**ОБЗОР**

**правовых позиций, отраженных в судебных актах Конституционного Суда Российской Федерации и Верховного Суда Российской Федерации, принятых в четвертом квартале 2021 года по вопросам налогообложения.**

**1. Признание гаражного (гаражно-строительного) кооператива фактически недействующим и его исключение из ЕГРЮЛ на основании одной лишь констатации таких формальных признаков, как отсутствие операций по банковскому счету и непредставление отчетности не позволяет учесть специфику этого вида юридического лица как объединения граждан, специально предназначенного для обеспечения им возможности использовать имущество в личных целях, как правило, без активного участия в гражданском обороте, без осуществления приносящей доход деятельности и без профессионального управления организацией.**

Гражданин являлся членом гаражно-строительного кооператива, признанного инспекцией прекратившим свою деятельность. Решением инспекция исключила кооператив из единого государственного реестра юридических лиц.

За защитой своих прав как члена кооператива гражданин обратился в арбитражные суды, которые отказали в удовлетворении требований о признании решений налоговых органов незаконными. Как указали суды, регистрирующим органом соблюден порядок исключения юридического лица из реестра, а гражданин не воспользовался своим правом и не заявил в установленный законом срок возражения касательно предстоящего исключения кооператива из единого государственного реестра юридических лиц.

По мнению гражданина положения статьи 21.1 и пункта 7 статьи 22 Федерального закона от 8 августа 2001 года № 129-ФЗ «О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей», позволяя признать некоммерческую организацию прекратившей деятельность на основании формальных признаков - отсутствия банковских операций по счету и непредставления предусмотренной законодательством отчетности, ведут к лишению организации и ее членов имущества (гаражей и обслуживающей их инфраструктуры), чем ущемляются его конституционные права. Как он полагает, эти нормы не соответствуют статьям 30 (часть 1), 34 (часть 1) и 35 (часть 3) Конституции Российской Федерации.

Конституционный Суд Российской Федерации пришел к следующим выводам.

Взаимосвязанные положения статьи 21.1 и пункта 7 статьи 22 Федерального закона «О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей», предусматривающие упрощенный-внесудебный - порядок исключения из единого государственного реестра юридических лиц, устанавливают два условия, при которых юридическое лицо признается фактически прекратившим деятельность: непредставление в течение последних двенадцати месяцев, предшествующих моменту принятия регистрирующим органом соответствующего решения, документов отчетности, предусмотренных законодательством Российской Федерации о налогах и сборах, а также неосуществление операций хотя бы по одному банковскому счету.

В Постановлении от 6 декабря 2011 года № 26-П Конституционный Суд Российской Федерации, выявляя смысл статьи 21.1 и пункта 7 статьи 22 Федерального закона «О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей» применительно к религиозной организации, исходил из того, что такая некоммерческая организация не должна признаваться прекратившей деятельность, лишь принимая во внимание признаки, закрепленные в названных нормах. Одновременно он отметил, что непредставление в течение последних двенадцати месяцев документов налоговой отчетности служит основанием для возможного привлечения религиозной организации к налоговой ответственности, но не может быть признано достаточным для прекращения ее деятельности, притом, что в силу действующего законодательства налоговые органы не вправе определять, прекратила ли она фактически осуществлять свою уставную деятельность.

Одной из организационно-правовых форм некоммерческих организаций является потребительский кооператив, разновидностью которого выступает гаражный кооператив. Как следует из пункта 3 статьи 50, статей 123.1 и 123.2 Гражданского кодекса Российской Федерации, потребительский кооператив создается в целях удовлетворения материальных и иных потребностей граждан и юридических лиц путем объединения его членами имущественных паевых взносов. В соответствии с пунктом 4 статьи 218 данного Кодекса член жилищного, жилищно-строительного, дачного, гаражного или иного потребительского кооператива, другие лица, имеющие право на паенакопления, полностью внесшие свой паевой взнос за квартиру, дачу, гараж, иное помещение, предоставленное этим лицам кооперативом, приобретают право собственности на указанное имущество.

Как и другие некоммерческие корпоративные организации, гаражные кооперативы не преследуют извлечение прибыли в качестве основной цели своей деятельности и не распределяют полученную прибыль между участниками (пункт 1 статьи 50 и статья 65.1 Гражданского кодекса Российской Федерации). Гаражный кооператив, созданный для удовлетворения потребностей в создании и эксплуатации гаражей, а также для управления имуществом общего пользования, обеспечивает содержание гаражной инфраструктуры и предоставление его членам коммунальных услуг, необходимых для эксплуатации гаражей (электро-, водоснабжение и пр.), и осуществляет свою деятельность за счет имущественных (паевых и иных) взносов его членов.

Гаражный кооператив, действуя в гражданском обороте от собственного имени, но в интересах и, в экономическом смысле, за счет своих членов, выступает для них средством создания имущества и правовой формой управления им. Полезный эффект от этого своими действиями извлекают все члены кооператива вне зависимости от приобретения ими права собственности на отдельные гаражи. Причем федеральным законодательством не установлены какие-либо особые требования к таким кооперативам, в том числе к лицензированию их деятельности, и к лицам, осуществляющим функции их органов. Это также говорит о том, что такие кооперативы не могут рассматриваться как профессиональные участники гражданского оборота, а их органы - как состоящие из квалифицированных специалистов по корпоративному управлению. Обязанность участия в управлении гаражным кооперативом выступает для его членов вынужденным условием реализации их бытовых потребностей и исполняется по мере знаний и возможностей, присущих рядовым гражданам, - без свойственных подготовленному управленцу прогнозирования и минимизации рисков, сопряженных с хозяйственной деятельностью организации, включая риски прекращения ее деятельности по указанным в пункте 1 статьи 21.1 Федерального закона «О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей» основаниям.

Для любой некоммерческой организации, а значит, и для гаражного кооператива регулярные банковские операции не являются непременным проявлением его уставной деятельности, и потому неосуществление в течение последних двенадцати месяцев операций по одному банковскому счету не может расцениваться в качестве неопровержимого доказательства прекращения его деятельности. Соответственно, и непредставление за это время документов налоговой отчетности хотя и может свидетельствовать о нарушениях закона и служить основанием для привлечения кооператива к налоговой ответственности, но не должно быть признано достаточным для исключения его из единого государственного реестра юридических лиц.

Согласно действующему законодательству регистрирующие органы не имеют полномочий уведомлять юридическое лицо, в том числе гаражный кооператив, о том, что ему грозит признание прекратившим деятельность на основании пункта 1 статьи 21.1 Федерального закона «О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей», иначе как путем опубликования в органах печати, в которых публикуются данные о государственной регистрации юридического лица, своего решения о предстоящем его исключении из реестра. В такой ситуации они могут и не получить от фактически действующего кооператива (продолжающего предоставлять своим членам коммунальные услуги, необходимые для эксплуатации гаражей, и собирать имущественные взносы своих членов) своевременных возражений после опубликования сообщения о его предстоящем исключении из реестра, поскольку его члены - в отсутствие удобных способов информирования граждан о принятых регистрирующим органом решениях и не имея обыкновения знакомиться с касающимися, как правило, коммерческих организаций публикациями - не предвидят такой возможности. Даже в случае получения информации, подтверждающей, что деятельность кооператива продолжается, регистрирующие органы не вправе изменить решение об исключении юридического лица из реестра. Более того, они не вправе самостоятельно запрашивать у третьих лиц дополнительную информацию для установления факта прекращения кооперативом его уставной деятельности.

