



**КонсультантПлюс**

<Письмо> ФНС России от 27.01.2020 N  
СА-4-7/1129@

<О направлении обзора правовых позиций,  
отраженных в судебных актах  
Конституционного Суда Российской Федерации  
и Верховного Суда Российской Федерации,  
принятых в четвертом квартале 2019 года по  
вопросам налогообложения>

Документ предоставлен **КонсультантПлюс**

[www.consultant.ru](http://www.consultant.ru)

Дата сохранения: 16.03.2020

## МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

### ФЕДЕРАЛЬНАЯ НАЛОГОВАЯ СЛУЖБА

**ПИСЬМО**  
**от 27 января 2020 г. N СА-4-7/1129@**

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 четвертом квартале 2019 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 ЧЕТВЕРТОМ КВАРТАЛЕ** **2019 ГОДА ПО ВОПРОСАМ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ**

1. Ограничение на возврат страхователю излишне уплаченных страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, сведения о которых учтены Пенсионным фондом Российской Федерации на индивидуальных лицевых счетах застрахованных лиц, применяемое без учета того обстоятельства, наступил ли в отношении конкретного застрахованного лица страховой случай с установлением страхового обеспечения по обязательному пенсионному страхованию, и приведет ли изменение сведений о ранее учтенных на индивидуальном лицевом счете застрахованного лица страховых взносов (средствах) к уменьшению размера такого обеспечения, а также безотносительно структуры тарифа страховых взносов (его солидарной и индивидуальной частей), влечет нарушение конституционных принципов.

Общество за период 2014 года допустило переплату сумм страховых взносов на обязательное пенсионное страхование. Решением отделения Пенсионного фонда Российской Федерации по Санкт-Петербургу и Ленинградской области от 18.07.2017 обществу было отказано в возврате сумм излишне уплаченных страховых взносов.

Арбитражные суды, признав наличие у общества переплаты по страховым взносам, указали на невозможность возврата сумм излишне уплаченных страховых взносов, поскольку сведения о них учтены (разнесены) органом Пенсионного фонда на индивидуальных счетах застрахованных лиц (работников общества). В ином случае, по мнению арбитражных судов, могут быть ущемлены права и законные интересы граждан.

Общество обратилось в Верховный Суд Российской Федерации с кассационной жалобой на данные судебные акты. Жалоба была передана для рассмотрения в судебном заседании Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации, которая приостановила производство по данному делу и обратилась в Конституционный Суд Российской Федерации с запросом о проверке конституционности [пункта 5 статьи 18, статей 20 и 21](#) Федерального закона от 3 июля 2016 года N 250-ФЗ, [части 22 статьи 26](#) Федерального закона "О страховых взносах в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования" и [пункта 6.1 статьи 78](#) Налогового кодекса Российской Федерации.

Судебная коллегия указала, что оспариваемые нормы создают невозможность возврата излишне уплаченных страховых взносов, сведения о которых представлены плательщиком страховых взносов в составе сведений индивидуального (персонифицированного) учета и учтены (разнесены) Пенсионным фондом Российской Федерации на индивидуальных лицевых счетах застрахованных лиц в соответствии с законодательством Российской Федерации об индивидуальном (персонифицированном) учете в системе обязательного пенсионного страхования, при отсутствии указания на иной способ распоряжения такой переплатой в положениях Федерального [закона](#) от 03.07.2016 N 250-ФЗ (применительно к периодам до 01.01.2017).

Конституционный Суд Российской Федерации, рассмотрев дело в открытом заседании, указал, что в соответствии с действующим законодательством страховое обеспечение по обязательному пенсионному страхованию устанавливается застрахованным лицам со дня обращения (за исключением отдельных случаев), но во всех случаях не ранее чем со дня возникновения права на него ([часть 4 статьи 5](#) и [часть 1 статьи 22](#) Федерального закона "О страховых пенсиях", [часть 1 статьи 10](#) Федерального закона "О накопительной пенсии" и др.).

Определение размера такого обеспечения на основании сведений, имеющихся в распоряжении органа, осуществляющего пенсионное обеспечение, по состоянию на день, в который этим органом выносится решение об установлении выплат, свидетельствует о том, что со дня их назначения суммы страховых взносов, уплаченные страхователем и учтенные в общей и специальной частях индивидуального лицевого счета застрахованного лица, преобразуются в пенсионные права и тем самым перестают существовать в прежнем качестве, что лишает притязание страхователя на возврат излишне уплаченных сумм экономических и правовых оснований.

Однако, если в отношении застрахованных лиц не наступил страховой случай, а значит, расчет размера страхового обеспечения по обязательному пенсионному страхованию не производится, изменение сумм страховых взносов, начисленных в отношении таких лиц (в излишнем размере), не может приводить к уменьшению выплачиваемого страхового обеспечения или изъятию уже выплаченных денежных средств, т.е. к нарушению прав и законных интересов застрахованных лиц. Тем более что наряду с возложением на страхователя обязанности в установленный срок представлять органам Пенсионного фонда Российской Федерации соответствующие сведения о застрахованных лицах (в том числе о начисленных и уплаченных страховых взносах) ему предоставлено право дополнять и уточнять переданные им сведения по согласованию с соответствующим органом Пенсионного фонда Российской Федерации или налоговым органом ([статья 15](#) Федерального закона "Об индивидуальном (персонифицированном) учете в системе обязательного пенсионного страхования").

Таким образом, до наступления у застрахованного лица страхового случая отсутствуют препятствия для возврата излишне уплаченных сумм страховых взносов безотносительно к тому, были

---

ли они начислены по индивидуальной или солидарной части тарифа. Что касается солидарной части тарифа, то, поскольку на индивидуальном личном счете застрахованного лица уплаченная по ней сумма взносов не отражается, корректировка ее размера не может приводить к нарушению прав и законных интересов застрахованных лиц и после наступления страхового случая.

В то же время Конституционный Суд Российской Федерации отметил, что оспариваемые нормы в их взаимосвязи в системе действующего правового регулирования ограничивают право добросовестного страхователя на возврат ошибочно уплаченных страховых взносов и вступают в противоречие с конституционным принципом равенства, поскольку ставят страхователей (плательщиков страховых взносов в Пенсионный фонд Российской Федерации) в различное положение в зависимости от факта отражения сведений об уплаченных страховых взносах на индивидуальных лицевых счетах застрахованных лиц, притом что сам по себе этот факт, как уже было отмечено, не влечет за собой нарушения прав и законных интересов застрахованных лиц.

Также Конституционный Суд Российской Федерации указал, что Федеральному законодателю надлежит - исходя из требований **Конституции** Российской Федерации и с учетом правовых позиций Конституционного Суда Российской Федерации, выраженных в настоящем Постановлении, - внести в правовое регулирование необходимые изменения.

При этом впредь до внесения в правовое регулирование надлежащих изменений при решении вопроса о возврате сумм излишне уплаченных страховых взносов на обязательное пенсионное страхование следует исходить из недопустимости ограничения такого возврата применительно к страховым взносам, уплаченным по солидарной части тарифа, а в отношении конкретного застрахованного лица, у которого не наступил страховой случай и которому страховое обеспечение не было установлено, - также применительно к страховым взносам, уплаченным по индивидуальной части тарифа.

Данные выводы Конституционного Суда Российской Федерации подлежат применению в отношении возврата сумм излишне уплаченных страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, относящихся как к периодам до 1 января 2017 года, так и к периодам после указанной даты.

При этом зачет сумм переплаты по страховым взносам в счет предстоящих платежей плательщика этого взноса недопустим, если его проведение может повлечь за собой нарушение прав и законных интересов застрахованных лиц, в частности в случаях, когда страхователь в текущем периоде не осуществляет исчисление и уплату страховых взносов с выплат и иных вознаграждений в пользу конкретного застрахованного лица (в отношении которого ранее возникла переплата) в связи с прекращением с ним правоотношений, обусловливавших распространение на него обязательного пенсионного страхования.

Данные выводы содержатся в **Постановлении** Конституционного Суда Российской Федерации от 31.10.2019 N 32-П (по запросу Верховного Суда Российской Федерации о проверке конституционности положений **пункта 5 статьи 18, статей 20 и 21** Федерального закона от 03.07.2016 N 250-ФЗ, **части 22 статьи 26** Федерального закона "О страховых взносах в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования" и **пункта 6.1 статьи 78** Налогового кодекса Российской Федерации).

