

МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ФЕДЕРАЛЬНАЯ НАЛОГОВАЯ СЛУЖБА

ПИСЬМО

от 11 апреля 2018 г. N СА-4-7/6940

Федеральная налоговая служба направляет для использования в работе обзор правовых позиций, отраженных в судебных актах Конституционного Суда Российской Федерации и Верховного Суда Российской Федерации, принятых в первом квартале 2018 года по вопросам налогообложения.

Действительный  
государственный советник  
Российской Федерации  
2 класса  
С.А.АРАКЕЛОВ

Приложение

ОБЗОР

ПРАВОВЫХ ПОЗИЦИЙ, ОТРАЖЕННЫХ В СУДЕБНЫХ АКТАХ  
КОНСТИТУЦИОННОГО СУДА РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ И ВЕРХОВНОГО  
СУДА РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ, ПРИНЯТЫХ В ПЕРВОМ КВАРТАЛЕ  
2018 ГОДА ПО ВОПРОСАМ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

1. Налоговый агент, который правильно исчислил суммы налога, но не перечислил своевременно денежные средства в бюджет может быть освобожден от ответственности на основании пункта 4 статьи 81 Налогового кодекса Российской Федерации, если он уплатил недостающую сумму налога и соответствующие ей пени до момента, когда ему стало известно об обнаружении налоговым органом факта несвоевременного перечисления удержанного налога или о назначении выездной налоговой проверки, в случае если отсутствуют доказательства, указывающие на то, что несвоевременное перечисление налоговым агентом в бюджет сумм налога носило преднамеренный характер, не было результатом его упущения (технической или иной ошибки).

В ходе налоговой проверки налоговым органом установлено несвоевременное перечисление обществом в бюджет удержанных сумм налога на доходы физических лиц с выплаченной сотрудникам заработной платы.

Суды пришли к выводу, что пунктом 4 статьи 81 Налогового кодекса Российской Федерации предусмотрена возможность освобождения налогоплательщика от ответственности,

предусмотренной статьей 123 Налогового кодекса Российской Федерации, если он самостоятельно выявит допущенное нарушение, произведет расчет подлежащей уплате за конкретный налоговый период суммы налога, исчислит пени за просрочку уплаты суммы налога, уплатит доначисленные суммы налога и пеней в бюджет, а также внесет исправления в ранее представленную декларацию путем подачи уточненной декларации.

Вместе с тем учитывая, что общество неправомерно не перечисляло в установленный Налоговым кодексом Российской Федерации срок суммы налога на доходы физических лиц, подлежащие удержанию и перечислению налоговым агентом, при этом никаких технических ошибок представленных расчетов в ходе проведенной проверки не выявлено, корректирующие сведения обществом не вносились обществом, по мнению судов, не может быть освобождено от ответственности, предусмотренной статьей 123 Налогового кодекса Российской Федерации.

Общество, не согласившись с такой трактовкой положений статей 81 и 123 Налогового кодекса Российской Федерации, обратилось с жалобой в Конституционный Суд Российской Федерации ссылаясь на неконституционность указанных норм.

Конституционный Суд Российской Федерации признал взаимосвязанные положения пункта 4 статьи 81 и статьи 123 Налогового кодекса Российской Федерации не противоречащими Конституции Российской Федерации, указав, что они не препятствуют освобождению от налоговой ответственности за несвоевременное перечисление в бюджет сумм налога на доходы физических лиц налоговых агентов, не допустивших искажения налоговой отчетности, если они самостоятельно (до момента, когда им стало известно об обнаружении налоговым органом факта несвоевременной уплаты налога или о назначении выездной налоговой проверки) уплатили необходимые суммы налога и пени, а несвоевременное перечисление ими в бюджет соответствующих сумм явилось результатом упущения (технической или иной ошибки) и носило непреднамеренный характер.

Данные выводы содержатся в Постановлении Конституционного Суда Российской Федерации от 06.02.2018 N 6-П (по жалобе ОАО "ТАИФ" на нарушение его конституционных прав положениями пункта 4 статьи 81 и статьи 123 Налогового кодекса Российской Федерации).

2. Одним из механизмов обеспечения достоверности сведений, содержащихся в Едином государственном реестре юридических лиц, выступает установленный подпунктом "ф" пункта 1 статьи 23 Федерального закона "О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей" временный запрет на создание новых юридических лиц и на участие в управлении существующими юридическими лицами для тех граждан, которые ранее проявили недобросовестность, уклонившись от совершения необходимых действий по прекращению юридического лица в предусмотренных законом процедурах ликвидации или банкротства, что может также означать уклонение от исполнения обязательств перед кредиторами юридического лица.

Решением налоговой инспекции на основании абзаца третьего подпункта "ф" пункта 1 статьи 23 Федерального закона от 08.08.2001 N 129-ФЗ "О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей" было отказано в государственной регистрации внесения в Единый государственный реестр юридических лиц сведений о принятии решения о ликвидации юридического лица и формировании ликвидационной комиссии. Данный отказ был основан на материалах проверки, в результате которой было установлено, что гражданин, представленный в качестве лица, имеющего право действовать без доверенности от имени юридического лица (ликвидатора), ранее как директор хозяйствующих субъектов, исключенных из Единого государственного реестра юридических лиц и имевших на момент их исключения задолженность перед бюджетом, имел право действовать без доверенности от их имени.

Заявитель полагал, что оспариваемая норма в той мере, в какой она позволяет регистрирующему органу принимать решение об отказе в государственной регистрации в связи с указанными в ней обстоятельствами, наступившими до вступления ее в силу, противоречит ряду статей Конституции Российской Федерации.

Конституционный Суд Российской Федерации отказывая в принятии жалобы к рассмотрению пришел к выводу, что принимая во внимание конституционно значимые цели равной защиты прав и законных интересов участников гражданского оборота от проявлений недобросовестного поведения, имевших место как до 1 января 2016 года, так и после указанной даты, оспариваемое правовое регулирование, позволяющее применять подпункт "ф" пункта 1 статьи 23 Федерального закона "О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей" в том числе к существовавшим до 1 января 2016 года отношениям, не может рассматриваться как нарушающее принцип недопустимости придания обратной силы нормам, ухудшающим положение граждан, вытекающий из статьи 54 (часть 1) Конституции Российской Федерации.

Данные выводы содержатся в Определении Конституционного Суда Российской Федерации от 13.03.2018 N 580-О (по жалобе гражданина на нарушение его конституционных прав подпунктом "ф" пункта 1 статьи 23 Федерального закона "О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей").

3. При повторной реализации возвращенной покупателем алкогольной продукции у налогоплательщика - производителя алкогольной продукции возникает объект налогообложения акцизами при отсутствии права на вычет акциза, уплаченного при первоначальной реализации такой продукции.

Общество являясь производителем алкогольной и подакцизной спиртосодержащей продукции, осуществляло также ее реализацию. Придя к выводу о том, что в случае, когда часть реализованной им продукции возвращалась покупателями, реализация продукции фактически не имела места, и учитывая, что сумма акциза была уплачена, общество посчитало возможным принять к вычету эту сумму и уменьшить на нее общий платеж по акцизу.