Главным негативным последствием прекращения деятельности гаражного кооператива путем его исключения из единого государственного реестра юридических лиц является утрата права на земельный участок, предоставленный ему под постройку гаражей (в части земель под не переданными в собственность граждан гаражами и земель общего пользования), что в дальнейшем может привести к сносу гаражей членов кооператива. При этом создание нового гаражного кооператива взамен исключенного из реестра не гарантирует восстановления утраченного права на земельный участок и возможности пользования гаражами.

Отсутствие у уполномоченных государственных органов обязанности информировать юридическое лицо о предстоящем исключении из реестра на основании рассматриваемых норм и эффективного механизма уведомления заинтересованных лиц об этом возлагает на членов гаражных кооперативов чрезмерные обязанности. Члены такого кооператива, заинтересованные в его сохранении как юридического лица, должны отслеживать информацию о том, представляет ли его исполнительный орган отчетность в налоговую инспекцию, осуществляются ли операции по его банковскому счету, и с этой целью - регулярно брать выписки из единого государственного реестра юридических лиц либо посещать сайты «Вестника государственной регистрации» и Федеральной налоговой службы для поиска публикаций о предстоящем прекращении деятельности организации, чтобы обжаловать соответствующие решения. Однако подобное поведение затруднительно и часто недостижимо для рядовых граждан. Тем самым на сегодняшний день отсутствует доступный для членов гаражного кооператива, эффективный и необременительный механизм получения сведений о предстоящем его исключении из единого государственного реестра юридических лиц.

Поскольку гаражный кооператив представляет собой основанное на членстве добровольное объединение, как правило, именно граждан, то при его исключении из реестра пострадавшими и наиболее незащищенными становятся лица, которые не являются специалистами в сфере корпоративного управления. Стандарт должной осмотрительности, применяемый к ним в данном случае, явно завышен. Несвоевременное получение информации о принятии регистрирующим органом решения о предстоящем исключении кооператива из реестра и пропуск срока на предъявление заинтересованными лицами заявлений, предусмотренных пунктом 3 статьи 21.1 Федерального закона «О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей», не должны подвергать членов гаражного кооператива риску неблагоприятных последствий, связанных с прекращением его деятельности, даже в случае неправомерных действий его руководства и, следовательно, недостаточной заботливости членов кооператива при формировании его органов и при контроле за ними.

О несовершенстве рассматриваемого правового регулирования свидетельствует и противоречивая правоприменительная практика.

Наряду с судебными актами, в которых, отказывая в признании недействительными решений регистрирующих органов об исключении кооперативов из реестра, суды без полной и всесторонней оценки всех доводов участвующих в деле лиц, представленных ими доказательств лишь ссылаются на опубликование решений о предстоящем прекращении организаций и на возможность представления заинтересованными лицами возражений, складывается и иной подход к проблеме административного прекращения недействующих лиц (как коммерческих, так и некоммерческих организаций).

В соответствии с позицией Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации (определение от 23 марта 2021 года № 305-ЭС20-16189) наличие признаков, названных в статье 21.1 Федерального закона «О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей», само по себе не может быть безусловным основанием для исключения юридического лица из единого государственного реестра юридических лиц и такое решение может быть принято только при фактическом прекращении деятельности хозяйствующего субъекта. Эта правовая позиция в целях обеспечения единообразия судебной практики включена в Обзор судебной практики Верховного Суда Российской Федерации № 2 (2021), утвержденный Президиумом Верховного Суда Российской Федерации 30 июня 2021 года (пункт 24).

Конституционный Суд Российской Федерации признал не соответствующими Конституции Российской Федерации, ее статьям 35 (части 1 и 2), 45 и 55 (часть 3) взаимосвязанные положения пунктов 1 - 4 статьи 21.1 и пункта 7 статьи 22 Федерального закона «О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей», в той мере, в какой - по смыслу, придаваемому им судебным толкованием, в том числе в решениях по конкретному делу, - при их применении к признанию гаражного (гаражно-строительного) кооператива фактически недействующим и к его исключению из единого государственного реестра юридических лиц на основании одной лишь констатации таких формальных признаков, как отсутствие операций по банковскому счету и непредставление отчетности, предусмотренной законодательством Российской Федерации о налогах и сборах, данные нормы не позволяют учесть специфику этого вида юридического лица. При этом федеральному законодателю надлежит внести в действующее правовое регулирование надлежащие изменения, а впредь до вступления в силу указанных изменений судам следует применять вышеуказанные нормы с учетом вышеуказанных правовых позиций Конституционного Суда Российской Федерации.

*Данные выводы содержатся в Постановлении Конституционного Суда Российской Федерации от 02.12.2021 № 51-П «По делу о проверке конституционности положений статьи 21.1 и пункта 7 статьи 22 Федерального закона «О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей» в связи с жалобой гражданина В.И. Тринько».*

**2. Налоговый кодекс Российской Федерации прямо закрепляет, что начало процедуры взыскания с налогоплательщика задолженности по недоимке, пеням и штрафам определяется моментом вступления в силу решения налогового органа по результатам проверки (пункт 2 статьи 70 и пункт 9 статьи 101).**

Полагая, что налоговым органом нарушены сроки на принудительное взыскание сумм налоговой задолженности, общество оспорило в судебном порядке требование и решения налогового органа о взыскании начисленных ему по результатам проверки налогов, пеней и штрафов.

Решением арбитражного суда, оставленным без изменения вышестоящими арбитражными судами, в удовлетворении заявленных организацией требований было отказано. При этом суды отклонили доводы общества о том,   
что срок на принудительное взыскание задолженности должен был исчисляться до момента вступления в силу решения налогового органа, принятого   
по результатам проверки.

По мнению Общества, оспариваемые законоположения не соответствуют статьям 1 (часть 1), 34, 35 и 55 (часть 3) Конституции Российской Федерации, поскольку содержат неопределенность в вопросе начала исчисления сроков на принудительное взыскание налоговой задолженности.

Отказывая в принятии жалобы к рассмотрению, Конституционный Суд Российской Федерации указал, что элементом правового механизма, гарантирующего исполнение конституционной обязанности по уплате налогов, выступает система мер налогового контроля, которая, в частности, предполагает вынесение уполномоченным органом по итогам проведенных мероприятий налогового контроля решения о привлечении налогоплательщика   
к ответственности за совершение налогового правонарушения или решения   
об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения (статья 101 Налогового кодекса Российской Федерации).

Названным законоположением определяются в том числе сроки рассмотрения материалов налоговой проверки, вынесения соответствующего решения и вручения его налогоплательщику, которые, как и сроки, предусмотренные Налоговым кодексом Российской Федерации (статьи 46, 47, 48 и 70) для реализации налоговым органом публично-правовой процедуры взыскания сумм задолженности с налогоплательщика, направлены на защиту прав налогоплательщика от необоснованно длительного вмешательства налогового органа в его хозяйственную деятельность.

