**ОБЗОР**

**правовых позиций, отраженных в судебных актах Конституционного Суда Российской Федерации и Верховного Суда Российской Федерации, принятых во втором квартале 2020 года по вопросам налогообложения**

**1. Недостача подакцизного товара, в том числе допущенная налогоплательщиком после истечения срока действия соответствующей лицензии, приравнивается к налогооблагаемой операции для целей взимания акциза.**

Налоговый орган по результатам выездной налоговой проверки пришел к выводу о недоказанности уничтожения проверяемым налогоплательщиком подакцизного товара (этилового спирта), оставшегося у него после прекращения действия лицензии на производство, хранение и поставки этилового спирта. В результате этого налоговый орган квалифицировал уничтожение подакцизной продукции как недостачу, свидетельствующую о реализации, и начислил налогоплательщику недоимку по акцизу, а также пени и штраф. Для расчета недоимки налоговый орган применил из двух установленных ставок акциза наибольшую по размеру.

Общество обжаловало решение инспекции в судебном порядке.

Решением Арбитражного суда Ставропольского края от 01.06.2018 в удовлетворении заявленных требований обществу было отказано. Как указал суд первой инстанции, факт уничтожения этилового спирта налогоплательщиком достоверными доказательствами не подтвержден, а значит, установленная недостача товара приравнивается к его реализации для целей уплаты акциза.

Постановлением Шестнадцатого арбитражного апелляционного суда от 25.10.2018 решение арбитражного суда первой инстанции было отменено, требования налогоплательщика удовлетворены. При этом суд апелляционной инстанции отметил, что положениями Налогового кодекса Российской Федерации не урегулирован вопрос о том, какую ставку акциза (ноль или 37 рублей за 1 литр этилового спирта применительно к 2012 году) надлежит применять в случае выявления у налогоплательщика недостачи подакцизного товара после прекращения действия лицензии на оборот этилового спирта.

Постановлением Арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 28.01.2019 постановление апелляционной инстанции было отменено, решение Арбитражного суда Ставропольского края оставлено в силе. По мнению суда кассационной инстанции, налоговый орган правомерно начислил акциз по спорному этиловому спирту с применением наибольшей налоговой ставки.

Определением судьи Верховного Суда Российской Федерации от 15.05.2019 обществу отказано в передаче кассационной жалобы для рассмотрения в судебном заседании Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации.

Общество обратилось с жалобой в Конституционный Суд Российской Федерации. По его мнению, оспариваемый пункт 5 статьи 20 Федерального закона «О государственном регулировании производства и оборота этилового спирта, алкогольной и спиртосодержащей продукции и об ограничении потребления (распития) алкогольной продукции» ограничивает производителя этилового спирта в осуществлении операций по реализации его остатков в течение двух месяцев с момента прекращения действия лицензии. При этом оспариваемые нормы статей 193 и 195 Налогового кодекса Российской Федерации не позволяют определить, какую из двух установленных ставок акциза следует применять производителям этилового спирта при обнаружении его недостачи, неправомерно, с точки зрения заявителя, приравниваемой налоговыми органами к реализации подакцизного товара.

Конституционный Суд Российской Федерации указал, что недостача подакцизного товара, в том числе допущенная налогоплательщиком после истечения срока действия соответствующей лицензии, приравнивается к налогооблагаемой операции для целей взимания акциза. Так, согласно положению пункта 4 статьи 195 Налогового кодекса Российской Федерации обязанность налогоплательщика исчислить и уплатить акциз возникает с момента обнаружения недостачи подакцизных товаров сверх норм естественной убыли, утвержденных уполномоченным федеральным органом исполнительной власти.

Вместе с тем, для организации-налогоплательщика не исключается возможность доказывать факт отсутствия недостачи, которая приравнивалась бы к реализации этилового спирта: например, ввиду уничтожения товара пожаром, факт которого установлен соответствующим органом; отсутствия товара на складе, обусловленного боем товара и передачей его на контроль качества; отсутствия товара, обусловленного хищением неустановленными лицами, что должно быть подтверждено уполномоченным органом; ввиду списания и утилизации продукции по причине истечения срока действия федеральных специальных марок и др. Напротив, при недоказанности налогоплательщиком заявленного им факта уничтожения подакцизного товара (как это имело место, согласно представленным правоприменительным материалам, в деле с участием заявителя) образуется объект обложения акцизом, поскольку в этом случае утрата подакцизного товара не обусловлена обстоятельствами непреодолимой силы или целями делового характера.

При этом Конституционный Суд Российской Федерации отметил, что такое регулирование соотносится и со статьей 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации, в которой законодатель, определяя пределы осуществления прав по исчислению налоговой базы и (или) суммы налога, установил, что не допускается уменьшение налогоплательщиком налоговой базы и (или) суммы подлежащего уплате налога в результате искажения сведений о фактах хозяйственной жизни (совокупности таких фактов), об объектах налогообложения, подлежащих отражению в налоговом и (или) бухгалтерском учете либо налоговой отчетности налогоплательщика (пункт 1). Сопоставимый подход в период возникновения спорных правоотношений с участием заявителя был отражен и в постановлении Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды».

Помимо этого, Высший Арбитражный Суд Российской Федерации разъяснял, что налогоплательщик обязан зафиксировать факт выбытия (списания) имущества в результате наступления событий, не зависящих от воли налогоплательщика (утрата имущества по причине порчи, боя, хищения, стихийного бедствия и тому подобных событий), и то обстоятельство, что имущество выбыло именно по указанным основаниям, без передачи его третьим лицам, поскольку в силу пункта 1 статьи 54 Налогового кодекса Российской Федерации он обязан доказать наличие тех фактов своей хозяйственной деятельности, которые влияют на формирование финансового результата, служащего основанием для определения объема налоговой обязанности. В этой связи при возникновении спора о соответствии действительности приводимых налогоплательщиком причин выбытия имущества, в том числе при оценке достоверности и полноты представленных им документов в подтверждение факта и обстоятельств выбытия, судам следует учитывать характер деятельности налогоплательщика, условия его хозяйствования, принимать во внимание соответствие объемов и частоты выбытия имущества обычному для такой деятельности уровню и иные подобные обстоятельства, а также оценивать возражения налогового органа относительно вероятности выбытия имущества по указанным налогоплательщиком причинам, в частности доводы о чрезмерности потерь (пункт 10 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»). Толкование норм Налогового кодекса Российской Федерации, данное в указанном постановлении применительно к налогу на добавленную стоимость, имеет общее значение и применимо для установления наличия или отсутствия объекта обложения акцизом в случае предполагаемого уничтожения (утилизации) этилового спирта налогоплательщиком.

