

## Налоги

**Налоги. Налогоплательщик обязан только проинформировать налоговый орган о создании обособленных подразделений. Обязанность по постановке на учет налогоплательщика по месту нахождения его обособленного подразделения возлагается на налоговый орган.**

Взаимосвязанные положения подпункта 2 пункта 1 и подпункта 3 пункта 2 статьи 23 Налогового кодекса позволяют сделать вывод о том, что законодатель различает обязанность налогоплательщика встать на учет в налоговых органах и обязанность сообщить в налоговый орган обо всех обособленных подразделениях российской организации, созданных на территории Российской Федерации.

Следовательно, в случае, когда допущенное организацией нарушение порядка постановки на налоговый учет выражается в неисполнении обязанности по сообщению налоговому органу сведений о созданных на территории Российской Федерации обособленных подразделениях, такие действия подлежат квалификации по статье 126 Налогового кодекса

Судебная коллегия Верховного Суда Российской Федерации также полагает необходимым отметить, что предусмотренное в пункте 2 статьи 116 Налогового кодекса изъятие соответствующей части дохода организации или индивидуального предпринимателя сопряжено с отсутствием у налогового органа возможности идентифицировать налогоплательщика в рамках налогового контроля и, соответственно, определить, какие налоги и в каком размере должен уплатить налогоплательщик в связи с ведением сокрытой от налогообложения деятельности.

В том случае, когда у налогового органа имеется возможность определить размер налоговой обязанности организации или индивидуального предпринимателя, соответствующее лицо подлежит привлечению к ответственности, предусмотренной статьей 122 Налогового кодекса за неуплату (неполную уплату) налогов.

При проведении налоговой проверки инспекция установила величину доходов, полученных ООО «ИВА» через обособленные подразделения, не установив при этом неполной уплаты обществом налогов от деятельности, осуществляемой через названные обособленные подразделения.

Суды апелляционной инстанции и округа при рассмотрении данного дела не разграничили должным образом между собой составы правонарушений, предусмотренных пунктом 2 статьи 116, статьями 122 и 126 Налогового кодекса, что привело к неправильному выводу о законности решения инспекции в оспариваемой части.

Определение ВС РФ от 23.10.17 по делу № А70-6845/2016, Определение ВС РФ от 26.06.17 по делу № А04-12175/2015

**Налоги. Условия для освобождения от уплаты земельного налога в соответствии с подпунктом 3 пункта 2 статьи 389 НК РФ.**

Таким образом, действующим законодательством установлена совокупность необходимых условий для исключения земельных участков из объектов налогообложения земельным налогом на основании подпункта 3 пункта 2 статьи 389 Налогового кодекса: **во-первых, нахождение земельных участков в статусе ограниченных в обороте; во-**

**вторых, предоставление данных земельных участков для обеспечения деятельности в области обороны и безопасности.**

С учетом приведенных положений статей 27, 93 Земельного кодекса таким требованиям соответствуют только земельные участки, находящиеся в государственной или муниципальной собственности.

Данные выводы соответствуют правовой позиции, изложенной ранее в определениях Судебной коллегии Верховного Суда Российской Федерации от 23.12.2016 № 302-КГ16-11762 и от 27.04.2017 № 306-КГ16-18669.

Судебная коллегия считает несостоятельной ссылкой судов трех инстанций на наличие у общества права на освобождение от уплаты земельного налога ввиду того, что спорным земельным участком опосредованно распоряжается Российская Федерация, в чьей собственности находятся и акции общества, осуществляющего лицензируемую деятельность, связанную с обеспечением обороны Российской Федерации.

При рассмотрении данного дела судами трех инстанций установлено, что **земельный участок с кадастровым номером 61:58:0005274:169 принадлежит обществу на праве собственности**, что подтверждается свидетельством о государственной регистрации права от 03.04.2007, и не обременен ограничениями в обороте.

**Способ защиты права.**

При этом оставление вышестоящим налоговым органом жалобы общества на решение инспекции от 22.04.2013 № 8886 (о доначислении земельного налога по первичной налоговой декларации за тот же период) без рассмотрения, не является препятствием к предъявлению им требования о возврате налога, поскольку имущественное требование налогоплательщиком может быть предъявлено в суд независимо от оспаривания ненормативных правовых актов налоговых органов.

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. Судебная коллегия полагает, что при рассмотрении требования общества о возврате излишне уплаченного земельного налога, суды не могли ограничиться лишь ссылками на судебный акт по делу № А53-776/2015 и положения части 2 статьи 69 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, так как преюдициально установленные факты, имеющие значение для настоящего спора, из него не следуют.

Поскольку общество произвело оплату земельного налога на основании решения инспекции от 22.04.2013 № 8886 и заявило требование о возврате соответствующей суммы налога, как излишне уплаченной, ссылаясь на это же решение налогового органа, суду необходимо было решить вопрос о законности ненормативного правового акта налогового органа при рассмотрении имущественного спора.

**Соблюдение досудебного порядка урегулирования спора.**

Решение о привлечении (об отказе в привлечении) к налоговой ответственности за совершение налогового правонарушения в соответствии с пунктом 2 статьи 138

Налогового кодекса может быть обжаловано в судебном порядке только после обжалования этого решения в вышестоящий налоговый орган в порядке, предусмотренном настоящим Кодексом.

В данном случае, вышестоящий налоговый орган не восстановил пропущенный срок на подачу жалобы общества и не принял ее к рассмотрению.

Таким образом, предусмотренное пунктом 2 статьи 139.3 НК РФ решение об оставлении жалобы (апелляционной жалобы) без рассмотрения не является итоговым решением по жалобе налогоплательщика (виды таких решений указаны в пункте 3 статьи 140 НК РФ), носит исключительно процедурный характер и не может быть признано в качестве решения по жалобе налогоплательщика, с принятием которого Налоговый кодекс и Арбитражный процессуальный кодекс Российской Федерации связывают соблюдение обязательного досудебного порядка урегулирования налогового спора.

Определение ВС РФ от 11.10.17 по делу № А53-5001/2016

### **Оценка выплат работникам при расторжении трудовых договоров по соглашению сторон.**

Следовательно, для признания экономически оправданными расходами производимые налогоплательщиком выплаты работникам при расторжении трудовых договоров по соглашению сторон, достаточно установить достижение цели – фактическое увольнение конкретного работника, а также соблюдение баланса интересов работника и работодателя, при котором выплаты направлены на разрешение возможной конфликтной ситуации при увольнении, и не служат исключительно цели личного обогащения увольняемого работника.

Судебная коллегия отмечает, что лишь при значительном размере таких выплат, их явной несопоставимости обычному размеру выходного пособия, на которое в соответствии со статьей 178 Трудового кодекса вправе рассчитывать увольняемый работник, длительности его трудового стажа и внесенному им трудовому вкладу, а также иным обстоятельствам, характеризующим трудовую деятельность работника, на налогоплательщике в соответствии с пунктом 1 статьи 54, пунктом 1 статьи 252 Налогового кодекса и частью 1 статьи 65 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации лежит бремя раскрытия доказательств, обосновывающих природу произведенных выплат и их экономическую оправданность.

При этом следует иметь в виду, что размер выплат при увольнении по соглашению сторон может и не совпадать в полной мере с размером выплат, предусмотренных трудовым законодательством в случае увольнения по сокращению штатов или в связи с ликвидацией предприятия, поскольку на его размер может влиять то обстоятельство, что такая выплата представляет собой, в том числе и своего рода плату за согласие работника на отказ от трудового договора. В тоже время ее размер законодательством не определен, а устанавливается соглашением сторон.

В свою очередь налоговый орган вправе поставить под сомнение экономическую оправданность расходов по выплате при наличии доказательств, свидетельствующих об отсутствии у налогоплательщика деловой экономической цели при увольнении работника по основанию, отличному от предусмотренного статьей 178 Трудового кодекса, не вторгаясь при этом в оценку целесообразности принимаемых решений.

*Определение ВС РФ от 27.03.17 по делу № А40-213762/2014, Определение ВС РФ от 26.10.17 по делу № А40-178063/2015*

**Выплаты работникам банка произведены во исполнение соглашений о расторжении трудовых договоров, что не исключает возможности признать такие выплаты в целях налога на прибыль организаций на основании статьи 255 Налогового кодекса.**

Учитывая положения статей 253, 255 Налогового кодекса в их взаимной связи со статьями 9, 178 Трудового кодекса, Судебная коллегия полагает, что само по себе то обстоятельство, что выплаты работникам банка произведены во исполнение соглашений о расторжении трудовых договоров, не исключает возможности признать такие выплаты в целях налога на прибыль организаций на основании статьи 255 Налогового кодекса.