Решением налогового органа принятие к вычету суммы акциза, уплаченной по операции реализации товара, завершившейся его возвратом, было признано незаконным; обществу доначислена сумма акциза, пени и штраф. Суды также пришли к выводу о наличии прямого законодательного запрета на вычет соответствующих сумм при реализации алкогольной и (или) подакцизной спиртосодержащей продукции.

По мнению общества, пункт 14 статьи 187 и пункт 5 статьи 200 Налогового кодекса Российской Федерации (в редакции Федерального закона от 05.04.2016 N 101-ФЗ) лишают налогоплательщиков - производителей алкогольной и (или) подакцизной спиртосодержащей продукции права применять вычет на сумму акциза, уплаченного налогоплательщиком, в случае возврата покупателем подакцизных товаров (в том числе в течение гарантийного срока) или отказа от них; это фактически приводит к двойному налогообложению операции по реализации одного и того же товара, влечет нарушение принципа равенства в отношении таких плательщиков акциза и необоснованное ограничение их законных прав по сравнению с плательщиками акциза, реализующими иные подакцизные товары, в связи с этим общество просило признать оспариваемые законоположения не соответствующими Конституции Российской Федерации.

Отказывая в принятии к рассмотрению жалобы общества Конституционный Суд Российской Федерации отметил, что запрет на применение вычетов при уплате акциза в связи с реализацией того или иного товара, принципиальная возможность использования которых предполагается

федеральным законодателем для иных подакцизных товаров, может предопределяться спецификой соответствующего товара, существующими экономическими и социальными условиями и т.п.

Акциз по своему экономико-правовому содержанию призван, влияя на цену товара определенной категории, уменьшать доходность производства и реализации этого товара и тем самым становится барьером для поступления его на рынок, а значит, и для его потребления. Соответственно, федеральный законодатель вправе установить такие особенности взимания акциза при продаже, в частности алкогольной продукции, которые при всей ее специфике и трудностях контроля за процессом ее реализации обуславливали бы обложение акцизом каждой новой поставки на рынок данного подакцизного товара. Такое правовое регулирование в силу экономико-правовой природы акциза не должно рассматриваться как влекущее двойное налогообложение.

Учитывая данные обстоятельства Конституционный Суд Российской Федерации отказал в признании неконституционными положений устанавливающих, что каждая операция по реализации алкогольной и (или) подакцизной спиртосодержащей продукции подлежит обложению акцизом - независимо от того, осуществляется ли реализация вновь произведенного товара или же ранее возвращенного покупателем при отсутствии права на вычет акциза, уплаченного при первоначальной реализации такой продукции.

Данные выводы содержатся в Определении Конституционного Суда Российской Федерации от 13.03.2018 N 592-О (по жалобе АО "Дека" на нарушение конституционных прав и свобод пунктом 14 статьи 187 и пунктом 5 статьи 200 Налогового кодекса Российской Федерации).

4. Одной из форм проведения налогового контроля являются выездные налоговые проверки, при их осуществлении налоговые органы вправе привлекать сотрудников органов внутренних дел (пункт 1 статьи 36 Налогового кодекса Российской Федерации).

По итогам выездной налоговой проверки, проведенной с участием сотрудников органов внутренних дел, была выявлена неуплата обществом налогов в результате реализации продукции по заниженным ценам через ряд посреднических компаний.

Проверяющие установили, что отгрузка продукции осуществлялась напрямую непосредственным потребителям, при этом движение денежных средств проходило через фиктивные компании. Отказывая в удовлетворении требований заявителя о признании незаконным решения налогового органа, арбитражный суд наряду с иными доказательствами (протоколы допросов свидетелей, банковские выписки по расчетным счетам и др.) сослался на материалы, полученные сотрудниками органов внутренних дел в ходе оперативно-розыскной работы.

По мнению общества, законоположения, разрешающие использовать указанные доказательства при принятии решения по налоговой проверке (подпункт 12 пункта 1 статьи 31, пункт 1 статьи 36, пункты 1 и 5 статьи 90 Налогового кодекса Российской Федерации), не соответствуют Конституции Российской Федерации.

Отказывая в принятии к рассмотрению жалобы налогоплательщика Конституционный Суд Российской Федерации отметил, что право налоговых органов в рамках выездных налоговых проверок привлекать сотрудников органов внутренних дел направлено на качественный и полный сбор доказательственной базы по нарушениям законодательства о налогах и сборах в рамках межведомственного взаимодействия органов государственной власти, а следовательно, само по себе оно не может расцениваться как нарушающее конституционные права налогоплательщиков, как и оспариваемые заявителем нормы права, закрепляющие полномочия налогового органа вызывать граждан в качестве свидетелей для дачи показаний в установленном порядке.

Данные выводы содержатся в Определении Конституционного Суда Российской Федерации от 25.01.2018 N 14-О (по жалобе ПАО "Нижнекамскнефтехим" на нарушение конституционных прав и свобод подпунктом 12 пункта 1 статьи 31, пунктом 1 статьи 36, пунктами 1 и 5 статьи 90 Налогового кодекса Российской Федерации, а также частью 1 статьи 75 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации).

5. Возложение на налогоплательщика обязанности по уплате процентов в повышенном размере на сумму излишне возмещенного налога на добавленную стоимость не освобождает его от ответственности в виде штрафа за неуплату налога, поскольку указанные проценты являются лишь компенсацией потерь бюджета, по существу осуществившего кредитование налогоплательщика.

Общество представило в налоговый орган уточненную налоговую декларацию в которой заявило к возмещению из бюджета сумму налога на добавленную стоимость в заявительном (ускоренном) порядке. Налоговый орган возместил налогоплательщику заявленную им сумму налога на добавленную стоимость.

Впоследствии по результатам мероприятий налогового контроля было установлено, что обществом реальных хозяйственных операций (с которыми было связано возмещение налога) по экспорту товара не осуществлялось, а ранее представленный им пакет документов носит недостоверный характер, в связи с чем налоговый орган принял решение об отмене решения о возмещении суммы налога на добавленную стоимость и обязал заявителя вернуть ранее полученный им налог с начислением процентов, предусмотренных пунктом 17 статьи 176.1 Налогового кодекса Российской Федерации. Помимо этого, налогоплательщик был привлечен к налоговой ответственности по пункту 1 статьи 122 Налогового кодекса Российской Федерации за недоимку по налогу в виде штрафа в размере 20 процентов от суммы недоимки.

По мнению общества, оспариваемые законоположения не соответствуют Конституции Российской Федерации, поскольку допускают двойную ответственность налогоплательщика в виде уплаты им процентов на сумму излишне возмещенного налога на добавленную стоимость и взыскания с него штрафа за неуплату налога.

Отказывая в рассмотрении жалобы налогоплательщика Конституционный Суд Российской Федерации отметил, что в случае получения налогоплательщиком налоговой выгоды в виде необоснованного возмещения сумм налога на добавленную стоимость из бюджета в заявительном порядке, предусмотренном статьей 176.1 Налогового кодекса Российской Федерации (до завершения камеральной налоговой проверки представленной налогоплательщиком налоговой декларации), соответствующие денежные средства временно выбывают из бюджета - до момента уплаты им налога в полном размере. Взымаемые в этом случае с налогоплательщика проценты исходя из двукратной ставки рефинансирования, выступают в качестве компенсации нанесенного бюджету ущерба от необоснованного возмещения налогоплательщику сумм налога.