Оспариваемое обществом положение статьи 193 Налогового кодекса Российской Федерации на момент возникновения спорных правоотношений (т.е. по состоянию на 2012 год) предусматривало в ряде случаев возможность применения налогоплательщиком ставки акциза 0 процентов.

Аналогичный по существу подход использован законодателем и в действующей системе правового регулирования взимания акциза. В иных случаях, не указанных в соответствующих положениях статьи 193 Налогового кодекса Российской Федерации, при возникновении объекта обложения акцизом в отношении операций с этиловым спиртом применяется налоговая ставка (отличная от нулевой), установленная в твердом размере. При этом именно на налогоплательщике лежит обязанность подтверждения права на применение нулевой ставки акциза.

*Данные выводы содержатся в Постановлении Конституционного Суда Российской Федерации от 29.04.2020 № 22-П (по жалобе ООО «Центр-Продукт» на нарушение его конституционных прав пунктом 1 статьи 193 и пунктом 4 статьи 195 Налогового кодекса Российской Федерации, а также пунктом 5 статьи 20 Федерального закона «О государственном регулировании производства и оборота этилового спирта, алкогольной и спиртосодержащей продукции и об ограничении потребления (распития) алкогольной продукции»).*

**2. Из системного толкования положений подпункта 12 пункта 1 статьи 164 и пункта 14 статьи 165 Налогового кодекса Российской Федерации следует, что для целей применения ставки 0 процентов по налогу на добавленную стоимость определяющее правовое значение имеет экономическая сущность произведенной операции (связь с экспортной операцией), направленность действий на вывоз товаров за пределы территории Российской Федерации.**

Компания в 2014 году осуществляла поставку нефтепродуктов с территории Российской Федерации за ее пределы. В целях обеспечения этой деятельности был заключен договор тайм-чартера с судовладельцем, который предполагал вывоз товара за пределы территории Российской Федерации на моторном танкере. Соответствующая реализация услуг на основании договора тайм-чартера с учетом подписанных сторонами документов (в частности, в качестве порта выгрузки коносамент содержал указание на Роттердам) подпадала под действие положений статей 164 и 165 Налогового кодекса Российской Федерации и подлежала налогообложению по налоговой ставке 0 процентов.

В ходе одного из рейсов судно столкнулось с подводным препятствием, утратило мореходные качества, в связи с чем в порту Мурманска была произведена перевалка груза на другое морское судно, принадлежащее иному лицу, и посредством данного судна груз был успешно доставлен за пределы Российской Федерации.

Компания оплатила судовладельцу фрахт исходя из применения ставки налога на добавленную стоимость в размере 0 процентов.

Судовладелец полагал, что оказанные им услуги подлежат обложению по ставке 18 процентов, поскольку его судно так и не покинуло территорию Российской Федерации (конечной остановкой был порт Мурманска), в связи с чем, судовладелец оплатил налог по ставке 18 процентов и выставил его к уплате компании в составе договорной цены.

Компания оплачивать налог по ставке 18 процентов в составе договорной цены отказалась, в связи с чем судовладелец предъявил иск о взыскании соответствующей суммы с заявителя в качестве задолженности по договору тайм-чартера.

Решением Арбитражного суда города Санкт-Петербурга и Ленинградской области от 07.02.2018 заявленное требование удовлетворено, поскольку, по мнению суда, прекратились формальные основания для применения налоговой ставки 0 процентов (вместо первоначального коносамента, свидетельствующего о международной перевозке товара, выдано два новых, в одном из которых в графе «Порт выгрузки» указано место выгрузки, расположенное на территории Российской Федерации).

Постановлением Тринадцатого арбитражного апелляционного суда от 07.06.2018 данное решение отменено, в удовлетворении заявленных требований отказано. При этом суд апелляционной инстанции отметил, что фактически отношения складывались именно в связи с вывозом товара за пределы Российской Федерации и все взаимосвязанные действия сторон были направлены также на вывоз товара за пределы Российской Федерации; то, что в связи с повреждением судна перевозка была формально разделена на два этапа, не меняет существа отношений; в свою очередь, возложение обязанности по применению налоговой ставки 18 процентов (в соответствии с пунктом 3 статьи 164 Налогового кодекса Российской Федерации в редакции, действовавшей до 1 января 2019 года) привело бы к нарушению принципа экономической обоснованности налога и равенства.

Постановлением Арбитражного суда Северо-Западного округа от 28 сентября 2018 года постановление суда апелляционной инстанции отменено и оставлено в силе решение арбитражного суда первой инстанции. При этом суд исходил из того, что после аннулирования первоначального коносамента коносамент на внутрироссийскую часть перевозки формально не подтверждает международного характера перевозки товара. Определением судьи Верховного Суда Российской Федерации от 27.12.2018 отказано в передаче кассационной жалобы заявителя для рассмотрения в судебном заседании Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации.

Компания обратилась с жалобой в Конституционный Суд Российской Федерации. По ее мнению, положения подпункта 12 пункта 1 и пункта 3 статьи 164, а также пункта 14 статьи 165 Налогового кодекса Российской Федерации не соответствуют Конституции Российской Федерации, поскольку они препятствуют применению налоговой ставки 0 процентов по формальным основаниям в случае, когда по непредвиденным и не зависящим от воли сторон обстоятельствам внутрироссийский этап перевозки был оформлен самостоятельными документами (аннулирован общий коносамент на всю международную перевозку и выдано два новых - на внутрироссийский этап и на перевозку за пределы Российской Федерации).

Конституционный Суд Российской Федерации признал рассматриваемые положения не противоречащими Конституции Российской Федерации, поскольку они предполагают необходимость обложения налогом на добавленную стоимость по ставке 0 процентов операций по реализации услуг по предоставлению морских судов в пользование на основании договоров фрахтования судна на время (тайм-чартер) для целей перевозки вывозимых за пределы Российской Федерации товаров и в том случае, если налогоплательщик фактически оказывал соответствующие услуги только на внутрироссийском этапе международной перевозки в связи с наступлением непредвиденных и не зависящих от воли сторон обстоятельств, прервавших осуществление международной перевозки, и если им будут представлены документы, достоверно подтверждающие связь указанных услуг с завершенной экспортной операцией, подлежащей обложению налогом на добавленную стоимость по ставке 0 процентов, а также факт наступления непредвиденных и не зависящих от воли сторон обстоятельств, в связи с которыми продолжение международной перевозки стало невозможным.