Данные выводы соответствуют правовой позиции, изложенной ранее в определении Судебной коллегии Верховного Суда Российской Федерации от 23.09.2016 № 305-КГ16-5939.

**Установление экономической оправданности расходов на выплату «компенсаций» увольняемым работникам.**

Рассматривая спор, суды установили, что банком в составе расходов на оплату труда при исчислении налога на прибыль организаций за 2011-2012 годы были учтены суммы выплат в общем размере 19 188 192 рублей при увольнении работников в количестве 81 человека в связи с расторжением трудовых договоров по соглашению сторон. При этом размер произведенных выплат каждому работнику при расторжении трудового договора не превышал двух окладов, увеличенных на надбавку, что сопоставимо с размером выходного пособия, выплачиваемого работнику, увольняемому в связи с ликвидацией организации либо сокращением численности или штата работников организации.

Указанное обстоятельство, по мнению банка, свидетельствует об экономической обоснованности произведенных выплат и допустимости их признания в целях налогообложения прибыли данного общества.

Кроме того, экономическая оправданность расходов на выплату «компенсаций» увольняемым работникам, с точки зрения общества, состояла в минимизации затрат, имея в виду, что в случае увольнения работников по сокращению штатов им причитались бы большие суммы выходного пособия.

Вместе с тем, представленные обществом доказательства не исследовались судами, как и не исследовался вопрос об экономической оправданности спорных затрат, с учетом доводов, заявляемых банком и налоговым органом при рассмотрении данного дела.

*Определение ВС РФ от 17.03.17 по делу № А40-186959/2015, Определение ВС РФ от 22.11.17 по делу № А40-124026/2016*

**Выходное пособие, выплачиваемое работнику при расторжении трудового договора по соглашению сторон, следует рассматривать в качестве компенсационной выплаты при увольнении (пункт 3 статьи 217 НК РФ).**

Принимая во внимание такую роль договорного регулирования трудовых отношений, Судебная коллегия Верховного Суда Российской Федерации полагает, что допуская возможность конкретизации случаев выплаты выходных пособий и их размеров в договорном порядке, законодатель не преследовал цель дифференциации прав и объема

гарантий работникам в зависимости от основания их увольнения и оснований выплаты выходного пособия, а напротив, исходил из необходимости защиты работников от временной потери дохода в возможно большем числе случаев, что включает в себя освобождение рассматриваемого вида компенсационных выплат от налогообложения.

Необходимость указанной защиты не исключается при использовании основания прекращения трудовых отношений, предусмотренного статьей 78 Трудового кодекса (расторжение трудового договора по соглашению сторон), предполагающего волеизъявление работодателя на увольнение работника и, как правило, оставляющего за увольняемым лицом ограниченную возможность согласования условий расторжения трудового договора.

Следовательно, определение конкретных случаев выплаты выходного пособия в результате соглашения, достигнутого между работодателем и работником, не исключает эти компенсационные выплаты из сферы законодательного установления и, с учетом положений пункта 1 статьи 3 Налогового кодекса, не означает, что на данные компенсации не распространяется освобождение от налогообложения, предусмотренное пунктом 3 статьи 217 Налогового кодекса для такой категории налогоплательщиков, как увольняемые работники.

При этом мерой защиты публичных интересов при предоставлении работнику выходного пособия в размере, который не совместим с компенсационным характером данной выплаты, является установленное в пункте 3 статьи 217 Налогового кодекса ограничение освобождения данного дохода от налогообложения 3-х кратным (6-ти кратным для отдельных случаев) заработком.

Таким образом, поскольку выплаченные обществом компенсации связаны с увольнением работников, установлены трудовым законодательством и определены в договорном порядке в соответствии со статьей 178 Трудового кодекса, Судебная коллегия приходит к выводу о том, что при выплате этого вида дохода работникам общество правомерно не удерживало налог на основании пункта 3 статьи 217 Налогового кодекса.

*Определение ВС РФ от 16.06.17 по делу № А42-7562/2015*

**Утрата права на применение патентной системы налогообложения не влечет утрату права на применение упрощенной системы налогообложения.**

С учетом изложенного, взаимосвязанные положения глав 26.2 и 26.5 Налогового кодекса позволяют сделать вывод о том, что упрощенная система налогообложения в случае ее применения индивидуальным предпринимателем является общей по отношению к патентной системе налогообложения, в рамках которой осуществляется налогообложение доходов лишь по отдельным видам деятельности налогоплательщика.

При этом глава 26.5 «Патентная система налогообложения» Налогового кодекса не содержит нормы, в силу которой утрата налогоплательщиком права на применение патентной системы налогообложения влекла бы одновременную утрату им права на применение упрощенной системы налогообложения, либо изменение порядка исчисления налога, уплачиваемого в рамках упрощенной системы.

Судами установлено, что упрощенная система налогообложения применялась предпринимателем в 2013 году. Соответственно, если общая сумма полученных им доходов не превысила пороговое значение, установленное пунктом 4 статьи 346.13 Налогового кодекса, то на основании пункта 1 статьи 346.14 и пункта 1 статьи 346.17

Налогового кодекса при утрате права на применение патентной системы налогообложения все полученные предпринимателем доходы подлежат учету при исчислении налога по упрощенной системе налогообложения.

При толковании положений пункта 6 статьи 346.45 Налогового кодекса суды трех инстанций не учли вышеизложенное и ошибочно не приняли во внимание пункт 3 статьи 346.11 Налогового кодекса, которым для лиц, применяющих упрощенную систему налогообложения, предусмотрено их освобождение от уплаты налога на добавленную стоимость.

Избранное судами толкование пункта 6 статьи 346.45 Налогового кодекса привело к возложению на предпринимателя избыточного налогового бремени в сравнении с той ситуацией, если бы им не применялась патентная система налогообложения, что не отвечает принципу равенства всех перед законом и по существу означает применение к налогоплательщику меры юридической ответственности, которая прямо не установлена законом.

*Определение ВС РФ от 15.06.17 по делу № А60-63435/2015*

**Судам необходимо исходить из того, что установленной статьей 119 НК РФ ответственностью за несвоевременное представление налоговой декларации не охватываются деяния, выразившиеся в непредставлении либо в несвоевременном представлении по итогам отчетного периода расчета авансовых платежей, вне зависимости от того, как поименован этот документ в той или иной главе части второй НК РФ.**

Таким образом, вне зависимости от того, как поименован документ в той или иной главе части второй НК РФ, его правовая природа должна оцениваться с точки зрения того, что в пункте 1 статьи 80 НК РФ разграничиваются понятия налоговой декларации и иных документов, представляемых обязанными лицами в налоговые органы (в том числе расчета авансового платежа, расчета сбора, расчета сумм налога на доходы физических лиц и др.).

В связи с тем, что квартальные (полугодовые) расчеты по налогу на прибыль организаций не входят в перечень документов, приведенный в пункте 3 статьи 76 НК РФ, нарушение налогоплательщиком сроков их представления не порождает право налогового органа на приостановление операций по счетам в банке.

*Определение ВС РФ от 27.03.17 по делу № А40-168230/2015*

### **Особенности налогообложения резидентов ОЭЗ.**

С учетом изложенного, при включении общества в единый реестр резидентов Особой экономической зоны в Калининградской области в 2006 году данный календарный год является первым и, следовательно, ставка в размере 0 процентов по налогу на имущество организаций за первый налоговый период применяется со дня внесения организации в единый реестр резидентов Особой экономической зоны в Калининградской области по 31.12.2006.

При таких обстоятельствах, учитывая момент включения общества в единый реестр резидентов Особой экономической зоны в Калининградской области в качестве резидента, вывод инспекции о невозможности применения обществом ставки 0 процентов по налогу

на имущество в 2012 году является правомерным, отвечает целям и порядку законодательного регулирования спорного вопроса.

Данный вывод согласуется с позицией, изложенной в Определении Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации от 08.11.2016 № 307-КГ16-7941.