2. Покупатели продукции организации-банкрота имеют право на вычет по налогу на

---

добавленную стоимость, если не будет установлено, что конкурсный управляющий и покупатель продукции знали, что сумма налога на добавленную стоимость, учтенная в цене продукции, при имеющемся объеме и структуре долгов организации не могла быть уплачена в бюджет.

Общество (покупатель) приобрело у контрагента (продавец), признанного банкротом, товар по договору купли-продажи. Контрагент выставил покупателю счета-фактуры с выделенной в них суммой налога на добавленную стоимость, которую покупатель заявил к вычету в уточненной декларации по налогу на добавленную стоимость за четвертый квартал 2016 года. Однако налоговый орган руководствуясь положениями [подпункта 15 пункта 2 статьи 146](#) Налогового кодекса Российской Федерации принял решение о привлечении общества к ответственности за налоговое правонарушение и предложила ему уплатить доначисленный налог на добавленную стоимость, пени и штраф.

Арбитражные суды первой и апелляционный выводы налогового органа поддержали. Сославшись на указанные положения, суды посчитали, что у признанного банкротом продавца не было оснований выделять в счетах-фактурах, выставленных покупателю, сумму налога на добавленную стоимость, а потому общество тоже не вправе было принимать эту сумму к вычету. Общество обжаловало данные судебные акты в Арбитражный суд Центрального округа, который приостановил кассационное производство по делу и направил в Конституционный Суд Российской Федерации запрос о проверке конституционности названной нормы.

Конституционный Суд Российской Федерации, рассмотрев дело в открытом заседании, признал [подпункт 15 пункта 2 статьи 146](#) Налогового кодекса Российской Федерации не соответствующим Конституции Российской Федерации, в той мере, в какой неопределенность его нормативного содержания не обеспечивает в правоприменительной практике его единообразного понимания и, следовательно, истолкования и применения во взаимосвязи с законодательством Российской Федерации о несостоятельности (банкротстве), чем порождает возможность неоднозначного решения вопроса о праве налогоплательщика воспользоваться налоговым вычетом в отношении сумм налога на добавленную стоимость, предъявленных организацией, признанной несостоятельной (банкротом), при реализации ему продукции, произведенной в процессе текущей хозяйственной деятельности данной организации.

В то же время указанная норма была признана соответствующей Конституции Российской Федерации в той мере, в какой предусмотренный ей отказ от обложения налогом на добавленную стоимость операций по реализации имущества организаций, признанных в соответствии с законодательством Российской Федерации несостоятельными (банкротами), направлен на обеспечение баланса интересов кредиторов и интересов бюджета при реализации имущества таких организаций в ходе конкурсного производства.

При этом Конституционный Суд Российской Федерации определил следующий временный порядок применения [подпункта 15 пункта 2 статьи 146](#) Налогового кодекса Российской Федерации до внесения в него и (или) в корреспондирующие ему положения законодательства о несостоятельности (банкротстве) изменений.

Покупатели продукции организации-банкрота, реализованной ею с выставлением счета-фактуры, в котором выделена сумма налога на добавленную стоимость, имеют право на вычет по этому налогу, если не будет установлено, что его сумма, учтенная в цене продукции, произведенной и реализованной такой организацией в процессе ее текущей хозяйственной деятельности, при объеме и структуре ее долгов заведомо для ее конкурсного управляющего и для покупателя указанной продукции не могла быть уплачена в бюджет;

решение о начислении (доначислении) налога на добавленную стоимость на сумму, заявленную покупателем указанной продукции в качестве налогового вычета, и, соответственно, об отказе в предоставлении такого вычета налоговые органы принять не вправе, если в ходе производства по делу о банкротстве ими, когда они участвуют в деле в качестве уполномоченного органа, не были приняты меры к прекращению текущей хозяйственной деятельности организации-банкрота, в процессе которой производится указанная продукция.

В то же время Конституционный Суд Российской Федерации отметил, что в качестве средства, позволяющего предотвратить злоупотребления налогоплательщиков, могут выступать положения [статьи 54.1](#) "Пределы осуществления прав по исчислению налоговой базы и (или) суммы налога, сбора, страховых взносов" Налогового кодекса Российской Федерации, согласно которой, в частности, основания для налоговых вычетов отсутствуют, если имеют место искажения сведений о фактах хозяйственной жизни, об объектах налогообложения, подлежащих отражению в соответствующем учете налогоплательщика, а равно если основной целью сделки (операции) являются неуплата (неполная уплата) и (или) зачет (возврат) суммы налога.

Также Конституционный Суд Российской Федерации обратил внимание, что именно в защиту бюджета от налоговых потерь [пункт 5 статьи 173](#) Налогового кодекса Российской Федерации предписывает платить налог на добавленную стоимость, даже если счет-фактура с выделенной суммой налога выставлен продавцом, свободным в силу закона от его уплаты, поскольку приобретение товара (работ, услуг) на таких условиях позволяет покупателю притязать на соответствующий вычет. Вместе с тем эта норма, как следует из ее буквального содержания, применяется лишь в отношении лиц, не являющихся плательщиками налога на добавленную стоимость или освобожденных от его исчисления и уплаты ([статьи 143 и 145](#) Налогового кодекса Российской Федерации, [пункт 2](#) его статьи 346.11 и др.), и налогоплательщиков при реализации товаров (работ, услуг), операции по реализации которых не подлежат налогообложению (освобождены от налогообложения) ([статья 149](#) Налогового кодекса Российской Федерации). Применение же ее правил налогоплательщиками при реализации товаров (работ, услуг), операции по реализации которых не признаются объектом обложения налогом на добавленную стоимость ([статья 146](#)), Налоговым кодексом Российской Федерации не предусмотрено и, следовательно, не допускается.

Данные выводы содержатся в [Постановлении](#) Конституционного Суда Российской Федерации от 19.12.2019 N 41-П (по запросу Арбитражного суда Центрального округа о проверке конституционности [подпункта 15 пункта 2 статьи 146](#) Налогового кодекса Российской Федерации).

3. Учитывая установленный законодательством порядок пересмотра результатов определения кадастровой стоимости, оснований для использования при исчислении налоговой базы по налогу на имущество сведений о кадастровой стоимости объекта недвижимости, отличных от указанных в Едином государственном реестре недвижимости, не имеется.

По результатам проведенной камеральной налоговой проверки представленной обществом декларации по налогу на имущество организаций за 2017 год налоговым органом произведены доначисления указанного налога. При этом инспекция исходила из того, что общество при исчислении налога неверно определило налоговую базу, исключив из кадастровой стоимости принадлежащему ему нежилого здания сумму налога на добавленную стоимость.

Судами по делу N А40-263660/2018 было отказано в удовлетворении требований общества о признании незаконными решений налогового органа о начислении указанной недоимки.

Суды указали, что налогоплательщик неправомерно для целей расчета указанного налога самостоятельно уменьшил отраженные в Едином государственном реестре недвижимости показатели кадастровой стоимости налогооблагаемых объектов на сумму налога на добавленную стоимость, включенную в названную стоимость по итогам государственной кадастровой оценки. Также суды отметили, что при рассмотрении налогового спора арбитражный суд не вправе корректировать установленную кадастровую стоимость объектов.

Общество обратилось в Конституционный Суд Российской Федерации полагая, что положения [статьи 375](#), [пунктов 1 и 15 статьи 378.2](#) Налогового кодекса Российской Федерации, [Закона "Об оценочной деятельности в Российской Федерации"](#) допускают увеличение кадастровой стоимости объекта недвижимости на сумму налога на добавленную стоимость, а положения [статьи 17](#) и [пункта 15 части 1 статьи 20](#) Кодекса административного судопроизводства Российской Федерации, а также [статья 27](#) и [часть 1 статьи 29](#) Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации препятствуют арбитражному суду при рассмотрении налогового спора применить кадастровую стоимость имущества без учета включенного в нее налога на добавленную стоимость.

Конституционный Суд Российской Федерации не нашел оснований для принятия жалобы к рассмотрению, указав на предпочтительность применения для целей налогообложения именно кадастровой стоимости, равной рыночной стоимости объекта недвижимости, перед кадастровой стоимостью, установленной по результатам государственной кадастровой оценки. При том, что само по себе это, не опровергает и достоверность установленных результатов государственной кадастровой оценки объекта недвижимости, которая учитывает в том числе рыночную информацию, связанную с экономическими характеристиками использования объекта недвижимости.