Оспариваемые законоположения, устанавливающие правила исчисления общего срока, ограничивающего временные рамки вмешательства государства   
в имущественную сферу налогоплательщика, не содержат правовой неопределенности в аспекте, указанном заявителем в жалобе, а потому они   
не могут рассматриваться как нарушающие его конституционные права.

*Данные выводы содержатся в Определении Конституционного Суда Российской Федерации от 30.11.2021 № 2371-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы общества с ограниченной ответственностью «Проектно-строительная компания «СТРИНКО» на нарушение его конституционных прав положениями пункта 3 статьи 46, пункта 2 статьи 70 и пункта 9 статьи 101 Налогового кодекса Российской Федерации».*

**3. Для изменения цены муниципального контракта в связи с увеличением ставки налога на добавленную стоимость необходимо соблюдение следующих основных условий: наличие доведенных лимитов бюджетных обязательств на срок исполнения контракта и соглашение сторон об увеличении цены контракта.**

Обществом оспаривалась конституционность части 54 статьи 112 Федерального закона от 5 апреля 2013 года № 44-ФЗ «О контрактной системе в сфере закупок товаров, работ, услуг для обеспечения государственных и муниципальных нужд», согласно которой до 01.10.2019 в рамках срока исполнения контракта допускается по соглашению сторон изменение цены заключенного до 01.01.2019 контракта в пределах увеличения в соответствии с законодательством Российской Федерации ставки налога на добавленную стоимость в отношении товаров, работ, услуг, приемка которых осуществляется после 01.01.2019 года, если увеличенный размер ставки налога на добавленную стоимость не предусмотрен условиями контракта; государственным или муниципальным заказчиком как получателем бюджетных средств предусмотренное данной частью изменение может быть осуществлено в пределах доведенных в соответствии с бюджетным законодательством Российской Федерации лимитов бюджетных обязательств на срок исполнения контракта.

По итогам рассмотрения дела в арбитражном суде обществу было отказано в удовлетворении иска, предъявленного к муниципальному образованию в лице Администрации города о взыскании задолженности по лизинговым платежам (за январь и февраль 2019 года) в виде разницы сумм налога на добавленную стоимость в связи с нормативным изменением налоговой ставки с 18 до 20%. Суды исходили из того, что муниципальными нормативными актами не предусмотрено лимитов бюджетных обязательств на увеличение цены заключенного муниципальным заказчиком лизингового контракта; соответственно, между сторонами не заключалось дополнительное соглашение по увеличению цены контракта (установленной в твердом размере) в связи с изменением ставки по налогу на добавленную стоимость.

Общество посчитало, что оспариваемая норма позволяет муниципальному заказчику отказываться от подписания дополнительного соглашения об изменении условий заключенного контракта в части увеличения цены контракта в связи с повышением ставки налога на добавленную стоимость, ссылаясь на отсутствие свободных лимитов бюджетных обязательств, что приводит к необходимости уплачивать возникающую разницу в суммах налога на добавленную стоимость за счет собственных средств исполнителя муниципального контракта, в связи с чем налог перестает быть косвенным. Указанное приводит к нарушению конституционного принципа равенства всех перед законом и судом в отношении исполнителей по муниципальным контрактам, цена по которым не была изменена, ставит заказчика и исполнителя в неравное положение, создавая условия для злоупотребления правом в вопросе корректировки цены контракта в связи с изменением в сторону повышения ставки налога на добавленную стоимость.

Конституционный Суд Российской Федерации отказывая в принятии к рассмотрению жалобы общества пришел к следующим выводам.

Законодательство Российской Федерации о контрактной системе в сфере закупок товаров, работ, услуг для обеспечения государственных и муниципальных нужд основывается на положениях в том числе Гражданского кодекса Российской Федерации, предполагающих равенство, автономию воли и имущественную самостоятельность сторон договора, в частности договора финансовой аренды (лизинга). Договор считается заключенным, если между сторонами в требуемой в подлежащих случаях форме достигнуто соглашение по всем существенным условиям договора, коими признаются условия, которые названы в законе или иных правовых актах как существенные или необходимые для договоров данного вида, а также все те условия, относительно которых по заявлению одной из сторон должно быть достигнуто соглашение (статья 432 Гражданского кодекса Российской Федерации).

Включение в цену контракта суммы НДС вытекает из положений пункта 1 статьи 168 Налогового кодекса Российской Федерации, являющихся обязательными для сторон договора в силу пункта 1 статьи 422 Гражданского кодекса Российской Федерации. Сумма указанного налога, согласно разъяснениям Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации (пункт 17 постановления Пленума от 30.05.2014 № 33 «О некоторых вопросах, возникающих у арбитражных судов при рассмотрении дел, связанных с взиманием налога на добавленную стоимость) должна быть учтена при определении окончательного размера указанной в договоре цены и выделена в расчетных и первичных учетных документах, счетах-фактурах отдельной строкой; при этом бремя обеспечения выполнения этих требований лежит на продавце как налогоплательщике, обязанном учесть такую операцию по реализации при формировании налоговой базы и исчислении подлежащего уплате в бюджет налога по итогам соответствующего налогового периода.

Соответственно, размер налоговой ставки не является условием договора (муниципального контракта), относительно которого между сторонами должно быть достигнуто соглашение при его заключении, а потому, по своему усмотрению решая вопрос о вступлении в долгосрочные договорные (контрактные) отношения, в рамках которых пределы усмотрения одной из сторон контракта (в частности, по поводу его цены) ограничены нормативно закрепленными лимитами бюджетных обязательств, участники гражданского оборота вправе, самостоятельно оценивая условия договора (контракта) и согласовывая свои действия с нормами законодательства Российской Федерации о контрактной системе в сфере закупок, учитывать наличие в нем специальных оговорок относительно возможности пересмотра цены договора (контракта) в случае изменения обстоятельств, которые не признаются действующим законодательством в качестве безусловных оснований для изменения положений контракта (в том числе в случае изменения налоговых ставок).

С принятием Федерального закона от 3 августа 2018 года № 303-ФЗ «О внесении изменений в отдельные акты Российской Федерации о налогах и сборах» (подпункт «в» пункта 3 статьи 1 и часть 4 статьи 5) налоговая ставка по налогу на добавленную стоимость, предусмотренная пунктом 3 статьи 164 Налогового кодекса Российской Федерации, с 1 января 2019 года повышена с 18 до 20 процентов.

Часть 54 статьи 112 Федерального закона «О контрактной системе в сфере закупок товаров, работ, услуг для обеспечения государственных и муниципальных нужд» вступила в силу с 27 декабря 2018 года, установив возможность изменения цены контракта, заключенного до 1 января 2019 года, в пределах увеличения в соответствии с законодательством Российской Федерации ставки налога на добавленную стоимость, если увеличенный размер ставки НДС не был предусмотрен условиями контракта. При этом муниципальным заказчиком как получателем бюджетных средств предусмотренное изменение разрешено осуществлять в пределах доведенных в соответствии с бюджетным законодательством Российской Федерации лимитов бюджетных обязательств на срок исполнения контракта, что согласуется с общим требованием бюджетного законодательства Российской Федерации о заключении и об оплате муниципальных (государственных) контрактов в пределах лимитов бюджетных обязательств (пункт 2 статьи 72 Бюджетного кодекса Российской Федерации).