*Определение ВС РФ от 16.03.17 по делу № А21-3415/2015*

### **Налоги.**

**Основанием для применения резидентом ОЭЗ пониженной налоговой ставки является объективная связь рассматриваемых доходов (расходов) с деятельностью налогоплательщика в особой экономической зоне.**

Таким образом, для целей применения пониженной налоговой ставки резидентом промышленно-производственной особой экономической зоны значение имеет объективная связь рассматриваемых доходов (расходов) с деятельностью налогоплательщика в особой экономической зоне, включая те случаи, когда определенные доходы (расходы) имели место на стадии инвестирования в объекты, с использованием которых должна осуществляться указанная деятельность.

Иной подход, фактически сформированный судами при рассмотрении настоящего дела, приводит к невозможности применения пониженной налоговой ставки резидентами промышленно-производственной особой экономической зоны на стадии осуществления инвестиций, и к ограничению области применения пониженной ставки налога только прибылью от реализации товаров (работ, услуг), что не вытекает из положений пункта 1 статьи 284 Налогового кодекса, Закона об особых экономических зонах и не соответствует целям поощрения, государственной поддержки инвестиций.

**Установление реального осуществления налогоплательщиком инвестиций и целевое использование иностранной валюты.**

Судами с достоверностью установлено, что на выделенной обществу территории ведутся строительные работы, присутствует строительная техника, то есть осуществляются капитальные вложения, предусмотренные Соглашением. Иностранная валюта приобретена обществом в размере, соответствующем общей величине авансовых платежей, необходимость осуществления которых предусмотрена контрактами, заключенными с иностранными поставщиками оборудования, необходимого для исполнения Соглашения. Фактическое использование иностранной валюты на указанные цели налоговым органом не оспаривалось.

С учетом изложенного, полученные обществом внереализационные доходы (расходы) в виде курсовых разниц, возникших в период, прошедший с момента приобретения иностранной валюты до ее использования для оплаты поставок по внешнеторговым контрактам, связаны с осуществлением обществом реальной экономической (инвестиционной) деятельности в качестве резидента особой экономической зоны. Следовательно, в отношении налоговой базы по названным доходам (расходам) могла быть применена пониженная налоговая ставка, установленная пунктом 1 статьи 284 Налогового кодекса и Законом № 187-ГД.

Ссылаясь при рассмотрении спора на сложившуюся судебную практику применения пониженной налоговой ставки налога на прибыль субъектами особой экономической зоны (дело № А55-29223/2013 Арбитражного суда Самарской области),

суды должным образом не разграничили юридически значимые обстоятельства указанных дел и не учли, что по настоящему делу установлено реальное осуществление налогоплательщиком инвестиций и целевое использование иностранной валюты, в связи с приобретением которой получена облагаемая налогом прибыль.

Определение ВС РФ от 02.11.17 по делу № А55-12793/2016

### **Недопустимость неисполнения налогового органа своего решения, вынесенного по результатам выездной налоговой проверки.**

Таким образом, выносимое по результатам выездной налоговой проверки в соответствии со статьей 101 Налогового кодекса решение является ненормативным правовым актом, определяющим отношение государства в лице налоговых органов к тому, соответствуют ли действия проверяемого лица законодательству о налогах и сборах. Этот акт, будучи принятым в установленной законом процедуре компетентным должностным лицом, после своего вступления в силу порождает правовые последствия и является обязательным не только для налогоплательщиков, но и для налоговых органов.

Следовательно, произвольный отказ налоговых органов от исполнения принятого ими решения ставит добросовестно действовавшего налогоплательщика в состояние правовой неопределенности в отношении с государством, что не соответствует принципам верховенства права, юридического равенства, поддержания доверия к закону и действиям публичной власти, вытекающим из статьи 2, частей 1 и 2 статьи 15, статьи 18, части 1 статьи 19 Конституции Российской Федерации, и приводит к нарушению баланса частных и публичных интересов.

Отказывая в возмещении налога, суд кассационной инстанции не учел, что при отсутствии права на налоговые вычеты налогоплательщик сохраняет право на учет «входящего» НДС в расходах по налогу на прибыль организаций.

При таких обстоятельствах сложилась ситуация, при которой решение по выездной налоговой проверке не влечет никаких правовых последствий только в части возмещения НДС, доначисление же налога на прибыль организаций до сих пор имеет юридическую силу.

Таким образом, по существу суд округа признал возможным одновременное существование у налогового органа взаимоисключающих правовых подходов в отношении НДС и налога на прибыль организаций.

Указанное судом кассационной инстанции обстоятельство, что инспекцией не были отменены (сохранили своей действие) ранее принятые решения об отказе в возмещении налога, не могло являться правовым основанием для допущенного инспекцией и управлением бездействия по возмещению налога.

### **Применение вычета по НДС.**

Следовательно, пересмотр по результатам выездной налоговой проверки выводов о необоснованности возмещения НДС, ранее сделанных в решении, вынесенном по результатам камеральной налоговой проверки, влечет за собой и пересмотр последующих решений инспекции, принимаемых согласно статье 176 Налогового кодекса и опосредующих процедуру возмещения налога.

Нельзя согласиться и с выводами суда округа о том, что учреждение не имело право на возмещение налога из бюджета, несвоевременно направив в инспекцию заявление, предусмотренное пунктом 5 статьи 149 Налогового кодекса.



Действительно, как установлено данной нормой Налогового кодекса, налогоплательщик, осуществляющий операции по реализации товаров (работ, услуг), предусмотренные пунктом 3 статьи 149 Налогового кодекса, вправе отказаться от освобождения таких операций от налогообложения, представив соответствующее заявление в налоговый орган по месту учета в срок не позднее 1-го числа налогового периода, с которого налогоплательщик намерен отказаться от освобождения или приостановить его использование.

Между тем данный срок пресекательным не является, законом не определены негативные последствия его пропуска.

В качестве письменного заявления (заявления составленного в электронной форме) о налоговых льготах согласно пункту 1 статьи 80 Налогового кодекса может рассматриваться налоговая декларация.

Как отмечено в связи с этим в пункте 5 постановления № 57, право на налоговую льготу, не использованную в предыдущих налоговых периодах, налогоплательщик может реализовать, в том числе, путем подачи уточненной налоговой декларации.

В данном случае льготным режимом налогообложения для учреждения является именно возможность начислять НДС при реализации им работ (услуг), предусмотренных подпунктами 29 - 30 пункта 3 статьи 149 Налогового кодекса, получая в связи с этим право на возмещение из бюджета соответствующей части «входящего» НДС, которое согласно пункту 2 статьи 173 Налогового кодекса могло быть реализовано налогоплательщиком в течение трехлетнего срока.

Этот трехлетний срок учреждением нарушен не был, обоснованность возмещения налога по существу инспекцией при рассмотрении дела под сомнение не ставилась и опровергнута не была.

*Определение ВС РФ от 21.02.17 по делу № А40-89628/2015*

#### **Налоги. НДС.**

Таким образом, общество, приобретавшее у подрядных организаций работы (услуги) по сохранению объекта культурного наследия, его реставрации и приспособлению для современного использования, и получившее от этих подрядных организаций счета-фактуры с выделением суммы НДС, вправе было применить соответствующие налоговые вычеты, а подрядные организации обязаны уплатить НДС в бюджет. Доказательств направленности действий общества и подрядных организаций на получение необоснованной налоговой выгоды в материалы дела не представлено и обществу не вменяется

*Определения ВС РФ от 27.11.17 по делу № А56-35772/2016, № А56-42572/2016*

#### **Налоги. НДС.**

Как следует из решения от 25.12.2015 № 10-07/7-Р, те основания, по которым суд апелляционной инстанции отказал обществу в удовлетворении требований по эпизоду с НДС, налоговым органом в основу принятия оспариваемого ненормативного акта 9 А58-2228/2016 положены не были. Выводов о том, что налогоплательщик не доказал исчисление налога с авансов и предоплат, а также не доказал, что не заявил эти вычеты ранее, решение инспекции не содержит (на страницах 8-87 решения по спорному эпизоду указаны обстоятельства, отраженные в акте проверки, на страницах 87-89 указаны

возражения налогоплательщика по акту, на страницах 89-95 указаны мотивы доначисления с учетом результатов рассмотрения возражений общества).

Более того, на странице 91 данного решения указано, что по результатам выездной проверки установлено применение налогоплательщиком в уточненной декларации за 3 квартал 2012 года вычетов в отношении сумм НДС, исчисленных в 2003-2005 годах к уплате в бюджет с полученных от Госкомитета по торговле и материально техническим ресурсам Республики Саха (Якутия) денежных средств в общей сумме 340 143 033 рублей (включая спорную сумму 98 536 771 рубль).