Взыскание штрафов по своему существу выходит за рамки налогового обязательства; штрафы носят карательный характер и являются наказанием за налоговое правонарушение, т.е. за предусмотренное законом противоправное виновное деяние, совершенное умышленно либо по неосторожности; при производстве по делу о налоговом правонарушении подлежат доказыванию как сам факт совершения такого правонарушения, так и вина налогоплательщика; отсутствие вины при нарушении обязательств в публично-правовой сфере является одним из обстоятельств, исключающих применение санкций, поскольку свидетельствует об отсутствии самого состава правонарушения.

Это в полной мере относится к привлечению к ответственности в соответствии с пунктом 1 статьи 122 Налогового кодекса Российской Федерации за неуплату налога, происшедшую вследствие

виновных действий (бездействия) налогоплательщика. При этом положения статей 101 и 176.1 Налогового кодекса Российской Федерации, регулирующие процедурные аспекты действий налогового органа по результатам проведенных контрольных мероприятий, допускают принятие налоговым органом как решения о привлечении налогоплательщика к ответственности за совершение налогового правонарушения, так и решения об отказе в привлечении его к такой ответственности. Тем самым данные законоположения сами по себе не определяют необходимость привлечения налогоплательщика к налоговой ответственности за совершение того или иного правонарушения во всех случаях излишнего возмещения сумм налога на добавленную стоимость из бюджета в заявительном порядке.

Данные выводы содержатся в Определении Конституционного Суда Российской Федерации от 25.01.2018 N 16-О (по жалобе ООО "Агроком Холдинг" на нарушение конституционных прав и свобод абзацем четвертым пункта 8 статьи 101, пунктом 1 статьи 122 и пунктом 17 статьи 176.1 Налогового кодекса Российской Федерации).

6. Из содержания подпункта "а" пункта 2 статьи 10 Соглашения между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Кипр об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал от 05.12.1998 (далее - Соглашение) право на применение пониженной ставки налога зависит не только от достигнутого размера вложения в капитал, но также - от осуществления указанного вложения лицом, имеющим фактическое право на доходы в виде дивидендов.

Основанием для доначисления обществу как налоговому агенту налога на прибыль с доходов иностранной организации послужил вывод налогового органа о том, что при отнесении в 2013 году процентов по непогашенным долговым обязательствам перед взаимозависимой иностранной организацией, являющейся резидентом Республики Кипр, к расходам, признаваемым в налоговом учете, общество не учло ограничения, установленные пунктом 2 статьи 269 Налогового кодекса Российской Федерации, и не произвело расчет предельных процентов по непогашенной задолженности по договорам займа перед иностранной организацией для целей налогообложения, в результате чего вся сумма начисленных по договорам займа процентов необоснованно отнесена на внереализационные расходы.

Установив положительную разницу между начисленными процентами и предельными процентами инспекция в соответствии с требованиями пункта 4 статьи 269 Налогового кодекса Российской Федерации квалифицировала данную разницу в качестве дохода иностранной организации в виде дивидендов и, признав общество налоговым агентом, доначислила подлежащий уплате налог на прибыль по ставке 10 процентов от общей суммы дивидендов, установленной подпунктом "b" пункта 2 статьи 10 Соглашения.

Признавая решение инспекции в указанной части законным, суды трех инстанций указали, что положения Соглашения в целях применения ставки 5 процентов при налогообложении дивидендов предполагают наличие прямого вложения в капитал организации, и как следствие, прямого владения акциями общества, а не косвенное участие в его капитале через владение акциями иного взаимозависимого с обществом лица. Поскольку прямое участие иностранной организации в капитале налогоплательщика отсутствует, общество при выплате процентов, переквалифицированных в соответствии со статьей 269 Налогового кодекса Российской Федерации в дивиденды, не вправе применять налоговую ставку 5 процентов.

Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации, отменяя судебные акты трех инстанций указала, что исходя из пункта 2 статьи 3 Соглашения для применения пониженной налоговой ставки 5 процентов при взимании налога у источника в Российской Федерации необходимо, чтобы в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах выплачиваемые резиденту Республики Кипр суммы

квалифицировались как доход от участия в капитале (вложения в капитал) российской организации.

Таким образом, выплачиваемые иностранной компании проценты в соответствующем размере рассматриваются для целей налогообложения в качестве дивидендов, полученных данным иностранным лицом от российской организации, то есть как доход от участия в ее капитале. К данным выплатам положения статьи 10 Соглашения применяются как к доходу от прямого вложения в капитал, несмотря на то, что с точки зрения гражданского (корпоративного) законодательства иностранная компания не признается участником общества и не вправе получать дивиденды.

Анализируя положения Комментариев к Типовой модели конвенции по налогам на доход и капитал, разработанной Организацией экономического сотрудничества и развития (далее - Модельная конвенция) Судебная коллегия пришла к выводам о том, что применительно к налогообложению трансграничных дивидендов понятие "капитал" включает в себя все, что относится к капиталу в соответствии с гражданским (корпоративным) законодательством и, дополнительно, ряд элементов, прямо не охватываемых гражданским (корпоративным) законодательством, в том числе, предоставленные российской организации займы, проценты по которым переклассифицированы в дивиденды на основании пунктов 2 и 4 статьи 269 Налогового кодекса Российской Федерации.

Из такого общепринятого толкования понятия "капитал" при применении международных соглашений об избежании двойного налогообложения исходил Президиум Верховного Суда Российской Федерации при утверждении пункта 14 Обзора практики рассмотрения судами дел, связанных с применением отдельных положений раздела V.1 и статьи 269 Налогового кодекса Российской Федерации от 12.07.2017, указав, что если выплачиваемый иностранному лицу доход признается дивидендами в результате изменения квалификации этого платежа на основании пункта 4 статьи 269 Налогового кодекса Российской Федерации, такое изменение учитывается при определении права иностранного лица (налогового агента) на применение пониженной налоговой ставки для дивидендов, предусмотренной международным соглашением об избежании двойного налогообложения.

Вместе с тем Судебная коллегия отметила, что согласно Комментариям ОЭСР к статье 10 Модельной конвенции термин "фактический получатель (бенефициарный собственник) дохода" применяется не в узком техническом смысле, а должен пониматься, исходя из целей и задач международных договоров об избежании двойного налогообложения, и с учетом таких основных принципов, как предотвращение злоупотребления положениями договора и преобладание сущности над формой. В частности, с целями и задачами Модельной конвенции несовместимо предоставление освобождения от уплаты налога у источника выплаты дохода в случае, когда получающий доход резидент другого государства выступает в качестве подставного лица для другого субъекта, который фактически является бенефициаром рассматриваемого дохода.

Таким образом, статья 10 Соглашения не может применяться в ситуациях, когда стоящие за предоставлением финансирования и выплатой дохода отношения не связаны с привлечением иностранного капитала в российскую экономику, а действия участников этих отношений направлены лишь на создание удобного (льготного) налогового режима. В такой ситуации налогообложение производится с учетом налогового резидентства действительного получателя дохода.

Учитывая, что соблюдение данного условия для применения налоговой льготы судами не проверялось Судебная коллегия Верховного Суда Российской Федерации направила дело на новое рассмотрение в суд первой инстанции.

Данные выводы содержатся в Определении Верховного Суда Российской Федерации от 06.03.2018 N 304-КГ17-8961 по делу N А27-25564/2015 (АО "СУЭК-Кузбасс" против Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам N 1 по Кемеровской области).