Подобное регулирование, направленное на создание нормативных условий для компенсации расходов налогоплательщиков-исполнителей по контрактам, имеющим длящийся характер, от повышения ставки НДС не расходится с конституционными целями защиты прав и свобод человека и гражданина, отвечает принципам справедливости, законности, равенства, правовой определенности, поддержания доверия граждан к закону и действиям государства и не выходит за рамки дискреционных полномочий федерального законодателя.

*Данные выводы содержатся в Определении Конституционного Суда Российской Федерации от 19.10.2021 № 2134-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы акционерного общества «Государственная транспортная лизинговая компания» на нарушение его конституционных прав частью 54 статьи 112 Федерального закона «О контрактной системе в сфере закупок товаров, работ, услуг для обеспечения государственных и муниципальных нужд».*

**4. Федеральный законодатель в пределах предоставленной ему дискреции в сфере налогообложения определил порядок и условия учета доходов и расходов организации для целей исчисления и уплаты налога на прибыль организаций, которые предполагают возможность установления отдельных ограничений в отношении отнесения на расходы части затрат налогоплательщика, хотя такие затраты и связаны с осуществлением им предпринимательской деятельности.**

Общество, являющееся производителем бытовой техники, в том числе осуществляло продажу своих товаров покупателям с отсрочкой платежа (в кредит) и заключало договоры добровольного страхования своих предпринимательских рисков (риска неоплаты покупателями поставленного в кредит товара) - договоры комплексного страхования коммерческих кредитов.

Согласно подпункту 7 пункта 1 и пункту 8 статьи 263 Налогового кодекса Российской Федерации расходы по указанным в настоящей статье добровольным видам страхования включаются в состав прочих расходов при исчислении налога на прибыль организаций в размере фактических затрат, к ним, в частности, относится добровольное страхование иного имущества, используемого налогоплательщиком при осуществлении деятельности, направленной на получение дохода.

Решением налогового органа, вынесенным по результатам выездной налоговой проверки, заявитель был привлечен к ответственности за совершение налогового правонарушения. В частности, налоговый орган пришел к выводу о незаконном отнесении налогоплательщиком на расходы по налогу на прибыль организаций расходов на договоры комплексного страхования коммерческих кредитов. По мнению налогового органа, Налоговый кодекс Российской Федерации содержит закрытый перечень случаев, когда расходы на добровольное страхование могут быть отнесены на расходы для целей исчисления и уплаты налога на прибыль организаций, к которым случай заявителя не отнесен.

Судебными актами арбитражных судов обществу было отказано в признании недействительным решения налогового органа в указанной части. При этом суды пришли к выводу, что при комплексном страховании коммерческих кредитов объектом страхования выступает интерес страхователя, связанный с возможностью компенсации за счет страхового возмещения тех убытков, которые могут возникнуть у него в процессе осуществления предпринимательской деятельности. С учетом того что перечень договоров добровольного страхования в статье 263 Налогового кодекса Российской Федерации является закрытым, а такой вид расходов, как страхование имущественного права, не включен в перечень видов добровольного страхования, обществом неправомерно учтены расходы в виде страховых взносов по договорам комплексного страхования коммерческих кредитов в составе расходов организации для целей исчисления и уплаты налога на прибыль организаций.

Основанием для обращения общества с жалобой в Конституционный Суд Российской Федерации послужила обнаружившаяся, по его мнению, неопределенность в вопросе соответствия названной нормы положениям Конституции Российской Федерации в той части, в которой указанное законоположение предусматривает, что затраты на добровольное имущественное страхование предпринимательского риска не включаются в расходы при налогообложении прибыли.

По мнению общества, пункт 1 статьи 263 Налогового кодекса Российской Федерации без достаточных экономических и конституционных оснований ограничивает право налогоплательщика на учет обоснованных и документально подтвержденных расходов, связанных с осуществлением им предпринимательской деятельности; допускает произвольное нарушение равенства налогоплательщиков, избравших разные модели ведения предпринимательской деятельности (так, заявитель указывает, что оспариваемое законоположение позволяет учесть расходы на целый ряд аналогичных договоров добровольного страхования предпринимательских рисков, но не на договоры комплексного страхования коммерческих кредитов). В связи с этим общество просило признать пункт 1 статьи 263 Налогового кодекса Российской Федерации не соответствующим статьям 2, 8 (часть 1), 19 (часть 2) и 34 (часть 1) Конституции Российской Федерации.

Конституционный Суд Российской Федерации не нашел оснований для принятия данной жалобы к рассмотрению исходя из следующего.

Нормативно-правовое регулирование в сфере налогообложения, осуществляемое с учетом конституционно-правовой природы налогов как необходимой экономической основы существования и деятельности государства, по смыслу статьи 57 Конституции Российской Федерации во взаимосвязи с положениями ее статей 1 (часть 1), 19 (части 1 и 2) и 55 (часть 3), должно создавать надлежащие условия исполнения налоговой обязанности, что предполагает достаточную свободу законодательного усмотрения при установлении конкретных налогов и определении параметров основных элементов налога, в том числе состава налогоплательщиков и объектов налогообложения, стоимостных и (или) количественных показателей, необходимых для определения налоговой базы, порядка исчисления налога, а также оснований и порядка освобождения от налогообложения.

В соответствии со статьей 252 Налогового кодекса Российской Федерации расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты (а в случаях, предусмотренных статьей 265 Налогового кодекса Российской Федерации, убытки), осуществленные (понесенные) налогоплательщиком; под обоснованными расходами понимаются экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме; расходами признаются любые затраты при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода.

Вместе с тем федеральным законодателем введен ряд ограничений, связанных с невозможностью учесть отдельные расходы или их часть для целей определения налогооблагаемой прибыли. Так, Налоговый кодекс Российской Федерации предусматривает широкий перечень расходов, хотя и связанных с осуществлением предпринимательской деятельности, но не учитываемых в целях налогообложения (статья 270). Для отдельных видов расходов федеральным законодателем предусмотрены ограничения по размеру, в рамках которого такие расходы могут быть учтены налогоплательщиком. В частности, для представительских расходов и части расходов на рекламу установлены специальные нормативы (предельные размеры в процентах), в рамках которых такие расходы могут быть учтены при исчислении и уплате налога на прибыль организаций (пункты 2 и 4 статьи 264 Налогового кодекса Российской Федерации).

Применительно к договорам добровольного имущественного страхования федеральный законодатель предусмотрел в пункте 1 статьи 263 Налогового кодекса Российской Федерации закрытый перечень таких договоров, по которым налогоплательщик вправе учесть произведенные расходы.

Таким образом, в условиях предоставленной гражданским законодательством свободы добровольного страхования различных имущественных рисков при осуществлении предпринимательской деятельности налоговое законодательство признает возможность отнесения к расходам лишь расходов по отдельным, прямо упомянутым в пункте 1 статьи 263 Налогового кодекса Российской Федерации договорам добровольного имущественного страхования. При этом нет оснований утверждать, что включение в указанный пункт отдельных видов добровольного имущественного страхования носит произвольный характер. Так, страхование, отраженное в перечне, может быть предусмотрено законодательством (подпункты 9.3 и 10) либо международными обязательствами Российской Федерации или общепринятыми международными требованиями (подпункт 8) как условие (одно из возможных условий) осуществления той или иной экономической деятельности; может быть обусловлено потенциальным наступлением тяжелых последствий, в том числе фактической невозможности дальнейшего продолжения экономической деятельности, в случае утраты имущества (подпункты 1 - 3, 5 - 7) или реализации иных рисков (подпункт 4), а также проистекать из необходимости создания условий для решения других задач, признаваемых значимыми на современном этапе развития общества (подпункты 9 - 9). Во всяком случае среди них явным образом не усматриваются такие, которые могут быть объяснены только созданием дополнительных гарантий имущественных интересов и деловых преимуществ для самого налогоплательщика.