Относительно норм Налогового [кодекса](#) Российской Федерации, а также [Закона "Об оценочной деятельности в Российской Федерации"](#), Конституционный Суд Российской Федерации указал, что они не регулируют вопросы определения налога на добавленную стоимость при установлении кадастровой (рыночной) стоимости объекта недвижимости, а, следовательно, не могут расцениваться как нарушающие конституционные права заявителя в указанном им аспекте.

Также Конституционным Судом Российской Федерации отмечено, что в [письме](#) Минфина России и ФНС России от 26.04.2018 N БС-4-21/8060 со ссылкой на позицию Верховного Суда Российской Федерации, изложенную в [определении](#) от 15.02.2018 N 5-КГ17-258, разъяснено, что само по себе определение рыночной стоимости объекта в целях дальнейшей его эксплуатации без реализации этого имущества не создает объект обложения налогом на добавленную стоимость.

Данные выводы содержатся в [Определении](#) Конституционного Суда Российской Федерации от 30.09.2019 N 2604-О (по жалобе ОАО "Институт Стекла" на нарушение конституционных прав и свобод [статьей 375](#), [пунктами 1 и 15 статьи 378.2](#) Налогового кодекса Российской Федерации, [статьей 17](#) и [пунктом 15 части 1 статьи 20](#) Кодекса административного судопроизводства Российской Федерации, [статьей 27](#) и [частью 1 статьи 29](#) Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, [статьями 3, 24.18 и 24.20](#) Федерального закона "Об оценочной деятельности в Российской Федерации", а также [пунктом 3](#) Федерального стандарта оценки "Определение кадастровой стоимости (ФСО N 4)").

4. Налоговым органом представлены доказательства, что материнская компания не является фактическим собственником в отношении перечисляемого в ее адрес дохода в виде дивидендов, а исполняет функции технического агента для перечисления денежных средств аффилированным с проверяемым обществом иностранным компаниям.

При проведении выездной налоговой проверки налоговым органом установлены обстоятельства, свидетельствующие о неправомерном удержании и перечислении обществом в бюджет налога с доходов иностранной организации от источников Российской Федерации по пониженной ставке в размере 5 процентов.

Проверяемым обществом в 2013 году начислены дивиденды в адрес компании, являющейся резидентом республики Кипр (материнская компания). При выплате дивидендов был удержан и перечислен в федеральный бюджет налог с доходов иностранного лица, исчисленный по ставке 5 процентов.

Инспекцией установлено, что исходя из анализа финансовой отчетности материнской компании следует, что: единственным источником дохода являются дивиденды, полученные от общества; 99,9 процентов от суммы полученных дивидендов перечислялась далее своим акционерам - компаниям, являющимися резидентами Британских Виргинских Островов; компания не осуществляла иных видов деятельности, кроме владения акциями общества и получения дивидендов от общества и перевода этих денежных средств своим акционерам, все выплаты имели транзитный характер; компания не уплачивала налоги на территории Республики Кипр, связанные с ведением предпринимательской деятельности; компания не обладала иным имуществом или иными предпринимательскими активами, помимо акций налогоплательщика; у компании отсутствуют расходы по заработной плате, выплатам директорам (совету директоров), аренде офиса, общехозяйственные расходы, характерные для компании, ведущей реальную экономическую деятельность по месту нахождения.

Суды, отказывая в удовлетворении заявленных требований, отметили, что согласно Комментариям Организации экономического сотрудничества и развития к статье 10 Типовой модели конвенции по налогам на доход и капитал, с целями и задачами 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.

Учитывая, что общество выплатило дивиденды материнской компании, являющейся промежуточным звеном, зарегистрированным на территории Республики Кипр, и не являющимся конечным выгодоприобретателем по полученному доходу, который транзитом перечислен в адрес иностранных компаний, зарегистрированных на Британских Виргинских Островах, с Правительством которых у России не заключено международное соглашение об избежании двойного налогообложения, судами поддержан вывод налогового органа о несоблюдении налогоплательщиком условий для применения пониженной налоговой ставки в размере 5 процентов. Исчисление налога на выплаченные заявителем доходы иностранной организации правомерно произведено Инспекцией по ставке 15 процентов.

Данные выводы содержатся в судебных актах, поддержанных [Определением](#) Верховного Суда Российской Федерации от 01.11.2019 N 305-ЭС19-18739 по делу N А40-185141/2018 (АО "ФортеИнвест" против Межрайонной ИФНС России N 48 по г. Москве).

5. [Глава 21](#) Налогового кодекса Российской Федерации не содержит положений, препятствующих принятию к вычету сумм "входящего" налога по рекламным материалам, но устанавливает особенности исчисления налога при передаче этих материалов розничным покупателям с учетом того, имеют ли передаваемые материалы потребительскую ценность, могут ли они быть отнесены к товарам незначительной стоимости (менее 100 рублей).



---

Между налогоплательщиком (покупатель) и контрагентом (поставщик) заключен договор, по условиям которого поставщик обязался изготовить согласно оригинал-макетам, разработанным обществом, и передать покупателю рекламную продукцию - каталоги, листовки, стопперы и буклеты.

Стоимость единицы каждого вида рекламной продукции установлена сторонами договора в размере менее 100 рублей.

В связи с приобретением указанной рекламной продукции налогоплательщик в течение 2014 - 2015 гг. принял к вычету суммы налога на добавленную стоимость, предъявленные поставщиком.

Основанием для доначисления налога на добавленную стоимость по данному эпизоду послужил вывод налогового органа о неправомерном принятии к вычету названной суммы "входящего" налога в нарушение [подпункта 25 пункта 3 статьи 149](#) и [подпункта 1 пункта 2 статьи 171](#) Налогового кодекса Российской Федерации. По мнению инспекции, приобретенная обществом рекламная продукция не предназначена для использования в облагаемых налогом на добавленную стоимость операциях, поскольку не имеет ценности для потребителей и, соответственно, не может быть использована иным образом, кроме как для получения информации о продавце и его товарах, а не для ее реализации покупателям.

Суды трех инстанций, соглашаясь с выводами налогового органа, исходили из того, что каталоги и брошюры сами по себе не отвечают признакам товара, а являются средством ознакомления покупателей с предложенным продавцом описанием продукции, следовательно, передача этих каталогов и брошюр не образует объекта налогообложения налогом на добавленную стоимость, независимо от величины расходов на их приобретение (создание). Принимая во внимание, что суммы налога, предъявленные налогоплательщику при приобретении товаров, подлежат вычету только в случае использования этих товаров для осуществления операций, облагаемых указанным налогом, с точки зрения судов, у общества отсутствовали правовые основания для применения налоговых вычетов.

Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации, отменяя судебные в рассматриваемой части отметила, что для принятия к вычету сумм "входящего" налога имеет значение наличие объективной взаимосвязи между конкретными операциями по приобретению товаров (работ, услуг) и корреспондирующими им операциями, формирующими объект налогообложения у налогоплательщика, в частности, операциями по реализации товаров (работ, услуг) самим налогоплательщиком, а в том случае, когда понесенные издержки на приобретение товаров, работ и услуг носят общий характер (не могут быть соотнесены непосредственным образом с каждой единицей реализуемых товаров, работ и услуг) - направленность данных издержек в целом на обеспечение деятельности налогоплательщика, в рамках которой им совершаются облагаемые налогом на добавленную стоимость операции.

Реклама по определению, приведенному в [пункте 1 статьи 3](#) Федерального закона от 13.03.2006 N 38-ФЗ "О рекламе", всегда направлена на привлечение внимания к определенному объекту рекламирования, формирование или поддержание интереса к нему и его продвижение на рынке.

Следовательно, если вопрос о вычете "входящего" налога, предъявленного налогоплательщику, возникает в связи с несением издержек на рекламу, то вид и способ распространения рекламы (без передачи рекламных материалов - с использованием средств массовой информации и посредством размещения наружной рекламы, либо посредством передачи потребителям буклетов, каталогов и иных подобных материалов), по общему правилу не должны влиять на оценку правомерности налоговых вычетов. Иное не отвечало бы принципу нейтральности налога на добавленную стоимость, ставя в

---

неравное положение хозяйствующих субъектов, осуществляющих аналогичные облагаемые налогом операции (например, торговые организации), только в зависимости от используемой ими формы привлечения внимания потребителей к своей деятельности и к реализуемым товарам.

