

ОБЗОР

правовых позиций, отраженных в судебных актах Конституционного Суда Российской Федерации и Верховного Суда Российской Федерации, принятых во втором квартале 2019 года по вопросам налогообложения

1. Отсутствие в нормах Закона Мурманской области «О патентной системе налогообложения на территории Мурманской области» критериев определения объектов (площадей) как обособленных для целей установления размера потенциально возможного к получению годового дохода свидетельствует о пробеле в правовом регулировании.

При определении количества обособленных объектов (площадей) для целей установления размера потенциально возможного к получению годового дохода и применения индивидуальными предпринимателями патентной системы налогообложения в связи со сдачей в аренду (наем) помещений, принадлежащих им на праве собственности, на территории Мурманской области надлежит использовать количество объектов недвижимого имущества, указанное налогоплательщиком в заявлении на выдачу патента,

Индивидуальный предприниматель в 2013 и 2014 годах осуществляя в городе Мончегорске Мурманской области предпринимательскую деятельность по сдаче в аренду принадлежащих ему на праве собственности нежилых помещений на основании патентов, применял патентную систему налогообложения в отношении вида предпринимательской деятельности «Сдача в аренду (наем) жилых и нежилых помещений, дач, земельных участков, принадлежащих индивидуальному предпринимателю на праве собственности». До перехода на патентную систему налогообложения заявитель обращался с письмом в налоговый орган, в котором просил разъяснить, на основании каких документов определяется обособленность конкретного объекта. В ответе налоговый орган указал, что перечень документов, подтверждающих обособленность объекта недвижимости, не установлен.

Решением налогового органа по итогам выездной налоговой проверки предпринимателю была начислена недоимка, в том числе по виду предпринимательской деятельности, связанному со сдачей в аренду нежилых помещений, соответствующие пени и штраф. Основанием для принятия такого решения послужил вывод налогового органа о том, что количество заключенных налогоплательщиком договоров аренды не соответствует количеству объектов недвижимости, указанных им в заявлениях на выдачу патентов. Как отметил налоговый орган, указанное в патентах недвижимое имущество фактически сдавалось в аренду по нескольким договорам аренды, следовательно, возникло большее количество «обособленных объектов».

Заявитель обратился в Арбитражный суд Мурманской области, решением которого, оставленным без изменения постановлением судами апелляционной и кассационной инстанций, выводы налогового органа были признаны законными. По мнению арбитражных судов, для определения количества обособленных объектов имеют значение не свидетельства о регистрации права собственности на объект недвижимости, а договоры аренды, заключенные налогоплательщиком с арендаторами. При этом

арбитражный суд уменьшил размер начисленного заявителю штрафа в два раза, указав, что налогоплательщик добросовестно заблуждался в части определения количества обособленных объектов для целей применения патентной системы налогообложения.

По мнению налогоплательщика, оспариваемые законоположения носят неопределенный характер, поскольку не раскрывают содержания понятия «обособленный объект» для целей применения патентной системы налогообложения. При этом состоявшееся в его деле истолкование данного понятия исходя из количества договоров аренды нежилых помещений приводит к нарушению принципов равенства и экономического основания налога, поскольку налоговая нагрузка зависит в таком случае не от количества объектов недвижимости (помещений) или их площади, а исключительно от способа сдачи имущества в аренду (по одному договору или по нескольким договорам аренды) при сопоставимом финансовом результате.

Конституционный Суд Российской Федерации признал не соответствующими Конституции Российской Федерации статью 1 Закона Мурманской области «О патентной системе налогообложения на территории Мурманской области» и положения таблицы № 5 приложения к нему (в действующей редакции – статья 1 данного Закона и таблица № 4 приложения № 1 к нему), в той мере, в какой в системе действующего правового регулирования они не обеспечивают определенности в отношении объекта налогообложения и налоговой базы применительно к патентной системе налогообложения и, как следствие, – не обеспечивают экономической обоснованности взимания налога при применении индивидуальными предпринимателями данной системы налогообложения в случае сдачи в аренду (наем) помещений (площадей) как частей объекта, указанного налогоплательщиком в заявлении на получение патента.

При этом Конституционный Суд Российской Федерации отметил, что в качестве ориентира для субъектов Российской Федерации федеральный законодатель предусмотрел, что они вправе устанавливать размер потенциально возможного к получению индивидуальным предпринимателем годового дохода в зависимости от: средней численности наемных работников; количества транспортных средств, грузоподъемности транспортного средства, количества в нем посадочных мест; количества обособленных объектов (площадей); территории действия патентов.

Тем самым федеральный законодатель определил перечень видов деятельности, к которым применима данная система налогообложения, а также объект налогообложения – потенциально возможный к получению годовой доход как некий обобщенный показатель, конкретное наполнение которого должны осуществить субъекты Российской Федерации, притом что механизм исчисления размера потенциально возможного к получению индивидуальным предпринимателем годового дохода может быть различным в разных субъектах Российской Федерации.

При реализации указанного полномочия органами законодательной власти субъектов Российской Федерации требуется конкретизация значимых

характеристик (площадь объекта, месторасположение и др.) обособленных объектов недвижимости, подлежащих учету при исчислении потенциально возможного к получению индивидуальным предпринимателем годового дохода для целей применения патентной системы налогообложения.

Таким образом, взаимосвязанные положения подпункта 3 пункта 8 статьи 346.43, статьи 346.47 и пункта 1 статьи 346.48 Налогового кодекса Российской Федерации, как предоставляющие субъектам Российской Федерации полномочие устанавливать размер потенциально возможного к получению индивидуальным предпринимателем годового дохода в отношении деятельности по сдаче в аренду (наем) помещений, сами по себе не противоречат Конституции Российской Федерации, имея в виду обязательность использования для этой цели таких характеристик объектов (площадей), которые реально влияют на возможный экономический результат сдачи их в аренду (наем), что во всяком случае не предполагает определения количества обособленных объектов исключительно исходя из количества договоров аренды (найма), заключенных налогоплательщиком, вне зависимости от площади сдаваемых в аренду (наем) помещений.

Установленная Законом Мурманской области «О патентной системе налогообложения на территории Мурманской области» нормативная дифференциация размера потенциально возможного к получению индивидуальным предпринимателем годового дохода от сдачи в аренду помещений не позволяет однозначно установить, что рассматривается в качестве обособленного объекта.

Правоприменительные органы в деле заявителя исходили из необходимости определения обособленных объектов на основании заключенных налогоплательщиком договоров аренды. Соответственно, в случае сдачи в аренду здания или ряда помещений в одном здании на основании одного договора аренды это будет считаться одним обособленным объектом для целей налогообложения. Но если тот же индивидуальный предприниматель сдаст в аренду здание или ряд помещений в нем по отдельным договорам аренды, то налоговая нагрузка возрастет многократно при тех же самых характеристиках недвижимого имущества. Следовательно, размер налогового бремени может увеличиваться непропорционально полученному налогоплательщиком от данного вида деятельности доходу, что приводит, с учетом правоприменительной практики, к нарушению принципов равенства налогообложения и экономического основания налога.

Данные выводы содержатся в Постановлении Конституционного Суда Российской Федерации от 06.06.2018 № 22-П (по жалобе гражданина на нарушение его конституционных прав положениями подпункта 3 пункта 8 статьи 346.43, статьи 346.47 и пункта 1 статьи 346.48 Налогового кодекса Российской Федерации, а также положениями Закона Мурманской области «О патентной системе налогообложения на территории Мурманской области»).

2. Конституционный Суд Российской Федерации Российской Федерации подтвердил возможность взыскания с налогоплательщика

денежных средств, полученных им вследствие неправомерно (ошибочно) предоставленного по решению налогового органа имущественного налогового вычета по налогу на доходы физических лиц, в порядке возврата неосновательного обогащения в случае, если эта мера оказывается единственно возможным способом защиты фискальных интересов государства.

