункта 2.1 статьи 346.25 Налогового кодекса).

Аналогичный вывод также следует из пункта 2.5 Порядка заполнения Книги учета доходов и расходов организаций и индивидуальных предпринимателей, применяющих упрощенную систему налогообложения (утвержден приказом Минфина России от 22.10.2012 N 135н), согласно которому налогоплательщик отражает расходы, указанные в пункте 1 статьи 346.16 Налогового кодекса, в соответствии с порядком их признания и учета при определении налоговой базы, который установлен пунктом 2.1 статьи 346.25 Налогового кодекса.

Таким образом, воля законодателя направлена не на лишение субъектов предпринимательства, применяющих УСН, права учитывать расходы по приобретению основных средств, доходы от использования которых облагались в рамках иного режима налогообложения, а на установление экономически обоснованного налогообложения, для чего эти расходы распределяются между налоговыми базами, формируемыми в связи с эксплуатацией и отчуждением основных средств, облагаемыми в рамках разных налоговых режимов соответственно.

Суды первой и апелляционной инстанций, сославшись на положения подпункта 1 пункта 1 статьи 346.16 и пункта 2.1 статьи 346.25 Налогового кодекса, в мотивировочной части принятых ими судебных актов, тем не менее, разрешили спор вопреки содержанию данных норм и отказали в удовлетворении требования предпринимателя по основаниям, которые отсутствуют в законе.

Суд округа допущенные судами первой и апелляционной инстанций нарушения не исправил, несмотря на то, что в силу части 1 статьи 286 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации арбитражный суд кассационной инстанции проверяет законность обжалуемых судебных актов, устанавливая правильность применения норм материального права и норм процессуального права при рассмотрении дела.

При этом высказанная в постановлении суда округа позиция о том, что ни в ходе налоговой проверки, ни в ходе рассмотрения дела в суде предпринимателем не представлено доказательств отражения остаточной стоимости реализованного имущества, не могла служить основанием для оставления без изменения решения суда первой инстанции и постановления суда апелляционной инстанции.

Суд кассационной инстанции не учел, что согласно пункту 2 статьи 87 Налогового кодекса налоговые проверки проводятся в целях контроля за соблюдением налогоплательщиком законодательства о налогах и сборах.

На основании пунктов 5 и 8 статьи 101 Налогового кодекса в ходе рассмотрения материалов налоговой проверки руководитель (заместитель руководителя) налогового органа устанавливает, совершало ли лицо, в отношении которого был составлен акт налоговой проверки (участник (участники) консолидированной группы налогоплательщиков), нарушение законодательства о налогах и сборах. В решении о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения, в частности, указываются размер выявленной недоимки и соответствующих пеней, а также подлежащий уплате штраф.

Установленный законодательством о налогах и сборах порядок вынесения решения по результатам налоговой проверки должен обеспечивать надлежащую реализацию прав и законных интересов налогоплательщиков в правовом государстве, что предполагает обязанность руководителя (заместителя руководителя) налогового органа провести всестороннюю и объективную проверку обстоятельств, влияющих на вывод о наличии недоимки (суммы налога, не уплаченной в срок), не ограничиваясь содержанием налоговой декларации, установить действительный размер налоговой обязанности, в том числе при разумном содействии налогоплательщика - с учетом сведений и документов, представленных им с возражениями на акт налоговой проверки и в ходе рассмотрения

материалов налоговой проверки в соответствии с пунктом 6 статьи 100, пунктом 4 статьи 101 Налогового кодекса.

В связи с этим при оценке законности доначисления налогов по результатам налоговой проверки значение имеет правильность определения недоимки налоговым органом исходя из обстоятельств, которые были установлены в ходе налоговой проверки и давали основания для уменьшения суммы налога, а также обстоятельств, которые могли быть установлены при добросовестном исполнении своих обязанностей должностными лицами налогового органа и содействии налогоплательщика в их установлении (определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации от 28.02.2020 N 309-ЭС19-21200).

В данном случае, как видно из материалов дела, предприниматель последовательно указывал о необходимости учета расходов на приобретение основных средств при определении его налоговой базы, заявив данные расходы в уточненной налоговой декларации и представив документы, подтверждающие затраты. То обстоятельство, что расходы на приобретение основных средств были отражены им в декларации в полном объеме, а не за вычетом подлежащей начислению амортизации, не могло служить основанием для определения инспекцией недоимки в размере, превышающем сумму налога, подлежащую уплате в бюджет на законном основании.

Налоговым органом не приводились доводы о наличии каких-либо затруднений в определении той части расходов на приобретение основных средств, которая может быть включена в налоговую базу по УСН с учетом положений пункта 2.1 статьи 346.25 Налогового кодекса. Позиция инспекции состояла лишь в отсутствии правовых оснований для учета спорных расходов при определении налоговой базы по УСН.

Определение СКЭС ВС РФ от 14.05.2020 по делу № А42-7695/2017 АО «Специализированная производственно-техническая база «Звездочка»

Как установлено судами и подтверждается материалами дела, между налогоплательщиком (покупатель) и обществом "СК-Лоджистик" (продавец) заключен договор поставки от 01.11.2013 N 5103/13, по условиям которого продавец обязался поставлять инструмент, строительные материалы и запасные части, сопутствующие товары на основании заявки покупателя, а покупатель - принимать и своевременно оплачивать товары.

В связи с исполнением данного договора налогоплательщик уплатил поставщику за поставленный товар 2 586 848 рублей 51 копеек.

По взаимоотношениям с обществом "СК-Лоджистик" общество приняло к вычету НДС в общей сумме 391 992 рублей. В подтверждение обоснованности налоговых вычетов налогоплательщик представил счета-фактуры и товарные накладные, полученные от поставщика.

Основанием для доначисления НДС, соответствующих сумм пеней и штрафа по эпизоду взаимоотношений с названным поставщиком послужил вывод инспекции о том, что представленные налогоплательщиком документы не подтверждают реальность поставки товаров данным контрагентом.

Суд первой инстанции, поддерживая выводы инспекции и отказывая в удовлетворении требования общества по спорному эпизоду доначислений, руководствовался статьями 169, 171 - 172 Налогового кодекса и исходил из того, что общество "СК-Лоджистик" не имело необходимых условий для достижения результатов экономической деятельности, управленческого и технического персонала, транспортных средств и производственных активов, необходимых для осуществления производства и

поставки товаров, среднесписочная численность его работников составляла 1 человек. Суд отметил, что контрагент уплачивал минимальные налоговые платежи по налогу на прибыль организаций и НДС; согласно результатам экспертизы, проведенной в ходе налоговой проверки, счета-фактуры и товарные накладные, составленные обществом "СК-Лоджистик", подписаны не генеральным директором данного контрагента Шумцовым В.Е., а иным лицом.

По мнению суда первой инстанции, общество не проявило должной осмотрительности при выборе контрагента, поскольку налогоплательщик не истребовал рекомендацию, подтверждающую деловую репутацию, иные документы и доказательства реальной деятельности общества "СК-Лоджистик"; не убедился в том, что документы подписаны полномочными представителями организаций и содержат достоверные сведения, в связи с чем не вправе применять к вычету НДС по отношениям с данным контрагентом.