Конституционный Суд Российской Федерации отметил, что по общему правилу, обложение налогом на добавленную стоимость экспортируемых товаров осуществляется в стране назначения (принцип страны назначения). Данный принцип предполагает взимание налога на добавленную стоимость со всех товаров (работ, услуг), которые ввозятся в страну для конечного потребления вне зависимости от места их производства (определения от 15.05.2007 № 372-О-П, от 05.02.2009 № 367‑О-О, от 02.04.2009 № 475-О-О и др.). Взимание налога на добавленную стоимость по принципу страны назначения с одновременным предоставлением права на применение налоговой ставки 0 процентов к экспортным операциям направлено в том числе на поддержание экспорта и усиление конкурентоспособности товаров, экспортируемых из Российской Федерации. При этом установление нулевой ставки налога создает фикцию обложения налогом (без его уплаты) и у налогоплательщика возникает право на принятие к вычету сумм налога на добавленную стоимость, уплаченного поставщикам.

Нарушение принципа взимания налога на добавленную стоимость в стране назначения в тех случаях, когда единая экспортная хозяйственная операция по транспортировке груза за пределы территории Российской Федерации разбивается в результате обстоятельств непреодолимой силы на несколько составляющих (этапов), в частности когда транспортировка груза на внутрироссийском этапе перевозки облагается налогом на добавленную стоимость по ставке 20 процентов, создает неблагоприятные условия для ценовой конкуренции для российских товаров на международных рынках, что не может соответствовать конституционному требованию поддержки конкуренции (статья 8, часть 1, Конституции Российской Федерации).

Обложение рассматриваемых операций налогом на добавленную стоимость по ставке 20 процентов также нарушает интересы Российской Федерации (в том числе в экономической сфере), поскольку приводит к уменьшению конкурентоспособности хозяйствующих субъектов, осуществляющих экспортную деятельность, соответствующих товаров, дестимулированию их экономической активности и в конечном счете - снижению поступлений в бюджетную систему Российской Федерации.

Анализ подпункта 12 пункта 1 статьи 164 и пункта 14 статьи 165 Налогового кодекса Российской Федерации с учетом целей, которыми обусловлено закрепление на законодательном уровне применения ставки 0 процентов по налогу на добавленную стоимость к операциям по реализации услуг тайм-чартера в рамках экспортных операций, позволяет сделать вывод, что для целей применения указанной ставки налога определяющее правовое значение имеет экономическая суть произведенных операций (связь с экспортной операцией), направленность действий на вывоз товаров за пределы Российской Федерации.

Непризнание за налогоплательщиком в условиях случившихся непредвиденных и не зависящих от воли сторон обстоятельств права на применение ставки 0 процентов, притом что в отсутствие таких обстоятельств право на применение ставки 0 процентов в случае реальности взаимоотношений по тайм-чартеру в рамках экспорта не ставится под сомнение, сдерживает хозяйствующих субъектов в намерении быть каким-либо образом причастными к тайм-чартеру с использованием российских судов.

Аналогичная позиция находит свое отражение и в правоприменительной практике. В пункте 18 постановления от 30.05.2014 № 33 «О некоторых вопросах, возникающих у арбитражных судов при рассмотрении дел, связанных с взиманием налога на добавленную стоимость» Пленум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации указал, что оказание услуг по международной перевозке товаров несколькими лицами (множественность лиц на стороне исполнителя или привлечение основным исполнителем третьих лиц (субисполнителей) само по себе не препятствует применению налоговой ставки 0 процентов всеми участвовавшими в оказании услуг лицами. В связи с этим налоговую ставку 0 процентов применяют также перевозчики, оказывающие услуги по международной перевозке товаров на отдельных этапах перевозки (абзацы первый - второй подпункта 2.1 пункта 1 статьи 164 Налогового кодекса Российской Федерации), и лица, привлеченные экспедитором для оказания отдельных транспортно-экспедиционных услуг (абзац пятый подпункта 2.1 пункта 1 статьи 164 данного Кодекса). При этом по смыслу положений данного подпункта его действие распространяется на транспортно-экспедиционные услуги, оказываемые в отношении товаров, являющихся предметом международной перевозки, вне зависимости от того, выступает ли организатором международной перевозки сам экспедитор, либо заказчик транспортно-экспедиционных услуг, либо иное лицо.

Из изложенного следует, что для целей применения налоговой ставки 0 процентов в рамках международной перевозки товаров определяющее правовое значение имеет связь хозяйственных операций с экспортом, т.е. их экономическая сущность.

При этом участникам соответствующей деятельности необходимо и достаточно документально подтвердить, что их работы (услуги) связаны с экспортом товара (сопутствуют ему). В частности, одним из таких документов (но не единственным) может служить копия коносамента, в котором в графе «Порт выгрузки» указано место выгрузки, расположенное за пределами территории Российской Федерации (абзац второй подпункта 2 пункта 14 статьи 165 Налогового кодекса Российской Федерации).

Формальный подход к решению вопроса об условиях реализации права на применение налоговой ставки 0 процентов приводит к его существенному ущемлению; исключение возможности подтверждения налогоплательщиком указанного права иными помимо указанных в статье 165 Налогового кодекса Российской Федерации документами ставит под угрозу осуществление эффективной судебной защиты прав и законных интересов налогоплательщиков при принятии решения о правомерности либо неправомерности применения ставки 0 процентов по налогу на добавленную стоимость, поскольку такая защита не может быть обеспечена без установления, исследования и оценки всех имеющих значение для правильного разрешения дела обстоятельств.

В связи с этим для целей документального подтверждения права на применение ставки 0 процентов по налогу на добавленную стоимость налогоплательщик может представить любые документы, свидетельствующие об экспортной направленности операции, наряду с контрактом, аннулированным коносаментом и новыми коносаментами, с тем чтобы положения пункта 14 статьи 165 Налогового кодекса Российской Федерации были соблюдены. При этом суды в каждом конкретном случае должны устанавливать наличие у налогоплательщика таких документов по факту состоявшегося экспорта для целей подтверждения права на применение ставки 0 процентов по налогу на добавленную стоимость.