В отсутствие неопределенности содержания пункта 1 статьи 263 Налогового кодекса Российской Федерации лицо, ведущее предпринимательскую деятельность, при принятии им решения о необходимости заключения в ходе осуществления предпринимательской деятельности того или иного договора добровольного имущественного страхования имеет возможность принять во внимание допустимость учета соответствующих затрат для целей исчисления и уплаты налога на прибыль организаций.

Доводы заявителя о неконституционности оспариваемого законоположения, по сути, сводятся к несогласию с законодательным ограничением, связанным с учетом отдельных затрат (по отдельным договорам добровольного страхования), при том что действующее регулирование налога на прибыль организаций в принципе не исключает введения таких ограничений.

*Данные выводы содержатся в Определении Конституционного Суда Российской Федерации от 14.12.2021 № 2643-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы общества с ограниченной ответственностью «БЕКО» на нарушение его конституционных прав пунктом 1 статьи 263 Налогового кодекса Российской Федерации».*

**5. Объектами обложения налогом на имущество организаций признаются активы организации, которые составляют экономическую базу ее предпринимательской деятельности; при этом нормативные акты Министерства финансов Российской Федерации по вопросам ведения бухгалтерского учета отражают объективные экономические свойства указанного имущества и правила формирования его стоимости.**

Обществом оспаривалась конституционность положения пункта 3 статьи 375 Налогового кодекса Российской Федерации, согласно которому при определении налоговой базы по налогу на имущество организаций как среднегодовой стоимости имущества, признаваемого объектом налогообложения, такое имущество учитывается по его остаточной стоимости, сформированной в соответствии с установленным порядком ведения бухгалтерского учета, утвержденным в учетной политике организации. Данное законоположение оспаривалось во взаимосвязи с частью первой статьи 6 Федерального закона от 29.07.1998 № 135-ФЗ «Об оценочной деятельности в Российской Федерации».

По результатам выездной налоговой проверки обществу была доначислена недоимка по налогу на имущество организаций в связи с неправомерным уменьшением первоначальной стоимости имущества, полученного в лизинг, в частности на сумму лизингового процента. Постановлением арбитражного суда апелляционной инстанции, оставленным без изменения вышестоящим судом, в удовлетворении заявления общества о признании незаконным решения налогового органа отказано. Как указал суд, первоначальная стоимость лизингового имущества у лизингополучателя, согласно правилам бухгалтерского учета, должна быть сформулирована с учетом стоимости затрат, касающихся исполнения договора лизинга, т.е. суммы лизинговых платежей, включающих проценты и оплату услуг, связанных с пользованием этим имуществом. Кроме того, суд отметил, что последующая переоценка стоимости лизингового имущества, основанная на заниженной его первоначальной стоимости, была осуществлена налогоплательщиком незаконно. При разрешении дела суд, среди прочего, учитывал результаты почерковедческой экспертизы, свидетельствующие о фальсификации документов заявителя по учету объектов основных средств.

По мнению обществаоспариваемые им законоположения противоречат Конституции Российской Федерации, поскольку предусматривают определение налогоплательщиками-лизингополучателями налоговой базы по налогу на имущество организаций исходя из всей суммы лизинговых платежей, включая лизинговый процент, а также ограничивают лизингополучателя в праве проводить оценку предмета лизинга и учитывать ее результат при переоценке предмета лизинга для целей налогообложения.

Конституционный Суд Российской Федерации не нашел оснований для принятия жалобы к рассмотрению ввиду следующего.

Согласно правовой позиции Конституционного Суда Российской Федерации, выраженной в ряде его решений (постановления от 22 июня 2009 года № 10-П, от 24 марта 2017 года № 9-П и от 2 июля 2020 года № 32-П), конституционно-правовое содержание законодательства о налогах и сборах предполагает, что налоговые обязательства производны от экономической деятельности, а налоги установлены в их общей системе сообразно их существу, имея в виду экономическую обоснованность и недопустимость произвольного их введения. В установлении и прекращении налоговых обязанностей государство обладает дискрецией, которая, однако, не позволяет ему вводить несправедливые, дискриминационные различия среди налогоплательщиков и действовать вопреки критериям формальной определенности закона, принципам поддержания доверия к действиям властей, законного и справедливого налогообложения. Вместе с тем налоговый закон может быть ориентирован в его экономических основаниях на разные характеристики экономически значимых объектов и обстоятельства хозяйственной деятельности.

Правила формирования в бухгалтерском учете информации об основных средствах организации установлены Положением по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01 (утверждено приказом Министерства финансов Российской Федерации от 30 марта 2001 года № 26н), согласно которому основные средства принимаются к бухгалтерскому учету по первоначальной стоимости; первоначальной стоимостью основных средств, приобретенных за плату, признается сумма фактических затрат организации на приобретение, сооружение и изготовление, за исключением налога на добавленную стоимость и иных возмещаемых налогов (кроме случаев, предусмотренных законодательством) (пункты 7, 8).

С учетом этого отсутствуют основания полагать, что оспариваемое положение пункта 3 статьи 375 Налогового кодекса Российской Федерации, направленное на определение такого существенного элемента налогового обязательства, как налоговая база по налогу на имущество организаций, само по себе может расцениваться как нарушающее конституционные права заявителя в указанном в жалобе аспекте.

Что касается части первой статьи 6 Федерального закона «Об оценочной деятельности в Российской Федерации», во взаимосвязи с которой оспаривается названное положение Налогового кодекса Российской Федерации, то она устанавливает лишь общее правило о возможности проведения оценки любых объектов, принадлежащих перечисленным в этой норме лицам, на основаниях и условиях, предусмотренных данным Федеральным законом; указанное законоположение также не может нарушать конституционные права заявителя, в деле которого доначисление недоимки по налогу на имущество организации было связано с действиями по включению в регистры бухгалтерского учета и в документы по учету основных средств искаженных сведений о первоначальной стоимости основных средств, полученных по договорам лизинга.

**Результат рассмотрения:** отказано в принятии жалобы к рассмотрению.

*Данные выводы содержатся в Определении Конституционного Суда РФ от 26.10.2021 № 2325-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы акционерного общества «ГОТЭК Северо-Запад» на нарушение его конституционных прав положением пункта 3 статьи 375 Налогового кодекса Российской Федерации во взаимосвязи с частью первой статьи 6 Федерального закона «Об оценочной деятельности в Российской Федерации».*

**6. Фактор связанности тех или иных операций налогоплательщика с приобретением (формированием источников приобретения) объектов имущества или с открытием (зачислением) денежных средств на счета (вклады), указанных в специальной декларации, служит законным основанием не только для освобождения от юридической ответственности, но и выступает условием, при котором взыскание налога не производится (пункт 2.1 статьи 45 Налогового кодекса Российской Федерации).**

По результатам выездной налоговой проверки индивидуальный предприниматель был привлечен к налоговой ответственности за неуплату налогов; ему доначислена недоимка, пени. Он оспорил в судебном порядке решение налогового органа, указав, что ранее им была предоставлена в налоговый орган специальная декларация в порядке, предусмотренном Федеральным законом от 8 июня 2015 года № 140-ФЗ «О добровольном декларировании физическими лицами активов и счетов (вкладов) в банках и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации», с отражением принадлежащего ему имущества и банковского счета за пределами Российской Федерации.