Между тем, ни суд первой инстанции, ни суд апелляционной инстанции по существу не оценили те мотивы, которые налоговый орган привел в своем решении в обоснование отказа в праве на налоговые вычеты и доначисления НДС.

В частности, судами не дана оценка выводам налогового органа о том, что документы, представленные обществом в подтверждение факта получения авансов, исходя из их содержания и дат оформления, не имеют отношения к соглашению от 15.05.2003 №С-НП-15/03, а следовательно, и к соглашению о новации от 10.08.2012 № 2012/СНГС-1. Также суды не дали оценки доводам инспекции о том, что по данным Министерства финансов Республики Саха (Якутия) общество полностью исполнило обязательства по соглашению от 15.05.2003 №С-НП-15/03 в 2005 году, при этом сам налогоплательщик не представил документы, подтверждающие сумму фактически отгруженных товаров (нефтепродуктов) в рамках соответствующих правоотношений по причине их уничтожения в связи с истечением срока хранения.

Принимая во внимание указанные доводы судам необходимо было установить, по каким первичным документам налогоплательщиком была получена соответствующая предоплата и в счет каких обязательств, на какую сумму данные обязательства фактически были исполнены обществом и имеют ли эти обязательства отношение к соглашению от 15.05.2003 №С-НП-15/03 и соглашению от 10.08.2012 № 2012/СНГС-1.

Кроме того, приводя ссылки на дополнительные соглашения от 09.09.2016 к соглашениям от 15.05.2003 №С-НП-15/03, от 10.08.2012 № 2012/СНГС-1 суд первой инстанции не дал оценки тому обстоятельству, может ли заключение данных соглашений влиять на налоговые обязательства общества в проверенном периоде 2012-2013 годов, с учетом того, что принимая во внимание положения статьи 54 Кодекса налоговые последствия влекут не сами гражданско-правовые сделки, а совершаемые в их исполнение финансово-хозяйственные операции, отражаемые в бухгалтерском учете. При этом налогообложению подвергается финансовый результат, формируемый по итогам налогового (отчетного) периода на основе данных регистров бухгалтерского учета, в том числе совокупности совершенных в этом периоде операций.

Постановление АС ВСО от 27.10.17 по делу № А58-2228/2016

### **Налоги. Налоговый вычет по НДС.**

Выводы инспекции о завышении цены приобретения товара относительно рыночного уровня не могли служить правовым основанием для отказа в применении налоговых вычетов по НДС, поскольку в силу установленных главой 21 Налогового кодекса и изложенных выше правил взимания данного налога приобретение налогоплательщиком товаров по более высокой цене относительно рыночного уровня само по себе не влечет нарушения интересов казны и не означает получения им

необоснованной налоговой выгоды: привозе коньячного спирта на таможенную территорию создан экономический источник для вычета налога покупателем и действия общества, принявшего к вычету сумму НДС, соответствовали пункту 2 статьи 171 Налогового кодекса.

Таким образом, требование о восстановлении «входящего» налога предусмотрено в подпункте 4 пункта 3 статьи 170 Налогового кодекса для тех случаев, когда вследствие изменения стоимости товаров (работ, услуг) уменьшается создаваемый в бюджете экономический источник для вычета налога покупателем. Между тем произведенная по правилам статьи Налогового кодекса корректировка в меньшую сторону цены коньячного спирта, приобретенного налогоплательщиком, названных последствий не повлекла.

Имеющиеся в судебных актах суждения, высказанные со ссылкой на письмо Федеральной таможенной службы, о возможности корректировки таможенных платежей при ввозе коньячного спирта в Российскую Федерацию с учетом результатов проведенной в отношении общества налоговой проверки носят предположительный характер и с учетом изложенного выше не имели значения для правильного разрешения дела.

Определение ВС РФ от 03.10.17 по делу № А40-189344/14

**Муниципалитет по сделкам о продаже муниципального имущества не является плательщиком НДС.**

Таким образом, в рассматриваемых правоотношениях при реализации не закрепленного за муниципальными предприятиями и учреждениями муниципального имущества, составляющего казну муниципального образования, установленная абзацем 2 пункта 3 статьи 161 Кодекса обязанность налогового агента исчислить, удержать и уплатить в бюджет НДС лежит на покупателях этого имущества, за исключением физических лиц, не являющихся индивидуальными предпринимателями, и не может быть возложена на продавца этого имущества.

**Факт оплаты покупателем НДС в составе выкупной цены правового значения не имеет, лишь порождает требование о взыскании НО с администрации.**

То обстоятельство, что подлежащий перечислению в бюджет НДС по упомянутым сделкам предприниматель уплатил Комитету в составе выкупной стоимости муниципального имущества, не освобождает предпринимателя от исполнения возложенной на него Кодексом обязанности налогового агента по исчислению и уплате спорных сумм НДС в бюджет, которая до настоящего времени остается неисполненной.<sup>7</sup>

Уплата предпринимателем НДС в бюджет за счет собственных средств не приведет к ущемлению его прав и законных интересов в налоговых правоотношениях, поскольку исполнив возложенную на него Кодексом обязанность налогового агента, предприниматель не лишен возможности реализовать право на защиту своих интересов в рамках гражданско-правового спора с муниципальным образованием о возврате неосновательно полученных денежных средств.

Определение ВС РФ от 23.05.17 по делу № А09-10032/2015

**Налоги.**

Отсутствие в требовании указания на проведение конкретного мероприятия налогового контроля не свидетельствует о недействительности требования, поскольку данный недостаток в оформлении спорного документа носит формальный характер и не пресекает полномочия налогового органа, которые прямо предусмотрены в пункте 2 статьи 93.1 Налогового кодекса.

Требование налогового органа о представлении документов (информации) 01.03.2016 № 2.7-26/4673 содержит достаточно определенные данные о документах, которые истребуются инспекцией; истребуемые документы имеют непосредственное отношение к мероприятиям налогового контроля, проводимым в отношении контрагента заявителя.

Следовательно, у предпринимателя возникла обязанность по представлению документов и информации в соответствии со статьей 93.1 Налогового кодекса Российской Федерации.

Постановление АС ВСО от 26.06.17 по делу № А78-13580/2016

### **Нарушение процедуры рассмотрения материалов налоговой проверки.**

Суд установил, что ненормативные акты приняты налоговым органом на основании обстоятельств, которые не устанавливались в ходе проверки, в результате предприниматель был лишен возможности представить возражения по выявленным нарушениям. В актах проверки отражено только такое нарушение, как несвоевременное представление налоговых деклараций по ЕНВД за 3 и 4 кварталы 2014 года, с чем налогоплательщик был согласен.

Вместе с тем в оспариваемых решениях инспекция в качестве нарушения налогового законодательства сослалась на неправомерное представление предпринимателем деклараций по ЕНВД за 3 и 4 кварталы 2014 года, полагая, что заявитель считается применяющим общую систему налогообложения в период действия патента: с 01.07.2014 по 31.12.2014, в связи с утратой права на применение ПСН.

*Определение ВС РФ от 03.02.17 по делу № А26-8413/2015*

### **Основания для проведения повторной проверки уточненных сведений.**

Применительно к обстоятельствам рассматриваемого дела инспекция, определив размер налоговой обязанности общества по результатам первоначальной проверки с учетом скорректированных показателей уточненной декларации без осуществления их дополнительной проверки, была вправе в последующем назначить проведение повторной проверки уточненных сведений по основанию, предусмотренному абзацем 6 пункта 10 статьи 89 Налогового кодекса Российской Федерации.

Следовательно, суды первой и апелляционной инстанций неправомерно исходили из того, что инспекция реализовала предоставленное ей Налоговым кодексом право на проведение дополнительных мероприятий налогового контроля в связи с представлением налогоплательщиком уточненных налоговых деклараций и необходимостью сбора дополнительных доказательств, касающихся выявленного в ходе проверки правонарушения и определения итоговых сумм доначислений.

Эти обстоятельства не выяснялись и не проверялись судами первой и апелляционной инстанций, что могло повлечь необоснованное доначисление обществу сумм пени и налоговых санкций.

**Передача имущества в качестве отступного в целях погашения обязательств по договору займа является реализацией имущества.**

Таким образом, передача имущества в качестве отступного в целях погашения обязательств по договору займа является реализацией имущества, в связи с чем передающая сторона обязана исчислить НДС с реализации, а получающая – вправе принять налог к вычету.