Решением налогового органа налогоплательщику был предоставлен социальный налоговый вычет в связи с заключением договора добровольного страхования граждан, соответствующая сумма налога была перечислена налогоплательщику. После этого, однако, налоговый орган принял решение о привлечении налогоплательщика к ответственности за неуплату налога на доходы физических лиц в связи с ошибочным предоставлением ему указанного социального налогового вычета (вследствие ошибочной квалификации договора как договора добровольного страхования жизни), с чем согласился суд общей юрисдикции. Апелляционной инстанцией решение районного суда было отменено, а решение налогового органа признано незаконным. При этом суд пришел к выводу, что оспоренное решение налогового органа вынесено в отсутствие законных оснований и принято с целью преодоления первоначального решения о предоставлении социального налогового вычета в непредусмотренной действующим законодательством процедуре.

Впоследствии налоговый орган обратился в суд с заявлением о взыскании с налогоплательщика неосновательного обогащения в размере ранее предоставленного ему социального налогового вычета, которое было удовлетворено постановлениями судов общей юрисдикции. При этом суды пришли к выводу о том, что заключенный налогоплательщиком договор являлся договором страхования от несчастных случаев, а не договором добровольного страхования жизни, и, следовательно, у налогоплательщика отсутствовали законные основания для получения предоставленного ему социального налогового вычета.

Обращаясь в Конституционный Суд Российской Федерации заявитель указывал, что статьи 1102 и 1109 Гражданского кодекса Российской Федерации, пункты 1 и 3 статьи 31, подпункт 4 пункта 1 статьи 219 Налогового кодекса Российской Федерации, а также пункты 9 и 11 статьи 7 и статья 9 Закона Российской Федерации «О налоговых органах Российской Федерации» противоречат Конституции Российской Федерации, поскольку допускают произвольное принятие решений правоприменительными органами при предоставлении социального налогового вычета в связи с заключением договоров добровольного страхования граждан, а также позволяют взыскивать с налогоплательщика в качестве неосновательного обогащения сумму налога вне рамок предусмотренных налоговым законодательством процедур.

Отказывая в принятии к рассмотрению указанной жалобы Конституционный Суд Российской Федерации сослался на свое Постановление от 24.03.2017 № 9-П, которым он признал положения статей

32, 48, 69, 70 и 101 Налогового кодекса Российской Федерации, а также пункта 3 статьи 2 и статьи 1102 Гражданского кодекса Российской Федерации не противоречащими Конституции Российской Федерации, поскольку эти положения:

не исключают возможность взыскания с налогоплательщика денежных средств, полученных им вследствие неправомерно (ошибочно) предоставленного по решению налогового органа имущественного налогового вычета по налогу на доходы физических лиц, в порядке возврата неосновательного обогащения в случае, если эта мера оказывается единственно возможным способом защиты фискальных интересов государства;

предполагают, что соответствующее требование может быть заявлено - в случае, если предоставление имущественного налогового вычета было обусловлено ошибкой самого налогового органа, - в течение трех лет с момента принятия ошибочного решения о предоставлении имущественного налогового вычета; если же предоставление имущественного налогового вычета было обусловлено противоправными действиями налогоплательщика, то налоговый орган вправе обратиться в суд с соответствующим требованием в течение трех лет с момента, когда он узнал или должен был узнать об отсутствии оснований для предоставления налогоплательщику имущественного налогового вычета;

исключают применение в отношении налогоплательщика, с которого взысканы денежные средства, полученные им вследствие неправомерно (ошибочно) предоставленного имущественного налогового вычета, иных правовых последствий, если только такое неосновательное обогащение не явилось следствием противоправных действий самого налогоплательщика, и не иначе как в рамках системы мер государственного принуждения, предусмотренных законодательством о налогах и сборах.

Данные правовые позиции, имеющие общий характер, в полной мере применимы и к ситуациям неправомерного (ошибочного) предоставления налогоплательщикам социального налогового вычета, следовательно, оспариваемые заявителем положения не могут рассматриваться как нарушающие его конституционные права в указанном в жалобе аспекте.

Относительно подпункта 4 пункта 1 статьи 219 Налогового кодекса Российской Федерации, предусматривающего ряд случаев предоставления социального налогового вычета, в том числе при заключении договора добровольного страхования жизни, Конституционный Суд Российской Федерации указал, что он, будучи направленным на предоставление налогоплательщику налога на доходы физических лиц льготы при заключении определенного договора страхования, также не может рассматриваться как нарушающий конституционные права налогоплательщика.

Льгота адресована определенной категории налогоплательщиков, и ее установление относится к исключительной прерогативе законодателя.

Данные выводы содержатся в Определении Конституционного Суда Российской Федерации от 25.04.2019 № 872-О (по жалобе гражданина на

нарушение его конституционных прав статьями 1102 и 1109 Гражданского кодекса Российской Федерации, пунктами 1 и 3 статьи 31, подпунктом 4 пункта 1 статьи 219 Налогового кодекса Российской Федерации, а также пунктами 9 и 11 статьи 7 и статьей 9 Закона Российской Федерации «О налоговых органах Российской Федерации»).

3. Налоговый орган представил доказательства того, что деятельность компании, являющейся резидентом Республики Кипр носила «технический» характер, а сама компания выступала в качестве кондунта, прикрывающего сделку по продаже товарного знака обществом в адрес российской организации.

В ходе выездной налоговой проверки налоговый орган пришел к выводу, что обществом получена необоснованная налоговая выгода в результате неотражения в составе доходов по налогу на прибыль организаций за 2013-2014 годы дохода от реализации товарных знаков. Товарные знаки были фактически реализованы заявителем российской организации через цепочку направленных на избежание налогообложения сделок между взаимозависимыми лицами. При этом налоговый орган пришел к выводу, что сделки по продаже товарных знаков между обществом и иностранными контрагентами являлись притворными. Прикрываемой сделкой являлась сделка по продаже обществом товарного знака в адрес другой российской организации.

Суды по данному эпизоду поддержали налоговый орган в том, что отчуждение в 2010 году исключительных прав на товарный знак в адрес взаимозависимой иностранной компании являлось формальным. При этом суды учли, что покупатель свои обязательства по оплате сделки в установленный договором срок не выполнил. Установление в лицензионном договоре вознаграждения в размере, фактически сопоставимом с вознаграждением по договору отчуждения исключительных прав на товарный знак, явилось свидетельством безвозмездной реализации товарного знака. Кроме того, суды установили, что общество сохранило разрешительную документацию и продолжало осуществлять реализацию продукции под спорным товарным знаком на территории Российской Федерации. Товарный знак был передан формально по заведомо заниженной стоимости (около 1000 долларов США), что позволило избежать в 2010 году уплаты налога на территории Российской Федерации.

В дальнейшем товарный знак был реализован покупателем в адрес компании, являющейся резидентом Республики Кипр. Его действительная стоимость (около 131 млн. евро) перераспределена в пользу не зарегистрированного условного актива (ранее не существовавшего права на регистрацию товарного знака). Конечным приобретателем товарного знака являлось российское общество, которое перечислило компании, являющейся резидентом Республики Кипр реальную стоимость товарного знака.

Проанализировав совокупность сделок, суды пришли к выводу, что фактически имела место реализация актива заявителем в адрес российского

общества, а включение в цепочку притворных сделок компании, находящейся в кипрской юрисдикции, имело целью избежать уплаты налога на территории Российской Федерации.

Налоговые последствия заключения притворных сделок для общества состоят в том, что денежные средства, перечисленные российским обществом в адрес резидента Республики Кипр, являются доходом общества от продажи товарных знаков, облагаемым налогом на прибыль организаций, который фактически уплачен не был.

Данные выводы содержатся в судебных актах, поддержанных Определением Верховного Суда РФ от 26.04.2019 № 305-ЭС19-5059 по делу № А41-103588/2017 (АО «Фармамед» против Инспекции Федеральной налоговой службы по г. Мытищи Московской области).

4. Утрата обществом права на применение упрощенной системы налогообложения в период выполнения работ по государственному контракту является основанием для определения прав и обязанностей общества как плательщика налога на добавленную стоимость способом, согласующимся с действительно сложившимися экономическими условиями деятельности налогоплательщика.

На основании государственного контракта общество в качестве подрядчика выполняло строительно-монтажные работы. По условиям государственного контракта исчисление налога на добавленную стоимость предусмотрено не было, так как на момент заключения государственного контракта общество не признавалось плательщиком налога на добавленную стоимость (применяло упрощенную систему налогообложения). Однако в 4 квартале 2014 года полученная обществом выручка превысила предельный размер, в связи с чем на основании пункта 4 статьи 346.13 Налогового кодекса Российской Федерации, начиная с 4 квартала 2014 года общество утратило право на применение данного специального налогового режима и было обязано к уплачивать налоги по общей системе налогообложения.