В этой части решением арбитражного суда, оставленным без изменения вышестоящими судами, в удовлетворении заявленных требований было отказано. Как указали суды, из представленных материалов не следует, что выявленные налоговым органом нарушения (в том числе неуплата налога на добавленную стоимость при продаже имущества) связаны с формированием источника приобретения имущества, находящегося за границей (сведения о его стоимости и дате приобретения отсутствуют) или зачислением денежных средств на зарубежный счет налогоплательщика.

Индивидуальный предприниматель, полагая, что предоставление специальной декларации является достаточным основанием для освобождения его от налоговой ответственности и взыскания сумм налога, просил признать оспариваемые законоположения не соответствующими Конституции Российской Федерации.

Конституционный Суд Российской Федерации не нашел оснований для принятия жалобы к рассмотрению ввиду следующего.

Федеральный закон «О добровольном декларировании физическими лицами активов и счетов (вкладов) в банках и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации» направлен на создание правового механизма добровольного декларирования активов и счетов (вкладов) в банках, обеспечение правовых гарантий сохранности капитала и имущества физических лиц, защиту их имущественных интересов, в том числе за пределами Российской Федерации, снижение рисков, связанных с возможными ограничениями использования российских капиталов, которые находятся в иностранных государствах, а также с переходом Российской Федерации к автоматическому обмену налоговой информацией с иностранными государствами (статья 1). Для лиц, согласившихся на основании данного Федерального закона осуществить добровольное декларирование активов и счетов (вкладов) в банках, предусмотрена система правовых гарантий в виде освобождения от уголовной, административной ответственности и ответственности за налоговые правонарушения, связанные с приобретением, использованием или распоряжением названным имуществом, проведением операций по таким счетам в пределах указанного в декларации имущества (части 1 и 10 статьи 4).

Тем самым данное регулирование предусматривает строго определенные условия реализации механизма правовых гарантий, предоставляемых Федеральным законом «О добровольном декларировании физическими лицами активов и счетов (вкладов) в банках и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации», тем более что Порядок заполнения формы специальной декларации (приложение № 2 к данному Федеральному закону) позволяет декларанту раскрыть информацию об источниках приобретения (способах и механизмах формирования источников приобретения) объектов имущества, источниках денежных средств, находящихся на счетах (вкладах) в банках, сведения о которых представлены в декларации. Так, при раскрытии информации о способах и механизмах формирования источников приобретения имущества могут быть указаны сделки, операции и (или) иные действия (включая совокупность последовательных сделок, операций и (или) иных действий, в том числе действий по отчуждению, приобретению и (или) ликвидации имущества, имущественных прав, иностранных структур без образования юридического лица), в результате или в процессе совершения которых было получено (сформировано) имущество, информация о котором содержится в декларации (пункт 94 Порядка заполнения формы специальной декларации).

С учетом этого оспариваемые законоположения, будучи направленными на создание правовых инструментов реализации налоговой политики государства, сами по себе не могут расцениваться в качестве нарушающих права заявителя, в деле которого правоприменительными органами не была установлена взаимосвязь выявленных налоговых правонарушений с информацией, отраженной в специальной декларации.

*Данные выводы содержатся в Определении Конституционного Суда Российской Федерации от 28.09.2021 № 1692-О «Об отказе в принятии жалобы гражданина С.Г. Гиренко на нарушение его конституционных прав пунктом 21 статьи 45 Налогового кодекса Российской Федерации, а также пунктом 3 части 1 и частью 10 статьи 4 Федерального закона «О добровольном декларировании физическими лицами активов и счетов (вкладов) в банках и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации».*

**7. По общему правилу не допускается извлечение налоговой выгоды из потерь казны налогоплательщиками, использующими формальный документооборот с участием организаций, не ведущих реальной экономической деятельности и не исполняющих налоговые обязательства в связи со сделками, оформляемыми от их имени («технические» компании), при том, что лицом, осуществляющим исполнение, является иной субъект.**

**В то же время налоговые органы не освобождаются от обязанности в рамках контрольных процедур принимать исчерпывающие меры, направленные на установление действительного размера налогового обязательства налогоплательщика, что исключало бы возможность вменения ему налога в размере большем, чем это установлено законом.**

Основанием для доначисления налогов по результатам выездной налоговой проверки послужил вывод об умышленном нарушении обществом пункта 2 статьи 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации путем привлечения «технических» компаний и создания формального документооборота для осуществления хозяйственной деятельности, связанной с приобретением товара напрямую от производителя.

Инспекция установила, что иных покупателей произведенного товара помимо налогоплательщика и взаимозависимого с ним лица – у «технических» компаний не было. Стоимость эмульгатора, приобретенного обществом у «технических» компаний, превышает цену реализации производителя в адрес «технических» компаний (завышена в два раза). Общество имело возможность приобретать товар у производителя напрямую.

В отношении «технических» компаний по результатам контрольных мероприятий установлено, что они не вели реальную хозяйственную деятельность, представленные обществом первичные документы о приобретении товаров у «технических» компаний являются недостоверными.

По итогам проверки налогоплательщику отказано в праве применять налоговые вычеты по налогу на добавленную стоимость и учитывать расходы, понесенные по спорным операциям с «техническими» компаниями при исчислении налога на прибыль организаций в полном объеме.

Реальность фактического приобретения и использования обществом приобретенных через «технические» компании товаров в его деятельности налоговым органом не оспаривалась.

Суды трех инстанций, поддерживая позицию налогового органа, пришли к выводу о том, что представленные обществом документы   
не отвечают установленным требованиям, содержат недостоверные сведения и не подтверждают реальности хозяйственных операций с контрагентами, которые не имели возможности поставить товар, в том числе в связи   
с наличием признаков номинальных организаций, отсутствием необходимых условий для достижения результатов соответствующей экономической   
и предпринимательской деятельности.

Общество со ссылкой на определение Конституционного Суда Российской Федерации от 04.07.2017 № 1440, согласно которому налоговые органы должны определять объем налоговой обязанности исходя из фактических показателей хозяйственной деятельности налогоплательщика, приводило доводы о том, что при проведении проверки налоговым органом установлено, что фактически товар приобретался налогоплательщиком непосредственно у производителя, минуя спорных контрагентов, а финансово-хозяйственные документы производителя, на основании которых возможно произвести расчет расходов и налоговых вычетов по налогу на добавленную стоимость, имеются в материалах налоговой проверки. Соответственно, рассчитанные инспекцией в решении пени и штрафы должны быть скорректированы с учетом уменьшения доначисленных к уплате сумм налога на добавленную стоимость и налога на прибыль организаций.