Позиция судов о том, что предоставление отступного является именно исполнением обязательств по договору займа (операции, не облагаемой НДС), и поэтому не подлежит налогообложению, является неправомерной, поскольку с предоставлением отступного меняется в целом способ исполнения договора займа, прекращаются обязательства сторон по первоначальному способу исполнения и на стороны возлагаются другие, новые обязательства, возникающие из соглашения об отступном (денежная форма возврата займа более не исполняется сторонами)

*Определение ВС РФ от 31.01.17 по делу № А50-20135/2015*

**На налоговой инспекции лежит обязанность учесть произведенные в ходе выездной налоговой проверки начисления по соответствующим налогам, и отразить их в составе расходов при определении налоговой базы по налогу на прибыль при условии, что правильность исчисления налога на прибыль входила в предмет проводимой проверки.**

Данный вывод согласуется с позицией, изложенной в постановлении Президиума ВАС РФ от 06.07.2010 № 17152/09 и определении Судебной коллегии по экономическим спорам ВС РФ от 30.11.2016 № 305-КГ16-10138.

Иной правовой подход, поддержанный арбитражными судами в рамках рассмотрения настоящего спора, влечет необоснованное возложение на налогоплательщика обязанности по самостоятельной корректировке налоговых обязательств путем представления уточненной налоговой декларации за период, который является предметом налоговой проверки. Такие действия общества после завершения проверки, по мнению Судебной коллегии, не устраняют недостоверность произведенного налоговым органом расчета сумм недоимки по налогу на прибыль, а также не позволяет скорректировать пени и штраф, исчисленные инспекцией без учета произведенных корректировок по всем охваченным проверкой налогам.

*Определение ВС РФ от 26.01.17 по делу № А40-159258/2015*

**Корректировка территориальным налоговым органом цены сделки в порядке, установленном статьей 40 Кодекса, законодательством о налогах и сборах не предусмотрена.**

Таким образом, корректировка территориальным налоговым органом цены сделки доходам, признаваемым для целей налогообложения после 01.01.2012, в порядке, установленном статьей 40 Кодекса, законодательством о налогах и сборах не предусмотрена. Полномочиями по контролю за ценообразованием в соответствии с разделом V.1 Кодекса участвующий в настоящем деле налоговый орган не наделен.

Вывод суда апелляционной инстанции о том, что в действительности инспекция установила получение необоснованной налоговой выгоды, а не осуществляла контроль за ценой сделок, не соответствует буквальному содержанию решения от 30.04.2015 № 26.

В указанном решении налогового органа имеются прямые ссылки на положения статьи 40 Кодекса, устанавливающие основания и порядок проверки цен сделок, и подробное изложение тех действий, которые на основании данной статьи произвела инспекция в ходе проверки и рассмотрения её материалов.

Иных оснований для корректировки цен сделок (в том числе связанных с получением налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды в силу отсутствия разумных экономических причин заключения договоров на соответствующих условиях) указанное решение инспекции, равно как и решение вышестоящего налогового органа, не содержат, на наличие таких оснований в решении инспекции апелляционной суд не указал.

**Изменение оснований доначисления сумм налогов, не входит в компетенцию суда, рассматривающего законность решения налогового органа.**

Изменение оснований доначисления сумм налогов, соответствующих им пеней и штрафов не входит в компетенцию суда, рассматривающего законность решения налогового органа. В противном случае будет нарушено право налогоплательщика на защиту при рассмотрении материалов проверки, вытекающее из положений статей 100, 101 Кодекса.

*Постановление АС ВСО от 31.01.17 по делу №А69-3522/2015*

**Закон № 39-ФЗ не распространяется на отношения, которые связаны с привлечением денежных средств граждан и юридических лиц для долевого строительства многоквартирных домов и (или) иных объектов недвижимости на основании договора участия в долевом строительстве. Данные изменения вступили в силу с 21.06.2010.**

После вступления в силу указанных изменений полученные застройщиком от участника долевого строительства денежные средства не могут быть признаны инвестиционными, поскольку дольщик, от которого они поступили, не является участником инвестиционной программы и не может быть признан инвестором в соответствии с положениями Закона № 39-ФЗ. Таким образом, ссылка апелляционного суда на подпункт 4 пункта 3 статьи 39 Кодекса является ошибочной.

Между тем расходы по налогу на прибыль могут быть учтены при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение налогооблагаемого дохода (пункт 1 статьи 252 Кодекса), применение вычетов по НДС в отношении операций, не подлежащих налогообложению в соответствии со статьей 149 Кодекса, по общему правилу не предусмотрено (пункт 5 статьи 149, подпункт 1 пункта 2 статьи 170, подпункт 1 пункта 2 статьи 171 Кодекса). Судами не установлено, являются ли суммы расходов по налогу на прибыль и вычетов по НДС, принятых налоговым органом по результатам проверки, таковыми с учетом выводов судов об отсутствии оснований для налогообложения доходов по договорам долевого строительства.

Отсутствие оценки данных обстоятельств могло привести к противоречию между выводами судов о не обложении налогом на прибыль и НДС суммы 20 302 993 рубля и

принятием инспекцией расходов (вычетов), обусловленных выводом инспекции о налогообложении указанной суммы.

Более того, суды при рассмотрении вопроса законности доначисления налога на прибыль, пеней и санкций за его неуплату, не дали правовой оценки доводам налогоплательщика, изложенным в заявлении о признании недействительным решения инспекции, относительно необходимости учета в качестве расходов сумм доначисленных по результатам проверки налога на имущества организаций, земельного и транспортного налогов за 2013 год.

*Постановление АС ВСО от 31.01.17 по делу №А69-718/2016*

### **Необоснованная налоговая выгода.**

Вместе с тем, ссылаясь на то, что субарендные отношения привели к увеличению стоимости арендной платы, суды не указывают каким образом эти отношения привели к получению участниками этих отношений необоснованной налоговой выгоды. То обстоятельство, что в рамках обычной предпринимательской деятельности по субарендным отношениям стоимость субарендной платы всегда превышает стоимость арендной платы, не может рассматриваться как обстоятельство, влекущее негативные последствия для участников таких отношений. Правильность применения сторонами арендных и субарендных отношений цен по заключенным договорам инспекцией не проверялась и, как пояснили представители инспекции в судебном заседании Судебной коллегии, цены сделок инспекцией не оспариваются. При этом инспекцией также не оспаривается, что в рассматриваемой ситуации отсутствует взаимозависимость между участниками арендных и субарендных отношений.

Каких-либо обстоятельств, свидетельствующих об имитации субарендных отношений, судами не установлено. Инспекция не оспаривает реальность исполнения договоров аренды и договоров субаренды спорных помещений, а также не оспаривает факт использования обществом арендуемых по договорам субаренды помещений в предпринимательской деятельности.

Разрешение вопроса о добросовестности либо недобросовестности общества при совершении действий, имеющих своим результатом получение налоговой выгоды, связано с установлением и исследованием фактических обстоятельств и представленных доказательств, подлежащих оценке арбитражным судом в совокупности и взаимосвязи с учетом положений статьи 71 АПК РФ.

Однако, рассматривая вопрос о недобросовестности общества при совершении спорных финансово-хозяйственных операций, суды не оценили доводы общества об отсутствии обстоятельств, свидетельствующих о совершении обществом указанных операций исключительно с намерением получить экономический эффект от необоснованной налоговой выгоды. Суды не привели мотивированного обоснования получения обществом необоснованной налоговой выгоды в связи с субарендными отношениями по аренде нежилых помещений, оставив без оценки доводы, приводимые обществом со ссылкой на обстоятельства, послужившие основанием возникновения спорных субарендных отношений.

*Определение ВС РФ от 15.06.17 по делу № А40-230712/2015*

### **Признаки амортизируемого имущества.**

Таким образом, из буквального содержания приведенных выше положений законодательства о налогах и сборах следует, что одним из обязательных признаков амортизируемого имущества для целей исчисления налога на прибыль является то, что стоимость данного имущества на момент его принятия налогоплательщиком к учету составляет более 40 000 рублей.

Принимая во внимание изложенное, для оценки правильности учета налогоплательщиком принятой в качестве вклада в уставный капитал системы выпарки 1 и 2 ступеней как не амортизируемого имущества судам необходимо было проверить, по какой цене в соответствии с правилами пункта 1 статьи 277 Кодекса подлежало учету указанное имущество при его получении обществом. Данный вопрос судами не исследован.