Суд апелляционной инстанции признал необоснованным вывод суда первой инстанции об отсутствии реального исполнения договора, заключенного с обществом "СК-Лоджистик". Вместе с тем, суд апелляционной инстанции оставил без изменения решение суда первой инстанции в части отказа в удовлетворении требований общества по данному эпизоду доначислений, отметив, что контрагент не отражал спорные операции в налоговой отчетности. Поскольку в бюджете не сформирован источник вычета (возмещения) НДС, заявленного обществом, и отсутствуют доказательства проявления должной осмотрительности при выборе контрагента налогоплательщиком, не обосновавшим критерии выбора поставщика, по мнению апелляционного суда, произведенные инспекцией доначисления являются правомерными.

Суд округа согласился с выводом суда апелляционной инстанции об отсутствии у общества правовых оснований для применения налоговых вычетов по взаимоотношениям с обществом "СК-Лоджистик".

Между тем судами не учтено следующее.

С учетом природы НДС как косвенного налога, предполагающей переложение бремени его уплаты с участвующих в товародвижении хозяйствующих субъектов на потребителей, в силу пунктов 1 и 2 статьи 171 Налогового кодекса налогоплательщик при осуществлении облагаемых НДС операций имеет право уменьшить общую сумму исчисленного налога на установленные данной статьей налоговые вычеты - суммы налога, предъявленные ему при приобретении товаров (работ, услуг) и имущественных прав для осуществления операций, признаваемых объектами налогообложения.

Обусловленная природой НДС стадийность взимания данного налога означает, что использование права на вычет налога покупателем предопределяется непрерывным предъявлением налога по мере движения товаров (работ, услуг) от одного хозяйствующего субъекта к другому (пункт 1 статьи 168 Налогового кодекса) и принятием в связи с этим каждым из участников оборота обязанности по уплате в бюджет предъявляемых сумм налога (пункт 1 статьи 173 Налогового кодекса).

Соответственно, отказ в праве на налоговый вычет может иметь место, если процесс реализации товаров (работ, услуг) не сопровождается соблюдением корреспондирующей этому праву обязанности по уплате НДС в бюджет в денежной форме, на что обращено внимание в Определении Конституционного Суда Российской Федерации от 04.11.2004 N 324-О.

В то же время, как неоднократно отмечалось в решениях Конституционного Суда Российской Федерации, исполнение обязанности по уплате налогов не предполагает возложения на налогоплательщика ответственности за действия всех организаций, участвующих в многостадийном процессе уплаты и перечисления налогов в бюджет: право

налогоплательщика на налоговый вычет не может быть обусловлено исполнением непосредственными контрагентами (продавцами, поставщиками) и предшествующими им лицами своей обязанности по уплате НДС, а также финансово-экономическим положением и поведением третьих лиц (Постановление от 19.12.2019 N 41-П, Определения от 16.10.2003 N 329-О, от 10.11.2016 N 2561-О, от 26.11.2018 N 3054-О и др.).

Таким образом, отказ в праве на вычет "входящего" налога обуславливается фактом неисполнения обязанности по уплате НДС контрагентом налогоплательщика или (и) поставщиками предыдущих звеньев в той мере, в какой это указывает на отсутствие экономического источника вычета (возмещения) налога, но один лишь этот факт не может быть достаточным, чтобы считать применение налоговых вычетов покупателем неправомерным. Лишение права на вычет НДС налогоплательщика-покупателя, который не преследовал цель уклонения от налогообложения в результате согласованных с иными лицами действий, а при отсутствии такой цели - не знал и не должен был знать о допущенных этими лицами нарушениях, действуя в рамках поведения, ожидаемого от разумного участника хозяйственного оборота, по существу означало бы применение меры имущественной ответственности за неуплату налогов, допущенную иными лицами, в том числе, при искажении ими фактов своей хозяйственной деятельности, к налогоплательщику-покупателю, не имевшему возможности предотвратить эти нарушения и (или) избежать наступления их последствий.

Дифференциация вызванных указанными нарушениями последствий для налогоплательщиков-покупателей с учетом того, знали и должны ли последние были знать о допущенных контрагентом и третьими лицами нарушениях при исполнении обязанности по уплате НДС, необходима, поскольку позволяет обеспечить нейтральность налогообложения по отношению ко всем плательщикам НДС, которые действовали осмотрительно в хозяйственном обороте, и имеет превентивный характер для обеспечения стабильности налоговой системы, стимулируя участников оборота к вступлению в договорные отношения преимущественно с контрагентами, ведущими реальную хозяйственную деятельность и уплачивающими налоги.

Как указано в связи с этим в постановлении Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 12.10.2006 N 53 "Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды" (далее - постановление Пленума N 53), в признании обоснованности получения налоговой выгоды может быть отказано, если судом установлено, что главной целью, преследуемой налогоплательщиком, являлось получение дохода исключительно или преимущественно за счет налоговой выгоды в отсутствие намерения осуществлять реальную экономическую деятельность (пункт 9) или в случаях, когда налоговым органом будет доказано, что налогоплательщик действовал без должной осмотрительности и осторожности и ему должно было быть известно о нарушениях, допущенных контрагентом, в частности, в силу отношений взаимозависимости или аффилированности налогоплательщика с контрагентом, в силу того, что деятельность налогоплательщика, его взаимозависимых или аффилированных лиц ведется преимущественно с контрагентами, не исполняющими своих налоговых обязанностей (пункт 10).

Принимая во внимание изложенное, к обстоятельствам, подлежащим установлению при оспаривании правомерности применения налоговых вычетов по основаниям, связанным с отсутствием экономического источника для вычета (возмещения) НДС налогоплательщиком-покупателем, помимо данного факта также относится реальность приобретения товаров (работ, услуг) налогоплательщиком для осуществления своей облагаемой налогом деятельности, и то, преследовал ли налогоплательщик-покупатель цель уклонения от налогообложения в результате согласованных с иными лицами действий, либо в отсутствие такой цели - знал или должен был знать о допущенных этими лицами

нарушениях.

Названный подход к разрешению споров, связанных с получением необоснованной налоговой выгоды за счет вычета (возмещения) НДС, ранее также нашел отражение в пункте 31 Обзора судебной практики Верховного Суда Российской Федерации N 1 (2017), утвержденного Президиумом Верховного Суда Российской Федерации 16.02.2017, постановлениях Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 25.02.2010 N 12670/09, от 30.06.2009 N 2635/09, от 12.02.2008 N 12210/07.

Однако приведенные выше правовые позиции Конституционного Суда Российской Федерации, положения законодательства и сложившаяся судебная практика их применения не были должным образом учтены судами при рассмотрении настоящего дела.

Суд первой инстанции обосновал вывод об отсутствии экономического источника для вычета (возмещения) НДС тем, что общество "СК-Лоджистик" уплачивало налоги в "незначительных" суммах.

Суд апелляционной инстанции, соглашаясь с данным выводом суда первой инстанции, сослался на дополнительно представленные налоговым органом доказательства: налоговые декларации общества "СК-Лоджистик" за период с 1 квартала 2013 года по 4 квартал 2015 года, данные лицевого счета этой организации в налоговой инспекции по месту ее учета, согласно которым обществом "СК-Лоджистик" в 2013 году исчислен к уплате НДС в сумме 12 406 рублей, в 2014 году - 11 126 рублей, в 2015 году - 103 449 рублей. По выводу суда апелляционной инстанции, анализ налоговой отчетности общества "СК-Лоджистик" свидетельствует об осуществлении деятельности с высоким налоговым риском, поскольку доля налоговых вычетов по НДС в проверяемый период составила 98 процентов, доля расходов по налогу на прибыль организаций - 98 процентов.