Отменяя состоявшиеся по настоящему делу судебные акты и направляя дело на новое рассмотрение Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации исходила из положений пунктов 1 и 3 статьи 3 Налогового кодекса Российской Федерации, согласно которым противодействие злоупотреблениям в сфере налогообложения выступает одной из целей правового регулирования в данной сфере, реализация которой является необходимой для обеспечения всеобщности и равенства налогообложения, взимания налогов в соответствии с их экономическим основанием, исключения произвольного налогообложения.

Как указано в постановлении Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» налоговая выгода может быть признана необоснованной, в частности, в случаях, если для целей налогообложения учтены операции не в соответствии с их действительным экономическим смыслом или учтены операции, не обусловленные разумными экономическими или иными причинами (целями делового характера) (пункт 3). Налоговая выгода не может быть признана обоснованной, если получена налогоплательщиком вне связи с осуществлением реальной предпринимательской или иной экономической деятельности (пункт 4).

Данные подходы к оценке обоснованности налоговой выгоды в налоговых отношениях сохраняют свою актуальность после принятия Федерального закона от 18.07.2017 № 163-ФЗ, которым часть первая Налогового кодекса дополнена статьей 54.1, конкретизировавшей обстоятельства и условия, принимаемые во внимание при оценке допустимости поведения налогоплательщика в зависимости от: наличия искажения сведений о фактах хозяйственной жизни (пункт 1); основной цели совершения сделки (операции) (подпункт 1 пункта 2); исполнения обязательства по сделке надлежащим лицом (подпункт 2 пункта 2).

Как неоднократно указывалось в решениях Конституционного Суда Российской Федерации (постановления от 28.03.2000 N 5-П, от 17.03.2009 № 5-П, от 22.06.2009 N 10-П, определение от 27.02.2018 N 526-О и др.), налоговые органы не освобождаются от обязанности в рамках контрольных процедур принимать исчерпывающие меры, направленные на установление действительного размера налогового обязательства налогоплательщика, что исключало бы возможность вменения ему налога в размере большем, чем это установлено законом.

Контроль за полнотой и своевременностью уплаты налогов и сборов, включающий мероприятия по пресечению злоупотреблений налогоплательщиков, направленных на получение необоснованной налоговой выгоды, осуществляется налоговыми органами в рамках полномочий, предоставленных им федеральным законодателем. В частности, признание налоговой выгоды необоснованной в случаях, если для целей налогообложения учтены операции не в соответствии с их действительным экономическим смыслом или учтены операции, не обусловленные разумными экономическими или иными причинами (целями делового характера), предполагает доначисление суммы налогов и сборов, подлежащих уплате в бюджет так, как если бы налогоплательщик не злоупотреблял правом, на основании соответствующих положений Налогового кодекса Российской Федерации, регулирующих порядок исчисления и уплаты конкретного налога и сбора (определения от 26.03.2020 № 544-О, от 04.07.2017 № 1440-О).

На необходимость определения объема прав и обязанностей налогоплательщика, исходя из подлинного экономического содержания соответствующей операции, также указано в пункте 7 постановления Пленума № 53.

Применительно к операциям налогоплательщика, совершенным с использованием «технических» компаний это означает, что возможность применения «налоговой реконструкции», в том числе в условиях действия статьи 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации, определяется не формальными, а материальными условиями - установлением по результатам налоговой проверки, в том числе при содействии самого налогоплательщика, лица, которое фактически производило исполнение по сделке, таким образом, чтобы вывести реально совершенные хозяйственные операции из «теневого» (не облагаемого налогами) оборота и осуществить их полное налогообложение (определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации от 19.05.2021 № 309-ЭС20-23981).

Принимая во внимание изложенное, противодействие злоупотреблениям в сфере налогообложения не должно приводить к определению налоговой обязанности в относительно более высоком размере - превышающем потери казны от неуплаты налогов, возникшие на той или иной стадии обращения товаров (работ, услуг), приобретенных налогоплательщиком. Иное означало бы применение санкции, что выходит за пределы мер, необходимых для обеспечения всеобщности и равенства налогообложения.

Если в цепочку поставки товаров включены «технические» компании, и в распоряжении налогового органа имеются сведения и доказательства, в том числе раскрытые налогоплательщиком - покупателем, позволяющие установить лицо, которое действовало в рамках легального хозяйственного оборота (осуществило фактическое исполнение по сделке с товаром и уплатило причитавшиеся при ее исполнении суммы налогов), то необоснованной налоговой выгодой покупателя может быть признана та часть расходов, учтенных при исчислении налога на прибыль организаций, и примененных им налоговых вычетов по налогу на добавленную стоимость, которая приходится на наценку, добавленную «техническими» компаниями.

Аналогичный подход к разрешению споров о получении необоснованной налоговой выгоды за счет встраивания «технических» компаний в цепочку поставки товаров ранее был поддержан Судебной коллегией по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации в определениях от 27.09.2018 № 305-КГ18-7133, от 04.03.2015 № 302-КГ14-3432 и сохраняет свою актуальность, поскольку в силу пункта 3 статьи 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации подписание первичных учетных документов неустановленным или неуполномоченным лицом, нарушение контрагентом налогоплательщика законодательства о налогах и сборах не могут рассматриваться в качестве самостоятельного основания для признания уменьшения налогоплательщиком налоговой базы и (или) суммы подлежащего уплате налога неправомерным.

По настоящему делу инспекцией с учетом представленных налогоплательщиком документов установлено, что в действительности приобретенная налогоплательщиком продукция поставлялась напрямую ее изготовителем.

Налоговый орган располагал сведениями и документами, которые позволяли установить лицо, осуществившее фактическое исполнение по сделкам в рамках легального хозяйственного оборота, уплатившее налоги при поставке товара налогоплательщику в соответствующем размере. Однако при определении размера недоимки по налогу на прибыль организаций и налогу на добавленную стоимость эти сведения налоговым органом фактически во внимание не приняты, что могло привести к произвольному завышению сумм налогов, пени и штрафов, начисленных по результатам проверки.

В нарушение положений статьи 9, части 2 статьи 65, статьи 71 и части 1 статьи 198 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации вышеуказанные доводы общества не получили оценки со стороны судов первой и апелляционной инстанций, хотя они имели значение для правильного разрешения настоящего спора, связанного с определением действительного размера налоговой обязанности общества.

*Данные выводы содержатся в Определении Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации от 15.12.2021 № 305-ЭС21-18005 по делу № А40-131167/2020 (ООО «Спецхимпром» против Инспекции ФНС России № 27 по г. Москве) о признании недействительным решения о привлечении к налоговой ответственности.*

**8. Бесспорный порядок взыскания задолженности, предусмотренный статьей 46** **Налогового кодекса Российской Федерации, может применяться к физическим лицам, имеющим статус индивидуальных предпринимателей, в ограниченном объеме: в отношении задолженности по налогам, уплачиваемым в связи с ведением предпринимательской деятельности и применительно к счетам в банке, открытым гражданином для ее ведения.**

В связи с допущенной индивидуальным предпринимателем неуплатой налогов инспекцией были приняты решение о взыскании за счет денежных средств на счетах в банках, а также электронных денежных средств; и решение о приостановлении операций по счетам налогоплательщика (плательщика сбора, плательщика страховых взносов, налогового агента) в банке, а также переводов электронных денежных средств.