К аналогичным выводам пришла Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации в Определении от 05.04.2018 N 305-КГ17-20231 по делу N А40-176513/2016 ("Каширский двор - Северянин" против Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы N 49 по городу Москве).

7. Налогоплательщики обязаны уведомлять налоговые органы о совершенных ими в календарном году контролируемых сделках, указанных в статье 105.14 Налогового кодекса Российской Федерации в случае изменения условий договора займа после вступления в силу положений раздела V.1 Налогового кодекса Российской Федерации.

В ходе выездной налоговой проверки общества инспекцией установлено, что поверяемым налогоплательщиком 20.05.2015 в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи было представлено первичное уведомление о контролируемых сделках за 2014 год, в котором не отражены сведения о сделке налогоплательщика с иностранной организацией (резидент Республики Кипр).

Вместе с тем, между обществом и данной компанией заключен договор займа от 07.07.2010, согласно условиям которого иностранная организация (заимодавец) передает в собственность общества (заемщик) денежные средства с условием начисления процентов из расчета 10,5% годовых.

В дальнейшем между сторонами были заключены дополнительные соглашения к договору, в частности в 2014 году изменялся срок возврата займа.

Суды первой и апелляционной инстанции пришли к выводу, что с учетом положений статьи 432 Гражданского кодекса Российской Федерации, в отсутствие заявлений сторон сделок о необходимости достижения согласия в отношении данного условия, оснований полагать, что срок возврата займа относится к существенным условиям договоров займа, не имеется.

Отсутствие изменений существенных условий договора займа, по мнению судов двух инстанций, исключает необходимость подачи повторного уведомления о контролируемых сделках относительно измененного договора.

Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации не согласилась с выводами нижестоящих судов и поддержала налоговый орган в том, что вышеуказанный договор займа от 07.07.2010, для целей части 5.1 статьи 4 Федерального закона от 18.07.2011 N 227-ФЗ (Федеральный закон которым Налоговый кодекс Российской Федерации дополнен разделом V.1), является сделкой займа, условия которой были изменены в 2014 году, и о которой общество должно было уведомить налоговый орган в порядке пунктов 1 и 2 статьи 105.16 Налогового кодекса Российской Федерации, то есть не позднее 20.05.2015. Поскольку обществом данная обязанность исполнена не была, инспекция обоснованно привлекла общество к ответственности.

Данные выводы содержатся в Определении Верховного Суда Российской Федерации от 17.01.2018 N 310-КГ17-13413 по делу N А08-114/2017 (ООО "Дмитротарановский сахарный завод" против Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы N 2 по Белгородской области).

8. Отличие примененной налогоплательщиком цены от уровня цен, обычно применяемых по идентичным (однородным) товарам, работам или услугам другими участниками гражданского



оборота не может служить самостоятельным основанием для вывода о получении налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды.

В ходе выездной налоговой проверки предпринимателя инспекция выявила факт взаимозависимости между ним и его контрагентом - организацией, в которой предприниматель являлся руководителем. Также инспекция установила, что предприниматель реализовывал товар этому взаимозависимому контрагенту по ценам ниже, чем другим своим контрагентам, не взаимозависимым с предпринимателем, при этом диапазон расхождений цен в пользу взаимозависимого контрагента составлял от 11 до 52 процентов.

Расценив указанные обстоятельства как действия, направленные на получение предпринимателем необоснованной налоговой выгоды путем занижения налоговой базы по налогу на доходы физических лиц и налогу на добавленную стоимость, инспекция для целей налогообложения доходов предпринимателя по сделкам с указанным взаимозависимым контрагентом определила доход, полученный предпринимателем по этим сделкам расчетным путем с применением элементов метода цены последующей реализации из расчета минимального интервала торговой наценки взаимозависимого контрагента.

Суды рассматривая дело исходили из того, что инспекция имела основания для определения налоговых обязательств предпринимателя исходя из уровня дохода, который был бы получен им в случае реализации товаров по спорным сделкам на обычных (рыночных) условиях.

Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации отменяя судебные акты указала, что если налоговым органом оспаривается соответствие отраженной в налоговом учете операции ее действительному экономическому смыслу, то многократное отклонение цены сделки от рыночного уровня может учитываться в качестве одного из признаков получения необоснованной налоговой выгоды в совокупности и взаимосвязи с иными обстоятельствами, порочащими деловую цель сделки (взаимозависимость сторон сделки, создание организации незадолго до совершения хозяйственной операции, использование особых форм расчетов и сроков платежей и т.п.).

Данная правовая позиция содержится в пункте 3 Обзора практики рассмотрения судами дел, связанных с применением отдельных положений раздела V.1 и статьи 269 Налогового кодекса Российской Федерации, утвержденного Президиумом Верховного Суда Российской Федерации 16.02.2017.

Между тем, установленное по результатам налоговой проверки отклонение цен по спорным сделкам с взаимозависимым контрагентом в диапазоне от 11 до 52 процентов, по сравнению с ценами на аналогичный товар по сделкам предпринимателя с другими контрагентами, многократным не является.

Данные выводы содержатся в Определении Верховного Суда Российской Федерации от 29.03.2018 N 303-КГ17-19327 по делу N А04-9989/2016 (Индивидуальный предприниматель против Межрайонной Инспекции Федеральной налоговой службы N 2 по Амурской области).

9. Результатом налоговой проверки не может выступать доначисление недоимки, которая не должна была возникнуть у проверяемого лица при надлежащем соблюдении им требований законодательства о налогах и сборах.

1. Общество включило в состав внереализационных расходов по налогу на прибыль организаций за 2012 год в качестве безнадежного долга дебиторскую задолженность срок исковой давности по которой истек в 2009 - 2011 годах, поскольку периодом обнаружения ошибки является 2012 год.

Инспекция пришла к выводу, что расход в виде безнадежной задолженности, по которой истек срок исковой давности, учитывается в составе внереализационных расходов в последний день того отчетного периода, в котором истекает срок исковой давности (пункт 7 статьи 272 Налогового кодекса Российской Федерации).

Суд первой инстанции, удовлетворяя требования общества в части указанного эпизода доначислений, исходил из того, что сам по себе факт несвоевременного списания безнадежной задолженности в более позднем налоговом периоде не свидетельствует о наличии недоимки, поскольку в силу пункта 1 статьи 54 Налогового кодекса Российской Федерации налогоплательщик вправе исправить допущенную им ошибку в налоговом периоде выявления указанной ошибки.

Суд апелляционной инстанции, выводы которого были поддержаны окружным судом, руководствуясь положениями статей 252, 265, 266 Налогового кодекса Российской Федерации указал, что истечение срока исковой давности является одним из оснований отнесения дебиторской задолженности в состав внереализационных расходов как долга, нереального к взысканию. Поскольку метод начисления предусматривает порядок признания расходов в том отчетном (налоговом) периоде, к которому они относятся, независимо от времени фактической выплаты денежных средств, то налогоплательщик обязан учесть суммы обязательств дебиторов в составе внереализационных расходов в определенный налоговый период - год истечения срока исковой давности.