*Данные выводы содержатся в Постановлении Конституционного Суда Российской Федерации от 30.06.2020 № 31-П (по жалобе компании «Gazprom Neft Trading GmbH» на нарушение ее конституционных прав подпунктом 12 пункта 1 и пунктом 3 статьи 164, а также пунктом 14 статьи 165 Налогового кодекса Российской Федерации).*

**3. Возможность требовать от налогового органа предусмотренные пунктом 10 статьи 176 Налогового кодекса Российской Федерации проценты связывается законодателем с необходимостью представления налогоплательщиком заявления о зачете или возврате суммы налога до дня вынесения решения о возмещении суммы налога.**

Судебными актами арбитражных судов удовлетворены требования заявителя о признании недействительным решения налогового органа об отказе в возмещении суммы налога на добавленную стоимость, принятого по результатам проведения камеральной налоговой проверки декларации по налогу на добавленную стоимость; по заявлению налогоплательщика, поданному после вступления в законную силу указанных судебных актов, ему произведен возврат соответствующей суммы налога. Впоследствии актами арбитражных судов отказано во взыскании с налогового органа процентов в связи с нарушением сроков возврата суммы налога. При этом суды пришли к выводу, что налоговым органом не принималось решение о возмещении суммы налога (возмещение состоялось в силу решения арбитражного суда), а заявление о возврате суммы налога было подано налогоплательщиком лишь после вступления в законную силу решения арбитражного суда; следовательно, не могут быть применены положения статьи 176 Налогового кодекса Российской Федерации о начислении процентов на соответствующую сумму.

Общество оспорило конституционность пункта 11.1 статьи 176 Налогового кодекса Российской Федерации, в соответствии с которым в случае, если заявление о зачете суммы налога в счет уплаты предстоящих платежей по налогу или иным федеральным налогам (о возврате суммы налога на указанный банковский счет), подлежащей возмещению по решению налогового органа, не представлено налогоплательщиком до дня вынесения решения о возмещении суммы налога (полностью или частично), зачет (возврат) суммы налога осуществляется в порядке и сроки, которые предусмотрены статьей 78 данного Кодекса; при этом положения пунктов 7 - 11 данной статьи не применяются.

По мнению общества, оспариваемое законоположение не соответствует статьям 19 (часть 1) и 53 Конституции Российской Федерации, поскольку препятствует взысканию налогоплательщиком процентов, предусмотренных статьей 176 Налогового кодекса Российской Федерации, в случае отказа налогового органа в возмещении налога на добавленную стоимость, признанного решением суда незаконным.

Отказывая в принятии к рассмотрению жалобы налогоплательщика Конституционный Суд Российской Федерации, указал, что наличие у налогового органа заявления о зачете (возврате) налога на момент принятия решения о возмещении суммы налога является обязательным условием для начисления предусмотренных пунктом 10 статьи 176 Налогового кодекса Российской Федерации процентов. В свою очередь, отсутствие соответствующего заявления на момент принятия решения является основанием для освобождения от начисления процентов и перехода к общему порядку зачета или возврата суммы излишне уплаченного налога (статья 78 этого же Кодекса).

Таким образом, само по себе оспариваемое законоположение - с учетом обстоятельств конкретного дела заявителя, свидетельствующих, что заявление о возврате налога было представлено налогоплательщиком лишь после вступления в законную силу решения арбитражного суда о признании недействительным решения налогового органа об отказе в возмещении суммы налога на добавленную стоимость, - не может рассматриваться как нарушающее конституционные права заявителя в указанном в жалобе аспекте.

*Данные выводы содержатся в Определении Конституционного Суда Российской Федерации Определение Конституционного Суда РФ от 26.03.2020 № 543-О (по жалобе ООО «Центральный акцизный склад» на нарушение конституционных прав и свобод пунктом 11.1 статьи 176 Налогового кодекса Российской Федерации»).*

**4. Применение пониженных тарифов страховых взносов в отношении выплат и иных вознаграждений в пользу физических лиц, занятых в рамках деятельности, не связанной с реализацией соглашений об осуществлении деятельности на территории опережающего социально-экономического развития, лишает налоговую льготу целевой направленности, заложенной в законе о развитии экономики Дальнего Востока.**

Налогоплательщики обратились в Верховный Суд Российской Федерации с административным иском о признании недействующим письма Федеральной налоговой службы от 28.05.2019 № БС-4-11/10247@.

Основанием для обращения в Верховный Суд Российской Федерации явилось то обстоятельство, что налоговыми органами в адрес административных истцов направлены уведомления о необходимости представить пояснения или уточненные расчеты, в которых со ссылкой на оспариваемое письмо налоговые органы указывали на неправомерное применение административными истцами пониженных тарифов страховых взносов.

В указанном письме отражена позиция по применению положений статьи 427 Налогового кодекса Российской Федерации в редакции Федерального закона от 03.08.2018 № 300-ФЗ «О внесении изменений в статью 5 части первой и статьи 422 и 427 части второй Налогового кодекса Российской Федерации» (вступившим в силу с 03.08.2018, далее - Федеральный закон № 300-ФЗ).

В частности разъяснено, что с 03.08.2018 плательщики страховых взносов, получившие как до, так и после 26.06.2018, статус резидента территорий опережающего социально-экономического развития (далее - ТОСЭР) в Дальневосточном федеральном округе или резидента свободного порта Владивосток (далее - СПВ) применяют пониженные тарифы страховых взносов исключительно в отношении базы для исчисления страховых взносов, определенной в отношении физических лиц, занятых на новых рабочих местах.

Административные истцы полагали, что что выводы, отраженные в указанном письме, противоречат положениям пункта 2 статьи 5 и статьи 427 Налогового кодекса Российской Федерации, а также пункту 4 статьи 3 Федерального закона № 300-ФЗ, согласно которому действие положений пункта 10.1 статьи 427 Налогового кодекса Российской Федерации (в редакции Федерального закона № 300-ФЗ) в отношении резидентов ТОСЭР, расположенных на территории Дальневосточного федерального округа, и резидентов свободного порта Владивосток распространяется на правоотношения, возникшие с 26.06.2018, тогда как их правоотношения возникли до указанной даты.

Верховный Суд Российской Федерации пришел к выводу, что письмо соответствует действительному смыслу разъясняемых им нормативных положений, прав, свобод и законных интересов административных истцов не нарушает.