При таких обстоятельствах сами по себе ссылки судов на положения пунктов 1, 5, 7 статьи 258 Кодекса, определяющие порядок исчисления срока полезного использования амортизируемого имущества, не подтверждают, что спорное имущество является амортизируемым.

Кроме того, судами по существу не рассмотрены доводы налогоплательщика о том, что аппарат выпарной F-450 м приобретен для текущего ремонта системы выпарки 1 и 2 ступеней.

Между тем, указанный вопрос также может иметь правовое значение в настоящем деле, поскольку в случае признания данного довода обоснованным судам необходимо было установить, каким образом подлежат учету спорные расходы.

Таким образом, в случае изменения первоначальной стоимости основных средств соответствующие расходы учитываются для целей налогообложения путем начисления амортизации, в то время как при ремонте основных средств расходы могут быть учтены одновременно.

Кроме того, судами не дано оценки содержащимся на странице 49 решения от 16.03.2015 № 13-55-11 (т.2 л.д.25) выводам инспекции о том, что аппарат выпарной F-450 м при его приобретении в 2012 году подлежал учету не по счету 10 «Материалы», а должен быть принят к учету как самостоятельное основное средство с вытекающими из этого последствиями об учете расходов на приобретение имущества путем начисления амортизации.

Также, соглашаясь с выводами инспекции о невозможности одновременного отнесения в состав расходов затрат по приобретению выпарного аппарата F-450 м, суды не проверили, приняты ли налоговым органом при определении реальной налоговой обязанности общества и расчете доначисленного налога, пеней и санкций расходы в части сумм амортизации, подлежащей начислению за проверенный период исходя из позиции налогового органа.

*Постановление АС ВСО от 19.01.17 по делу №А19-11848/2015*

### **Налоги. НДС.**

Таким образом, предприниматель, задолженность которого перед рядом лиц, в результате реализации им обществу с ограниченной ответственностью «Энергожилстрой» права аренды земельного участка, была погашена, получил доход от указанной операции в размере погашенной задолженности.



Следовательно, в деятельности предпринимателя возник объект налогообложения НДФЛ.

Определение ВС РФ от 11.07.17 по делу № А78-2540/2016

### **Транспортный налог.**

Вместе с тем из оспариваемых судебных актов не усматривается, что судами оценены все представленные в материалы дела доказательства в соответствии с требованиями статьи 71 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации в их совокупности и взаимной связи применительно к установленным обстоятельствам, а именно: не дана оценка пункта 21 руководства по эксплуатации автомобиля, в соответствии с которым запрещается эксплуатация автомобиля УАЗ-22064 в качестве транспортного средства общественного пользования (том 1 страница 32); ответа на запрос ОГИБДД МУ МВД России «Иркутское», согласно которому спорное автотранспортное средство соответствует специальному легковому транспортному средству – санитарный автомобиль (том 2 страница 2).

Документом, действующим на территории Российской Федерации для регистрации и допуска транспортных средств к эксплуатации, является паспорт транспортного средства, подтверждающий, в том числе, наличие Одобрения типа транспортного средства (Постановление Госстандарта России от 01.04.1998 №19 «О совершенствовании сертификации механических транспортных средств и прицепов»).

Следовательно, тип транспортного средства, указанный в ПТС, должен соответствовать сведениям, указанным в Одобрении типа транспортного средства (сертификате соответствия).

*Постановление АС ВСО от 17.02.17 по делу № А19-489/2016*

### **Налоги. Земельный налог.**

**Таким образом, основанием для признания нахождения земельных участков в статусе ограниченных в обороте, согласно подпункту 5 пункта 5 статьи 27 Земельного кодекса, является принадлежность земельных участков к государственной или муниципальной собственности, а не к частной собственности.**

Поскольку спорные земельные участки принадлежат обществу на праве собственности, то в силу подпункта 5 пункта 5 статьи 27 Земельного кодекса 6 такие участки не являются ограниченными в обороте, а, соответственно, не выполнена совокупность условий, предусмотренных подпунктом 1 пункта 1 статьи 394 Налогового кодекса для применения пониженной ставки земельного налога.

То обстоятельство, что общество было создано в результате преобразования государственного предприятия в порядке, предусмотренном законодательством о приватизации, не может служить основанием для вывода о нахождении спорных земельных участков в собственности Российской Федерации

Определение ВС РФ от 24.11.17 по делу № А40-153892/2016

### **Земельный налог.**

Судебная коллегия, руководствуясь статьями 27, 93 Земельного кодекса Российской Федерации, пришла к выводу о том, что совокупностью необходимых условий для исключения земельных участков из объектов налогообложения земельным налогом на

основании подпункта 3 пункта 2 статьи 389 Налогового кодекса обладают только земельные участки, находящиеся в государственной или муниципальной собственности.

В данном случае, федеральное государственное унитарное предприятие преобразовано в акционерное общество, которому спорный земельный участок принадлежит на праве собственности и не имеет ограничений в обороте, следовательно, право на освобождение от уплаты земельного налога отсутствует.

*Определение ВС РФ от 27.04.17 по делу № А65-93/2016*

#### **Списание спорной задолженности в качестве безнадежного долга.**

Следовательно, исключение регистрирующим органом должника по обязательству из ЕГРЮЛ как недействующего юридического лица влечет невозможность исполнения обязательства и наступление установленных законодательством о налогах и сборах оснований для списания соответствующей дебиторской задолженности.

Вместе с тем, суд первой инстанции в настоящем деле пришел к ошибочному выводу о том, что само по себе списание задолженности в 2012 году вместо надлежащего периода 2011 года влечет отказ в признании права на спорные расходы.

В данном случае судом не учтено, что как 2012, так и 2011 годы, были включены в предмет рассматриваемой налоговой проверки, доначисление налога на прибыль было произведено также как за 2011, так и за 2012 годы. При таких обстоятельствах, налоговый орган применительно к положениям главы 25 Кодекса должен был определить реальную налоговую обязанность общества применительно ко всем установленным в ходе проверки налогооблагаемым доходам и расходам, признаваемым для целей исчисления налога на прибыль. Учет налогоплательщиком расходов не в надлежащем налоговом периоде, если надлежащий период также являлся предметом проверки, не является препятствием для учета спорных расходов при определении действительных налоговых обязательств общества в соответствии с положениями законодательства о налогах и сборах.

Исходя из вышеуказанного ошибочного вывода суд первой инстанции не установил, подтвержден ли по существу факт выдачи займа, обязательство по возврату которого налогоплательщик полагает безнадежным, и не оценил по существу доводы инспекции относительно непредставления обществом доказательств в обоснование возникновения заемных обязательств.

#### **Проверка факта выдачи займа.**

При этом вопрос о документальном подтверждении факта выдачи займа имеет значение для дела, однако судами в предмет исследования не включен.

Исходя из проверки факта выдачи займа, судам необходимо было определить, в какой редакции в настоящем деле подлежал применению пункт 2 статьи 200 ГК РФ (в редакции, вступившей в силу 01.09.2013, либо в ранее действовавшей редакции). От указанного обстоятельства зависят выводы о том, когда фактически истек срок исковой давности и, соответственно, какие основания для списания безнадежной ко взысканию задолженности возникли ранее – истечение срока исковой давности либо исключение недействующего юридического лица из государственного реестра. В свою очередь от изложенного зависит, имел ли налогоплательщик право на списание спорной задолженности в качестве безнадежного долга в проверяемом периоде.

*Постановление АС ВСО от 04.04.17 по делу № А33-27142/2015*

### **Фактическое исполнение сделки.**

Апелляционный суд пришел к выводу о том, что данные документы не могут подтверждать реальность хозяйственной операции, поскольку не представлено доказательств приобретения предпринимателем указанного товара, также в отчете ООО «Адарон» за сентябрь 2013 года отсутствует оприходование товара (том 1 л.д.141). Кроме того, ни предприниматель, ни общество не могли являться субъектами, которые вправе осуществлять сделки с металлолом в силу статьи 13.1 Федерального закона от 24.06.1998 № 89-ФЗ «Об отходах производства и потребления», Постановления Правительства Российской Федерации от 11.05.2001 N 369 «Об утверждении Правил обращения с ломом и отходами черных металлов и их отчуждения».