Отменяя постановления судов апелляционной и кассационной инстанций Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации пришла к выводу, что наряду с указанным правилом в абзаце третьем пункта 1 статьи 54 Налогового кодекса Российской Федерации (в редакции Федерального закона от 26.11.2008 N 224-ФЗ) также установлено право налогоплательщика произвести перерасчет налоговой базы и суммы налога за налоговый (отчетный) период, в котором ошибки были выявлены, если допущенные ошибки привели к излишней уплате налога.

В последнем случае ошибка (искажение) в определении налоговой базы и суммы налога не приводит к нарушению интересов казны. Соответственно, исправление такой ошибки не посредством подачи уточненной декларации за предыдущий налоговый период, а посредством отражения исправленных сведений в текущей налоговой декларации признается допустимым. При этом предполагается, что к моменту исправления ошибки (подачи налоговой декларации) не истек установленный статьей 78 Налогового кодекса Российской Федерации трехлетний срок возврата (зачета) переплаты, учитывая, что лишь в течение указанного срока налогоплательщик вправе распоряжаться соответствующей суммой излишне уплаченного в бюджет налога.

Таким образом, на основании абзаца третьего пункта 1 статьи 54 Налогового кодекса Российской Федерации ошибка в налоговом учете, выразившаяся в несвоевременном отнесении безнадежной к взысканию задолженности в состав расходов, могла быть исправлена, в том числе путем отражения рассматриваемых расходов в регистрах налогового учета в налоговом периоде 2012 года, что фактически было сделано налогоплательщиком.

2. Кроме того, оспариваемым решением инспекции обществу доначислен налог на добавленную стоимость в связи с тем, что налогоплательщик не корректировал налоговые вычеты при получении финансовых премий от поставщиков по договорам купли-продажи фармацевтических препаратов и медицинских товаров. По мнению налогового органа, поскольку данные премии уменьшали цену товаров, общество было обязано пропорционально уменьшить в соответствующих налоговых периодах размер налоговых вычетов по налогу на добавленную стоимость, ранее заявленному к возмещению.

Общество считало, что в результате выплаты премий не происходит уменьшения стоимости товаров. Поставщики не корректировали налоговую базу по налогу на добавленную стоимость (в сторону уменьшения), не выставляли корректировочных счетов-фактур, следовательно, ему нет необходимости изменять стоимость товаров и базу по налогу на добавленную стоимость.

Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации согласилась с налоговым органом указав, что суды апелляционной и кассационной инстанций правомерно исходили из правовой позиции, выраженной в постановлении Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 07.02.2012 N 11637/11 (дело ООО "Леруа Мерлен Восток") и состоящей в том, что выплата поставщиками премии вследствие выполнения условий договоров поставки является мерой, направленной на стимулирование покупателя в приобретении и дальнейшей продаже как можно большего количества поставляемых товаров, и такие премии непосредственно связаны с поставками товаров, то есть являются формой торговых скидок, применяемых к стоимости товаров, оказывающих влияние на налоговую базу по налогу на добавленную стоимость. Указанное означает, что размер налоговых вычетов по налогу на добавленную стоимость, ранее заявленных покупателем, также подлежит пропорциональному уменьшению в соответствующих налоговых периодах.

Предписания пункта 2.1 статьи 154 Налогового кодекса Российской Федерации (введен Федеральным законом от 05.04.2013 N 39-ФЗ), согласно которым выплата премии уменьшает стоимость отгруженных товаров только в установленных договором случаях, не действовали в период, охваченных налоговой проверкой, и в силу пункта 4 статьи 5 Налогового кодекса Российской Федерации обратной силы не имеют.

Данные выводы содержатся в Определении Верховного Суда Российской Федерации от 19.01.2018 N 305-КГ17-14988 по делу N А41-17865/2016 (ООО "ФК Пульс" против Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы N 13 по Московской области).

10. В случае изменения квалификации деятельности налогоплательщика в рамках выездной налоговой проверки налогоплательщик имеет право на подачу уведомления об освобождении от уплаты налога на добавленную стоимость в порядке, предусмотренном пунктом 1 статьи 145 Налогового кодекса Российской Федерации также и после обжалования результатов налоговой проверки в судебном порядке при условии если такое освобождение применялось им фактически (налог не исчислялся и не предъявлялся покупателям) и не истек установленный статьей 78 Налогового кодекса Российской Федерации срок возврата (зачета) переплаты по налогу.

Предпринимателю, применявшему систему налогообложения в виде единого налога на вмененный доход (далее - ЕНВД), были доначислены налоги по общей системе налогообложения (налог на добавленную стоимость и налог на доходы физических лиц), соответствующие суммы пени и штрафных санкций на основании того, что им осуществлялась реализация товаров за безналичный расчет юридическим лицам по договорам поставки в рамках деятельности по оптовой, а не по розничной торговле, что исключает применение ЕНВД.

После рассмотрения спора о правомерности данных доначислений в судебном порядке предприниматель направил в инспекцию уведомление об использовании права на освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика, связанных с исчислением и уплатой налога на добавленную стоимость, сообщив, что выручка от реализации товаров без учета налога не превышает в совокупности два миллиона рублей.

Инспекцией на указанные уведомления налогоплательщика даны ответы, которыми отказано в предоставлении права на освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика от уплаты налога на добавленную стоимость со ссылкой на поступление уведомлений об освобождении после окончания налоговой проверки и вынесения решения по ней.

Судами трех инстанций выводы налогового органа были поддержаны.

Однако Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации отменяя состоявшиеся по делу судебные акты указала, что непредставление уведомления или нарушение срока его представления не влечет за собой утрату права на освобождение от уплаты налога на добавленную стоимость.

Отказ в рассмотрении уведомления о применении освобождения по изложенным инспекцией основаниям может привести к взиманию налога в отсутствие экономического источника его уплаты, имея в виду фактическое применение налогоплательщиком освобождения (непредъявление суммы налога на добавленную стоимость в цене реализуемых им товаров), что не отвечает требованиям пунктов 1 и 5 статьи 145 Налогового кодекса Российской Федерации.

Суды, формулируя вывод об утрате предпринимателем права на освобождение от исполнения обязанностей плательщика налога на добавленную стоимость в связи с окончанием выездной налоговой проверки, в рамках которой им не заявлялось о применении указанного освобождения, также не учли, что предприниматель обратился с уведомлением после вступления в силу судебного акта, в котором окончательно определен его статус в качестве плательщика налогов по общей системе налогообложения.

Исходя из правовой позиции, выраженной в Постановлении Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 25.06.2013 N 1001/13, предприниматель, не соглашаясь с переквалификацией инспекцией сложившихся отношений в рамках административной стадии урегулирования спора и оспаривая обоснованность данной переквалификации, действуя разумно, не мог заявить о применении освобождения по статье 145 Налогового кодекса Российской Федерации. Иное означало бы согласие с подходом инспекции относительно обоснованности переквалификации, что не соответствовало бы действительной позиции предпринимателя и по существу лишило бы его права на защиту.

Данные выводы содержатся в Определении Верховного Суда Российской Федерации от 31.01.2018 N 306-КГ17-15420 по делу N А57-25507/2016 (Индивидуальный предприниматель против Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы N 9 по Саратовской области и Управления Федеральной налоговой службы по Саратовской области).

11. Суммы возмещенных гражданину расходов, которые он должен будет понести для восстановления нарушенного права, не образуют экономической выгоды, поскольку согласно пункту 2 статьи 15 Гражданского кодекса Российской Федерации относятся к реальному ущербу. Соответственно, не являются доходом и суммы индексации, начисленные на возмещение реального ущерба, если целью индексации являлось восстановление покупательной способности присужденных денежных средств, а не получение дополнительной выгоды.