Основанием доначисления налога на добавленную стоимость, соответствующих пени и штрафов послужил вывод об обязанности общества начислить данный налог при реализации работ по государственному контракту, начиная с 4 квартала 2014 года. При этом, по мнению налогового органа, налог подлежал начислению в дополнение к цене работ, установленной государственным контрактом, с применением ставки 18 процентов. Однако, с точки зрения налогоплательщика, налог подлежал исчислению с применением расчетной ставки 18/118.

Суды трех инстанций, признавая законным доначисление налоговым органом оспариваемых сумм и отказывая в удовлетворении требований общества, исходили из того, что согласно пункту 1 статьи 154, пункту 1 статьи 168 Налогового кодекса Российской Федерации налоговая база определяется как стоимость товаров, и исчисленный от нее налог предъявляется к оплате покупателю в дополнение к цене товаров (работ, услуг). При этом пунктом 4 статьи 164 Налогового кодекса Российской Федерации

Федерации установлен закрытый перечень ситуаций, когда при исчислении налога на добавленную стоимость применяется расчетная ставка 18/118, и данная норма не предусматривает применение расчетной ставки в сложившейся ситуации.

Поскольку государственный контракт не содержит условия о включении налога на добавленную стоимость в установленную в нем цену, с учетом приведенных положений Налогового кодекса Российской Федерации, суды пришли к выводу о правильности расчета налоговым органом недоимки с применением ставки 18 процентов в дополнение к контрактной цене.

Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации, отменяя судебные акты нижестоящих инстанций, сослалась на позиции, отраженные в пункте 17 постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 30.05.2014 № 33 «О некоторых вопросах, возникающих у арбитражных судов при рассмотрении дел, связанных с взиманием налога на добавленную стоимость», а также на экономико-правовую природу налога на добавленную стоимость, который является налогом на потребление товаров (работ, услуг), то есть косвенным налогом, перелагаемым на потребителей.

В силу положений пункта 2 статьи 153 и подпункта 2 пункта 1 статьи 162 Налогового кодекса Российской Федерации по общему правилу налог на добавленную стоимость является частью цены договора, подлежащей уплате налогоплательщику со стороны покупателя. Уплачиваемое (подлежащее уплате) покупателем встречное предоставление за реализованные им товары (работ, услуги) является экономическим источником для взимания данного налога. Из этого вытекает, что при реализации товаров (работ, услуг) покупателю налог на добавленную стоимость не может исчисляться в сумме, которая не соответствовала бы реально сформированной цене и не могла быть полностью предъявлена к оплате покупателем в ее составе, что по существу означало бы взимание налога без переложения на потребителя, за счет иного экономического источника - собственного имущества хозяйствующего субъекта (продавца).

Возможность увеличения цены сделки и дополнительного взыскания сумм налога на добавленную стоимость с покупателя в случае неправильного учета налога продавцом при формировании окончательного размера цены договора в настоящее время допускается судебной практикой в случаях, когда такая возможность согласована обеими сторонами договора в соответствии со статьей 421 Гражданского кодекса Российской Федерации, либо предусмотрена нормативными правовыми актами.

Судами при рассмотрении дела установлено и не оспаривалось налоговым органом, что государственным контрактом предусмотрена цена, которая согласно положениям пункта 4.1 статьи 9 Федерального закона от 21.07.2005 № 94-ФЗ «О размещении заказов на поставки товаров, выполнение работ, оказание услуг для государственных и муниципальных нужд», действующего в спорный период, является твердой и не может изменяться в ходе его исполнения. Такой же подход к регулированию вопроса об установлении цены по государственным (муниципальным)

контрактам в настоящее время закреплён в пункте 2 статьи 34 Федерального закона от 05.04.2013 № 44-ФЗ «О контрактной системе в сфере закупок товаров, работ, услуг для обеспечения государственных и муниципальных нужд».

В свою очередь отсутствие в сметной документации упоминания об налоге на добавленную стоимость и тот факт, что суммы налога не указывались в актах о приемке выполненных в 4 квартале 2014 года работ и справках о стоимости этих работ, является лишь следствием того, что при заключении государственного контракта общество не рассматривало себя в качестве плательщика налога на добавленную стоимость, и основания формирования договорной цены с учетом налога отсутствовали, а не свидетельством согласия сторон договора на возможность увеличения договорной цены в случае возникновения необходимости предъявления налога.

Следовательно, в сложившейся ситуации утрата обществом права на применение упрощенной системы налогообложения в период выполнения работ по государственному контракту не могла служить основанием для увеличения договорной цены в результате налогообложения, а для того, чтобы определить его права и обязанности как плательщика налога на добавленную стоимость способом, согласующимся с действительно сложившимися экономическими условиями деятельности налогоплательщика - в рамках установленной государственным контрактом твердой цены, что возможно путем применения расчетной налоговой ставки 18/118.

Вопреки выводам судов, такой подход к определению суммы налога не противоречит пункту 1 статьи 154 Налогового кодекса Российской Федерации. Напротив, он позволяет гарантировать соблюдение требований данной нормы, установив стоимость работ (без включения в нее суммы налога) и добавляемую к этой стоимости сумму налога, которые в совокупности будут соответствовать реально сформированной договорной цене. Подход налогового органа, поддержанный судами, напротив, приводит к начислению налога без возможности его предъявления к оплате покупателю, что не согласуется с природой налога на добавленную стоимость и противоречит пункту 1 статьи 168 Налогового кодекса Российской Федерации.

Данные выводы содержатся в Определении Верховного Суда Российской Федерации от 16.04.2019 № 302-КГ18-22744 по делу № А58-9294/2017 (ООО «Север+Восток» против Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 5 по Республике Саха (Якутия)).

5. Специальные правила определения налоговой базы по налогу на прибыль организаций, изложенные в статье 275.1 Налогового кодекса Российской Федерации не могут распространяться на подразделения, функционирующие в целях удовлетворения потребностей самого налогоплательщика как хозяйствующего субъекта – для обеспечения производственного процесса, в том числе для исполнения возложенных

на налогоплательщика обязанностей при ведении им предпринимательской деятельности.

Налоговым органом установлено, что основным видом деятельности общества является производство радиолокационной, радионавигационной аппаратуры и радиоаппаратуры дистанционного управления, дополнительным – производство пара и горячей воды (тепловой энергии) котельными.

На балансе налогоплательщика находится паросиловой цех, являющийся самостоятельным структурным подразделением общества и осуществляющий обеспечение других цехов и подразделений завода горячим и холодным водоснабжением, паром по заявкам и по потребностям, в зимнее время поддержание в бытовых и производственных помещениях цехов и отделов климатических условий, достаточных для нормальной производительности завода. В проверяемом периоде часть выработанных цехом тепловой энергии и горячей воды налогоплательщик также реализовывал сторонним лицам на основании заключенных договоров.

Затраты на выработку тепла на основании подпункта 5 пункта 1 статьи 254 Налогового кодекса Российской Федерации обществом отнесены к материальным расходам и учтены в составе косвенных расходов. В ходе проверки инспекция посчитала, что паросиловой цех относится к объектам обслуживающих производств, в связи с чем налоговая база по налогу на прибыль организаций по деятельности общества, связанной с использованием цеха для реализации тепловой энергии третьим лицам, подлежит определению с учетом положений статьи 275.1 Налогового кодекса Российской Федерации.

Установив в ходе проверки, что расходы заявителя на содержание данного цеха выше обычных расходов на обслуживание аналогичных объектов организаций, для которых деятельность по производству тепловой энергии является основной, и налогоплательщиком не представлены документы, подтверждающие соблюдение им условий, установленных статьей 275.1 Налогового кодекса Российской Федерации, налоговый орган по результатам проверки пришел к выводу о неправомерном отнесении к расходам, уменьшающим налогооблагаемую базу по налогу на прибыль, убытка, полученного от деятельности цеха, в части операций по реализации тепловой энергии сторонним организациям. При этом расходы, понесенные при выработке энергии для собственных нужд общества, признаны налоговым органом обоснованными в целях исчисления налога на прибыль.