Кроме того, суд апелляционной инстанции обратил внимание на то обстоятельство, что книги покупок и книги продаж в налоговую инспекцию обществом "СК-Лоджистик" не представлены, в связи с чем установить факт отражения в налоговых декларациях данного контрагента выручки от реализации товара обществу не представляется возможным.

Вместе с тем, достоверность налоговой отчетности, представленной обществом "СК-Лоджистик", не может опровергаться лишь незначительностью итоговой суммы НДС, исчисленной к уплате в бюджет, значительной долей заявленных поставщиком налоговых вычетов. Формулируя вывод об отсутствии экономического источника для вычета (возмещения) НДС, суды не установили того, что за незначительным налоговым бременем поставщика может стоять неполнота уплаты налогов и контрагент общества должен был исчислить НДС к уплате в большей сумме. В частности, судами не установлены признаки вывода денежных средств поставщиком по фиктивным документам в пользу третьих лиц, в том числе, признаки обналичивания, перевода денежных средств в низконалоговые иностранные юрисдикции и иные подобные обстоятельства, порочащие достоверность налоговой отчетности поставщика и полноту уплаты налога обществом "СК-Лоджистик" в период реализации товаров обществу.

Приняв от налогового органа новые доказательства, подтверждающие непредставление книги продаж обществом "СК-Лоджистик" в налоговую инспекцию по месту своего учета, и придавая значение названному факту, суд апелляционной инстанции, в то же время, посчитал возможным не принять в качестве доказательств представленные налогоплательщиком в апелляционный суд выписки из книги продаж общества "СК-Лоджистик", сославшись на то, что данные документы не являются доказательством декларирования дохода, полученного от операций по реализации товаров налогоплательщику.

Таким образом, вывод судов об отсутствии экономического источника для вычета

(возмещения) НДС является предположительным, сделан при несоблюдении принципа равенства и состязательности сторон и не основан на доказательствах, исследованных и оцененных с соблюдением правил, предписанных статьями 65, 71 и 168 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, а выводы суда апелляционной инстанции в отношении доказательной силы одних из тех же документов (книг продаж), к тому же, носят взаимоисключающий характер.

Суд апелляционной инстанции, оценив представленные в материалы дела доказательства, счел реальным исполнение договора поставки обществом "СК Лоджистик" и признал ошибочным противоположный вывод суда первой инстанции. Как установил суд апелляционной инстанции, товар доставлялся на склад поставщика в городе Мурманске из города Санкт-Петербурга и в дальнейшем товарно-материальные ценности получались обществом на складе поставщика в городе Мурманске, собственными транспортными средствами доставлялись до места нахождения производственной базы. Приобретенный у контрагента товар был оприходован налогоплательщиком и использован при проведении обслуживания и ремонта судов.

Несмотря на то, что реальность приобретения товаров свидетельствует о выполнении налогоплательщиком-покупателем требований пункта 2 статьи 171, пункта 1 статьи 172 Налогового кодекса и выступает основанием для вычета сумм НДС, предъявленных поставщиком, суд апелляционной инстанции данные нормы не применил, сославшись на то, что налогоплательщик, тем не менее, не проявил должной осмотрительности при выборе контрагента, так как не обосновал критерии его выбора.

Однако оценка проявления налогоплательщиком должной осмотрительности не сводится к выявлению изъянов в эффективности и рациональности его хозяйственных решений. В тех случаях, когда налоговым органом не ставится вопрос об участии налогоплательщика в уклонении от уплаты НДС в результате согласованных действий с поставщиками (пункт 9 постановления Пленума N 53), но приводятся доводы о том, что налогоплательщик знал или должен был знать об уклонении его поставщика, поставщиков предыдущих звеньев от уплаты НДС (пункт 10 постановления Пленума N 53), при оценке данных доводов судебная практика исходит из стандарта осмотрительного поведения в гражданском (хозяйственном) обороте, ожидаемого от его разумного участника в сравнимых обстоятельствах.

Согласно подходу, изложенному в постановлениях Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 25.05.2010 N 15658/09, от 20.04.2010 N 18162/09, от 12.02.2008 N 12210/07, проявление надлежащей осмотрительности предполагает, что при выборе контрагента субъекты предпринимательской деятельности, как правило, оценивают не только условия сделки и их коммерческую привлекательность, но и деловую репутацию, платежеспособность контрагента, риск неисполнения обязательств и предоставление обеспечения их исполнения, наличие у контрагента необходимых ресурсов (производственных мощностей, технологического оборудования, квалифицированного персонала) и соответствующего опыта; а при совершении значимых сделок, например, по поводу дорогостоящих объектов недвижимости, изучают историю взаимоотношений предшествующих собственников и принимают тому подобные меры.

Поэтому значение имеют не только доказанные налоговым органом обстоятельства, порочащие исполнение поставщиками их налоговых обязанностей, но и то, должны ли данные обстоятельства быть ясны налогоплательщику-покупателю в конкретной ситуации совершения сделки с поставщиком с учетом характера и объемов деятельности покупателя (крупность сделки и регулярность совершения аналогичных сделок), специфики приобретаемых товаров, работ и услуг (наличие специальных требований к исполнителю, в том числе лицензий и допусков выполнению определенных операций), особенностей коммерческих условий сделки (наличие значимого отклонения цены от рыночного уровня,

наличие у поставщика предшествующего опыта исполнения аналогичных сделок) и т.п. Соответственно, критерии проявления должной осмотрительности не могут быть одинаковыми для случаев ординарного пополнения материально-производственных запасов и в ситуациях, когда налогоплательщиком приобретается дорогостоящий актив, либо привлекается подрядчик для выполнения существенного объема работ.

Распределение бремени доказывания названных обстоятельств между налоговым органом и налогоплательщиком также не является одинаковым.

Если налоговый орган установит, что экономический источник вычета (возмещения) НДС не создан, а поставщик (исполнитель) в период взаимодействия с налогоплательщиком-покупателем не имел экономических ресурсов (материальных, финансовых, трудовых и т.п.), необходимых для исполнения заключенного с покупателем договора, в связи с чем сделка в действительности исполнена иными лицами, которым обязательство по ее исполнению поставщик не мог передать в силу своей номинальности, данные обстоятельства могут указывать на то, что налогоплательщик не проявил должной осмотрительности при выборе контрагента, пока иное не будет доказано налогоплательщиком.

Напротив, вступление в отношения с хозяйствующим субъектом, обладающим экономическими ресурсами, достаточными для исполнения сделки самостоятельно либо с привлечением третьих лиц, представление таким субъектом бухгалтерской и налоговой отчетности, отражающей наличие указанных ресурсов, дает разумно действующему налогоплательщику-покупателю основания ожидать, что сделка этим контрагентом будет исполнена надлежащим образом, а налоги при ее совершении - уплачены в бюджет. В подобной ситуации предполагается, что выбор контрагента отвечал условиям делового оборота, пока иное не будет доказано налоговым органом.

При рассмотрении настоящего дела налогоплательщик приводил доводы о том, что общество "СК-Лоджистик" выступало в обороте в качестве реального субъекта экономической деятельности, имеющего в своем пользовании склад в городе Мурманске, несущего издержки по оплате транспортных услуг различных экспедиторских организаций, затраты на аренду помещения. Генеральный директор общества "СК-Лоджистик" при допросе в качестве свидетеля также подтвердил осуществление деятельности возглавляемой им организацией. Сделка с налогоплательщиком была исполнена именно избранным обществом поставщиком с привлечением третьих лиц (экспедиторов) на основании заключенных между ними и обществом "СК-Лоджистик" договоров.