При этом Верховный Суд Российской Федерации отметил, что из положений статьи 13 Федерального закона № 473-ФЗ «О территориях опережающего социально-экономического развития в Российской Федерации», приказа Минвостокразвития России от 02.04.2015 № 42 «Об утверждении формы заявки на заключение соглашения об осуществлении деятельности на территории опережающего социально-экономического развития, примерной формы бизнес-плана, критериев и методики оценки заявки и бизнес-плана» следует, что одним из критериев, по которым управляющая компания оценивает заявку на заключение соглашения об осуществлении деятельности лица, намеревающегося приобрести статус резидента ТОСЭР, как до, так и после вступления в силу Федерального закона № 300-ФЗ, является количество создаваемых рабочих мест, связанных с реализацией проекта, предусмотренного бизнес-планом, с целью увеличения объема производства товаров (работ, услуг), а также создания новых производств, объектов инфраструктуры ТОСЭР.

При таких обстоятельствах в отношении плательщиков страховых взносов, ставших резидентами ТОСЭР до вступления в силу Федерального закона № 300-ФЗ, внесенные этим федеральным законом изменения в Налоговый кодекс Российской Федерации не привели к ухудшению их положения, учитывая, что для исполнения соглашений об осуществлении деятельности резидентами ТОСЭР должны создаваться новые рабочие места. Перечень новых рабочих мест, создаваемых для исполнения соглашения об осуществлении деятельности, является неотъемлемой частью заявки на заключение соглашения об осуществлении деятельности на ТОСЭР и соглашения об осуществлении деятельности на ТОСЭР.

Таким образом, Федеральным законом № 300-ФЗ уточнены условия для применения резидентами ТОСЭР пониженных тарифов страховых взносов, а именно применение резидентами ТОСЭР пониженных тарифов страховых взносов исключительно в отношении выплат физическим лицам, занятым на новых рабочих местах.

В связи с изложенным резиденты ТОСЭР вправе применять пониженные тарифы страховых взносов только к выплатам, начисляемым работающим по трудовым договорам физическим лицам, занятым на новых рабочих местах, созданных для исполнения соглашения об осуществлении деятельности, указанных в заявке на заключение такого соглашения и предусмотренных впоследствии штатным расписанием резидента ТОСЭР.

Учитывая, что Федеральный закон № 300-ФЗ вступил в силу со дня его официального опубликования, то есть с 03.08.2018 (пункт 1 статьи 3), все резиденты ТОСЭР обязаны применять пониженные тарифы страховых взносов исключительно в отношении выплат и иных вознаграждений в пользу физических лиц, занятых на новых рабочих местах, созданных резидентом ТОСЭР при исполнении соглашения об осуществлении деятельности, с указанной даты.

Указание в Письме на применение с 03.08.2018 новых положений к лицам, получившим статус резидента ТОСЭР как до, так и после 26.06.2018, не противоречит положениям пункта 10.1 статьи 427 Налогового кодекса Российской Федерации и Федеральному закону № 300-ФЗ, не влечет изменение правового регулирования соответствующих правоотношений, не устанавливает самостоятельных норм, обязательных к применению, и не нарушает права и законные интересы административных истцов и неопределенного круга лиц.

При этом Верховный Суд Российской Федерации отметил, что применение пониженных тарифов страховых взносов в отношении выплат и иных вознаграждений в пользу физических лиц, занятых при осуществлении деятельности резидентом ТОСЭР, не связанной с реализацией упомянутого соглашения, не соответствует цели создания ТОСЭР.

Апелляционная инстанция Верховного Суда Российской Федерации оставила решение суда первой инстанции без изменения.

*Данные выводы содержатся в Решении Верховного Суда Российской Федерации от 19.02.2020 по делу № АКПИ19-935 (Рыболовецкий колхоз им. В.И. Ленина против Федеральной налоговой службы), оставленном без изменения Апелляционной коллегией Верховного Суда Российской Федерации.*

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

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

Налоговым органом выявлено, что между налогоплательщиком (покупатель) и обществом (продавец) заключен договор поставки, по условиям которого продавец обязался поставлять инструмент, строительные материалы и запасные части, сопутствующие товары на основании заявки покупателя, а покупатель - принимать и своевременно оплачивать товары.

В связи с исполнением данного договора налогоплательщик уплатил поставщику за поставленный товар сумму установленную договором и принял к вычету соответствующую сумму налога на добавленную стоимость. В подтверждение обоснованности налоговых вычетов налогоплательщик представил счета-фактуры и товарные накладные, полученные от поставщика.

Основанием для доначисления налога, соответствующих сумм пеней и штрафа послужил вывод инспекции о том, что представленные налогоплательщиком документы не подтверждают реальность поставки товаров данным контрагентом.

Суд первой инстанции, поддерживая выводы инспекции, исходил из того, что общество не имело необходимых условий для достижения результатов экономической деятельности. Суд отметил, что контрагент уплачивал минимальные налоговые платежи; согласно результатам экспертизы, проведенной в ходе налоговой проверки, счета-фактуры и товарные накладные, составленные контрагентом, подписаны не его генеральным директором, а иным лицом. По мнению суда, общество не проявило должной осмотрительности при выборе контрагента, поскольку не истребовало рекомендацию, подтверждающую деловую репутацию, иные документы и доказательства реальной деятельности общества; не убедился в том, что документы подписаны полномочными представителями организаций.

Суд апелляционной инстанции признал необоснованным вывод суда первой инстанции об отсутствии реального исполнения договора, заключенного с контрагентом. Вместе с тем, суд апелляционной инстанции оставил без изменения решение суда первой инстанции, отметив, что контрагент не отражал спорные операции в налоговой отчетности. Поскольку в бюджете не сформирован источник вычета (возмещения) налога на добавленную стоимость, заявленного обществом, и отсутствуют доказательства проявления должной осмотрительности при выборе контрагента налогоплательщиком, не обосновавшим критерии выбора поставщика. Суд округа согласился с выводом суда апелляционной инстанции.

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

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

Материалами судебного дела подтверждалась минимальная уплата контрагентом налогоплательщика налогов в бюджет.