Выводы налогового органа поддержаны судами трех инстанций.

Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации, отменяя состоявшиеся по делу судебные акты и направляя дело на новое рассмотрение, отметила, что статьей 275.1 Налогового кодекса Российской Федерации установлены специальные правила определения налоговой базы по налогу на прибыль организаций при ведении налогоплательщиком деятельности через подразделения, представляющие собой обслуживающие производства и хозяйства.

В том случае, когда деятельность налогоплательщика квалифицируется как осуществляемая через объекты обслуживающих производств и хозяйств, и финансовый результат этой деятельности является отрицательным (расходы превысили доходы или доходы отсутствуют), в силу статьи 275.1 Налогового кодекса Российской Федерации полученный убыток может быть признан для целей налогообложения при соблюдении ряда условий, связанных с обеспечением соответствия стоимости реализуемых через данные объекты товаров (работ, услуг) и понесенных на содержание таких объектов затрат обычному уровню, характерному для специализированных организаций, для которых эта деятельность, осуществляемая в сопоставимых условиях, является основной.

Таким образом, в статье 275.1 Налогового кодекса Российской Федерации установлена совокупность условий, при выполнении которых отрицательный финансовый результат деятельности, осуществляемой через объекты обслуживающих производств и хозяйств, может быть учтен для целей налогообложения несмотря на то, что понесенные на содержание этих объектов расходы, как правило, не отвечают в полной мере критериям экономической оправданности.

Основополагающим критерием для отнесения деятельности налогоплательщика к деятельности, осуществляемой через объекты обслуживающих производств и хозяйств, является направленность понесенных в рамках этой деятельности затрат на удовлетворение социальных, бытовых и культурных нужд граждан (работников и жителей соответствующих населенных пунктов) за счет выделенного налогоплательщиком на эти цели финансирования.

При этом общество ссылалось на то, что паросилового цех относится к вспомогательному производству, основная задача которого – обеспечение тепловой энергией основного производства, а не удовлетворение жилищных или социально-культурных нужд работников общества и населения, и не обслуживание иных личных потребностей граждан. Реализация части тепловой энергии, произведенной паросиловым цехом, третьим лицам по присоединенной сети занимает незначительные объемы (не более 12 процентов), носит для него обязательный в силу закона характер и производится по тарифам, установленным в рамках государственного регулирования в соответствии с Федеральным законом от 27.07.2010 № 190 «О теплоснабжении», не покрывающим в полном объеме затраты на содержание цеха.

Однако суды не дали оценки данным доводам общества, ограничившись констатацией того, что объекты теплоснабжения упомянуты в статье 275.1 Налогового кодекса Российской Федерации в качестве объектов обслуживающих производств и хозяйств и конечными потребителями части реализованной обществом тепловой энергии оказываются физические лица – жители домов.

По мнению Судебной коллегии, такой подход основан на толковании данной нормы без учета взаимосвязи с положениями пункта 1 статьи 252 Налогового кодекса Российской Федерации, и приводит к тому, что

налогоплательщик не вправе учесть для целей налогообложения экономически обоснованные расходы, понесенные в рамках деятельности, направленной на получение дохода, только по той причине, что его предпринимательская деятельность осуществляется с использованием объектов теплоснабжения, имеющих присоединенные сети.

Данные выводы содержатся в Определении Верховного Суда Российской Федерации от 31.05.2019 № 301-ЭС19-756 по делу № А11-6890/2017, (АО «Муромский завод радиоизмерительных приборов» против Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам по Владимирской области).

6. В главе 25 Налогового кодекса Российской Федерации отсутствуют положения, направленные на ограничение возможности признания для целей налогообложения расходов на распространение рекламных материалов в связи с тем, что местом их размещения выступают транспортные средства.

В ходе выездной налоговой проверки инспекция пришла к выводу о нарушении обществом положений пункта 4 статьи 264 Налогового кодекса Российской Федерации, что выразилось во включении в налоговую базу расходов на рекламу, превысивших установленный данной нормой предельный уровень (норматив), составляющий один процент от выручки.

Получив решение управления, которым решение инспекции изменено в части исключения из расчета налоговой базы затрат на приобретение услуг по приоритетной выкладке товаров, инспекция произвела перерасчет размера недоимки, посчитав, что оставшиеся расходы (затраты на производство рекламных материалов для размещения на наземных транспортных средствах) подлежат нормированию для целей налогообложения, в связи с чем направило обществу оспариваемое требование.

Суд первой инстанции, удовлетворяя требование общества в части, исходил из того, что налогоплательщиком по итогам 2012 года не допущено превышение лимита, предусмотренного пунктом 4 статьи 264 Налогового кодекса Российской Федерации в части расходов на размещение рекламы на транспорте, в связи с чем данные затраты подлежали учету в полном объеме в составе расходов.

Суд апелляционной инстанции, отменяя решение суда первой инстанции в указанной части, исходил из того, что спорные затраты в совокупности с иными нормируемыми расходами на рекламу превышают один процент от полученной выручки, в связи с чем инспекция правомерно направила оспоренное требование об уплате недоимки.

Суд округа поддержал выводы суда апелляционной инстанции.

Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации, отменяя судебные акты апелляционной и кассационной инстанций указала, что по общему правилу затраты налогоплательщика учитываются при исчислении налога в том размере, в котором они фактически понесены.

В то же время в отношении расходов на рекламу в пункте 4 статьи 264 Налогового кодекса Российской Федерации установлен особый порядок их признания в целях налогообложения, предполагающих, что в размере фактически понесенных затрат учитываются расходы на виды рекламы, указанные в абзацах втором – четвертом пункта 4 статьи 264 Налогового кодекса Российской Федерации, в то время как затраты на приобретение (изготовление) призов, вручаемых победителям розыгрышей таких призов во время проведения массовых рекламных кампаний, а также расходы на иные виды рекламы нормируются – признаются для целей налогообложения в размере, не превышающем одного процента выручки от реализации.

Согласно абзацу третьему пункта 4 статьи 264 Налогового кодекса Российской Федерации к ненормируемым расходам, в частности, относятся расходы на световую и иную наружную рекламу, включая изготовление рекламных стендов и рекламных щитов.

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

Ссылаясь в обоснование противоположного вывода на положения Федерального закона от 13.03.2006 № 38-ФЗ «О рекламе» (далее – Закон о рекламе), суды не приняли во внимание, что он не содержит определения понятия «наружная реклама», которое могло бы использоваться при налогообложении на основании пункта 1 статьи 11 Налогового кодекса Российской Федерации.

В статьях 19 и 20 Закона о рекламе установлены лишь отдельные особенности распространения рекламы. При этом, учитывая, что Закон о рекламе не относится к актам законодательства о налогах и сборах и имеет иные цели правового регулирования, установленные в нем различия в составе ограничений, действующих при распространении рекламы с использованием стационарных рекламных конструкций и с использованием транспортных средств, не должны рассматриваться как имеющие значение для налогообложения прибыли, при отсутствии на то прямого волеизъявления законодателя.

Спорные расходы общества представляют собой затраты на оплату изготовления (нанесения) рекламных баннеров продукции на наземном общественном транспорте. Изготовленные по заказу общества баннеры были приняты налогоплательщиком к учету в качестве малоценных предметов и могли быть использованы для размещения на любой иной открытой поверхности, что инспекцией по существу не оспаривалось.

Не оспаривалась налоговым органом и экономическая оправданность затрат на рекламу кондитерской продукции, понесенных обществом как ее изготовителем, заинтересованным в увеличении объема продаж за счет роста потребительского спроса.

На основании данных обстоятельств Судебная коллегия указала, что суд первой инстанции пришел к правильному по существу выводу об отсутствии у инспекции законных оснований для направления обществу требования об уплате недоимки и удовлетворил заявление общества в этой части.

Данные выводы содержатся в Определении Верховного Суда Российской Федерации от 30.05.2019 № 305-ЭС19-4394 по делу № А40-125588/2017 (ООО «Орион Интернейшнл Евро» против Инспекции Федеральной налоговой службы № 28 по г. Москве).

7. Предприниматель, применяющий систему налогообложения в виде уплаты единого налога на вмененный доход и не производящий выплат и иных вознаграждений физическим лицам, может уменьшить сумму налога на сумму фиксированного платежа только за тот налоговый период, в котором данный платеж был произведен.