Инспекцией по результатам выездной налоговой проверки в налогооблагаемую базу по налогу на доходы физических лиц индивидуального предпринимателя включены суммы выплат (убытки и индексация), взысканные в пользу налогоплательщика по судебному акту.

Предприниматель обжаловала указанные доначисления в судебном порядке. В рамках судебного дела установлено, что налогоплательщик осуществляла инвестиционную деятельность в том числе по договору, в соответствии с которым она передала хозяйственному обществу денежные средства на строительство нежилых зданий с последующей передачей ей в собственность части помещений. В связи с неисполнением предусмотренных договором обязательств предприниматель обратилась в суд с иском к обществу.

Судом с общества взыскано неосновательное обогащение и убытки, которые в дальнейшем были им погашены.

Налоговый орган, выводы которого были поддержаны судами апелляционной и кассационной инстанций, пришел к выводу, что спорные выплаты, с учетом условий договора, целью заключения которого являлось получение предпринимателем дохода, образуют экономическую выгоду для налогоплательщика.

Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации отменяя состоявшиеся по делу судебные акты и направляя дело на новое рассмотрение пришла к выводу о том, что главой 23 Налогового кодекса Российской Федерации не установлен порядок определения налоговой базы для случаев, когда в соответствии с гражданским законодательством налогоплательщику возмещаются причиненные убытки.

В связи с этим при определении налоговых последствий выплаты денежных средств, присужденных в качестве возмещения убытков, необходимо руководствоваться закрепленным в статье 41 Налогового кодекса Российской Федерации общим принципом определения дохода исходя из извлеченной гражданином экономической выгоды.

Вопреки выводам судов, отсутствие в статье 217 Налогового кодекса Российской Федерации упоминания об освобождении от налога на доходы физических лиц сумм возмещения реального ущерба не означает, что такие поступления формируют объект налогообложения, если они изначально не отвечают требованиям статьи 41 Налогового кодекса Российской Федерации.

Не свидетельствует о возникновении экономической выгоды у гражданина и само по себе, то обстоятельство, что в договоре налогоплательщик участвовал в качестве инвестора строительства и в последующем получил статус индивидуального предпринимателя, поскольку из судебных актов не следует, что выплаченная гражданину сумма является возмещением упущенной выгоды от использования помещений.

В то же время Верховный Суд Российской Федерации не признал правильным и вывод суда первой инстанции об отсутствии оснований для взимания указанного налога, поскольку суд согласился с доводами налогового органа о квалификации полученных предпринимателем сумм в качестве возмещения упущенной выгоды, но, одновременно, указал на отсутствие оснований для взимания налога на доходы физических лиц с таких сумм, что противоречит статье 41 Налогового кодекса Российской Федерации.

Учитывая, что по существу судами не проверялось, в какой мере рассматриваемая сумма отвечает понятию дохода, дело направлено на новое рассмотрение в суд первой инстанции.

Данные выводы содержатся Определении Верховного Суда Российской Федерации от 29.01.2018 N 309-КГ17-13845 по делу N А76-26431/2016 (индивидуальный предприниматель против Инспекции Федеральной налоговой службы по Центральному району города Челябинска).

12. Законодательством не установлен срок обращения за получением имущественного налогового вычета в случае приобретения физическими лицами жилых домов, квартир, комнат или доли (долей) в них.

На основании договоров купли-продажи налогоплательщиком приобретены две комнаты в двухкомнатной квартире, право собственности на которые зарегистрировано 22 сентября и 21 ноября 2006 года.

Право собственности на указанную квартиру, как единый объект, зарегистрировано только в 2014 году.

В 2015 году в инспекцию налогоплательщиком подана налоговая декларация по налогу на доходы физических лиц за 2014 год на предоставление имущественного налогового вычета в связи с расходами на приобретение поименованной квартиры.

По результатам проведенной камеральной налоговой проверки налоговым органом вынесено решение с выводами о неправомерном заявлении налогоплательщиком имущественного вычета в связи с расходами на приобретение квартиры, как единого объекта, поскольку фактические расходы на приобретение двух отдельных комнат в квартире коммунального заселения произведены в 2006 году, в связи с чем налогоплательщику отказано в предоставлении имущественного налогового вычета.

Суды трех инстанций поддержали выводы налогового органа со ссылкой на отсутствие оснований для применения имущественного налогового вычета, поскольку на момент возникновения права собственности у административного истца на недвижимое имущество в 2006 году налоговое законодательство не относило комнаты к объектам, в связи с приобретением которых предоставляются имущественные налоговые вычеты. Регистрация права собственности на квартиру в 2014 году также не является основанием для предоставления налогового вычета, поскольку налогоплательщиком не приобреталась квартира как единый объект недвижимости.

Судебная коллегия по административным делам Верховного Суда Российской Федерации не согласилась с выводами судов указав, что поскольку право собственности на все жилые помещения в квартире (две комнаты) возникло у административного истца в 2006 году, следовательно, она приобрела квартиру.

При этом Судебной коллегией отмечено, что в отличие от налоговых вычетов, предусмотренных пунктом 2 статьи 171 Налогового кодекса Российской Федерации, которые могут быть заявлены в течение трех лет, законодательством не установлен срок обращения за получением имущественного налогового вычета в случае приобретения физическими лицами жилых домов, квартир, комнат или доли (долей) в них.

Данные выводы содержатся в Определении Верховного Суда Российской Федерации от 27.12.2017 по делу N 81-КГ17-24 (гражданин против Инспекции Федеральной налоговой службы по Центральному району г. Новокузнецка Кемеровской области).

13. Налогоплательщик вправе предполагать, что если налоговый орган не обращается к нему за объяснениями или документами, подтверждающими декларируемые налоги, то у налогового органа нет сомнений в правильности уплаты налогов, иное означало бы нарушение принципа правовой определенности.

В 2008 году гражданином приобретена доля в праве собственности на недвижимое имущество (далее - нежилое помещение). С момента приобретения и по 2013 год нежилое помещение он сдавал в аренду и уплачивал с соответствующего дохода налог на доходы физических лиц.

В 2009 году он зарегистрировался в качестве индивидуального предпринимателя, основным видом деятельности, заявленным при государственной регистрации, является оптовая торговля офисной мебелью. Осуществляя заявленную деятельность, предприниматель являлся по ней плательщиком налога по упрощенной системе налогообложения с объектом налогообложения "доходы, уменьшенные на величину расходов".

В 2014 году предприниматель реализовал нежилое помещение по договору купли-продажи.

В ходе проведения камеральной налоговой проверки представленной предпринимателем декларации по налогу, уплачиваемому в связи с применением упрощенной системы налогообложения за 2014 год, инспекция сделала вывод о том, что полученный доход от

реализации нежилого помещения является доходом от предпринимательской деятельности и должен учитываться при исчислении налога, подлежащего уплате за этот период.