Вышеназванные доводы налогоплательщика не опровергнуты налоговым органом, суды признали эти доводы обоснованными, но не приняли их во внимание при оценке того, допустимо ли возложение на налогоплательщика-покупателя негативных последствий возможных нарушений, допущенных его контрагентом.

Обстоятельства, указывающие на то, что сделка по поставке товара в действительности исполнена иными лицами, которым обязательство по ее исполнению поставщик не передавал и которые уклонились от налогообложения в отношении операций, направленных на исполнение обязательств перед налогоплательщиком, судами также не установлены.

При доказанности реальности исполнения договора и отсутствии оснований для вывода о неуплате НДС на предыдущих стадиях товародвижения (о чем знал или должен был знать налогоплательщик) само по себе наличие сомнений в подписании первоначально выставленных счетов-фактур уполномоченными лицами также не имело правового значения для разрешения настоящего спора. К тому же, как указывало общество, поставщик устранил допущенное формальное нарушение требований статьи 169 Налогового кодекса, передав налогоплательщику счета-фактуры, подписанные генеральным директором.

Однако данные доводы суды во внимание не приняли.

Принимая во внимание изложенное, Судебная коллегия Верховного Суда Российской Федерации считает, что судебные акты арбитражных судов первой, апелляционной и кассационной инстанций подлежат отмене в части оспариваемого эпизода доначислений на основании части 1 статьи 291.11 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, а дело в указанной части - подлежит направлению на новое рассмотрение в суд первой инстанции.

При новом рассмотрении дела судам с соблюдением требований процессуального законодательства и с учетом изложенной в настоящем определении правовой позиции следует дать оценку доводам налогового органа и возражениям налогоплательщика о наличии (отсутствии) экономического источника вычета (возмещения) НДС по взаимоотношениям с обществом "СК-Лоджистик", реальности исполнения договора поставки данным поставщиком, и, при необходимости, проявлению налогоплательщиком должной осмотрительности при выборе контрагента, принять законные и обоснованные судебные акты.

Определение СКЭС ВС РФ от 28.02.2020 по делу № А47-7120/2018 индивидуального предпринимателя Воробьева В.А.

Согласно пункту 2 статьи 87 Налогового кодекса налоговые проверки проводятся в целях контроля за соблюдением налогоплательщиком законодательства о налогах и сборах.

На основании пункта 5 статьи 101 Налогового кодекса в ходе рассмотрения материалов налоговой проверки руководитель (заместитель руководителя) налогового органа устанавливает, совершало ли лицо, в отношении которого был составлен акт налоговой проверки (участник (участники) консолидированной группы налогоплательщиков), нарушение законодательства о налогах и сборах.

В решении о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения излагаются обстоятельства совершенного привлекаемым к ответственности лицом налогового правонарушения так, как они установлены проведенной проверкой, со ссылкой на документы и иные сведения, подтверждающие указанные обстоятельства, доводы, приводимые лицом, в отношении которого проводилась проверка, в свою защиту, и результаты проверки этих доводов, решение о привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности за конкретные налоговые правонарушения с указанием статей Налогового кодекса, предусматривающих данные правонарушения, и применяемые меры ответственности. В решении о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения указываются размер выявленной недоимки и соответствующих пеней, а также подлежащий уплате штраф (пункт 8 статьи 101 Налогового кодекса).

Установленный законодательством о налогах и сборах порядок должен обеспечивать надлежащую реализацию прав и законных интересов налогоплательщиков в правовом государстве, что предполагает обязанность руководителя (заместителя руководителя) налогового органа провести всестороннюю и объективную проверку обстоятельств, влияющих на вывод о наличии недоимки (суммы налога, не уплаченной срок), не ограничиваясь содержанием налоговой декларации, установить действительный размер налоговой обязанности, в том числе при разумном содействии налогоплательщика - с учетом сведений и документов, представленных им с возражениями на акт налоговой проверки и в ходе рассмотрения материалов налоговой проверки в соответствии с пунктом 6 статьи 100, пунктом 4 статьи 101 Налогового кодекса.

Иное бы не отвечало вытекающему из пункта 2 статьи 22 Налогового кодекса

принципу добросовестности налогового администрирования, не допускающему создание формальных условий для взимания налогов сверх того, что требуется по закону (определения Верховного Суда Российской Федерации от 16.02.2018 N 302-КГ17-16602, от 03.08.2018 N 305-КГ18-4557, от 30.09.2019 N 305-ЭС19-9969), и отказ в осуществлении прав налогоплательщиков только по формальным основаниям, не связанным с существом реализуемого права, по мотивам, обусловленным лишь удобством налогового администрирования (Определение Верховного Суда Российской Федерации 14.03.2019 N 301-КГ18-20421).

Таким образом, при оценке законности доначисления налогов по результатам налоговой проверки значение имеет правильность определения недоимки налоговым органом, исходя из обстоятельств, которые были установлены в ходе налоговой проверки и давали основания для уменьшения суммы налога, а также обстоятельств, которые могли быть установлены при добросовестном исполнении своих обязанностей должностными лицами налогового органа и содействии налогоплательщика в их установлении.

Названные положения законодательства о налогах и сборах и сформированная Верховным Судом Российской Федерации практика их применения не были учтены судами.

Как следует из материалов дела, выявленное налоговым органом нарушение состояло в том, что затраты на приобретение объектов основных средств, подлежащие учету для целей налогообложения в соответствующих налоговых периодах после приобретения этих объектов, были неправильно квалифицированы налогоплательщиком как расходы на возврат основного долга по кредитам и ошибочно учтены в более поздних налоговых периодах 2014 - 2015 годов.

Само по себе то обстоятельство, что приобретение объектов основных средств имело место до 2014 года, не исключало необходимости учета фактически понесенных налогоплательщиком расходов в той мере, в какой они имеют отношение к налоговым периодам, охваченным выездной налоговой проверкой с учетом права плательщика ЕСХН на перенос убытков прошлых лет (пункт 5 статьи 346.6 Налогового кодекса).

В данном случае в ходе проведения налоговой проверки предприниматель представил в инспекцию документы, подтверждающие, по его мнению, расходы на приобретение объектов основных средств, в том числе договоры, товарные накладные и платежные поручения, а в возражениях на акт налоговой проверки - просил инспекцию учесть фактически понесенные им расходы на приобретение производственного оборудования, оплаченные за счет кредитных средств.

По расчету предпринимателя, с учетом его права на перенос убытка в размере 6 643 078 рублей, сформированного на начало 2014 года, у инспекции отсутствовали основания для вывода о занижении налоговой базы в 2014 году на сумму 4 724 875 рублей и в 2015 году на сумму 12 561 750 рублей, а сумма начисленной по результатам проверки недоимки - в целом завышена на 350 955 рублей.

В нарушение положений статьи 9, части 1 статьи 168 и части 2 статьи 170 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации вышеназванные доводы предпринимателя не являлись предметом оценки судов.

В интересах законности Судебная коллегия Верховного Суда Российской Федерации также полагает необходимым обратить внимание на следующее.