С учетом природы рекламы как деятельности, направленной на привлечение внимания и продвижение объекта рекламирования, при решении вопроса о принятии к вычету "входящего" налога по приобретенной налогоплательщиком рекламной продукции значение имеет то обстоятельство, являются ли объектами рекламирования конкретные товары (работы, услуги), реализуемые налогоплательщиком с уплатой налога на добавленную стоимость и (или) в целом деятельность налогоплательщика, в рамках которой им осуществляются облагаемые налогом операции с объектами рекламирования.

При этом Судебная коллегия отметила, что изложенное не входит в противоречие с [подпунктом 25 пункта 3 статьи 149](#) Налогового кодекса Российской Федерации, в котором имеется указание об освобождении от налога на добавленную стоимость операций по передаче в рекламных целях товаров (работ, услуг), расходы на приобретение единицы которых не превысили 100 рублей.

Смысл данной нормы состоит в исключении необходимости отдельного исчисления налога на добавленную стоимость (в дополнение к налогу, исчисляемому при реализации рекламируемых товаров, работ и услуг) в ситуации, когда в рекламных целях потребителю передаются товары незначительной стоимости (менее 100 рублей), на что по существу обращено внимание в [абзацах первом - третьем пункта 12](#) постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 30.05.2014 N 33 "О некоторых вопросах, возникающих у арбитражных судов при рассмотрении дел, связанных с взиманием налога на добавленную стоимость" (далее - постановление Пленума N 33).

В свою очередь, как следует из [абзаца четвертого пункта 12](#) постановления Пленума N 33, положения [подпункта 25 пункта 3 статьи 149](#) Налогового кодекса Российской Федерации в любом случае не применимы к ситуациям, когда розничным покупателям передаются рекламные материалы, не имеющие потребительской ценности (не способные служить предметом личного потребления) - не предназначенные для розничной продажи в качестве отдельных товаров и, соответственно, не способные сформировать самостоятельный объект налогообложения помимо реализации товаров, работ и услуг, издержки на рекламу которых понесены налогоплательщиком.

Данные выводы содержатся в [Определении](#) Верховного Суда Российской Федерации от 13.12.2019 N 301-ЭС19-14748 по делу N А43-5424/2018 (ООО "Сладкая жизнь Н.Н." против Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам по Нижегородской области).

6. Проверка законности решений инспекции осуществляется, в том числе, с учетом того, не вошли ли действия инспекции в противоречие с позицией Федеральной налоговой службы.

Общество, осуществляя предпринимательскую деятельность по оптовой торговле фармацевтической продукцией, закупает лекарственные препараты у производителя.

По условиям договора с продавцом препаратов цена продукции формируется на основании прайс-листа продавца на момент выставления счета с учетом условий, предусмотренных договором. Стороны могут определить в счетах иные, чем предусмотренные договором условия оплаты, а также скидки. Согласованные сторонами счета являются единственно приоритетным документом,

---

определяющим цену продукции и условия оплаты.

Между продавцом и покупателем также заключены дополнительные соглашения, согласно которым обществу предоставляется премия в виде кредит-ноты на последний день отчетного периода на основании письменного расчета, которым стороны подтверждают сумму закупленной продукции и размер причитающейся премии. Предоставленная премия засчитывается в счет непогашенной задолженности покупателя. При отсутствии задолженности премия засчитывается как оплата будущих поставок.

В дополнительных соглашениях указано, что премия является самостоятельным вознаграждением, не приводящим к изменению цены единицы продукции, закупаемой покупателем по договору. Предоставление премии не требует исправления или переоформления товаросопроводительных документов.

Основанием для доначисления названных сумм налога на добавленную стоимость и пеней послужил вывод налогового органа о нарушении налогоплательщиком [подпункта 4 пункта 3 статьи 170](#) Налогового кодекса Российской Федерации, поскольку общество не произвело корректировку своих налоговых обязанностей и не восстановило суммы налога на добавленную стоимость, ранее принятые к вычету, в связи с получением названных премий от поставщика.

Рассматривая спор, суды первой и апелляционной инстанций пришли к выводу о том, что премии, получаемые налогоплательщиком от продавца за достигнутый объем покупок, не являлись формой торговой скидки и не уменьшали стоимость продукции и, следовательно, их получение не влекло необходимость восстановления налога покупателем.

Суд округа, отменяя состоявшиеся по делу судебные акты, указал, что судами первой и апелляционной инстанций при рассмотрении дела не учтены доводы налогового органа относительно того, что в заключенных обществом договорах предоставление премий поставлено в зависимость от выполнения таких условий, как достижение определенного объема продаж товаров, своевременности оплаты т.п. Как отметил суд округа, это может означать, что согласованные условия предоставления премии не вышли за пределы исполнения обязательств по договорам поставки (передача товаров и их оплата) и, следовательно, предоставление премий фактически изменяет цену договора.

Суд округа также указал, что выводы судов о незаконности произведенных доначислений налога на добавленную стоимость, сделанные со ссылкой на отсутствие в договорах и соглашениях общества условий, согласно которым выплата премии уменьшает стоимость отгруженных товаров, по сути основаны на предписаниях [пункта 2.1 статьи 154](#) Налогового кодекса Российской Федерации (введен Федеральным законом от 05.04.2013 N 39-ФЗ), которые не действовали в период 1 и 2 кварталов 2013 года и в силу [пункта 4 статьи 5](#) Налогового кодекса Российской Федерации обратной силы не имеют.

Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации, отменяя постановление суда кассационной инстанции отметила, что Федеральная налоговая служба в связи с возникающими в правоприменительной практике вопросами исчисления сумм налога на добавленную стоимость при выплате поставщиком премии за приобретение определенного объема товаров и выполнение других согласованных сторонами условий договора издала [письмо](#) от 09.06.2015 N ГД-4-3/9996@, в котором довела до нижестоящих налоговых органов и налогоплательщиков позицию о порядке применения положений [главы 21](#) Налогового кодекса Российской Федерации в отношении премий (вознаграждений), выплачиваемых продавцом товаров их покупателю за достижение определенного договором объема закупок товаров.

В целях снижения количества налоговых и судебных споров Федеральная налоговая служба в названном письме обратила внимание на то, что при получении покупателем от продавцов премий (бонусов) за приобретение определенного объема товаров в период до 01.07.2013, когда по условиям договора стоимость отгруженных товаров на сумму выплачиваемой (предоставляемой) премии (бонуса) не изменяется, либо при отсутствии таких условий в договоре, обязанность по корректировке налоговых вычетов у покупателя не возникает и право на корректировку налоговой базы по налогу на добавленную стоимость и суммы налога у продавца отсутствует.

Названное разъяснение Федеральной налоговой службы опубликовано для всеобщего сведения и направлено в адрес территориальных налоговых органов для использования в работе, то есть способно сформировать у налогоплательщиков соответствующие законные ожидания относительно оценки своего поведения со стороны государства как правомерного (не требующего самостоятельного исправления), неизменности своего статуса как лица, исполнившего налоговую обязанность правильно и полно.

Принимая во внимание, что данное разъяснение не влечет ухудшение положения налогоплательщиков, на основании [пунктов 6 - 7 статьи 3](#), [пункта 1 статьи 30](#) Налогового кодекса Российской Федерации проверка законности оспариваемого решения инспекции по мнению Судебной коллегии должна осуществляться, в том числе, с учетом того, не вошли ли действия инспекции в противоречие с позицией Федеральной налоговой службы.

При рассмотрении дела судами первой и апелляционной инстанций установлено, что по условиям договоров, заключенных между продавцом и обществом, предоставление премий покупателю не влекло за собой пересмотр договорных цен ранее отгруженной продукции, а фактическое поведение сторон сделки (избранный сторонами договора способ оформления документов при предоставлении премии) не свидетельствовало об обратном.

При этом как установили суды первой и апелляционной инстанций, общество направило продавцу письмо, в котором подтвердило, что в связи с выплатой премий за 1 и 2 кварталы 2013 года корректировочные счета-фактуры выставляться не будут.

Учитывая данные обстоятельства, Судебная коллегия пришла к выводу, что судами установлена совокупность обстоятельств, при наличии которых в соответствии со [статьей 30](#) Налогового кодекса и позицией Федеральной налоговой службы, выраженной в упомянутом письме, результатом проведенной в отношении общества выездной налоговой проверки не могло выступать доначисление налога на добавленную стоимость, соответствующих сумм пени и штрафов покупателю в связи с получением премий от поставщика.