По результатам камеральной проверки налоговой декларации предпринимателя по единому налогу на вмененный доход для отдельных видов деятельности за 1 квартал 2017 налоговый орган пришел к выводу о неправомерном заявлении предпринимателем вычета на сумму страховых взносов на обязательное пенсионное страхование и обязательное медицинское страхование в фиксированном размере, не уплаченных на момент подачи декларации, так как спорные суммы страховых взносов были уплачены после окончания налогового периода и после даты подачи налоговой декларации по единому налогу на вмененный доход.

Разрешая спор, суды пришли к выводу о неправомерности произведенных налоговым органом доначислений.

Удовлетворяя требования налогоплательщика, суды отклонили довод инспекции о том, что сумма уплаченных страховых взносов в фиксированном размере уменьшает сумму единого налога на вмененный доход только за тот период, в котором данный фиксированный платеж был уплачен, как противоречащий абзацу третьему пункта 2.1 статьи 346.32 Налогового кодекса Российской Федерации.

При этом суды указали, что положения абзаца третьего пункта 2.1 статьи 346.32 Налогового кодекса Российской Федерации, в отличие от подпункта 1 пункта 2 статьи 346.32 Налогового кодекса Российской Федерации, не содержат указания на то, что данная категория налогоплательщиков уменьшает сумму единого налога на уплаченные именно в данном налоговом периоде страховые взносы в фиксированном размере.

Верховный Суд Российской Федерации в определении об отказе в передаче жалобы налогового органа для рассмотрения в судебном заседании Судебной коллегии по экономическим спорам указал, что судами не учтено, что в соответствии со статьей 1 Федерального закона от 02.06.2016 № 178-ФЗ

«О внесении изменений в статью 346.32 части второй Налогового кодекса Российской Федерации и статью 5 Федерального закона «О внесении изменений в часть первую и часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и статью 26 Федерального закона «О банках и банковской деятельности» в подпункте 1 пункта 2 статьи 346.32 части второй Налогового кодекса Российской Федерации слова «при выплате налогоплательщиком вознаграждений работникам» исключены.

Таким образом, с 1 января 2017 года действие подпункта 1 пункта 2 статьи 346.32 Налогового кодекса Российской Федерации, согласно которому сумма единого налога, исчисленная за налоговый период, уменьшается на сумму страховых взносов, уплаченных (в пределах исчисленных сумм) в данном налоговом периоде в соответствии с законодательством Российской Федерации было распространено на все категории плательщиков единого налога на вмененный доход.

Следовательно, при рассмотрении настоящего дела суды допустили ошибку и применили нормы права без учета указанных изменений.

Между тем, учитывая то обстоятельство, что предприниматель мог бы все равно уменьшить суммы единого налога на вмененный доход на сумму уплаченных страховых взносов, но в следующем налоговом периоде, которое не оспаривалось налоговым органом, равно как и отсутствие в конкретном споре ущерба для соответствующих бюджетов (страховые взносы предпринимателем уплачены), в настоящем случае допущенная судами ошибка не привела к наступлению таких последствий, которые могли бы быть признаны основанием для компетенции Судебной коллегии Верховного Суда Российской Федерации и отмены судебных актов.

Данные выводы содержатся в Определении Верховного Суда Российской Федерации от 13.06.2019 № 310-ЭС19-6281 по делу № А35-12507/2017, (индивидуальный предприниматель против ИФНС России по г. Курску).

8. К естественной убыли этилового спирта не относятся технологические потери и потери от брака, а также потери товарно-материальных ценностей при их хранении и транспортировке, вызванные нарушением требований стандартов, технических и технологических условий, правил технической эксплуатации, повреждением тары, несовершенством средств защиты товаров от потерь и состоянием применяемого технологического оборудования.

Налоговым органом была проведена камеральная налоговая проверка уточненной налоговой декларации общества по акцизам на этиловый спирт, алкогольную и подакцизную спиртосодержащую продукцию.

По результатам проведенной налоговой проверки обществу доначислен авансовый платеж по акцизу на алкогольную продукцию и начислены пени.

Основанием для вынесения оспариваемого решения явился вывод инспекции о неправомерном отражении налогоплательщиком в декларации слитых полуфабрикатов ликеро-водочного производства, а также забракованных ликеро-водочных изделий безводного спирта в качестве

потерь закупленного спирта в пределах норм естественной убыли, из которых часть безводного спирта отнесена к потерям в результате полного слива из емкостного оборудования для последующей чистки технологического оборудования и подготовки его к консервации в связи с остановкой производства на филиале, а часть - в результате слива забракованных ликеро-водочных изделий по причине образования осадка, вследствие длительного хранения.

Суды, отказывая в удовлетворении заявленных требований, руководствовались положениями статьями 182, 194, 200 и 204 Налогового кодекса Российской Федерации, Федерального закона от 22.11.1995 № 171-ФЗ «О государственном регулировании производства и оборота этилового спирта, алкогольной и спиртосодержащей продукции и об ограничении потребления (распития) алкогольной продукции» (далее - Закон № 171-ФЗ), Постановления Правительства Российской Федерации от 12.11.2002 № 814 «О Порядке утверждения норм естественной убыли при хранении и транспортировке товарно-материальных ценностей» исходили из того, что к естественной убыли этилового спирта не относятся технологические потери и потери от брака, при хранении и транспортировке, а также вследствие нарушения требований стандартов либо правил технической эксплуатации или тары, отметив, что к таким расходам также не относится произведенный обществом полный слив из емкостного оборудования полуфабрикатов и забракованных изделий.

Кроме того, судами указано на отсутствие у общества вытекающей из Закона № 171-ФЗ обязанности по утилизации остатков этилового спирта с момента окончания срока действия лицензии, поскольку такие остатки могут быть реализованы при отсутствии лицензии в двухмесячный срок иным производителям, и на отсутствие предусмотренных Налоговым кодексом Российской Федерации оснований для уменьшения суммы акциза на уплаченный авансовый платеж, приходящийся на объем этилового спирта, в периоде, в котором реализации произведенной из этого спирта алкогольной и (или) спиртосодержащей продукции не было вне зависимости от наличия (отсутствия) ожидания реализовать такую продукцию.

Данные выводы содержатся в судебных актах по делу № А40-123860/2018, поддержанных Определением Верховного Суда Российской Федерации от 31.05.2019 № 305-ЭС19-7167 (АО «РОССПИРТПРОМ» против Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы N 48 по г. Москве).

9. Налоговый орган не вправе ссылаться на несвоевременность подачи налогоплательщиком уведомления о применении упрощенной системы налогообложения, если ранее им фактически признана обоснованность применения налогоплательщиком специального налогового режима.

По результатам выездной налоговой проверки налоговый орган пришел к выводу, что общество не имеет правового основания для применения

упрощенной системы налогообложения в виду утраты с 01.10.2007 права на ее применение и применение данной системы налогообложения в проверяемом периоде (2013 - 2015 годы) без уведомления налогового органа в нарушение пункта 5 статьи 346.13 Налогового кодекса Российской Федерации.

Считая решение инспекции незаконным, общество обратилось с заявлением в арбитражный суд.

Суды установили, что с 01.01.2006 общество применяло упрощенную систему налогообложения на основании уведомления, выданного налоговым органом 05.12.2005.

В период с 25.12.2007 по 24.06.2012 общество не соответствовало требованиям, установленным пунктом 3 статьи 346.12 Налогового кодекса Российской Федерации, поскольку единственным участником общества в указанный период являлось юридическое лицо с долей участия в уставном капитале в размере ста процентов, что свидетельствует об утрате заявителем права на применение данной системы налогообложения и необходимости применения общего режима налогообложения.

Суды установили, что в силу пункта 7 статьи 346.13 Налогового кодекса Российской Федерации общество вправе было вновь перейти на упрощенную систему налогообложения не ранее 24.06.2013, уведомив о переходе на данный режим в порядке и сроки, установленные пунктами 1 и 2 указанной нормы права. Вместе с тем, заявление о переходе на упрощенную систему налогообложения общество в налоговый орган не подавало.

Учитывая установленные обстоятельства, суды трех инстанций пришли к выводу о наличии у инспекции правовых оснований для принятия оспоренного решения.