Как неоднократно отмечалось в решениях Конституционного Суда Российской Федерации, предусматривая для совершивших правонарушения лиц наказания в виде штрафа и тем самым ограничивая гарантированные Конституцией Российской Федерации право собственности, предполагающее наличие находящейся под судебной защитой

возможности иметь имущество в собственности, владеть, пользоваться и распоряжаться им как единолично, так и совместно с другими лицами (статья 35, части 1, 2 и 3), и право на свободное использование своих способностей и имущества для предпринимательской и иной не запрещенной законом экономической деятельности (статья 34, часть 1), федеральный законодатель должен стремиться к тому, чтобы устанавливаемые им размеры штрафов в совокупности с правилами их наложения позволяли в каждом конкретном случае привлечения лица к ответственности обеспечивать адекватность применяемого государственного принуждения всем обстоятельствам, имеющим существенное значение для индивидуализации ответственности и наказания за совершенное правонарушение.

Конституционные требования справедливости и соразмерности предопределяют, по общему правилу, необходимость дифференциации юридической ответственности в зависимости от тяжести содеянного, размера и характера причиненного ущерба, степени вины правонарушителя и иных существенных обстоятельств, обуславливающих индивидуализацию при выборе той или иной меры государственного принуждения (постановления от 12.05.1998 N 14-П, 15.07.1999 N 11-П, от 30.07.2001 N 13-П, от 19.01.2016 N 2-П и от 19.01.2017 N 1-П, определения от 14.12.2000 N 244-О и от 01.04.2008 N 419-О-П).

На основании пункта 4 статьи 112 Налогового кодекса при применении налоговых санкций судом или налоговым органом, рассматривающим дело, учитываются обстоятельства, смягчающие или отягчающие ответственность за совершение налогового правонарушения.

Исходя из подпункта 3 пункта 1 статьи 112 Налогового кодекса, перечень обстоятельств, которые судом или налоговым органом, рассматривающим дело, могут быть признаны смягчающими ответственность, является открытым.

В том случае, когда допущенное нарушение законодательства о налогах и сборах сводится лишь к неправильному определению периода учета расходов и возникновение недоимки в охваченных проверкой периодах сопровождается эквивалентной переплатой налога, допущенной в иных налоговых периодах, это обстоятельство может свидетельствовать об отсутствии существенного вреда для общественных отношений, выступающих объектом правонарушения, ответственность за которое предусмотрена статьей 122 Налогового кодекса, и, следовательно, может расцениваться как смягчающее ответственность в совокупности с иными обстоятельствами, характеризующими тяжесть содеянного и степень вины налогоплательщика.

Однако суды при рассмотрении дела не дали оценку характеру допущенного нарушения законодательства, ограничившись констатацией того, что инспекция самостоятельно учла два иных смягчающих обстоятельства (добросовестность налогоплательщика, сезонность сельскохозяйственных работ), и сослались на отсутствие оснований для полного освобождения предпринимателя от налоговой ответственности.

Допущенное судами нарушение не позволяет сделать вывод о том, что в отношении предпринимателя обеспечена адекватность применяемого государственного принуждения всем обстоятельствам, имеющим существенное значение для индивидуализации ответственности и наказания за совершенное правонарушение.

Принимая во внимание изложенное, Судебная коллегия Верховного Суда Российской Федерации находит, что состоявшиеся по делу судебные акты арбитражных судов первой, апелляционной и кассационной инстанций подлежат отмене на основании части 1 статьи 291.11 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, как принятые при существенном нарушении норм материального и процессуального права, а дело - подлежит направлению на новое рассмотрение в суд первой инстанции.

При новом рассмотрении дела судам следует учесть изложенную в настоящем определении позицию, проверить доводы предпринимателя и возражения инспекции о правильности определения недоимки без учета расходов на приобретение объектов основных средств, подлежащих включению в налоговую базу за 2014 - 2015 годы с учетом права налогоплательщика на перенос накопленного убытка прошлых лет, дать оценку наличию обстоятельств, смягчающих вину налогоплательщика в неуплате налога, принять законные и обоснованные судебные акты.

Определение СКЭС ВС РФ от 04.02.2020 по делу № А53-21469/2017 ООО ИСК «НИКА»

Как следует из судебных актов и материалов дела, налоговым органом проведена камеральная налоговая проверка налоговой декларации общества по земельному налогу за 2016 год, по результатам которой составлен акт от 27.02.2017 N 166 и принято оспоренное решение от 31.03.2017 N 21070. Основанием для доначисления налога (пени, санкций) стало то, что общество, по мнению налогового органа, неверно исчислило земельный налог по участкам с кадастровыми номерами 61:44:0082615:235, 61:44:0082615:8826, 61:44:0082615:8827, 61:44:0082615:8828. Налоговый орган пришел к выводу, что общество необоснованно применило ставку налога 0,3%, установленную подпунктом 1 пункта 1 статьи 394 НК РФ и Решением Ростовской-на-Дону городской Думы от 23.08.2005 N 38 "Об утверждении "Положения о земельном налоге на территории города Ростова-на-Дону" (действовало в 2016 году, далее - Решение Ростовской-на-Дону городской Думы от 23.08.2005 N 38) в отношении земельных участков, приобретенных (предоставленных) для жилищного строительства, с учетом повышающего коэффициента 2 (пункт 15 статьи 396 НК РФ), то есть 0,6%. По мнению налогового органа, подлежала применению ставка 1,5%.

Земельный участок с кадастровым номером 61:44:0082615:235 (категория - земли населенных пунктов - многоквартирные жилые дома, в том числе со встроенными и (или) встроенно-пристроенными объектами общественного назначения и (или) культурного бытового обслуживания; площадь - 1 110 225 кв. м; местонахождение - Ростов-на-Дону, улица Вавилова, район военного городка N 140 Ростовской-на-Дону КЭЧ района) приобретен обществом у Общества с ограниченной ответственностью "Инвестиционно-строительная компания "Наш город", находился в собственности общества с 22.03.2016 по 18.04.2016; впоследствии, 18.04.2016, разделен на три земельных участка с кадастровыми номерами 61:44:0082615:8826, 61:44:0082615:8827, 61:44:0082615:8828.

Земельный участок с кадастровым номером 61:44:0082615:8826 (категория - та же; площадь - 271 860 кв. м) находился в собственности общества с 18.04.2016 по 30.06.2016, впоследствии продан Акционерному обществу "Ростовское" (далее - АО "Ростовское").

Земельный участок с кадастровым номером 61:44:0082615:8827 (категория - та же; площадь - 389 123 кв. м) находился в собственности общества с 18.04.2016 по 30.06.2016, впоследствии продан АО "Ростовское".

Земельный участок с кадастровым номером 61:44:0082615:8828 (категория - та же; площадь - 449 242 кв. м) находился в собственности общества с 18.04.2016 по момент принятия оспоренного решения налогового органа.

На спорных земельных участках жилые дома либо иные объекты капитального строительства отсутствуют, общество строительство жилых домов на них не осуществляло, вследствие чего налоговым органом был сделан вывод о неправомерном применении обществом в 2016 году ставки земельного налога 0,3%, с учетом повышающего коэффициента 2.

Суды, принимая при новом рассмотрении дела обжалуемые акты и, в итоге, признавая

решение налогового органа законным, руководствовались, в том числе, нормами Земельного кодекса Российской Федерации, НК РФ, Решением Ростовской-на-Дону городской Думы от 23.08.2005 N 38, пришли к выводу об отсутствии у общества цели использовать земельные участки для осуществления жилищного строительства. Также суды исходили из того, что АО "Ростовское" и общество зарегистрированы и находятся по одному адресу места осуществления деятельности; АО "Ростовское" являлось первоначальным продавцом земельного участка с кадастровым номером 61:44:0082615:235, вся схема приобретения и продажи земли произведена на средства АО "Ростовское"; земельные участки с кадастровыми номерами 61:44:0082615:8826 и 61:44:0082615:8827 находились в собственности общества непродолжительное время. Данные обстоятельства, как следует, в том числе, из постановления суда апелляционной инстанции от 04.04.2019, в соответствии с разъяснениями, данными в Постановлении Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 12.10.2006 N 53 "Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды", свидетельствуют об отсутствии у общества права на применение пониженной налоговой ставки.