Данные выводы содержатся в [Определении](#) Верховного Суда Российской Федерации от 14.11.2019 N 305-ЭС19-14421 по делу N А41-76253/2018 (ООО "КРКА ФАРМА" против Инспекции Федеральной налоговой службы по г. Истре Московской области).

7. По общему правилу при определении прав и обязанностей хозяйствующего субъекта, необоснованно применявшего специальный налоговый режим, как плательщика налога на добавленную стоимость, сумма налога по операциям реализации товаров (работ, услуг) должна быть определена так, как если бы налог изначально предъявлялся к уплате сторонним контрагентам в рамках установленных с ними договорных цен и полученной (подлежащей получению) от них выручки, то есть по общему правилу - посредством выделения налога из выручки с применением расчетной ставки налога.

Налоговый орган в ходе проверки установил, что предприниматель зарегистрировал ряд организаций, осуществляющих аналогичные виды деятельности, связанные с производством и реализацией ювелирных изделий, драгоценных камней и металлов, в связи с чем пришел к выводу, что налогоплательщиком получена необоснованная налоговая выгода в связи с дроблением единого бизнеса на ряд взаимозависимых юридических лиц с целью искусственного сохранения возможности применения специальных налоговых режимов - упрощенной системы налогообложения и единого налога на вмененный доход. По мнению инспекции, создание новых хозяйственных обществ, применяющих специальные налоговые режимы, позволяло предпринимателю выводить часть выручки, поступающей от контрагентов, из-под обложения налогами по общей системе, в частности налог на добавленную стоимость и налог на доходы физических лиц.

Суд первой инстанции признал по существу правильными выводы налогового органа о получении предпринимателем необоснованной налоговой выгоды за счет формального разделения единого бизнеса, приняв во внимание отсутствие самостоятельности у взаимозависимых с предпринимателем организаций в ведении предпринимательской деятельности.

В то же время судом сделан вывод о нарушении инспекцией методики определения недоимки по налогу, поскольку вопреки положениям [пунктов 1 и 4 статьи 168](#) Налогового кодекса Российской Федерации, [пункта 17](#) Постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 30.05.2014 N 33 "О некоторых вопросах, возникающих у арбитражных судов при рассмотрении дел, связанных с взиманием налога на добавленную стоимость" при определении недоимки инспекция не выделила налог на добавленную стоимость из доходов, полученных (подлежащих получению) от сторонних покупателей ювелирной продукции, а исчислила налог в дополнение к полученным доходам.

Суд апелляционной инстанции также пришел к выводу о том, что вследствие искусственного дробления единого бизнеса налогоплательщиком получена необоснованная налоговая выгода. Однако, в отличие от суда первой инстанции, признал правильным избранный налоговым органом подход к определению недоимки по налогу на добавленную стоимость с применением налоговой ставки 18 процентов в дополнение к доходам, полученным предпринимателем через взаимозависимые хозяйственные общества, сославшись на то, что [глава 21](#) Налогового кодекса Российской Федерации не содержит положений, позволяющих определять суммы налога на добавленную стоимость расчетным методом в случае обнаружения налоговыми органами фактов получения налогоплательщиками необоснованной налоговой выгоды при дроблении бизнеса.

Суд округа согласился с выводами суда апелляционной инстанции.

Отменяя судебные акты апелляционной и кассационной инстанций и оставляя в силе решение суда первой инстанции Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации указала, что обязанность по уплате налогов не может считаться исполненной, если хозяйственные операции, совершаемые во исполнение сделок, учтены налогоплательщиком не в соответствии с их действительным экономическим смыслом и искажены, что повлияло на размер налога, подлежавшего уплате. Полученная в таких случаях хозяйствующим субъектом экономия налоговых платежей, как следует из разъяснений, данных в [пункте 3](#) Постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 12.10.2006 N 53 "Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды" (далее - Постановление Пленума N 53), признается его необоснованной налоговой выгодой.

При этом объем прав и обязанностей налогоплательщика определяется исходя из подлинного

---

экономического содержания соответствующей операции, а признание налоговой выгоды необоснованной не должно затрагивать иные права налогоплательщика, предусмотренные законодательством о налогах и сборах.

Следовательно, выявление искажений сведений о фактах хозяйственной жизни предполагает доначисление суммы налога, подлежащей уплате в бюджет, таким образом, как если бы налогоплательщик не злоупотреблял правом - определение суммы налога, которая должна была быть изначально уплачена в бюджет.

Это предполагает, что делая вывод об искусственном дроблении единого бизнеса, и признавая предпринимателя тем лицом, в интересах которого взаимозависимые хозяйственные общества в действительности осуществляли облагаемые налогом операции, налоговый орган должен определить его права и обязанности как плательщика налога на добавленную стоимость способом, согласующимся с действительно сложившимися экономическими условиями деятельности налогоплательщика.

На необходимость определения налоговых последствий "дробления бизнеса" исходя из фактических показателей хозяйственной деятельности налогоплательщика также указано в [Определении](#) Конституционного Суда Российской Федерации от 04.07.2017 N 1440-О.

На основании данных обстоятельств Судебная коллегия пришла к выводу, что по общему правилу налог на добавленную стоимость является частью цены договора, подлежащей уплате налогоплательщику со стороны покупателей. Уплачиваемое (подлежащее уплате) покупателями встречное предоставление за реализованные им товары (работы, услуги) является экономическим источником для взимания данного налога. Соответственно, при реализации товаров (работ, услуг) покупателям налог на добавленную стоимость не может исчисляться в сумме, которая не соответствовала бы реально сформированной цене и не могла быть полностью предъявлена к уплате покупателями в ее составе, что по существу означало бы взимание налога без переложения на потребителя, за счет иного экономического источника - собственного имущества хозяйствующего субъекта (продавца). Аналогичная позиция ранее высказывалась Судебной коллегией по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации в определениях от 20.12.2018 N [306-КГ18-13128](#), от 16.04.2019 N [302-КГ18-22744](#), от 30.09.2019 N [307-ЭС19-8085](#).

Данный вывод согласуется с [пунктом 4 статьи 164](#) Налогового кодекса, согласно которому сумма налога должна определяться с применением расчетной ставки в тех случаях, когда это является необходимым в соответствии с [главой 21](#) Налогового кодекса. В сложившейся ситуации применение расчетной ставки налога является необходимым, поскольку позволяет обеспечить соблюдение требований [пункта 1 статьи 154](#), [пункта 1 статьи 168](#) Налогового кодекса, а именно, установить стоимость реализуемых товаров, работ и услуг (без включения в нее суммы налога) и добавляемую к этой стоимости сумму налога, которые в совокупности будут соответствовать реально сформированной договорной цене. В то время как противоположный подход приводит к исчислению налога с дохода, который хозяйствующим субъектом не получен.

При этом Судебная коллегия отметила, что сам по себе факт получения необоснованной налоговой выгоды не может служить основанием для изменения порядка определения недоимки и для взимания налога в относительно большем размере. Согласно [пунктам 1 и 2 статьи 122](#) Налогового кодекса Российской Федерации форма вины имеет значение при определении размера штрафа.

Наличие отметки "без НДС" в счетах-фактурах является результатом неправильного определения предпринимателем своего статуса как плательщика данного налога и объема облагаемых налогом

---

операций, а не свидетельством согласия не взаимозависимых с предпринимателем покупателей на возможность увеличения цены договоров в случае возникновения необходимости предъявления налога.

Данные выводы содержатся в [Определении](#) Верховного Суда Российской Федерации от 28.10.2019 N 305-ЭС19-9789 по делу N А41-48348/2017 (Индивидуальный предприниматель против Межрайонной инспекцией Федеральной налоговой службы N 10 по Московской области).

8. Только лишь факт расторжения договора подряда в связи с его ненадлежащим исполнением подрядчиком не является основанием для корректировки налоговой базы за тот период, когда с суммы полученного аванса исчислен налог на добавленную стоимость.

Между обществом (подрядчик) и контрагентом (заказчик) в 2014 году заключен договор строительного подряда на строительство многоквартирных жилых домов, предусматривающий авансирование работ заказчиком. Общество исчислило налог на добавленную стоимость с сумм оплаты, полученной от заказчика в счет предстоящего выполнения работ.

Впоследствии между указанными организациями возник спор относительно объема и стоимости выполненных работ. В рамках дела N А53-25906/16 заказчик предъявил к обществу иск о взыскании неосновательного обогащения, представляющего собой неотработанный аванс. Суд удовлетворил требования, взыскав с общества в пользу заказчика 176 млн. руб.