Вместе с тем указанный вывод суда апелляционной инстанции не соответствует фактическим обстоятельствам, поскольку в оспариваемом решении налоговым органом не ставится под сомнение факт реализации предпринимателем товаров по договору поставки от 23.09.2013 № 15.

Для разрешения вопроса о правомерности доначисления налога на доходы физических лиц за 2013 год судам следовало проверить фактическое исполнение сторонами договора комиссии от 20.09.2013.

*Постановление АС ВСО от 30.03.17 по делу №А69-575/2016*

**Наличие у налогоплательщика сомнений в том, собран ли был им полный пакет документов в подтверждение налоговой ставки 0%, не может свидетельствовать о наличии какой-либо правовой неопределенности, поскольку такая неопределенность подразумевает наличие сомнений в толковании нормы права, а не в установлении фактических обстоятельств, исходя из которых должна применяться соответствующая правовая норма.**

Ошибочное не применение налогоплательщиком абзаца 2 пункта 9 статьи 167 Кодекса (либо его неправильное толкование) при подаче налоговой декларации по НДС за 2 квартал 2010 года не свидетельствует о наличии объективных препятствий для своевременной реализации права на вычеты путем подачи декларации за 1 квартал 2012 года в установленный законом срок.

Предъявление в рамках дела № А33-430/2013 необоснованных требований к инспекции, в удовлетворении которых в конечном счете было отказано, не свидетельствует о наличии объективных препятствий для реализации права налогоплательщика в пределах срока, установленного законом.

При этом судами в настоящем деле не установлены обстоятельства, указывающие на невыполнение налоговым органом возложенных на него обязанностей или свидетельствующие о невозможности получить возмещение, несмотря на своевременно предпринятые к тому действия со стороны налогоплательщика, в связи с чем нельзя признать относимыми ссылки судов двух инстанций на определения Конституционного суда Российской Федерации от 03 июля 2008 года № 630-О-П, от 01 октября 2008 года № 675-О-П, от 24 сентября 2013 года № 1275-О, от 22 января 2014 года № 63-О, от 29 мая 2014 года № 1217-О-Р, от 27 октября 2015 года № 2428-О и основанную на применении этих определений арбитражную практику

В частности, судами не учтено, что отмененные судом округа решение Арбитражного суда Красноярского края от 28 июля 2014 года и постановление 3 ААС от

28 ноября 2014 года по делу № А33-430/2013 приняты после истечения срока на применение налоговых вычетов (30.06.2013). При этом, пропуск в настоящем деле срока, установленного пунктом 2 статьи 173 Кодекса, не связан с какими-либо доначислениями со стороны налогового органа, а по существу допущен налогоплательщиком в результате собственных действий, вытекающих из неправильного применения положений законодательства о налогах и сборах. Незнание юридическим лицом закона не может свидетельствовать о наличии уважительных причин пропуска рассматриваемого срока. 10 А33-29107/2015

Также нельзя признать обоснованными выводы судов о наличии правовой неопределенности относительно возможности применения налоговой ставки 0% в отношении рассматриваемых транспортно-экспедиционных услуг, устранившейся в пункте 18 постановления Пленума ВАС РФ от 30.05.2014 № 33 «О некоторых вопросах, возникающих у арбитражных судов при рассмотрении дел, связанных с взиманием налога на добавленную стоимость».

Принятие указанного постановления само по себе не свидетельствует о наличии у налогоплательщика объективных препятствий для своевременной реализации своего права, поскольку судами установлено, что и до указанного разъяснения налогоплательщик в отношении рассматриваемых услуг применял налоговую ставку 0%, в том числе в декларации за 2 квартал 2010 года, представленной в инспекцию 30.03.2012. Отказ суда округа в удовлетворении требований по делу № А33-430/2013 об оспаривании решения инспекции по результатам камеральной проверки указанной декларации не связан с тем, что спорные услуги не подлежат обложению налогом по ставке 0%. При этом судами в настоящем деле не установлено, что до принятия постановления № 33 обществу по каким-либо делам было отказано в удовлетворении требований по мотиву, что соответствующие услуги не подлежат обложению НДС по ставке 0%, либо имелись иные объективные и не зависящие от самого налогоплательщика препятствия для подтверждения обоснованности применения налоговой ставки 0%.

*Постановление АС ВСО от 28.03.17 по делу №А33-29107/2015*

#### **Восстановление налогоплательщиком НДС.**

Таким образом, указанной нормой Кодекса не предусмотрено восстановление налогоплательщиком НДС пропорционально предусмотренной гражданско-правовой сделкой сумме аванса.

Условия заключенных между сторонами договоров не могут предоставлять налогоплательщику возможность выбора наиболее удобного способа принятия к вычету и последующего восстановления сумм НДС, то есть произвольно, исходя из коммерческих интересов, изменять нормы действующего налогового законодательства.

Следовательно, учитывая, что порядок принятия к вычету НДС, исчисленного с авансовых платежей, и его восстановления регулируется положениями налогового законодательства, увязывание обществом применения подпункта 3 пункта 3 статьи 170 Кодекса с условиями договоров, неправомерно.

Суды, удовлетворяя требования общества по указанному эпизоду не учли, что в материалах дела отсутствует какой-либо расчет пропорции восстанавливаемого обществом налога на добавленную стоимость.

#### **Налог на прибыль.**

Суды первой и апелляционной инстанций пришли к выводу о правомерном в соответствии с подпунктом 13 пункта 1 статьи 265 Налогового кодекса Российской Федерации отнесении налогоплательщиком неустойки, уплаченной за ненадлежащее исполнение обязательств по договору поставки от 20.02.2012 № И-25032/337.

Кассационный суд считает данный вывод преждевременным, поскольку судами не дана оценка доводам инспекции о невозможности исполнения ЗАО «НПО «Синеф-Инжиниринг» обязательств по договору от 20.02.2012 № И-25032/337 в силу недостаточности исходных компонентов.

*Постановление АС ВСО от 14.03.17 по делу № А19-13502/2015*

**Срок исковой давности по требованию о возврате переплаты по налоговым платежам начинает течь с момента получения решения налоговой о доначислении налога по УСН, а не с момента получения контрагентом(истец-ИП являлся директором) истца решения инспекции о необоснованном применении ЕНВД. Факт аффилированности правового значения не имеет.**

Следовательно, установление действительных налоговых обязательств в результате получения необоснованной налоговой выгоды возможно только в результате проведения в отношении соответствующего налогоплательщика мероприятий налогового контроля в порядке, установленном законодательством о налогах и сборах, и принятия уполномоченным органом по результатам этих мероприятий решения в отношении данного налогоплательщика, а не какого-либо иного лица.

Налоговые обязательства, связанные с необоснованным исчислением предпринимателем ЕНВД и доначислением налога по УСН, установлены в решении инспекции от 27.03.2014 № 08/3, принятом по результатам выездной налоговой проверки ИП Левоняна Д.П., в котором определены неуплата налога по УСН в общей сумме 5 713 630 рублей и неразрывно связанное с этим излишнее исчисление ЕНВД в сумме 1 154 131 рублей.

В случае, если налоговый орган не принял решение от 27.03.2014 № 08/3 о доначислении налога по УСН, у предпринимателя не имелось оснований полагать, что он излишне исчислил налог по ЕНВД за тот же период.

Следовательно, дата вручения ООО «Аракс» решения от 01.03.2013 № 08/4 не влияет на начало течения срока давности обращения предпринимателя в суд с иском о проведении зачета переплаты по налогу в счет доначислений по решению от 27.03.2014 № 08/3.

#### **Установление факта переплаты.**

Вместе с тем, в предмет доказывания по настоящему спору включается установление факта переплаты в соответствии с положениями статей 66-71 АПК РФ, поскольку в решении инспекции 27.03.2014 № 08/3 указано на излишнее исчисление налога, а не на его излишнюю уплату.

Реальное наличие переплаты судами не проверено и не установлено, при этом арбитражный суд, рассматривающий дело в кассационной инстанции, не вправе устанавливать или считать доказанными обстоятельства, которые не были установлены в решении или постановлении либо были отвергнуты судом первой или апелляционной инстанции (часть 2 статьи 287 АПК РФ).