Отказывая предпринимателю в удовлетворении требований, суды трех инстанций, руководствуясь положениями статей 249, 346.12, 346.14, 346.15 Налогового кодекса Российской Федерации, пришли к выводу, что доход, полученный предпринимателем от продажи нежилого помещения, непосредственно связан с предпринимательской деятельностью и подлежит обложению налогом по упрощенной системе налогообложения, предусмотренной главой 26.2 Налогового кодекса Российской Федерации. Судебные инстанции исходили из того, что предприниматель использовал недвижимое имущество в предпринимательской деятельности, поскольку систематически получал доход от сдачи в аренду нежилых помещений, не предназначенных для использования в личных, семейных и иных, не связанных с предпринимательскими, целях.

Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации отвергла вывод судов о том, что доход от реализации нежилых помещений связан с предшествующим использованием данного имущества в предпринимательской деятельности гражданина.

При этом Судебной коллегией отмечено, что в период владения вышеуказанной долей в праве собственности на недвижимое имущество и сдачи его в аренду гражданин декларировал полученный доход в соответствующих декларациях по налогу на доходы физических лиц, несмотря на то, что налог удерживался и перечислялся в бюджетную систему налоговыми агентами, имел разумные ожидания на получение имущественного налогового вычета в размере дохода, полученного от продажи нежилого помещения.

Данное обстоятельство по мнению предпринимателя свидетельствует, что налоговому органу было известно о природе доходов, но сомнений в правильности уплаты налога на доходы физических лиц с данного дохода налоговый орган не выражал, по-прежнему продолжал принимать налоговые декларации по налогу на доходы физических лиц и налоговые платежи, не проводя контрольные мероприятия и не уведомляя о необходимости применения специального налогового режима.

Учитывая данное обстоятельство Судебная коллегия пришла к выводу, что вопрос законности доначисления налога по упрощенной системе налогообложения с продажи доли в праве собственности на недвижимое имущество, как с предпринимательской деятельности, напрямую зависит от того, имел ли налоговый орган достаточную информацию в период сдачи имущества в аренду для того, чтобы квалифицировать данную деятельность, как предпринимательскую и воспользовался ли он данной информацией для того, чтобы предложить предпринимателю уплачивать налоги с учетом такого характера деятельности.

В виду того, что суды трех инстанций, согласившись с выводами налогового органа не проверили, в какой мере налоговый орган был осведомлен о получении предпринимателем дохода от сдачи в аренду нежилого помещения Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации направила дело на новое рассмотрение в суд первой инстанции.

Данные выводы содержатся в Определении Верховного Суда Российской Федерации от 06.03.2018 N 308-КГ17-14457 по делу N А53-18839/2016 (индивидуальный предприниматель против Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы N 23 по Ростовской области).

14. Налоговое администрирование должно осуществляться с учетом принципа добросовестности, предполагающего учет законных интересов плательщиков налогов и недопустимость создания условий для взимания налогов сверх того, что требуется по закону.

В 2011 году по договору купли-продажи, заключенному налогоплательщиком покупателем в собственность последнего передан ряд объектов движимого имущества. При передаче товаров общество исчислило и уплатило в бюджет налог на добавленную стоимость за 2 квартал 2011 года.

Впоследствии решением арбитражного суда договор купли-продажи признан недействительным, как сделка с заинтересованностью, заключенная без необходимого одобрения и повлекшая наступление неблагоприятных последствий для общества.

В порядке применения последствий недействительности сделки 10.10.2013 покупатель возвратил ранее полученное имущество налогоплательщику, а общество возвратило покупателю денежные средства.

Основываясь на том, что недействительная сделка не влечет юридических последствий и недействительна с момента ее совершения, общество 21.11.2013 представило уточненную декларацию по налогу на добавленную стоимость за 2 квартал 2011 года с уменьшением суммы исчисленного налога в результате исключения стоимости отгруженных товаров из налоговой базы.

Решением инспекции, вынесенным по результатам камеральной проверки указанной уточненной декларации, обществу 24.12.2013 возвращен излишне уплаченный в бюджет налог.

В последующем по результатам выездной налоговой проверки инспекция пришла к выводу о том, что применение последствий недействительности сделки является одним из случаев возврата товаров налогоплательщику и на основании пункта 5 статьи 171 и пункта 4 статьи 172 Налогового кодекса Российской Федерации спорная сумма налога подлежала заявлению к вычету не ранее 4 квартала 2013 года в силу чего доначислила обществу налог за 2 квартал 2011 года.

При рассмотрении спора суды, учитывая статью 167 Гражданского кодекса Российской Федерации, пришли к выводу о том, что проведение двусторонней реституции в 2013 году ввиду признания совершенной в 2011 году сделки недействительной, является новой хозяйственной операцией, которая подлежит отражению налогоплательщиком в бухгалтерском и налоговом учете на дату ее совершения. В связи с этим суды признали обоснованным вывод инспекции о том, что у общества отсутствовали основания для корректировки своих налоговых обязательств за налоговый период, в котором спорная сделка купли-продажи имущества была совершена.

В то же время суд апелляционной инстанции, учитывая наличие у общества подтвержденного налоговым органом права на возврат указанного налога, а также факт возврата инспекцией спорной суммы налога обществу по результатам камеральной налоговой проверки, заключил, что доначисление и предложение уплатить эту же сумму налога по результатам выездной налоговой проверки привело к возложению на общество необоснованного и экономически неоправданного бремени.

Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации, поддерживая выводы суда апелляционной инстанции указала, что в рассматриваемой ситуации само по себе то обстоятельство, что корректировка налога осуществлена обществом не в порядке применения налоговых вычетов в периоде возврата товаров, а в рамках подачи уточненной налоговой декларации за период первоначальной отгрузки товаров, не свидетельствует о неправомерности действий общества, получившего возврат налога. Указанные действия не повлекли нарушения интересов казны, поскольку обязанность по уплате налога за 2 квартал 2011 года изначально была исполнена обществом в полном размере.

При этом, вопреки выводам окружного суда, на момент вынесения решения по итогам выездной налоговой проверки общество было лишено возможности заявить о корректировке налога путем отражения налоговых вычетов за 4 квартал 2013 года, поскольку установленный пунктом 4 статьи



172 Налогового кодекса Российской Федерации срок предъявления к вычету сумм, ранее исчисленных при отгрузке товаров, истек.

Следовательно, принимая оспариваемое решение, налоговый орган лишил общество права на возврат из бюджета излишне внесенных сумм налога, подтвержденных по результатам ранее проведенной камеральной проверки.

Данные выводы содержатся в Определении Верховного Суда Российской Федерации от 16.02.2018 N 302-КГ17-16602 по делу N АЗ3-17038/2015 (АО "Бамтоннельстрой" против Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам по Красноярскому краю).

15. Судебная практика исходит из недопустимости избыточного или не ограниченного по продолжительности применения мер налогового контроля в отношении налогоплательщиков.

Обществом представлена уточненная налоговая декларация по налогу на прибыль организаций за 2010 год, в которой увеличены внереализационные расходы и соответственно уменьшен исчисленный налог к уплате, в связи с чем инспекцией принято решение о назначении повторной выездной налоговой проверки по указанному налогу за проверяемый период с 01.01.2010 по 31.12.2010.

Общество посчитало незаконными действия налогового органа, так как исходя из положений абзаца 3 пункта 10 статьи 89 Налогового кодекса Российской Федерации назначенная в 2015 году проверка может охватывать только 3 предшествующих году назначения проверки периода, а именно 2014, 2013 и 2012.