Полагая, что взысканная по указанному делу сумма является неосновательным обогащением, в связи с чем не является объектом налогообложения по налогу на добавленную стоимость, Общество представило в налоговый орган уточненные налоговые декларации за соответствующие налоговые периоды, в которых уменьшило налог на добавленную стоимость, исчисленный с сумм предварительной оплаты (авансов).

Основанием для вынесения оспариваемых решений налогового органа послужил вывод о неправомерности такого уменьшения.

Отказывая в удовлетворении заявленных требований суды отметили, что для целей налогообложения налогом на добавленную стоимость операцию по взысканию на основании решения суда денежных средств, полученных в счет предстоящей поставки товаров (работ, услуг) следует квалифицировать как возврат покупателю предварительной оплаты вне зависимости от того, на каком основании принято решение суда: взыскание аванса или взыскание неосновательного обогащения.

При рассмотрении дела N А53-25906/16 судом подтверждено, что взысканию подлежит именно ранее полученная оплата и списание денежных средств по исполнительному листу в пользу заказчика, что не может быть расценено иначе как фактический возврат аванса.

При этом в Налоговом кодексе Российской Федерации ([пункт 4 статьи 172](#)) предусмотрено право подрядчика на вычеты в размере сумм налога, исчисленного им и уплаченного в бюджет с сумм оплаты (частичной оплаты) в счет предстоящего выполнения работ, оказания услуг, реализуемых на территории Российской Федерации, в случае расторжения договора. Одним из необходимых условий для применения вычета является факт возврата соответствующих сумм авансовых платежей. Однако налогоплательщиком возврат излишне перечисленного аванса заказчику не произведен.

Данные выводы содержатся в судебных актах, поддержанных [Определением](#) Верховного Суда

---

---

Российской Федерации от 29.11.2019 N 308-ЭС19-23395 по делу N А53-41736/2018 (ООО "РКС Групп" против Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы N 25 по Ростовской области).

9. Из содержания положений [статьи 78](#) Налогового кодекса Российской Федерации следует, что проценты на сумму переплаты, внесенной в бюджет в связи с ошибочными действиями налогоплательщика (излишне уплаченный налог), начисляются не за весь период нахождения переплаты в казне, а лишь за то время, когда налоговый орган допускал незаконное удержание денежных средств в казне - по истечении установленного Налоговым [кодексом](#) Российской Федерации срока не исполнил обязанность по возврату излишне уплаченных сумм.

Обществом в налоговый орган представлена уточненная налоговая декларация от 30.12.2016 по упрощенной системе налогообложения (далее - УСН) за 2012 год, согласно которой общество уменьшило сумму налога, подлежащую уплате в бюджет, а также заявление о возврате излишне уплаченного налога.

Налоговый орган отказал обществу в возврате налога в связи с подачей заявления по истечении предусмотренного [пунктом 7 статьи 78](#) Налогового кодекса Российской Федерации трехгодичного срока со дня уплаты налога.

В связи с полученным от налогового органа отказом общество обратилось с соответствующим заявлением в суд. Суд обязал налоговый орган вернуть обществу из бюджета излишне уплаченный налог. Решение суда было исполнено.

Полагая, что налоговым органом нарушены установленные [пунктом 6 статьи 78](#) Налогового кодекса Российской Федерации сроки для возврата сумм излишне уплаченного налога (по заявлению налогоплательщика от 30.12.2016), общество обратилось в инспекцию с заявлением о выплате процентов на основании [пункта 10 статьи 78](#) Налогового кодекса Российской Федерации, в удовлетворении которого ему было отказано.

Основанием для подачи уточненной налоговой декларации за 2012 год послужило исключение из состава облагаемых УСН доходов сумм субарендных платежей, поскольку по результатам налоговой проверки иного лица указанные доходы включены в его налоговую базу и начисленная сумма налога данной организацией уплачена в бюджет.

В рамках рассмотрения дела N А28-9641/2017 факт излишней уплаты налога обществом подтвержден, в связи с чем суд возложил на инспекцию обязанность по возврату из бюджета соответствующей суммы налогоплательщику.

Однако при рассмотрении настоящего дела суды пришли к выводу об отсутствии у инспекции обязанности по выплате обществу процентов за несвоевременный возврат переплаты по налогу, предусмотренных [пунктом 10 статьи 78](#) Налогового кодекса Российской Федерации, указав, что обязанность по возврату переплаты возникла у инспекции только на основании вступившего в законную силу решения суда по делу N А28-9641/2017, принятого вследствие реализации налогоплательщиком своего права на судебную защиту, а инспекция - не допустила незаконного бездействия в возврате налога, поскольку при обращении с заявлением о возврате в налоговый орган общество пропустило трехлетний срок возврата, установленный [статьей 78](#) Налогового кодекса Российской Федерации.

Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации с

---



выводами судов согласилась, указав, что в данном случае инспекция не допустила незаконного бездействия, поскольку уточненная налоговая декларация и заявление общества о возврате переплаты за 2012 год поступили в налоговый орган лишь от 30.12.2016, то есть по истечении срока, указанного в [пункте 7 статьи 78](#) Налогового кодекса Российской Федерации. Поскольку поданное обществом заявление не подлежало удовлетворению в срок, установленный [пунктом 6 статьи 78](#) Налогового кодекса Российской Федерации, отсутствуют основания для начисления процентов, предусмотренных [пунктом 10](#) названной статьи.

Судебная коллегия отметила, что в случае допущения налогоплательщиком переплаты суммы налога, на данную сумму распространяются все конституционные гарантии права собственности, поскольку ее уплата в таком случае произведена при отсутствии законного на то основания (определения Конституционного Суда Российской Федерации от 08.02.2007 N 381-О-П, от 21.12.2011 N 1665-О-О, от 24.09.2013 N 1277-О, от 25.05.2017 N 959-О).

Одной из таких гарантий является возможность для лица, утратившего возможность возврата налога в административном порядке, обратиться в суд с имущественным требованием о возврате из бюджета излишне уплаченных сумм налога в пределах трех лет, когда налогоплательщик узнал или должен был узнать о нарушении своих прав, на что обращено внимание в определениях Конституционного Суда Российской Федерации от 21.06.2001 N 173-О, от 03.07.2008 N 630-О-П, от 21.12.2011 N 1665-О-О, и нашло отражение в [пункте 79](#) постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 30.07.2013 N 57 "О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового [кодекса](#) Российской Федерации".

Однако удовлетворение требований налогоплательщика, прибегшего после истечения срока возврата переплаты в административном порядке к данному способу защиты, само по себе не свидетельствует о незаконном удержании денежных средств в бюджете налоговым органом. Аналогичная позиция изложена в [постановлении](#) Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 23.08.2005 N 5735/05.

Порядок и сроки исполнения решения суда по делу N А28-9641/2017 о возврате переплаты по налогам из бюджета, установленные [главой 24.1](#) Бюджетного кодекса Российской Федерации, налоговым органом также не нарушены, ввиду чего Судебная коллегия заключила, что в рассматриваемой ситуации основания для взыскания с инспекции процентов, предусмотренных [пунктом 10 статьи 78](#) Налогового кодекса Российской Федерации, отсутствуют.

Данные выводы содержатся в [Определении](#) Верховного Суда Российской Федерации от 01.11.2019 N 301-ЭС19-10633 по делу N А28-4206/2018 (ООО "Монолит" против Инспекции Федеральной налоговой службы по городу Кирову).

10. С момента предъявления в банк поручения на перечисление денежных средств в бюджетную систему Российской Федерации со счета налогоплательщика в банке при наличии на нем достаточного денежного остатка на день платежа налогоплательщик в силу положений [пункта 3 статьи 45](#) Налогового кодекса Российской Федерации считается исполнившим свою обязанность по уплате налога.

Общество обратилось в Департамент по развитию предпринимательства и потребительского рынка Кемеровской области (далее - департамент) с заявлением о продлении срока действия лицензии на осуществление розничной продажи алкогольной продукции.

---

С целью проверки наличия (отсутствия) у общества задолженности по налогам, сборам, пеням и штрафам на дату подачи заявления лицензирующий орган путем использования системы межведомственного электронного взаимодействия направил в инспекцию соответствующий запрос.

Получив от налогового органа информацию о наличии такой задолженности по состоянию на 10.11.2017, департамент отказал обществу в продлении срока действия лицензии.