Между тем судами не учтено следующее.

Подпункт 1 пункта 1 статьи 394 НК РФ (в редакции, действовавшей в проверяемом периоде) предусматривал, что налоговые ставки устанавливаются нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований (законами городов федерального значения Москвы, Санкт-Петербурга и Севастополя) и не могут превышать 0,3 процента в отношении земельных участков, занятых жилищным фондом и объектами инженерной инфраструктуры жилищно-коммунального комплекса (за исключением доли в праве на земельный участок, приходящейся на объект, не относящийся к жилищному фонду и к объектам инженерной инфраструктуры жилищно-коммунального комплекса) или приобретенных (предоставленных) для жилищного строительства; 1,5 процента в отношении прочих земельных участков.

В пунктах 2.1, 2.2 Решения Ростовской-на-Дону городской Думы от 23.08.2005 N 38 (в редакции, действовавшей в проверяемом периоде) было предусмотрено, что по виду разрешенного использования: в отношении земельных участков, предназначенных для размещения домов среднеэтажной и многоэтажной жилой застройки, ставка налога устанавливается в размере 0,3 процента; за земли, используемые для проектирования и строительства объектов, применяется ставка по соответствующему виду использования земельного участка; порядок применения данной нормы в отношении земельных участков на условиях осуществления на них жилищного строительства указан в пунктах 15, 16 статьи 396 главы 31 Налогового кодекса РФ.

На основании пункта 15 статьи 396 НК РФ в отношении земельных участков, приобретенных (предоставленных) в собственность физическими и юридическими лицами на условиях осуществления на них жилищного строительства, за исключением индивидуального жилищного строительства, осуществляемого физическими лицами, исчисление суммы налога (суммы авансовых платежей по налогу) производится с учетом коэффициента 2 в течение трехлетнего срока строительства, начиная с даты государственной регистрации прав на данные земельные участки вплоть до государственной регистрации прав на построенный объект недвижимости. В случае завершения такого жилищного строительства и государственной регистрации прав на построенный объект недвижимости до истечения трехлетнего срока строительства сумма налога, уплаченного за этот период сверх суммы налога, исчисленной с учетом коэффициента 1, признается суммой излишне уплаченного налога и подлежит зачету (возврату) налогоплательщику в общеустановленном порядке. В отношении земельных участков, приобретенных (предоставленных) в собственность физическими и

юридическими лицами на условиях осуществления на них жилищного строительства, за исключением индивидуального жилищного строительства, осуществляемого физическими лицами, исчисление суммы налога (суммы авансовых платежей по налогу) производится с учетом коэффициента 4 в течение периода, превышающего трехлетний срок строительства, вплоть до даты государственной регистрации прав на построенный объект недвижимости.

При этом законодатель с достаточной степенью определенности установил в пункте 15 статьи 396 НК РФ правовые последствия отсутствия на земельном участке, представленном для жилищного строительства, построенного объекта недвижимости: повышающие коэффициенты к ставке налога 0,3%. Указанное регулирование связано с земельным участком и с установленным для него видом разрешенного использования, а не с собственником (владельцем) земельного участка.

Соответственно, обстоятельства дела, в том числе непродолжительное владение обществом некоторыми из спорных земельных участков, как сами по себе, так и в совокупности с разъяснениями, данными в Постановлении Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 12.10.2006 N 53 "Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой льготы", не дают оснований для изменения порядка исчисления налога с применением ставки 0,3%, с учетом повышающего коэффициента (в 2016 году - 2).

Соответственно, решение о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения от 31.03.2017 N 21070, которым земельный налог по спорным земельным участкам исчислен исходя из ставки 1,5%, является незаконным.

Определение СКЭС ВС РФ от 28.01.2020 по делу № А51-17532/2018 индивидуального предпринимателя Благоданова С.В.

В соответствии с пунктом 1 статьи 5 Налогового кодекса акты законодательства о налогах вступают в силу не ранее чем по истечении одного месяца со дня их официального опубликования и не ранее 1-го числа очередного налогового периода по соответствующему налогу, за исключением случаев, предусмотренных настоящей статьей.

Согласно абзацу 5 пункта 1 статьи 5 Налогового кодекса акты законодательства о налогах и сборах, указанные в пунктах 3 и 4 настоящей статьи, могут вступать в силу в сроки, прямо предусмотренные этими актами, но не ранее даты их официального опубликования.

В силу пункта 4 статьи 5 Налогового кодекса акты законодательства о налогах и сборах, отменяющие налоги, сборы и (или) страховые взносы, снижающие налоговые ставки, размеры сборов и (или) тарифы страховых взносов, устраняющие обязанности налогоплательщиков, плательщиков сборов, плательщиков страховых взносов, налоговых агентов, их представителей или иным образом улучшающие их положение, могут иметь обратную силу, если прямо предусматривают это.

Конституционный Суд Российской Федерации в Постановлении от 02.07.2013 N 17-П, рассматривая вопрос о конституционности положений пункта 1 статьи 5 и статьи 391 Налогового кодекса, признал их не противоречащими Конституции Российской Федерации, поскольку по своему конституционно-правовому смыслу в системе действующего правового регулирования эти положения предполагают, что нормативные правовые акты органов исполнительной власти субъектов Российской Федерации об утверждении кадастровой стоимости земельных участков в той части, в какой они порождают правовые последствия для граждан и их объединений как налогоплательщиков, действуют во времени в том порядке, который определен в Налоговом кодексе Российской Федерации для вступления в силу актов законодательства о налогах и сборах.

Согласно правовой позиции Конституционного Суда Российской Федерации, изложенной в Определении от 29.09.2016 N 1837-О, при решении вопроса о порядке введения в действие для целей налогообложения нормативных правовых актов органов исполнительной власти субъектов Российской Федерации об утверждении кадастровой стоимости земельных участков надлежит учитывать положения статьи 5 Налогового кодекса, определяющие действие актов законодательства о налогах и сборах во времени. При этом в зависимости от конкретного содержания нормативного акта общее правило - "по истечении одного месяца и не ранее 1-го числа очередного налогового периода" - подлежит применению с учетом специального регулирования в отношении актов, улучшающих положение налогоплательщиков: такие акты могут вступать в силу в сроки, прямо предусмотренные этими актами, но не ранее даты их официального опубликования (абзацы первый и четвертый пункта 1 статьи 5 Налогового кодекса).

Таким образом, положения статьи 5 Налогового кодекса не препятствуют применению уменьшенной кадастровой стоимости, вновь утвержденной по состоянию на 1 января года, являющегося налоговым периодом, если опубликованным (обнародованным) правовым актом субъекта Российской Федерации об утверждении кадастровой стоимости предусмотрено его применение с указанной даты.

На основании изложенного, Судебная коллегия полагает, что при исчислении предпринимателю земельного налога за 2016 год в отношении спорных земельных участков подлежало применению Постановление от 14.12.2015 N 5-п, опубликованное 16.12.2015 и вступившее в силу с 01.01.2016 - с даты вступления в силу, предусмотренной в пункте 4 этого Постановления, как улучшающее положение налогоплательщика.