Судебные инстанции исходили из того, что общество не подавало уведомление о переходе на упрощенную систему налогообложения, в связи с чем обязано было применять общую систему налогообложения.

При этом суды отметили, что подача обществом деклараций по упрощенной системе налогообложения за 2013 - 2015 годы и принятие их налоговым органом не могут рассматриваться как подтверждение права налогоплательщика на применение этой системы налогообложения, поскольку налоговый орган не вправе отказать в принятии поданной декларации.

Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации, отменяя состоявшиеся по делу судебные акты указала, что применение субъектами малого и среднего предпринимательства упрощенной системы налогообложения носит уведомительный, а не разрешительный характер: правовое значение уведомления, направляемого согласно пунктам 1 и 2 статьи 346.13 Налогового кодекса Российской Федерации организациями и индивидуальными предпринимателями, изъявившими желание перейти на упрощенную систему налогообложения, состоит не в получении согласия налогового органа на применение данного специального налогового режима, а в выражении волеизъявления субъектов предпринимательства на добровольное применение упрощенной системы

налогообложения и в обеспечении надлежащего администрирования налога, полноты и своевременности его уплаты.

При этом принудительный перевод субъекта предпринимательства с упрощенной системы налогообложения на общую систему налогообложения по результатам налоговой проверки не может выступать самостоятельной целью налогового контроля, а при возникновении спора, связанного с соблюдением хозяйствующим субъектом процедуры начала применения данного специального налогового режима, во внимание должны приниматься не только действия налогоплательщика, но и поведение налогового органа, связанное с обеспечением реализации прав и законных интересов налогоплательщика, соразмерность и своевременность принимаемых налоговым органом мер.

Налоговые органы, обладающие сведениями о нарушении налогоплательщиком процедуры начала применения упрощенной системы налогообложения хозяйствующим субъектом, обязаны своевременно осуществлять налоговый контроль и принимать меры в отношении состоящих на учете налогоплательщиков, в том числе требовать представления налоговой отчетности, приостанавливать операции налогоплательщиков по счетам в банках в случае ее непредставления по установленной форме в отношении тех налогов, которые налогоплательщик обязан уплачивать (пункт 2 статьи 22, подпункты 1 и 5 пункта 1 статьи 31, пункт 2 статьи 32 Налогового кодекса Российской Федерации).

Таким образом, в случае, когда хозяйствующий субъект выразил свое волеизъявление использовать упрощенную систему налогообложения, фактически применяя этот специальный налоговый режим (сдавал налоговую отчетность, уплачивал авансовые и налоговые платежи), налоговый орган утрачивает право ссылаться на неполучение уведомления (получение уведомления с нарушением срока) и применять положения подпункта 19 пункта 3 статьи 346.12 Налогового кодекса Российской Федерации в качестве основания изменения статуса налогоплательщика, если ранее налоговым органом действия налогоплательщика, по сути, были одобрены (пункт 1 Обзора практики рассмотрения судами дел, связанных с применением глав 26.2 и 26.5 Налогового кодекса Российской Федерации в отношении субъектов малого и среднего предпринимательства, утвержденного Президиумом Верховного Суда Российской Федерации 04.07.2018).

При рассмотрении дела суды установили, что общество применяло упрощенную систему налогообложения с 2006 года, в течение всего периода времени, в том числе в охваченный налоговой проверкой период (2013-2015 гг.), сдавало налоговую отчетность по упрощенной системы налогообложения, исчисляло и уплачивало налоговые платежи по данному специальному налоговому режиму без каких-либо возражений со стороны налогового органа.

Об изменениях в составе участников общества и утрате в связи с этим возможности применения упрощенной системы налогообложения налоговому органу было известно с момента внесения изменений в

учредительные документы и единый государственный реестр юридических лиц (в период 2007-2012 гг.).

Инспекция, обладая сведениями о применении хозяйствующим субъектом УСН с нарушением процедуры, длительное время не требовала от общества представления отчетности по общей системе налогообложения и в течение всего охваченного налоговой проверкой периода не направляла обществу сообщение о несоответствии требованиям применения упрощенной системы налогообложения, предусмотренное приказом Федеральной налоговой службы от 02.11.2012 № ММВ-7-3/829@. Такое сообщение направлено обществу только в 2016 году в преддверии начала выездной налоговой проверки.

Следовательно, осуществляя хозяйственный учет в качестве налогоплательщика, применяющего упрощенную систему налогообложения, исчисляя и уплачивая данный налог, представляя по нему налоговую отчетность после устранения нарушения, предусмотренного подпунктом 14 пункта 3 статьи 346.12 Налогового кодекса Российской Федерации, общество своими действиями подтвердило волеизъявление продолжать использовать специальный налоговый режим.

В то же время инспекция как орган, осуществляющий регистрацию юридических лиц, будучи осведомленной об изменении состава участников общества в прошлом и несоблюдении обществом порядка начала применения упрощенной системы налогообложения, продолжила без каких-либо возражений принимать налоговые декларации за 2013-2015 годы, констатировала отсутствие нарушений законодательства о налогах и сборах по их завершении, то есть осуществляла налоговое администрирование общества как плательщика налогов по упрощенной системе налогообложения.

Учитывая, что общество в проверяемом периоде соответствовало критериям для лиц, имеющих право на применение упрощенной системы налогообложения, установленным в статье 346.12 Налогового кодекса Российской Федерации, за исключением требования об уведомлении налогового органа, сама по себе неподача обществом повторного уведомления о намерении продолжать уплачивать налог по упрощенной системе налогообложения с 2013 года в данном случае не могла служить основанием для принятия инспекцией решения об отсутствии у налогоплательщика права на применение данного налогового режима.

Действия инспекции, выразившиеся в переводе общества на общую систему налогообложения по результатам налоговой проверки за 2013-2015 годы по основанию неподачи нового уведомления о применении упрощенной системы налогообложения, по существу, привели к принудительному изменению условий налогообложения субъекта предпринимательства в худшую для налогоплательщика сторону вопреки его волеизъявлению в ситуации, когда допущенное обществом нарушение (отсутствие поданного уведомления) являлось формальным, не вызвало реакции со стороны инспекции в разумные сроки и не привело к неполноте уплаты налогов, либо затруднениям в налоговом администрировании, что не отвечает требованиям

пункта 1 статьи 7 Федерального закона от 24.07.2007 № 209-ФЗ «О развитии малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации» и пункта 2 статьи 22 Налогового кодекса Российской Федерации.

Данные выводы содержатся в Определении Верховного Суда Российской Федерации от 02.07.2019 № 310-ЭС19-1705 по делу № А62-5153/2017 (ООО Совместное предприятие «Бетула» против Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 2 по Смоленской области).

10. Получение гражданином векселя как имущества, не обладающего потребительскими свойствами, не позволяет квалифицировать его как доход в натуральной форме.

По результатам камеральной налоговой проверки налоговой декларации по налогу на доходы физических лиц за 2016 год налоговый орган пришел к выводу о том, что в нарушение пункта 1 статьи 210 Налогового кодекса Российской Федерации налогоплательщиком занижена налогооблагаемая база по данному налогу за 2016 год поскольку налогоплательщиком не полностью заявлен доход, полученный от юридического лица при выходе из состава участников общества, векселями третьих лиц.

Признавая незаконным решение инспекции и удовлетворяя заявленное налогоплательщиком требование, суды руководствуясь положениями статьи 214.1 Налогового кодекса Российской Федерации, пришли к выводу о том, что датой получения дохода в данном случае должен признаваться день погашения вексельного обязательства, а не момент получения векселей.

Суды установили, что полученные гражданкой векселя имели разные сроки предъявления к платежу. Третьим лицам данные векселя налогоплательщиком не передавались, а были предъявлены векселедателю, в результате чего по ряду векселей налогоплательщиком был получен доход в 2016 году, доход по остальным векселям был получен при их предъявлении к оплате в 2017 году.

Учитывая данное обстоятельство суды пришли к выводу, что у налогоплательщика отсутствовала обязанность по исчислению налога за 2016 год с включением в состав доходов этого налогового периода денежных средств от погашения векселей, состоявшегося в 2017 году.