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

Судебная коллегия также указала, что оценка проявления налогоплательщиком должной осмотрительности не сводится к выявлению изъянов в эффективности и рациональности его хозяйственных решений. В тех случаях, когда налоговым органом не ставится вопрос об участии налогоплательщика в уклонении от уплаты налога на добавленную стоимость в результате согласованных действий с поставщиками (пункт 9 постановления Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 № 53), но приводятся доводы о том, что налогоплательщик знал или должен был знать об уклонении его поставщика, поставщиков предыдущих звеньев от уплаты данного налога (пункт 10 постановления Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 № 53), при оценке данных доводов судебная практика исходит из стандарта осмотрительного поведения в гражданском (хозяйственном) обороте, ожидаемого от его разумного участника в сравнимых обстоятельствах. При выборе контрагента субъекты предпринимательской деятельности, как правило, оценивают не только условия сделки и их коммерческую привлекательность, но и деловую репутацию, платежеспособность контрагента, риск неисполнения обязательств и предоставление обеспечения их исполнения, наличие у контрагента необходимых ресурсов (производственных мощностей, технологического оборудования, квалифицированного персонала) и соответствующего опыта; а при совершении значимых сделок, например, по поводу дорогостоящих объектов недвижимости, изучают историю взаимоотношений предшествующих собственников и принимают тому подобные меры.

Поэтому значение имеют не только доказанные налоговым органом обстоятельства, порочащие исполнение поставщиками их налоговых обязанностей, но и то, должны ли данные обстоятельства быть ясны налогоплательщику-покупателю в конкретной ситуации совершения сделки с поставщиком с учетом характера и объемов деятельности покупателя (крупность сделки и регулярность совершения аналогичных сделок), специфики приобретаемых товаров, работ и услуг (наличие специальных требований к исполнителю, в том числе лицензий и допусков к выполнению определенных операций), особенностей коммерческих условий сделки (наличие значимого отклонения цены от рыночного уровня, наличие у поставщика предшествующего опыта исполнения аналогичных сделок) и т.п. Соответственно, критерии проявления должной осмотрительности не могут быть одинаковыми для случаев ординарного пополнения материально-производственных запасов и в ситуациях, когда налогоплательщиком приобретается дорогостоящий актив, либо привлекается подрядчик для выполнения существенного объема работ.

При этом Судебная коллегия обратила внимание, что распределение бремени доказывания названных обстоятельств между налоговым органом и налогоплательщиком также не является одинаковым.

*Данные выводы содержатся в определении Верховного Суда Российской Федерации от 14.05.2020 № 307-ЭС19-27597 по делу № А42-7695/2017, (АО «Специализированная производственно-техническая база «Звездочка» против Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 2 по Мурманской области).*

**6. Судам необходимо исследовать преследовал ли налогоплательщик цели делового характера при приобретении товаров, либо участие налогоплательщика в данных операциях преследовало цель создания оснований для возмещения налога на добавленную стоимость при заведомом отсутствии экономического источника вычета (возмещения) налога в бюджете, а также о транзитном перечислении денежных средств в интересах работников налогоплательщика с учетом результатов обысков, допросов и иных сведений, полученных в рамках оперативно-розыскной деятельности.**

Основанием для принятия решения послужил вывод налогового органа о неправомерном применении обществом налоговых вычетов по налогу на добавленную стоимость на основании счетов-фактур, выставленных поставщиком драгоценных металлов (золото в полосе, слитки). По результатам налоговой проверки инспекция пришла к выводу о том, что общество участвовало в схеме уклонения от налогообложения, связанной с созданием формального документооборота по поставке драгоценного металла через цепочку поставщиков, не уплачивающих налог на добавленную стоимость в бюджет, и получило необоснованную налоговую выгоду в результате неправомерного принятия к вычету сумм данного налога, предъявленных контрагентом.

Суд первой инстанции, удовлетворяя заявленное налогоплательщиком требование, исходил из того, что доначисление налога обществу обусловлено безосновательным переложением налоговых обязательств контрагента и контролируемых им лиц на налогоплательщика, тогда как непоступление налога на добавленную стоимость в бюджет в связи с неправомерными действиями поставщиков первого, второго и более дальних звеньев является основанием для налоговых претензий к этим компаниям и контролирующим их лицам, а не к обществу, причастность которого к действиям контрагентов не подтверждена. Суд счел, что налогоплательщик проявил должную осмотрительность, не знал и не должен был знать о неуплате налога на добавленную стоимость, допущенной поставщиками предыдущих звеньев, в связи с чем на него не могут быть возложены негативные налоговые последствия этих нарушений.

Отменяя данный судебный акт и отказывая в удовлетворении заявленного требования, суд апелляционной инстанции пришел к выводу о доказанности налоговым органом обстоятельств, свидетельствующих о том, что самостоятельная ответственность общества заключается именно в участии и контроле схемы уклонения от налогообложения с целью принятия к вычету указанного налога посредством использования созданного контрагентом формального документооборота по поставке драгоценных металлов через цепочку поставщиков, не уплачивающих налог на добавленную стоимость в бюджет.

Суд округа согласился с выводом суда апелляционной инстанции.

Отменяя состоявшиеся по делу судебные акты и направляя дело на новое рассмотрение, Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации указала, что ввиду косвенного характера налога на добавленную стоимость неуплата его участниками сделок в бюджет является признаком, который может привести к выводу о наличии у налогоплательщика - покупателя цели уклонения от налогообложения и необоснованного возмещения названного налога из бюджета в результате согласованных действий хозяйствующих субъектов. Однако упомянутое уклонение требует подтверждения доказательствами и предполагает оценку судом как доказательств (сведений), полученных в результате проведения мероприятий налогового контроля, так и доводов налогоплательщика, касающихся объективной связи приобретения соответствующих товаров (работ, услуг) для использования в предпринимательских целях (постановления Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 30.06.2009 № 2635/09 и от 25.02.2010 № 12670/09).

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

Приведенные выше положения законодательства и сложившаяся судебная практика их применения, по мнению Судебной коллегии, не были должным образом учтены судами.

*Данные выводы содержатся в Определении Верховного Суда Российской Федерации от 28.05.2020 № 305-ЭС19-16064 по делу № А40-23565/2018 (ОАО «Красноярский завод цветных металлов имени В.Н. Гулидова» против Межрегиональной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам № 5).*

**7. Доначисления налогов по результатам налоговой проверки определяются налоговым органом исходя из обстоятельств, которые были установлены в ходе налоговой проверки и давали основания для уменьшения суммы налога, а также обстоятельств, которые могли быть установлены при добросовестном исполнении своих обязанностей должностными лицами налогового органа и содействии налогоплательщика в их установлении.**

Основным видом деятельности индивидуального предпринимателя являлась розничная торговля строительными материалами.

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

С 01.01.2017 до прекращения предпринимательской деятельности 13.12.2018 предприниматель применял упрощенную систему налогообложения с объектом налогообложения «доходы, уменьшенные на величину расходов» (далее – УСН).