Кассационное определение СКАД ВС РФ от 16.09.2020 по делу № 2а-2338/2019 гр. Тищенко В.А.

Отказывая в удовлетворении административного иска, судебные инстанции пришли к выводу о законности привлечения Тищенко В.А., являющегося плательщиком налога на доходы физических лиц в связи с получением дохода от продажи имущества, к ответственности за совершение налогового правонарушения в связи с уплатой им суммы НДФЛ без учёта дохода от продажи транспортных средств, признали несостоятельным, как основанным на неправильном применении норм материального довод о том, что он не занимался предпринимательской деятельностью, транспортные средства, ставшие в 2017 году предметом договоров купли-продажи, приобретались для личных нужд и были реализованы не с целью извлечения прибыли, оценили, как правильную, позицию налогового органа об отсутствии у него права на имущественный вычет в виде расходов, понесённых на приобретение транспортных средств, а также не установили в действиях налоговых органов нарушений, которые в силу пункта 14 статьи 101 НК РФ являются безусловным основанием для отмены решения о привлечении административного истца к налоговой ответственности.

Выводы судебных инстанций основаны на правильном применении норм материального права, соответствуют материалам дела.

Каждое лицо должно уплачивать законно установленные налоги и сборы, имеющие экономическое основание (пункты 1 и 3 статьи 3 Налогового кодекса Российской Федерации).

Налог на доходы физических лиц является федеральным налогом, регламентируется главой 23 НК РФ, его налогоплательщиками признаются физические лица, являющиеся налоговыми резидентами Российской Федерации, (пункт 13, пункт 1 статьи 207 НК РФ,

здесь и далее в редакции, действующей на момент возникновения спорных правоотношений и налоговый период 2017 года).

Как предписано статьёй 210 НК РФ, при определении налоговой базы названного налога учитываются наряду с другим все доходы налогоплательщика, полученные им как в денежной, так и в натуральной формах, налоговая база, по общему правилу, определяется как денежное выражение таких доходов, уменьшенных на сумму налоговых вычетов, предусмотренных статьями 218 - 221 поименованного кодекса с учётом особенностей, установленных главой 23 этого кодекса (пункты 1 и 3).

Статья 220 НК РФ в подпункте 1 пункта 1 закрепляет право на получение имущественного налогового вычета при продаже в том числе недвижимого и иного имущества.

В пункте 2 названной статьи предусмотрены особенности предоставления такого имущественного вычета:

- в размере доходов, полученных налогоплательщиком в налоговом периоде от продажи иного имущества (за исключением ценных бумаг), находившегося в собственности налогоплательщика менее трёх лет, не превышающем в целом 250 000 рублей (абзац четвёртый подпункта 1 пункта 2);

- вместо получения имущественного налогового вычета налогоплательщик вправе уменьшить сумму своих облагаемых налогом доходов на сумму фактически произведённых им и документально подтверждённых расходов, связанных с приобретением этого имущества (подпункт 2 пункта 2).

Одновременно федеральный законодатель определил в подпункте 4 пункта 2 статьи 220 НК РФ, что положения подпункта 1 пункта 1 этой статьи не применяются в отношении доходов, полученных от продажи недвижимого имущества и (или) транспортных средств, которые использовались в предпринимательской деятельности.

Материалами дела подтверждается, что административный истец в 2017 году получил доход от продажи 17 транспортных средств, приобретённых за незначительный промежуток времени в течение 2016-2017 годов и не предназначенных по своим техническим характеристикам для использования исключительно для личных, семейных, домашних и иных не связанных с осуществлением предпринимательской деятельности нужд.

При таком положении суды верно квалифицировали доход, полученный Тищенко В. А. в 2017 году в результате заключения 5 17 договоров купли-продажи, как доход от продажи транспортных средств, которые использовались в предпринимательской деятельности.

Следовательно, суды, проанализировав налоговое законодательство, оценив имеющиеся в материалах дела доказательства и установленные по делу фактические обстоятельства, правильно указали, что Тищенко В.А. в представленной налоговой орган налоговой декларации по форме 3-НДФЛ по налогу на доходы физических лиц за 2017 год сумму дохода, полученного от продажи транспортных средств, относящихся по налоговому законодательству к иному имуществу, без законных на то оснований уменьшил на сумму фактически произведённых расходов, связанных с приобретением этого имущества, правомерно применив положения подпункта 4 пункта 2 статьи 220 НК РФ.

Согласно пункту 1 статьи 122 НК РФ неуплата или неполная уплата сумм налога (сбора, страховых взносов) в результате занижения налоговой базы (базы для исчисления страховых взносов), иного неправильного исчисления налога (сбора, страховых взносов) или других неправомерных действий (бездействия), если такое деяние не содержит признаков налоговых правонарушений, предусмотренных статьями 129.3 и 129.5

названного кодекса, влечёт взыскание штрафа в размере 20 процентов от неуплаченной суммы налога (сбора, страховых взносов).

С учётом изложенного, принимая во внимание правильность исчисления размера неуплаченного административным истцом налога, от которого зависит размер штрафа и пени, а также отсутствие процедурных нарушений при привлечении Тищенко В.А. к налоговой ответственности, суды правомерно признали законными обжалуемые решения налоговых органов.

Правильно при рассмотрении настоящего дела суды не применили положения статьи 221 НК РФ.

Как установлено названной статьёй, при исчислении налоговой базы в соответствии с пунктом 3 статьи 210 НК РФ право на получение профессиональных налоговых вычетов в сумме фактически произведённых ими и документально подтверждённых расходов, непосредственно связанных с извлечением доходов, имеют налогоплательщики, указанные в пункте 1 статьи 227 настоящего Кодекса:

- физические лица, зарегистрированные в установленном действующим законодательством порядке и осуществляющие предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, - по суммам доходов, полученных от осуществления такой деятельности (подпункт 1);

- нотариусы, занимающиеся частной практикой, адвокаты, учредившие адвокатские кабинеты и другие лица, занимающиеся в установленном действующим законодательством порядке частной практикой, - по суммам доходов, полученных от такой деятельности (подпункт 2).

В своих решениях Конституционный Суд Российской Федерации, неоднократно указывая на необходимость соблюдения законодателем конституционного принципа равенства налогообложения и на допустимость 6 установления дифференцированного режима налогообложения для различных категорий лиц, если такая дифференциация обусловлена объективными факторами и не носит произвольного, дискриминирующего характера, обратил внимание, что пункт 1 статьи 221 НК РФ предусматривает возможность применения профессионального налогового вычета при уплате налога на доходы физических лиц лишь для лиц, зарегистрированных в качестве индивидуальных предпринимателей.

При установлении такого регулирования законодатель исходил из необходимости предоставления дополнительной гарантии индивидуальным предпринимателям, прошедшим государственную регистрацию при осуществлении данного вида профессиональной деятельности, но не имеющим возможности документально подтвердить свои расходы.

Конституционный Суд Российской Федерации не усмотрел в приведённом законоположении нарушение конституционных прав физического лица, указав, что процедура государственной регистрации в качестве индивидуального предпринимателя носит заявительный характер, следовательно, сам гражданин решает вопрос о целесообразности выбора данного вида деятельности, а также готовности к её осуществлению с учётом прав и обременении, вытекающих из правового статуса индивидуального предпринимателя, имеет законодательно закреплённую возможность в любой момент обратиться с заявлением о государственной регистрации в качестве индивидуального предпринимателя или о прекращении данной деятельности (определение от 29 января 2015 года № 223-О).