Верховный Суд Российской Федерации, отказывая налоговому органу в передаче жалобы для рассмотрения в судебном заседании Судебной коллегии по экономическим спорам также отметил, что выводы судов об определении момента признания дохода для целей налогообложения физических лиц согласуются с подходом, изложенным в постановлении Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 11.04.2000 № 440/99 и сохраняющим свою актуальность, в соответствии с которым получение гражданином векселя как имущества, не обладающего потребительскими свойствами, не позволяет квалифицировать его как доход в натуральной форме.

Данные выводы содержатся в судебных актах по делу № А55-4099/2018, поддержанных Определением Верховного Суда Российской Федерации от

04.06.2019 № 306-ЭС19-5334 (гражданин против Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 19 по Самарской области).

11. Объективным критерием для квалификации деятельности гражданина по передаче имущественных прав на недвижимое имущество как предпринимательской может являться предусмотренное предназначение нежилых помещений.

Гражданка в 2013-2015 годах сдавала в аренду и субаренду предприятию ряд нежилых помещений, принадлежащих ей и её родственникам на праве собственности, расположенных в различных населённых пунктах Алтайского края. Кроме того, в 2014 году она продала два ранее сдаваемых в аренду нежилых помещения.

Рассматривая спор суды пришли к выводу о доказанности обстоятельств осуществления гражданкой предпринимательской деятельности по сдаче в аренду принадлежащих ей на праве собственности нежилых помещений и продаже помещений без государственной регистрации в качестве индивидуального предпринимателя, учитывая цели и особенности ее действий, коммерческое предназначение предоставляемой ею в аренду, а также проданной впоследствии недвижимости, установив при этом обстоятельства неисполнения ею обязанностей налогоплательщика по уплате налога на добавленную стоимость и налога на доходы физических лиц.

Судебная коллегия по административным делам Верховного Суда Российской Федерации выводы судов в данной части поддержала отметив, что принадлежащие ей нежилые помещения не предназначены для использования в личных, семейных, домашних нуждах и в результате деятельности налогоплательщика по сдаче этих помещений в аренду, а также последующей продаже помещений происходит увеличение её экономической выгоды (прибыли), суды правильно квалифицировали полученные ею доходы от сделок как прибыль от фактической предпринимательской деятельности с целью начисления налога на добавленную стоимость.

Вместе с тем Судебная коллегия отменила судебные акты по делу придя к выводу, что непринятие во внимание налоговым органом положения пункта 1 статьи 145 Налогового кодекса Российской Федерации при изменении квалификации деятельности налогоплательщика в рамках выездной налоговой проверки, не означает утрату возможности предоставления освобождения от исполнения обязанностей налогоплательщика по результатам рассмотрения уведомления, поданного после окончания проверки, если освобождение применялось им фактически (налог не исчислялся и не предъявлялся).

Судебная коллегия отметила, что налогоплательщик, не соглашаясь с переквалификацией налоговым органом его деятельности и оспаривая ее обоснованность, действуя последовательно, не могла заявить о применении освобождения по статье 145 Налогового кодекса Российской Федерации. Иное означало бы согласие с подходом налогового органа относительно обоснованности переквалификации, что не соответствовало бы

действительной позиции указанного лица и, по существу, лишило бы его права на защиту.

Из материалов дела следует, что административный истец представляла в инспекцию налоговые декларации по налогу на доходы физических лиц и уплачивала данный налог за спорный период, исполняя тем самым обязанности налогоплательщика. При этом она не признавалась налоговым органом плательщиком налога на добавленную стоимость.

Как видно из оспариваемого решения налогового органа и акта проверки, при определении налоговых обязательств налогоплательщика инспекция установила, что за каждый квартал 2013, 2014 и 2015 годов, за исключением 3-го квартала 2014 года, сумма выручки от сдачи в аренду (субаренду) нежилых помещений не превысила в совокупности два миллиона рублей.

При таких обстоятельствах изменение квалификации деятельности с физического лица на индивидуального предпринимателя по результатам проведения выездной налоговой проверки и ненаправление ею уведомления в соответствии с пунктом 3 статьи 145 Налогового кодекса Российской Федерации не влекут утрату возможности освобождения от уплаты налога на добавленную стоимость, который ею не исчислялся и не предъявлялся арендатору к уплате в составе арендной платы.

Судебная коллегия ссылаясь на принцип состязательности и равноправия сторон административного судопроизводства при активной роли суда (пункт 7 статьи 6 и часть 1 статьи 14 Кодекса административного судопроизводства Российской Федерации) указала, что данный принцип выражается в том числе в принятии судом предусмотренных Кодексом административного судопроизводства Российской Федерации мер для всестороннего и полного установления всех фактических обстоятельств по административному делу, для выявления и истребования по собственной инициативе доказательств в целях правильного разрешения административного дела (часть 2 статьи 14, часть 1 статьи 63, части 8 и 12 статьи 226 Кодекса административного судопроизводства Российской Федерации).

Учитывая, что суммы выручки от реализации товаров (работ, услуг) лица, претендующего на освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика, связанных с исчислением и уплатой налога на добавленную стоимость, были установлены налоговым органом по результатам выездной налоговой проверки и привлечения данного лица к налоговой ответственности, судам при рассмотрении и разрешении административного дела, руководствуясь принципом состязательности, следовало проверить обстоятельства, свидетельствующие о наличии оснований для освобождения указанного лица от исполнения обязанностей налогоплательщика, связанных с исчислением и уплатой налога на добавленную стоимость, за тот или иной налоговый период, являвшийся предметом выездной налоговой проверки.

Также Судебная коллегия отметила ряд обстоятельств, не исследованных нижестоящими судами.

Так, в договоре аренды на одно из нежилых помещений и в дополнительном соглашении к нему арендодателем поименован не административный истец, а иное лицо, которое имело право на получение платы за пользование арендованным имуществом принадлежит арендодателю. В материалы дела имеется доверенность на право получения третьим лицом причитающейся доверителю оплаты по указанному договору аренды, а также соответствующее платежное поручение о перечислении оплаты по договору аренды.

В обжалуемых судебных актах перечисленным документам оценка не дана, мотивы, по которым они не приняты судами.

Также суды не проверили доводы административного истца, указывающие на неполучение налогоплательщиком в 2015 году арендной платы.

Судом не дана надлежащая правовая оценка доводам административного истца, сводящимся к тому, что Налоговый кодекс Российской Федерации не содержит объективных признаков, с которыми связано приобретение физическим лицом статуса индивидуального предпринимателя при сдаче в аренду принадлежащего ему имущества.

Проверяя законность санкции в виде привлечения к ответственности за налоговое правонарушение, а также начисления сумм пеней, суды не проверили, соблюдено ли требование защиты правомерных ожиданий предпринимателя при переквалификации деятельности физического лица на предпринимательскую, и не выясняли вопросов, имеющих юридическое значение при привлечении к ответственности, а именно предоставлялось ли налоговым органом налогоплательщику время для исправления выявленных в ходе камеральной налоговой проверки ошибок, предлагалось ли налогоплательщику представить пояснения по выявленным обстоятельствам; не проверил суд и доводы административного истца о том, что налоговый орган имел информацию о доходах истца, поскольку в течение четырех лет принимал декларации физического лица, в течение более шести лет - справки 2-НДФЛ и налоговые платежи; воспользовался ли налоговый орган этой информацией, с тем чтобы предложить предпринимателю уплачивать налоги с учетом такого характера деятельности; уведомлялся ли налогоплательщик уполномоченным должностным лицом в пределах его компетенции о необходимости применения соответствующей системы налогообложения.

Основываясь на данных обстоятельствах Судебная коллегия по административным делам Верховного Суда Российской Федерации направила административное дело на новое рассмотрение в суд первой инстанции.

Данные выводы содержатся Определении Верховного Суда Российской Федерации от 10.04.2019 № 51-КА19-1 (гражданин против Межрайонной ИФНС России № 12 по Алтайскому краю).

12. Перенесенные на основании статьи 61 Налогового кодекса Российской Федерации сроки уплаты налогов не изменяют момент возникновения недоимки по его уплате, который наступает на

следующий день после истечения первоначально установленного законом срока уплаты налога.

Налогоплательщик обратился в суд с административным иском с заявлением о возложении на налоговый орган обязанности о признании задолженности по земельному налогу и пеням безнадежной к взысканию и принятии решений об ее списании на основании статьи 12 Федерального закона от 28.12.2017 № 436-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации» (Федеральный закон № 436-ФЗ).