В 2017 году им осуществлена реализация объектов недвижимого имущества, ранее используемых для ведения розничной торговли.

В уточненной налоговой декларации по УСН за 2017 год предприниматель отразил доходы от реализации названных объектов и расходы, понесенные на их приобретение, в связи с чем образовался убыток и исчислен минимальный налог.

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

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

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

Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации, отменяя судебные и направляя дело на новое рассмотрение указала, что глава 26.2 Налогового кодекса Российской Федерации не содержит положений, которые бы ограничивали субъекта предпринимательства в возможности учета расходов на приобретение основных средств при определении налоговой базы по УСН в зависимости от того, были ли эти расходы понесены физическим лицом до начала осуществления предпринимательской деятельности, либо до начала применения данного специального налогового режима.

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

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

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

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

Аналогичный вывод также следует из пункта 2.5 Порядка заполнения Книги учета доходов и расходов организаций и индивидуальных предпринимателей, применяющих упрощенную систему налогообложения (утвержден приказом Минфина России от 22.10.2012 № 135н), согласно которому налогоплательщик отражает расходы, указанные в пункте 1 статьи 346.16 Налогового кодекса Российской Федерации, в соответствии с порядком их признания и учета при определении налоговой базы, который установлен пунктом 2.1 статьи 346.25 Налогового кодекса Российской Федерации.

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

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

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

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

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

*Данные выводы содержатся в Определении Верховного Суда Российской Федерации от 18.05.2020 № 304-ЭС20-1243 по делу № А70-829/2019 (Индивидуальный предприниматель против Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 12 по Тюменской области).*

**8. Налоговый кодекс Российской Федерации не содержит нормы, предписывающей налогоплательщику определять налоговую базу по налогу на доходы физических лиц исходя из рыночной стоимости недвижимого имущества, приобретенного на основании договора дарения, стороны которого не являются взаимозависимыми лицами.**

Административный истец обратилась в суд с административным иском к налоговому органу о возврате излишне взысканного налога на доходы физических лиц (далее - НДФЛ), штрафа, пени, взыскании процентов, начисленных на взысканную сумму НДФЛ.

В обоснование заявленных требований административный истец указывал на то, что по итогам проведенной в отношении него выездной налоговой проверки инспекция установила, что при получении дохода в виде дара недвижимого имущества от физического лица, не состоящего с ним в родственных отношениях, уплатил налог исходя из инвентаризационной стоимости имущества, а не из его рыночной стоимости. После получения требования налогоплательщик оплатил налог, штраф и пени.

Полагая, что суммы налога, штрафа и пени начислены и взысканы налоговым органом излишне, так как при расчете и уплате НДФЛ следует исходить из инвентаризационной стоимости имущества, административный истец просил возвратить излишне взысканный НДФЛ, штраф, пени и проценты, начисленные на сумму излишне взысканного НДФЛ.

Решением Останкинского районного суда г. Москвы, оставленным без изменения судом апелляционной инстанции в удовлетворении требований отказано.

Судебная коллегия по административным делам Верховного Суда Российской Федерации, отменяя состоявшиеся по делу судебные акты и направляя дело на новое рассмотрение, исходила из следующего.

Налоговым органом в отношении административного истца проведена выездная налоговая проверка, в ходе которой вынесено постановление о назначении экспертизы (независимой оценки имущества), которое легло в основу решения о привлечении к ответственности административного истца за совершение налогового правонарушения, в соответствии с которым доначислена сумма НДФЛ исходя из рыночной стоимости полученного в дар имущества.

Административному истцу выставлено требование об уплате налога, пени, штрафа, которое налогоплательщиком исполнено.

Далее налогоплательщик обратился в налоговый орган с заявлением о возврате излишне взысканного налога, штрафа и пени, по результатам рассмотрения которого приняты решения об отказе в возврате спорных сумм в связи с отсутствием данных о переплате.

Отказывая в удовлетворении заявленных требований, суды исходили из того, что решение налогового органа, на основании которого с налогоплательщика взысканы налог, пени и штраф, не оспорено и не отменено, а также в связи с отсутствием сведений о переплате истцом налогов.

Судебная коллегия с такими выводами не согласилась, указав, что одним из принципов административного судопроизводства является законность и справедливость при рассмотрении и разрешении административных дел, которые обеспечиваются получением гражданами и организациями судебной защиты путем восстановления их нарушенных прав и свобод. В связи с этим такие способы защиты прав налогоплательщиков, как оспаривание ненормативных правовых актов налоговых органов и истребование излишне взысканного налога, являются независимыми, если иное прямо не следует из законодательства. При наличии нескольких возможных способов защиты права налогоплательщик имеет право выбора между ними. Избрав конкретный способ защиты своего права, частный субъект должен соблюдать сроки и процедуры (в том числе досудебные), как они установлены применительно к этому способу защиты права.

В рамках инициированной налогоплательщиком процедуры обжалования суд решает вопрос о законности ненормативного правового акта, а по ее результатам возможно признание незаконного акта недействительным, что, в частности, исключает последующее взыскание налога на его основании.

В том случае, когда налогоплательщик инициирует процедуру истребования излишне взысканного налога, суд также решает вопрос о законности ненормативного правового акта, но по ее результатам возможно обязание налогового органа возвратить налог, уже взысканный в излишней сумме на основании незаконного акта, без его признания недействительным.

Следовательно, налогоплательщик вправе обратиться в суд с имущественным требованием о возврате (возмещении) сумм излишне взысканных налогов, пеней и штрафов независимо от оспаривания ненормативных актов налогового органа, на основании которых указанные суммы были взысканы.

Поскольку административный истец оплатила суммы налогов, пени и штрафа на основании решения налоговой инспекции, то он вправе ставить вопрос о возврате соответствующих сумм, как излишне взысканных в пределах сроков, установленных Налоговым кодексом Российской Федерации.

По смыслу пункта 3 статьи 79 Налогового кодекса Российской Федерации налогоплательщик вправе вернуть сумму излишне начисленного налоговым органом и уплаченного налога в течение трех лет со дня, когда плательщику стало известно о факте излишне начисленной недоимки.

Как следует из материалов дела, требование об уплате налога, пени, штрафа выставлено истцу 10.08.2015. С административным исковым заявлением административный истец обратилась в суд 05.07.2018, то есть в течение установленного срока.