Кассационное определение СКАД ВС РФ от 05.02.2020 № 5-КА19-66 по делу ООО «Арт формат»

Устанавливая кадастровую стоимость указанных объектов недвижимости в размере, равном их рыночной стоимости с учетом НДС, определенной на основании заключения судебной оценочной экспертизы, суд первой инстанции исходил из того, что учет НДС при расчете рыночной стоимости объекта недвижимости не влечет двойного налогообложения, поскольку уплата налога на добавочную стоимость и налога на имущество относится к различным периодам владения объектом, уплата НДС осуществляется только при отчуждении объекта недвижимости.

Не согласившись с такими выводами суда первой инстанции, судебная коллегия апелляционной инстанции Московского городского суда, указав, что установление судом кадастровой стоимости объектов недвижимости в размере, равном их рыночной стоимости с учетом НДС, противоречит законодательству об оценочной деятельности, руководствуясь статьей 83 Кодекса административного судопроизводства Российской Федерации, назначила дополнительную судебную экспертизу. Перед экспертом поставлен вопрос о величине рыночной стоимости указанных объектов недвижимого имущества по состоянию на 1 января 2016 года без учета НДС.

Согласно выводам эксперта рыночная стоимость нежилых помещений с кадастровыми номерами 77:01:0003016:3792, 77:01:0003016:3793, 77:01:0003016:3795, 77:01:0003016:3796, 77:01:0003016:3797 рассчитана без учета НДС в размере 38 933 898,31 руб., 2 789 830,51 руб., 32 209 322,03 руб., 7 527 966,10 руб., 15 666 949,15 руб. соответственно.

Согласно статье 245 Кодекса административного судопроизводства Российской Федерации и статье 24.18 Федерального закона от 29 июля 1998 года N 135-ФЗ "Об оценочной деятельности в Российской Федерации" (далее также - Закон об оценочной деятельности) результаты определения кадастровой стоимости могут быть оспорены юридическими лицами в случае, если результаты определения кадастровой стоимости затрагивают права и обязанности этих лиц, в том числе путем установления в отношении объекта недвижимости его рыночной стоимости на дату, по состоянию на которую установлена его кадастровая стоимость.

Для целей Закона об оценочной деятельности под рыночной стоимостью объекта оценки понимается наиболее вероятная цена, по которой данный объект может быть отчужден на открытом рынке в условиях конкуренции, когда стороны сделки действуют разумно, располагая всей необходимой информацией, а на величине цены сделки не отражаются какие-либо чрезвычайные обстоятельства, то есть когда: одна из сторон сделки не обязана отчуждать объект оценки, а другая сторона не обязана принимать исполнение; стороны сделки хорошо осведомлены о предмете сделки и действуют в своих интересах; объект оценки представлен на открытом рынке посредством публичной оферты, типичной для аналогичных объектов оценки; цена сделки представляет собой разумное вознаграждение за объект оценки и принуждения к совершению сделки в отношении сторон сделки с чьей-либо стороны не было; платеж за объект оценки выражен в денежной форме (статья 3 Закона об оценочной деятельности).

Требования к порядку проведения оценки и осуществлению оценочной деятельности определяются стандартами оценочной деятельности (статья 20 Закона об оценочной деятельности).

В соответствии с пунктом 4 Федерального стандарта оценки "Цель оценки и виды стоимости (ФСО N 2)", утвержденного приказом Министерства экономического развития Российской Федерации от 20 мая 2015 года N 298 (далее - ФСО N 2), результатом оценки является итоговая величина стоимости объекта оценки.

Согласно пункту 5 Федерального стандарта оценки "Общие понятия оценки, подходы и требования к проведению оценки (ФСО N 1)", утвержденного приказом Министерства экономического развития Российской Федерации от 20 мая 2015 года N 297 (далее - ФСО N 1), стоимость объекта оценки - это наиболее вероятная расчетная величина, определенная на дату оценки в соответствии с выбранным видом стоимости согласно требованиям ФСО N 2, в пункте 5 которого указана и рыночная стоимость.

Результат оценки может использоваться при определении сторонами цены для совершения сделки или иных действий с объектом оценки, в том числе при совершении сделок купли-продажи, передаче в аренду или залог, страховании, кредитовании, внесении в уставный (складочный) капитал, для целей налогообложения, при составлении финансовой (бухгалтерской) отчетности, реорганизации юридических лиц и приватизации имущества, разрешении имущественных споров и в иных случаях (пункт 4 ФСО N 2).

Наряду с этим под налогом понимается обязательный, индивидуально безвозмездный платеж, взимаемый с организаций и физических лиц в форме отчуждения принадлежащих им на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления денежных средств в целях финансового обеспечения деятельности государства и (или) муниципальных образований (пункт 1 статьи 8 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - НК РФ)).

Из пунктов 1 и 3 статьи 38, пункта 1 статьи 39 НК РФ следует, что объектом налогообложения является, в частности, реализация товаров (передача на возмездной основе права собственности на товары), имеющая стоимостную, количественную или физическую характеристики, с наличием которой законодательство о налогах и сборах связывает возникновение у налогоплательщика обязанности по уплате налога. Товаром для целей налогообложения признается любое имущество, реализуемое либо предназначенное для реализации.

Для целей налогообложения принимается цена товаров, указанная сторонами сделки. Пока не доказано обратное, предполагается, что эта цена соответствует уровню рыночных цен. Рыночная цена определяется с учетом положений, предусмотренных пунктами 4 - 11 статьи 40 НК РФ. При этом учитываются обычные при заключении сделок между невязависимыми лицами надбавки к цене или скидки (пункты 1, 3 статьи 40 НК РФ).

Налог на добавленную стоимость исчисляется как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы, а при раздельном учете как сумма налога, полученная в результате сложения сумм налогов, исчисляемых отдельно как соответствующие налоговым ставкам процентные доли соответствующих налоговых баз (пункт 1 статьи 166 НК РФ).

Согласно пункту 1 статьи 154 НК РФ налоговая база при реализации налогоплательщиком товаров (работ, услуг) определяется как стоимость этих товаров (работ, услуг), исчисленная исходя из цен, определяемых в соответствии со статьей 105.3 названного кодекса, с учетом акцизов (для подакцизных товаров) и без включения в них налога.

Анализ приведенных норм в их совокупности и взаимной связи позволяет сделать вывод о том, что ни законодательство об оценочной деятельности, ни налоговое законодательство не предусматривает, что при определении рыночной стоимости объекта недвижимости для целей установления кадастровой стоимости налог на добавленную стоимость является ценообразующим фактором и увеличивает ее размер.

В свою очередь, по общему правилу реализация нежилых помещений по рыночной стоимости может являться объектом налогообложения налогом на добавленную стоимость

и в этом случае налог на добавленную стоимость подлежит определению по правилам главы 21 НК РФ.

Следовательно, определение рыночной стоимости с выделением в ее составе налога на добавленную стоимость противоречит приведенным нормам законодательства об оценочной деятельности.

Принимая решение о назначении дополнительной судебной оценочной экспертизы, суд апелляционной инстанции правомерно исходил из того, что установление судом кадастровой стоимости объектов недвижимости в размере, равном их рыночной стоимости с учетом НДС, противоречит законодательству об оценочной деятельности, однако без учета приведенных выше законоположений поставил на разрешение эксперта вопрос определения рыночной стоимости указанных нежилых помещений без учета налога на добавленную стоимость, в результате чего эксперт определил рыночную стоимость с выделением НДС.