Суды трех инстанций сочли правомерными действия налогового органа и пришли к выводу, что проверяемый в ходе повторной выездной налоговой проверки период может превышать три календарных года, предшествующих году, в котором вынесено решение о проведении соответствующей налоговой проверки. Налоговым законодательством предусмотрена возможность подачи уточненной декларации за период, который находится за пределами трех лет, в связи с чем возможность проведения налоговой проверки за пределами указанного срока согласно абзацу 6 пункта 10 статьи 89 Налогового кодекса Российской Федерации соответствует принципам и целям налогового регулирования и не нарушает баланса частных и публичных интересов. Налоговое законодательство не ограничивает возможность представления уточненной декларации и назначения повторной проверки в соответствии с указанной нормой.

Судебная коллегия Верховного Суда Российской Федерации, отменяя состоявшиеся по делу судебные акты, в тоже время нашла правильным вывод судов об отсутствии ограничения по глубине проведения повторной выездной налоговой проверки в рассматриваемой ситуации.

Налогоплательщик не ограничен каким-либо сроком в праве подачи уточненной налоговой декларации и согласно абзацу третьему пункта 4 статьи 89 Налогового кодекса Российской Федерации в случае ее представления в рамках соответствующей выездной налоговой проверки проверяется период, за который представлена уточненная налоговая декларация (в части внесенных уточнений). Данное правило исключает применение трехлетнего ограничения на глубину проведения выездной проверки, установленного абзацем вторым пункта 4 статьи 89 Налогового кодекса Российской Федерации.

Между тем по мнению Судебной коллегии это не означает, что в случае подачи налогоплательщиком уточненной налоговой декларации повторная выездная проверка может быть инициирована налоговым органом в любое время - без учета разумности срока, прошедшего с момента подачи уточненной налоговой декларации.

В силу принципа правовой определенности налогоплательщики должны иметь возможность в разумных пределах предвидеть последствия своего поведения и быть уверенными в неизменности своего официально признанного статуса, приобретенных прав, прежде всего, в том, что касается размера налоговой обязанности, полноты и правильности ее исполнения.

При оценке разумности срока назначения повторной выездной проверки должны учитываться все обстоятельства, имеющие отношение к обеспечению баланса частных и публичных интересов.

Бремя доказывания обстоятельств, позволяющих сделать вывод о разумности срока назначения повторной выездной проверки лежит на налоговом органе.

Данные выводы содержатся в Определении Верховного Суда Российской Федерации от 16.03.2018 N 305-КГ17-19973 по делу N А40-230080/2016 (ПАО "Т Плюс" против Межрегиональной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам N 4).

16. Поскольку размер штрафа, урегулированного в частях 6.1 - 6.3 статьи 15.25 Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях, возрастает в зависимости от времени просрочки, исчисляемого в днях, такой период просрочки должен включать дни, в которые обязанность по представлению подтверждающих документов (форм учета, отчетности, информации) по валютным операциям является исполнимой, то есть рабочие дни.

Административным органом в отношении общества составлен протокол и принято постановление о привлечении к административной ответственности в связи с тем, что общество, в нарушение пункта 3.8 Инструкции Банка России от 04.06.2012 N 138-И "О порядке представления резидентами и нерезидентами уполномоченным банкам документов и информации, связанных с проведением валютных операций, порядке оформления паспортов сделок, а также порядке учета уполномоченными банками валютных операций и контроля за их проведением" при установленном сроке представления в уполномоченный банк подтверждающих документов и справки о подтверждающих документах 25.05.2016, фактически исполнило данную обязанность 27.06.2016, то есть, по мнению административного органа, с просрочкой в 33 календарных дня в связи с чем общество привлечено к ответственности на основании части 6.3 статьи 15.25 Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях которой предусмотрено, что нарушение установленных сроков представления форм учета и отчетности по валютным операциям более чем на тридцать дней влечет наложение административного штрафа на юридических лиц от сорока тысяч до пятидесяти тысяч рублей.

Привлечение общества к ответственности по части 6.3 статьи 15.25 Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях судами первой и апелляционной инстанции поддержано.

Судебная коллегия Верховного Суда Российской Федерации судебные акты и постановление административного органа в части штрафа, превышающего 20 000 рублей, отменила указав, что просрочка в рассматриваемом случае должна исчисляться в рабочих днях в виду чего она составила 22 рабочих дня, что влечет привлечение общества к ответственности на основании части 6.2 статьи 15.25 Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях.

Данные выводы содержатся в Определении Верховного Суда Российской Федерации от 28.03.2018 N 305-АД17-18495 по делу N А40-60953/2017 (ООО "Ви Холдинг" против Инспекции Федеральной налоговой службы N 5 по городу Москве).

17. В случае если основанием для отказа налоговому органу в удовлетворении требований о взыскании задолженности по уплате налога с предпринимателя послужил пропуск специального срока для обращения в суд, установленного пунктом 2 статьи 48 Налогового кодекса Российской Федерации, а не отсутствие оснований для привлечения налогоплательщика к ответственности за

нарушение налогового законодательства налоговый орган не лишен права на взыскание ущерба, причиненного преступлением.

В отношении предпринимателя налоговым органом проведена выездная налоговая проверка, по результатам которой принято решение о привлечении его к ответственности за совершение налогового правонарушения.

Впоследствии, в отношении предпринимателя было возбуждено уголовное дело по фактам уклонения от уплаты налогов в особо крупном размере в соответствии со статьей 198 Уголовного кодекса Российской Федерации.

В ходе проверки следственным органом были установлены обстоятельства, свидетельствующие о совершении предпринимателем преступления, предусмотренного частью 2 статьи 198 Уголовного кодекса Российской Федерации, вместе с тем уголовное дело было прекращено в связи с истечением сроков давности уголовного преследования.

При этом налоговым органом было утрачено право на взыскание доначисленных по результатам налоговой проверки налогов в виду пропуска сроков давности, предусмотренных пунктом 2 статьи 48 Налогового кодекса Российской Федерации.

Учитывая, что ущерб, причиненный бюджетной системе, предприниматель не возместил, прокурор обратился в суд с исковым заявлением о возмещении гражданином причиненного вреда, основываясь на положениях статей 15 и 1064 Гражданского кодекса Российской Федерации.

Отказывая в удовлетворении заявленных исковых требований, суды исходили из тождественности правовой природы материальных требований о взыскании налоговых платежей, доначисленных решением налогового органа, в удовлетворении которых по административному иску налогового органа было отказано по причине пропуска срока на обращение в суд и исковых требований прокурора о возмещении вреда, причиненного совершенным предпринимателем преступлением.

Судебная коллегия по гражданским делам Верховного Суда Российской Федерации не согласилась с такими мотивами отказа прокурору в заявленных требованиях указав, что после исчерпания или объективной невозможности реализации установленных налоговым законодательством механизмов взыскания налоговых платежей, обращение в суд в рамках статей 15 и 1064 Гражданского кодекса Российской Федерации к физическому лицу, привлеченному или привлекавшемуся к уголовной ответственности за совершение налогового преступления, с целью возмещения вреда, причиненного публично-правовым образованиям, в размере подлежащих зачислению в соответствующий бюджет налогов и пеней по ним является одним из возможных способов защиты и восстановления нарушенного права.

Данные выводы содержатся в Определении Верховного Суда Российской Федерации от 13.02.2018 N 55-КГпр17-7 (по иску прокурора города Абакана к гражданину).