По существу заявленных требований Судебная коллегия по административным делам Верховного Суда Российской Федерации пришла к выводу, что к числу сведений об объекте налогообложения могут быть отнесены официальные данные о кадастровой стоимости объекта недвижимости, полученные из государственного кадастра недвижимости, который является систематизированным сводом сведений об учтенном в Российской Федерации недвижимом имуществе (пункт 2 статьи 1 Федерального закона от 24.07.2007 № 221-ФЗ «О государственном кадастре недвижимости» в редакции Федерального закона от 31.12.2014 № 499-ФЗ, действующей на момент вынесения обжалуемого решения налоговой инспекции).

При отсутствии в государственном кадастре недвижимости сведений о кадастровой стоимости имущества не исключается также право гражданина использовать сведения об инвентаризационной стоимости недвижимости.

Из имеющейся в материалах дела кадастровой справке о кадастровой стоимости объекта недвижимости следует, что по состоянию на 01.06.2013 в государственном кадастре недвижимости отсутствуют сведения о кадастровой стоимости спорного объекта недвижимости.

В справке Московского городского бюро технической инвентаризации от 08.02.2013 указаны сведения об инвентаризационной стоимости объекта.

Поскольку отсутствовали сведения о кадастровой (рыночной) стоимости объекта недвижимости, а обязанность налогоплательщика или налогового органа устанавливать рыночную стоимость объекта недвижимости и учитывать ее в качестве налогооблагаемого дохода для определения размера НДФЛ, налоговым законодательством не предусмотрена, то налоговому органу следовало при определении размера НДФЛ, подлежащего уплате налогоплательщиком, исходить из инвентаризационной стоимости.

*Данные выводы содержатся в Определении Верховного Суда Российской Федерации от 18.03.2020 № 5-КА19-83 (гражданин против Инспекции Федеральной налоговой службы № 17 по г. Москве).*

**9. Налоговый кодекс Российской Федерации не содержит специальных требований об обязательной досудебной процедуре урегулирования споров по искам налогоплательщиков о возврате излишне взысканных сумм налогов, пеней, штрафа. В соответствии с пунктом 2 статьи 138 Налогового кодекса Российской Федерации досудебный порядок урегулирования споров предусмотрен только для случаев обращения налогоплательщика в суд с требованием о признании недействительными актов ненормативного характера, действий (бездействия) налоговых органов.**

Индивидуальный предприниматель обратился в арбитражный суд с заявлением, в котором просил признать недействительными решения инспекции о взыскании недоимки и о наложении ограничения (ареста) в банке.

В поданном заявлении он также просил обязать налоговый орган возвратить денежные средства, списанные с его банковского счета; взыскать с инспекции материальный ущерб и денежную компенсацию морального вреда.

Определением Арбитражного суда города Санкт-Петербурга и Ленинградской области от 16.07.2019 заявление возвращено предпринимателю.

Возвращая заявление, суд первой инстанции, руководствуясь положениями пункта 8 части 2 статьи 125, пункта 4 части 1 статьи 129 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, указал на непредставление предпринимателем доказательств соблюдения обязательного досудебного порядка в делах об оспаривании актов налоговых органов ненормативного характера, предусмотренного пунктом 2 статьи 138 Налогового кодекса Российской Федерации.

Суды апелляционной инстанции и округа поддержали выводы суда первой инстанции, отметив, что надлежащим доказательством соблюдения обязательного досудебного порядка в делах об оспаривании актов налоговых органов ненормативного характера, является доказательство направления в установленном налоговым законодательством порядке жалобы в вышестоящий налоговый орган. По мнению судов, направление в инспекцию письма, содержащего просьбу рассмотреть вопрос о незаконном списании денежных средств со счета предпринимателя, не является доказательством соблюдения обязательного досудебного порядка обжалования решений инспекции.

Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации, отменяя состоявшиеся по делу судебные акты, указала, что денежные средства, списанные с банковского счета налогоплательщика во исполнение решений налогового органа, являются взысканными и в силу подпункта 5 пункта 1 статьи 21 Налогового кодекса Российской Федерации в случае излишнего взыскания налогоплательщик вправе требовать возврата соответствующих сумм из бюджета.

В отличие от излишней уплаты налоговых платежей, допускаемой, как правило, в связи с ошибочными действиями самого плательщика, в случае излишнего их взыскания в связи с принятием налоговым органом незаконных решений, совершением незаконных действий (бездействия), права налогоплательщика нарушаются самим фактом взыскания, что является основанием для обращения в суд за восстановлением нарушенного права.

Судебная практика исходит из того, что такие судебные способы защиты прав налогоплательщиков, как оспаривание ненормативных правовых актов налоговых органов и истребование излишне взысканного налога, являются независимыми, если иное прямо не следует из законодательства. При наличии нескольких возможных способов защиты права налогоплательщик имеет право выбора между ними. Избрав конкретный способ защиты своего права, частный субъект должен соблюдать сроки и процедуры (в том числе досудебные), как они установлены применительно к этому способу защиты права. В том случае, когда налогоплательщик инициирует процедуру истребования излишне взысканного налога, суд также решает вопрос о законности ненормативного правового акта, но по ее результатам возможно обязание налогового органа возвратить налог, уже взысканный в излишней сумме на основании незаконного акта, без признания его недействительным (пункт 28 Обзора судебной практики Верховного Суда Российской Федерации № 3 (2016), утвержденного Президиумом Верховного Суда Российской Федерации 19.10.2016).

Приведенные правовые позиции сохраняют актуальность и после принятия Федерального закона от 14.11.2017 № 322-ФЗ «О внесении изменений в статьи 78 и 79 части первой Налогового кодекса Российской Федерации», которым с 14.12.2017 внесены изменения в пункт 3 статьи 79 Налогового кодекса.

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

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

По мнению Судебной коллегии, положения пункта 3 статьи 79 Налогового кодекса Российской Федерации (в новой редакции) нельзя расценивать как ухудшающие положение налогоплательщика и возлагающие на него дополнительные обязанности, либо как ограничивающие его право на обращение в суд за защитой нарушенного права. Налогоплательщик не лишен права обратиться в суд с требованием о возврате суммы излишне взысканного налога (сбора, пеней, штрафа), минуя налоговый орган.

*Данные выводы содержатся в Определении Верховного Суда Российской Федерации от 16.06.2020 № 307-ЭС19-23989 по делу № А56-60671/2019 (Индивидуальный предприниматель против Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 24 по Санкт-Петербургу).*