Полагая, что предоставленная инспекцией информация о наличии задолженности содержит недостоверные сведения, общество обратилось в арбитражный суд с заявлением о признании действий (бездействия) инспекции незаконными и о возмещении вреда.

Суды трех инстанций пришли к выводу о недоказанности совершения инспекцией незаконных действий, нарушающих права и интересы общества.

Судебные инстанции исходили из того, что налоговый орган предоставил в лицензирующий орган информацию о состоянии расчетов с бюджетом, которой обладал на дату обращения за такими сведениями, спорные платежи на момент предоставления информации на единый счет бюджета не были зачислены и какими-либо иными сведениями об уплате обществом задолженности по состоянию на 10.11.2017 инспекция не располагала.

Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации, отменяя состоявшиеся по делу судебные акты и отправляя дело на новое рассмотрение указала, что наличие у лица, обратившегося с заявлением о выдаче лицензии, задолженности по любому виду платежа, подлежащего уплате в бюджетную систему Российской Федерации, является достаточным основанием для отказа в ее выдаче. Такая задолженность как препятствующая принятию уполномоченным органом положительного решения о выдаче лицензии, не зависит от характера и размера не исполненной лицом публично-правовой обязанности.

Наличие или отсутствие задолженности подтверждается справкой налогового органа, полученной по запросу лицензирующего органа.

При этом по данной категории споров судам необходимо установить обстоятельства предоставления лицензирующему органу недостоверной (достоверной) информации о наличии у общества задолженности по вине налогового органа.

Судебная коллегия обратила внимание, что в силу [подпункта 1 пункта 3 статьи 45](#) Налогового кодекса Российской Федерации обязанность по уплате налога считается исполненной налогоплательщиком, если иное не предусмотрено [пунктом 4](#) настоящей статьи, с момента предъявления в банк поручения на перечисление денежных средств в бюджетную систему Российской Федерации со счета налогоплательщика в банке при наличии на нем достаточного денежного остатка на день платежа следовательно с 09.11.2017 общество в силу положений [пункта 3 статьи 45](#) Налогового кодекса Российской Федерации считалось исполнившим свою обязанность по уплате пеней и на момент обращения в департамент с заявлением о продлении соответствующей лицензии (10.11.2017) задолженности перед бюджетом не имело.

При этом в Судебная коллегия усмотрела в материалах дела и выводах судов трех инстанций ряд несоответствий, не позволяющих установить, когда в действительности налоговый орган узнал об уплате обществом задолженности и обладал ли данной информацией на дату предоставления департаменту сведений, послуживших основанием для отказа в продлении действия лицензии

---

общества, в связи с чем направила дело на новое рассмотрение.

Данные выводы содержатся в [Определении](#) Верховного Суда Российской Федерации от 08.10.2019 N 305-ЭС19-9748 по делу N А40-121484/2018 (ООО "Камелот-А" против Инспекции Федеральной налоговой службы N 20 по городу Москве).

11. На основании [пункта 1 статьи 11](#) Закона N 436-ФЗ списанию подлежат все неуплаченные в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования взносы (недоимки) в пределах размера, определенного за соответствующие расчетные периоды согласно [части 11 статьи 14](#) Закона N 212-ФЗ, а также задолженность по пеням и штрафам.

Управлением Пенсионного фонда Российской Федерации в городе Абакане Республики Хакасия в адрес предпринимателя было выставлено требование об уплате недоимки по страховым взносам, пеней и штрафов, а в последующем вынесено решение о взыскании страховых взносов, пеней и штрафов за счет денежных средств, находящихся на счетах плательщика, а затем в связи с невозможностью взыскания недоимки за счет денежных средств также постановление о взыскании страховых взносов, пеней и штрафов за счет имущества плательщика.

На основании указанного постановления судебным приставом-исполнителем Абаканского городского отдела судебных приставов Управления Федеральной службы судебных приставов по Республике Хакасия 30.04.2015 возбуждено исполнительное производство.

Предприниматель 13.02.2018 обратилась в инспекцию с заявлением о списании в соответствии со [статьей 11](#) Федерального закона от 28.12.2017 N 436-ФЗ "О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации" (далее - Закон N 436-ФЗ) суммы недоимки по страховым взносам на обязательное пенсионное и обязательное медицинское страхование, предъявленной к взысканию через службу судебных приставов в рамках названного исполнительного производства.

Письмом от 12.03.2018 инспекция сообщила предпринимателю об отсутствии возможности списания задолженности в связи с тем, что на текущую дату нормативные документы, регламентирующие порядок и сроки списания спорной задолженности, не установлены.

Суды трех инстанций, отказывая в удовлетворении заявленных требований, исходили из того, что согласно буквальному содержанию [пункта 1 статьи 11](#) Закона N 436-ФЗ признанию безнадежной к взысканию и списанию подлежит недоимка по страховым взносам в государственные внебюджетные фонды Российской Федерации в размере, определяемом в соответствии с [частью 11 статьи 14](#) Федерального закона от 24.07.2009 N 212-ФЗ "О страховых взносах в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования" (далее - Закон N 212-ФЗ).

По мнению судов, из вышеизложенного следует, что признанию безнадежной к взысканию и списанию подлежит недоимка по страховым взносам в государственные внебюджетные фонды Российской Федерации за расчетные (отчетные) периоды, истекшие до 01.01.2017, исчисленная исключительно в порядке и размере, определенных в [части 11 статьи 14](#) Закона N 212-ФЗ. Соответственно, списание задолженности, исчисленной в ином порядке, законом не предусмотрено.

Поскольку в рассматриваемом случае размер числящейся за предпринимателем недоимки по

---

страховым взносам на обязательное пенсионное страхование рассчитан в соответствии с [пунктом 1 части 1.1 статьи 14](#) Закона N 212-ФЗ (исходя из однократного размера установленного минимального размера оплаты труда), суды пришли к выводу о том, что данная задолженность не подлежит признанию безнадежной к взысканию и списанию.

Судебная коллегия по административным делам Верховного Суда Российской Федерации, отменяя состоявшиеся судебные акты и направляя дело на новое рассмотрение указала, что [статьей 11](#) Закона N 436-ФЗ предусмотрено признание безнадежной к взысканию и списание недоимки (пени, штрафов) по страховым взносам в государственные внебюджетные фонды Российской Федерации при соблюдении следующих условий: во-первых, задолженность относится к расчетным (отчетным) периодам, истекшим до 01.01.2017 и, во-вторых, задолженность числится за индивидуальными предпринимателями, адвокатами, нотариусами, занимающимися частной практикой, и иными лицами, занимающимися в установленном законодательством Российской Федерации порядке частной практикой, а также за лицами, которые на дату списания соответствующих сумм утратили статус индивидуального предпринимателя или адвоката либо прекратили заниматься в установленном законодательством Российской Федерации порядке частной практикой.

Данная норма не содержит ограничений по сфере ее применения в зависимости от того, по какому из предусмотренных законодательством оснований и в каком конкретном размере исчислены страховые взносы. Имеющаяся в [части 1 статьи 11](#) Закона N 436-ФЗ отсылка к положениям [части 11 статьи 14](#) Закона N 212-ФЗ касается лишь максимального размера списываемой недоимки, исчисленной за соответствующий расчетный период, а не оснований образования задолженности, подлежащей списанию.

Иное толкование норм материального права обуславливает возможность списания недоимки только для плательщиков страховых взносов, не представивших необходимых для расчета страховых взносов сведений, и сохраняет обязанность по их уплате для лиц, добросовестно представивших такую информацию, однако это является недопустимым, поскольку приводило бы к нарушению принципа равенства всех перед законом.

Данные выводы содержатся в [Определении](#) Верховного Суда Российской Федерации от 31.10.2019 N 302-ЭС19-10771 по делу N А74-6054/2018 (индивидуальный предприниматель против Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы N 1 по Республике Хакасия).

12. Датой образования недоимки по налогу является дата, следующая за установленным законодательством о налогах и сборах сроком уплаты налога, независимо от даты направления налогоплательщику налогового уведомления.

Налогоплательщик, имея в собственности шесть земельных участков относительно двух из них не уплатил земельный налог за 2013 - 2014 годы.

Налоговым органом в адрес налогоплательщика направлено налоговое уведомление от 15.04.2015, в котором рассчитан земельный налог за 2013 и 2014 годы с указанием срока уплаты - не позднее 01.10.2015.

Далее налогоплательщику инспекцией выставлено требование об уплате земельного налога за указанные налоговые периоды, а также пени по состоянию на 13.10.2015 и предоставлен срок для уплаты задолженности до 09.12.2015.