*Постановление АС ВСО от 21.03.17 по делу № А58-3566/2016*

### **Налоги. Уплата налогов через банк-банкрот.**

При исполнении конституционной обязанности по уплате налогов, установленной статьей 57 Конституции Российской Федерации, налогоплательщик не несет ответственность за действия всех организаций, участвующих в многостадийном процессе уплаты и перечисления налогов в бюджет: на налогоплательщика возложена публично - правовая обязанность уплатить законно установленные налоги и сборы, а на кредитные учреждения – возлагается публично - правовая обязанность обеспечить перечисление соответствующих платежей в бюджет.

Как указал Конституционный Суд Российской Федерации в постановлении от 12.10.1998 № 24-П, конституционная обязанность каждого налогоплательщика по уплате налогов должна считаться исполненной в тот момент, когда изъятие части его имущества, предназначенной для уплаты в бюджет в качестве налога, фактически произошло. Такое изъятие происходит в момент списания банком с расчетного счета налогоплательщика соответствующих средств в уплату налога. Иное приводило бы к повторному взысканию с добросовестного налогоплательщика не поступивших в бюджет налогов, что нарушает конституционные гарантии частной собственности и принцип равенства всех перед законом (статья 19 и 35 Конституции Российской Федерации).

В соответствии с данной правовой позицией положениями подпункта 1 пункта 3 статьи 45 Налогового кодекса установлено, что обязанность по уплате налога считается исполненной налогоплательщиком с момента предъявления в банк поручения на перечисление денежных средств в бюджетную систему Российской Федерации со счета налогоплательщика в банке при наличии на нем достаточного денежного остатка на день платежа.

Вместе с тем в силу вытекающего из части 3 статьи 17 Конституции Российской Федерации запрета злоупотребления правом никто не вправе извлекать преимущество (выгоду) из своего недобросовестного поведения. Общеправовой принцип добросовестного поведения определяет пределы осуществления своих субъективных прав налогоплательщиками.

Таким образом, выдача распоряжения банку о списании денежных средств со счета клиента для уплаты налогов не создает правовых последствий, предусмотренных подпунктом 1 пункта 3 статьи 45 Налогового кодекса, если к моменту предъявления соответствующего платежного поручения плательщик знал (не мог не знать) о неспособности кредитного учреждения обеспечить перечисление налогов в бюджетную систему Российской Федерации.

Об известности этого факта налогоплательщику - владельцу банковского счета должны свидетельствовать прямые доказательства осведомленности владельца счета о невозможности осуществления платежа (например, наличие ранее не исполненных банком платежных поручений клиента), либо достаточная совокупность косвенных доказательств, прежде всего, не получившее разумного объяснения несоответствие поведения налогоплательщика при направлении платежных поручений о перечислении налогов в бюджет его собственному предшествующему поведению при исполнении налоговой обязанности и поведению любого иного плательщика, ожидаемому в сравнимой ситуации (формирование остатка денежных средств на счете путем совершения внутрибанковских операций, не являвшихся обычными для налогоплательщика; направление имевшихся на счете клиента денежных средств только

на уплату налогов при одновременном осуществлении расчетов с иными кредиторами за счет средств, имевшихся на счете, открытом налогоплательщиком в другом банке и т.п).

Само по себе высказывание в узкоспециализированных средствах массовой информации, не направленных на массового потребителя (в данном случае на Интернет-портале Банки.ру), предположений о техническом сбое в работе банка, тем более при наличии комментариев сотрудника банка о его устранении в короткое время, при отсутствии ограничений на проведение платежей в банке со стороны органа банковского надзора и при отсутствии иной информации о проведении контрольных мероприятий в банке, не может служить основанием для вывода о недобросовестности налогоплательщика, направившего платежное поручение об уплате налогов через соответствующий банк, поскольку клиенты кредитной организации, не являющиеся профессиональными участниками банковского сектора, как правило, не имеют сведений о возникновении проблем в банковском учреждении до того, как проблема приобрела общеизвестный характер. Именно по причине того, что такие субъекты не являются профессиональными участниками банковского сектора, возложение на них бремени отслеживания неофициальной, не ставшей общеизвестной информации о проблемах в банковском учреждении, является необоснованным.

Изложенное согласуется с правовой позицией, выраженной применительно к сходному вопросу в постановлении Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 28.05.2013 № 7372/12.

Определение ВС РФ от 26 сентября 2017 года по делу А41-12803/2016

**Налоги. Оспаривание решения налогового органа о привлечении к ответственности за налоговое правонарушение.**

**Предприятие не имеет права на использование льготы, предусмотренной п. 15 ст. 381 НК РФ, вследствие чего доначисления, произведенные оспариваемым решением, произведены налоговым органом законно.**

Новая редакция пункта 15 статьи 381 НК РФ, действующая с 1 января 2015 года, предполагает, что освобождается от налогообложения имущество организаций, которым присвоен статус государственных научных центров.

Соответственно, действующее положение исключает применение разъяснений, ранее данных в пункте 5 Информационного письма Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 17.11.2011 № 148 «Обзор практики разрешения арбитражными судами дел, связанных с применением отдельных положений главы 30 Налогового кодекса Российской Федерации», по причине чего предприятие с указанной даты не может использовать соответствующую льготу.

Сведений о том, что предприятию присвоен соответствующий статус, в деле не имеется. Таким образом, предприятие не имеет права на использование льготы, предусмотренной пунктом 15 статьи 381 НК РФ, вследствие чего доначисления, произведенные оспариваемым решением от 29.09.2015 № 175, произведены налоговым органом законно.

Определение ВС РФ от 21.08.2017 по делу № А14-350/2016.

**О признании недействительным решения о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения.**

**Взаимозависимость участников сделок сама по себе не является доказательством получения налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды.**

Общество в судебном порядке оспорило решение инспекции, принятое по результатам выездной налоговой проверки общества в части доначисления налога на прибыль организаций, налога на добавленную стоимость, налога на имущество организаций, налога на добычу полезных ископаемых, а также соответствующих сумм пеней и штрафов.

Основанием для доначисления обществу оспариваемых им доначислений явился вывод инспекции о создании взаимозависимыми лицами схемы в целях оптимизации налоговых платежей в результате неправомерного применения специального режима налогообложения – упрощенной системы налогообложения.

В соответствии с разъяснениями, изложенными в постановлении Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 12.10.2006 № 53 "Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды" (далее - Постановление № 53) налоговая выгода может быть признана необоснованной, в частности, в случаях, если для целей налогообложения учтены операции не в соответствии с их действительным экономическим смыслом или учтены операции, не обусловленные разумными экономическими или иными причинами (целями делового характера).

Налоговая выгода не может быть признана обоснованной, если получена налогоплательщиком вне связи с осуществлением реальной предпринимательской или иной экономической деятельности.

При этом следует учитывать, что возможность достижения того же экономического результата с меньшей налоговой выгодой, полученной налогоплательщиком путем совершения других предусмотренных или не запрещенных законом операций, не является основанием для признания налоговой выгоды необоснованной.

Таким образом, взаимозависимость участников сделок сама по себе не является доказательством получения налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды, а может иметь юридическое значение в целях налогового контроля, только если установлено, что такая взаимозависимость используется участниками сделки как возможность для осуществления согласованных действий, не обусловленными разумными экономическими или иными причинами.

Суды, установив факт взаимозависимости общества с контрагентом по сделкам, ограничились констатацией данного факта, не установив совокупность условий, свидетельствующих о согласованных действиях взаимозависимых лиц в целях получения необоснованной налоговой выгоды.

Между тем, согласно пункту 5 Постановления № 53, о необоснованности налоговой выгоды свидетельствуют такие обстоятельства, как:

- невозможность реального осуществления налогоплательщиком указанных операций с учетом времени, места нахождения имущества или объема материальных ресурсов, экономически необходимых для производства товаров, выполнения работ или оказания услуг;
- отсутствие необходимых условий для достижения результатов соответствующей экономической деятельности в силу отсутствия управленческого или технического



персонала, основных средств, производственных активов, складских помещений, транспортных средств;

- учет для целей налогообложения только тех хозяйственных операций, которые непосредственно связаны с возникновением налоговой выгоды, если для данного вида деятельности также требуется совершение и учет иных хозяйственных операций;

- совершение операций с товаром, который не производился или не мог быть произведен в объеме, указанном налогоплательщиком в документах бухгалтерского учета.

Однако сама по себе взаимозависимость участников сделок не может служить основанием для признания налоговой выгоды необоснованной, в отсутствие вышеуказанных либо иных подобных обстоятельств.

Постановление АС ВСО от 14 июля 2017 года по делу № А19-8319/2016