Судами установлено, что гражданину принадлежит земельный участок право собственности на который оформлено 09.02.2012.

Обязанность по уплате земельного налога налогоплательщик не исполнял, в том числе, по причине неполучения им в установленный законом срок соответствующего уведомления об уплате налога.

Отказывая в удовлетворении требований налогоплательщика суды пришли к выводу, что направление налогоплательщику нового требования в 2015 году обусловлено объективными причинами, а именно неосведомленностью налогового органа об изменении налогоплательщиком адреса места жительства. Невыполнение налоговым органом этой обязанности в свою очередь могло бы негативно отразиться на правах и обязанностях самого налогоплательщика (на право плательщика на добровольную уплату налога).

Суды указали, что срок начисления и уплаты земельного налога за 2012, 2013 годы был изменен по объективным причинам, выставлено новое требование, согласно которому срок уплаты определен 08.10.2015. Следовательно, спорная сумма задолженности образовалась у налогоплательщика после 01.01.2015 и не может быть признана безнадежной к взысканию в рамках применения Федерального закона № 436 ФЗ.

Учитывая, что признаются безнадежными к взысканию и подлежат списанию на основании статьи 12 Федерального закона № 436 ФЗ недоимка по транспортному налогу, налогу на имущество физических лиц, земельному налогу, образовавшаяся у физических лиц по состоянию на 1 января 2015 года, задолженность по пеням, начисленным на указанную недоимку, спорные суммы не подлежат признанию безнадежными к взысканию.

Судебная коллегия по административным делам Верховного Суда Российской Федерации, отменяя состоявшиеся по делу судебные акты, пришла к выводу, что суды необоснованно не разграничили понятия «срок уплаты налога» и «дата образования недоимки».

Налоговый орган в течение 2013 и 2014 годов ошибочно направлял налоговые уведомления и требования не по адресу взаимодействия с налогоплательщиком. Эти действия, повлекшие дальнейшее сторнирование инспекцией суммы задолженности путем перерасчета и переноса срока их уплаты на 01.10.2015 в соответствии с пунктом 4 статьи 61 Налогового кодекса Российской Федерации не отменяют существующей и не создают

новую обязанность по уплате налога и не влияют на дату образования задолженности.

Для целей статьи 12 Федерального закона № 436-ФЗ под подлежащей списанию задолженности граждан (индивидуальных предпринимателей), образовавшейся на 01.01.2015, должны пониматься недоимки по налогам, а также пени и штрафы, известные налоговым органам и подлежавшие взысканию на указанный момент времени, но не погашенные полностью или в соответствующей части в течение 2015 - 2017 годов, что и имеет место в рассматриваемой ситуации.

Данные выводы содержатся Определении Верховного Суда Российской Федерации от 28.05.2019 № 83-КА19-2 (гражданин против ИФНС России по г. Брянску).

13. Кодекс административного судопроизводства Российской Федерации и Федеральный закон от 10.12.2003 № 173-ФЗ «О валютном регулировании и валютном контроле», не содержит требования об обязательном досудебном обжаловании акта органа валютного контроля в вышестоящий орган до обращения в суд.

Гражданка обратилась в суд с административным иском о признании незаконными предписаний начальника инспекции об устранении выявленных нарушений валютного законодательства, которыми на нее возложены обязанности предоставить отчеты о движении денежных средств по счету в банке в Финляндии за 2015 и 2016 годы.

В обоснование своих требований заявитель ссылалась на то, что обязанность предоставлять отчеты о движении средств по счетам (вкладам) в банках за пределами территории Российской Федерации законом возложена на резидентов Российской Федерации, однако, она резидентом Российской Федерации не является, в связи с чем, такая обязанность возложена на нее оспариваемыми предписаниями неправомерно.

Отказывая в удовлетворении административного иска, суд первой инстанции пришел к выводу о том, что административный истец являлась резидентом для целей Федерального закона от 10.12.2003 № 173-ФЗ «О валютном регулировании и валютном контроле», поскольку она соответствовала критериям, указанным в данном федеральном законе, в том числе прерывала период нахождения за пределами территории Российской Федерации, въезжая на территорию Российской Федерации.

Суд апелляционной инстанции решение Фрунзенского районного суда Санкт-Петербурга отменил, административное исковое заявление оставил без рассмотрения.

При этом суд исходил из того, что поскольку оспариваемые предписания в вышестоящий налоговый орган обжалованы не были, административным истцом не соблюден досудебный порядок урегулирования спора,

предусмотренный пунктом 2 статьи 138 Налогового кодекса Российской Федерации.

Отменяя апелляционное определение и направляя дело на новое рассмотрение Судебная коллегия по административным делам Верховного Суда Российской Федерации указала, что порядок обжалования решений и действий (бездействия) органов государственной власти и их должностных лиц, определенный Кодексом административного судопроизводства Российской Федерации, и Федеральный закон «О валютном регулировании и валютном контроле», не содержат требования об обязательном досудебном обжаловании акта органа валютного контроля в вышестоящий орган до обращения в суд, что не было учтено судебной коллегией по административным делам Санкт-Петербургского городского суда при вынесении обжалуемого апелляционного определения.

Оставление административного искового заявления без рассмотрения в отсутствие предусмотренных законом оснований послужило препятствием для проверки законности решения суда первой инстанции в апелляционном порядке.

Данные выводы содержатся в Определении Верховного Суда Российской Федерации от 12.04.2019 № 78-КА19-2 (гражданин против Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 27 по Санкт-Петербургу).

14. Несоблюдение претензионного порядка урегулирования спора может являться безусловным основанием для оставления иска без рассмотрения для суда первой инстанции, в том случае, если спор не рассмотрен по существу.

Судами установлено, что налогоплательщик 28.06.2017 обратился в налоговый орган с заявлением о возврате налога.

Не получив ответа на данное заявление налогоплательщик 20.07.2017 обратился в вышестоящий налоговый орган с жалобой на бездействие, выразившееся в непринятии решения о возврате налога.

Ответом управления ему было разъяснено о наличии у него задолженности по налогу на доходы физических лиц за 2016 год, в связи с чем ему предложено ее погасить.

После получения данного ответа налогоплательщик обратился в суд с требованием о признании незаконным бездействия инспекции. При этом в этот же день (30.08.2017) им было получено решение инспекции об отказе в возврате налога от 07.08.2017.

После получения решения налогового органа налогоплательщик обратился в суд с дополнительным административным исковым заявлением, в котором просил признать незаконным решение инспекции, обязать налоговый орган принять решение о возврате излишне уплаченного налога и решение об уплате ему процентов за нарушение срока возврата налога.

Суд первой инстанции принял к производству административное исковое заявление и рассмотрел дело по существу заявленных требований в пользу налогоплательщика.

Суд апелляционной инстанции, не проверяя решение суда по существу и оставляя заявление без рассмотрения, сослался на нарушение истцом пункта 2 статьи 138 Налогового кодекса Российской Федерации, так как налогоплательщик не обжаловал решение об отказе в возврате налога в вышестоящий налоговый орган.

Судебная коллегия по административным делам Верховного Суда Российской Федерации, сославшись на «Обзор судебной практики Верховного Суда Российской Федерации № 4 (2015)», утвержденный Президиумом Верховного Суда РФ 23.12.2015, отменила апелляционное определение и направила дело на новое рассмотрение.

При этом Судебная коллегия отметила, что после обращения в районный суд налогоплательщиком в управление была подана жалоба на решение об отказе в возврате налога. В письме управление сообщило налогоплательщику, что ответ по его обращению (о возврате денежных средств) по существу поставленных вопросов был направлен письмом от 09.08.2017, что свидетельствует об оспаривании бездействия инспекции в вышестоящий налоговый орган в установленном порядке.

Учитывая, что направление административного искового заявления после оставления его заявления судом апелляционной инстанции без рассмотрения может привести к нарушению его права на судебную защиту в силу пропуска срока на его подачу, Судебная коллегия пришла к выводу, что апелляционная инстанция должна была рассмотреть дело по существу.

Данные выводы содержатся Определении Верховного Суда Российской Федерации от 24.05.2019 № 5-КА19-11 (гражданин против ИФНС России № 31 по г. Москве).