В связи с неисполнением данного требования налоговый орган в октябре 2016 года обратился (с пропуском шестимесячного срока) с заявлением о вынесении судебного приказа о взыскании указанной недоимки.

Мировым судьей был вынесен судебный приказ от 03.11.2016 о взыскании с налогоплательщика недоимки по земельному налогу и пени, который в дальнейшем был отменен в связи с возражениями должника.

В марте 2018 года Инспекция обратилась в районный суд с административным иском с заявлением о взыскании указанной задолженности и пени по земельному налогу, однако данное заявление оставлено без движения и возвращено в налоговый орган. В восстановлении срока на обжалование последнего определения административному истцу отказано.

В последующем (09.06.2018) налоговый орган обратился в суд с административным иском о взыскании спорных сумм земельного налога. Суд признал причину пропуска административным истцом срока обращения в суд с административным иском уважительной и восстановил его.

Удовлетворяя заявленные налоговым органом требования, суд исходил из того, что административный истец не утратил права на принудительное взыскание земельного налога и пени, а у административного ответчика отсутствует право на признание недоимки безнадежной к взысканию на основании [пункта 1 статьи 12](#) Федерального закона от 28.12.2017 N 436-ФЗ "О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации".

Судебная коллегия по административным делам Верховного Суда Российской Федерации, отменяя состоявшиеся по делу судебные акты и направляя дело на новое рассмотрение также сослалась на [пункт 1 статьи 12](#) указанного Федерального закона от 28.12.2017 N 436-ФЗ, которой предусмотрено признание безнадежными к взысканию и списание недоимки по земельному налогу, образовавшейся у физических лиц по состоянию на 1 января 2015 года, задолженности по пеням, начисленным на указанную недоимку, числящихся на дату принятия налоговым органом в соответствии с указанной статьей решения о списании признанных безнадежными к взысканию недоимки и задолженности по пеням.

Судебная коллегия отметила, что согласно [пункту 2 статьи 11](#) Налогового кодекса Российской Федерации недоимкой признается сумма налога, сумма сбора или сумма страховых взносов, не уплаченная в установленный законодательством о налогах и сборах срок.

Земельный налог за налоговые периоды до 2013 года включительно подлежал уплате в срок, устанавливаемый в соответствии с [абзацем 1 пункта 2 статьи 387](#) и [абзацем третьим пункта 1 статьи 397](#) Налогового кодекса Российской Федерации (в редакции Федерального закона от 27 июля 2010 года N 229-ФЗ) нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований.

В силу пункта 3 решения Городского Собрания Сочи от 11.12.2007 N 231 "Об установлении земельного налога на территории муниципального образования город-курорт Сочи" (в редакции решения от 28.03.2013 N 24) налогоплательщики - физические лица, не являющиеся индивидуальными предпринимателями, уплачивают налог не позднее 1 ноября года, следующего за истекшим налоговым периодом.

---

Таким образом, по состоянию на 1 января 2015 года у налогоплательщика имелась задолженность по земельному налогу за 2013 год.

При таких обстоятельствах Судебная коллегия заключила, что вывод суда об отсутствии у административного ответчика права на признание недоимки безнадежной к взысканию на основании Федерального закона от 28.12.2017 N 436-ФЗ сделан без должного анализа подлежащих установлению для правильного рассмотрения настоящего административно-правового спора юридически значимых обстоятельств.

Тот факт, что налоговое уведомление о взыскании с налогоплательщика земельного налога за 2013 год было направлено в ее адрес налоговым органом на основании пункта 4 статьи 397 Налогового кодекса Российской Федерации только 22.05.2015, не свидетельствует об отсутствии у нее права на освобождение от уплаты земельного налога за 2013 год и пени.

Данные выводы содержатся в [Определении](#) Верховного Суда Российской Федерации от 23.10.2019 N 18-КА19-49 (гражданин против Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы N 8 по Краснодарскому краю).

13. Непредставление налогоплательщиком в налоговый орган по месту своего учета письменного уведомления и документов, которые подтверждают право на освобождение от уплаты налога на добавленную стоимость ([пункт 1 статьи 145](#) Налогового кодекса Российской Федерации), не влечет за собой утрату этого права.

По результатам выездной налоговой проверки в отношении физического лица налоговым органом доначислены суммы налога на добавленную стоимость и налога на доходы физических лиц. Основанием для доначисления налогов послужил вывод инспекции о том, что истец фактически осуществлял предпринимательскую деятельность без регистрации в качестве индивидуального предпринимателя, поскольку доход, который он получал от возмездной передачи непредназначенного для личных целей недвижимого имущества в аренду юридическим лицам носил систематический и продолжительный характер. Инспекцией учтены условия заключенных с арендаторами договоров и предназначение недвижимого имущества.

Обращаясь в суд, налогоплательщик указывал на то, что предпринимательскую деятельность он не осуществлял, а сдача имущества в аренду преследовала лишь цель минимизации издержек по его содержанию.

Удовлетворяя заявленные требования, суд первой инстанции посчитал заслуживающими внимания доводы истца об отсутствии признаков, характеризующих понятие экономической предпринимательской деятельности при сдаче им в аренду принадлежащего ему на праве собственности имущества, выявил неправильность расчетов доначисления налога на доходы физических лиц, а также установил нарушения процедуры проведения проверки и рассмотрения материалов по ней.

Суд апелляционной инстанции, проверяя законность обжалуемого судебного решения, исходя из обстоятельств дела, руководствуясь правовой позицией, выраженной в [постановлении](#) Конституционного Суда Российской Федерации от 27.12.2012 N 34-П о том, что отсутствие государственной регистрации само по себе не означает невозможность квалификации деятельности гражданина в качестве предпринимательской, если по своей сути она фактически является таковой, сделал прямо противоположный вывод относительно признаков предпринимательской деятельности

---

при сдаче в аренду имущества административным истцом.

Проанализировав характер договоров аренды, заключенных в спорный налоговый период с рядом юридических лиц, содержащиеся в них условия о сроках, изменении или расторжении договоров, санкциях за ненадлежащее исполнение договорных обязательств, суд пришел к выводу о том, что при сдаче в аренду имущества приняты во внимание возможные риски, подлежащие учету при осуществлении предпринимательской деятельности, в аренду сдавались на длительный период принадлежащие гражданину на праве собственности нежилые помещения в здании и открытые площадки, не предназначенные для личных нужд, а целью данной деятельности было систематическое извлечение прибыли, в связи с чем административный истец является субъектом предпринимательской деятельности, и коль скоро это так, то он должен был платить налог на добавленную стоимость.

Кроме того, суд не установил основания и не признал безнадежными ко взысканию недоимки и задолженности по пеням и штрафам, указав, что такая задолженность подлежит списанию в отношении определенных в этой норме категорий субъектов - индивидуальных предпринимателей и физических лиц, которые ранее занимались предпринимательской деятельностью и утратили соответствующий статус до даты принятия решения о списании задолженности.

Судебная коллегия по административным делам Верховного Суда Российской Федерации, отменяя определение апелляционной инстанции согласилась с выводом суда апелляционной инстанции о характере деятельности гражданина по сдаче в аренду недвижимого имущества, в то же время отметив, что неверно истолковав положения [части 2 статьи 12](#) Федерального закона от 28.12.2017 N 436-ФЗ "О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации", суд не исследовал юридически значимое для правильного рассмотрения настоящего спора обстоятельство, а именно возможность признания налоговой задолженности административного истца безнадежной.

Также Судебная коллегия отметила, что судом не рассмотрен вопрос касательно освобождения административного истца от исполнения обязанностей налогоплательщика, связанных с исчислением и уплатой налога на добавленную стоимость, если за три предшествующих последовательных календарных месяца сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг) этих организаций или индивидуальных предпринимателей без учета налога не превысила в совокупности 2 миллиона рублей ([пункт 1 статьи 145](#) Налогового кодекса Российской Федерации).

При этом в оспариваемом решении налогового органа при определении налоговых обязательств административного истца инспекция установила, что за каждый квартал 2013, 2014 и 2015 годов сумма выручки от сдачи в аренду объектов недвижимости не превысила в совокупности 2 миллиона рублей.

Данные выводы содержатся в [Определении](#) Верховного Суда Российской Федерации от 09.10.2019 N 4-КА19-19 (гражданин против Инспекции Федеральной налоговой службы России по г. Солнечногорску Московской области).

---