В соответствии с решением инспекции в пределах суммы задолженности были приостановлены все расходные операции по счетам индивидуального предпринимателя, открытые в филиале банке, за исключением платежей, очередность исполнения которых в соответствии с гражданским законодательством Российской Федерации предшествует исполнению обязанности по уплате налогов, сборов, страховых взносов, а также операций по списанию денежных средств в счет уплаты налогов (авансовых платежей), сборов, страховых взносов, соответствующих пеней и штрафов и по их перечислению в бюджетную систему Российской Федерации.

Получив решение инспекции о приостановлении операций по счетам налогоплательщика, банк направил налоговому органу сообщение о том, что по счетам, открытым налогоплательщику в качестве индивидуального предпринимателя, расходные операции приостановлены; по счетам, открытым налогоплательщику в качестве физического лица, налоговому органу сообщено о невозможности исполнения решения инспекции о приостановлении операций по счетам налогоплательщика с указанием причины: «Счет не подлежит обработке».

В последующем инспекция установила факт осуществления индивидуальным предпринимателем расходных операций по счетам, открытым в качестве физического лица, не связанных с исполнением обязанности по уплате налогов, сборов, страховых взносов, а также операций по списанию денежных средств в счет уплаты налогов (авансовых платежей), сборов, страховых взносов, соответствующих пеней и штрафов и по их перечислению в бюджетную систему Российской Федерации.

В связи с этим налоговый орган составил акт об обнаружении фактов, свидетельствующих о предусмотренных Налоговым кодексом Российской Федерации налоговых правонарушениях. По результатам рассмотрения акта, инспекция вынесла решение, которым банк привлечен к налоговой ответственности в соответствии со статьей 134 Налоговым кодексом Российской Федерации за неисполнение решения налогового органа о приостановлении операций по счетам налогоплательщика в виде штрафа.

Не согласившись с привлечением к налоговой ответственности, банк обратился в арбитражный суд с заявлением, в котором просил признать решение налогового органа недействительным.

Отказывая в удовлетворении требований банка, суды исходили из того, что статьями 46 и 76 Налогового кодекса Российской Федерации не предусмотрены ограничения по обращению взыскания налога, сбора, страховых взносов на денежные средства индивидуальных предпринимателей на счетах, определенных пунктом 2 статьи 11 Кодекса, в том числе на текущих счетах, а также по приостановлению операций по таким счетам физических лиц, являющихся индивидуальными предпринимателями. В связи с этим, по мнению судов, взыскание налога за счет денежных средств на счетах в банке, приостановление операций по счетам в банке в отношении индивидуального предпринимателя может применяться как к расчетным счетам, так и к текущим счетам граждан, открываемым не для осуществления предпринимательской деятельности.

Отменяя вышеуказанные судебные акты, Судебная коллеги по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации указала на следующее.

Законодательство о налогах и сборах устанавливает различные правила взыскания налоговой задолженности с физических лиц и субъектов предпринимательской деятельности.

Объем полномочий налоговых органов при применении мер взыскания   
к субъектам предпринимательства и гражданам имеет принципиальные различия, обусловленные необходимостью исключить угрозу административного вмешательства в права личности при осуществлении взыскания.

Обращение взыскания на денежные средства гражданина, находящиеся на его банковском счете, не предназначенном для осуществления предпринимательской деятельности, в том числе, если владелец счета имеет статус предпринимателя, не может не приводить к вмешательству в права личности, поскольку фактически означает уменьшение объема денежных средств, за счет которых гражданин обеспечивает жизнедеятельность себя и лиц, находящихся на его иждивении (оплачивает приобретение продуктов питания, одежды, лекарственных средств, медицинских услуг, иных необходимых для жизни потребностей).

Применение порядка внесудебного взыскания, предусмотренного статьей 46 Налоговым кодексом Российской Федерации, в отношении счетов, открытых гражданином в кредитной организации не в связи с ведением им предпринимательской деятельности, по общему правилу не может быть признано правомерным. Поскольку приостановление операций по банковскому счету на основании статьи 76 Налоговым кодексом Российской Федерации относится к способам обеспечения исполнения налоговой обязанности и обусловлено принятием налоговым органом соответствующего решения о взыскании задолженности (статья 46 Налоговым кодексом Российской Федерации), применение данной меры в отношении счетов, открытых гражданином в кредитной организации для удовлетворения личных (не связанных с ведением предпринимательской деятельности) нужд, также недопустимо.

Отсутствие на счете гражданина, открытом для ведения предпринимательской деятельности, денежных средств в объеме, достаточном для погашения налоговой задолженности (в том числе, если выручка от предпринимательской деятельности фактически зачислена на текущий счет гражданина вместо его расчетного счета как индивидуального предпринимателя), не является основанием для обращения взыскания на денежные средства, находящиеся на счете гражданина, открытом для удовлетворения личных нужд, но в соответствии с пунктом 1 статьи 47 Налоговым кодексом Российской Федерации позволяет налоговым органам перейти к обращению взыскания на имущество гражданина в порядке исполнительного производства, требовать взыскания задолженности в судебном порядке.

В упомянутых случаях в целях побуждения должника к погашению задолженности применяются соответственно меры принудительного исполнения, предусмотренные законодательством об исполнительном производстве (наложение ареста на имущество должника, установление запрета на распоряжение принадлежащим должнику имуществом, установление временного ограничения на выезд должника из Российской Федерации и т.п) и процессуальным законодательством (обеспечительные меры).

*Данные выводы содержатся* *в Определении Верховного* *Суда Российской Федерации от 23.08.2021 № 307-ЭС21-6593 по делу № А52-1072/2020 (ПАО «Банк ВТБ» против ИФНС России по г. Сергиеву Посаду Московской области) о признании недействительным решения о привлечении к ответственности, а также в Определении Верховного Суда Российской Федерации от 10.01.2022 № 415-ПЭК21.*

**9. Отсутствие в требовании об уплате налога указания на налоговый период и объект налогообложения не меняет правовую природу требования как акта, возлагающего на налогоплательщика определенные обязанности, и не может служить основанием для отказа суда от проверки законности и обоснованности требования, выставленного налогоплательщику.**

По мнению гражданина форма требования об уплате налога, утвержденная приказом ФНС России от 14.08.2020 № ЕД-7-8/583@ является незаконной в части отсутствия в ней сведений об объекте налогообложения и периоде, за который подлежит уплате налог, что, по его мнению, противоречит пункту 6 статьи 3 Налогового кодекса Российской Федерации.

Отказывая в удовлетворении административного иска Верховный Суд Российской Федерации исходил из следующего.

Статья 69 Налогового кодекса Российской Федерации не относит к числу обязательных реквизитов требования указание налогового периода, за который подлежит погашению задолженность по тому или иному налогу, и указание объекта налогообложения, по которому возникла недоимка.

Отсутствие в Форме требования не предусмотренных Налоговым кодексом Российской Федерации или иными нормативными актами в сфере налогового законодательства, таких реквизитов, как налоговый период и объект налогообложения, не может являться основанием для признания нормативного правового акта в оспариваемой части не соответствующим Налоговому кодексу Российской Федерации.

Согласно разъяснению, изложенному в пункте 52 постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 30 июля 2013 г. № 57 «О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации», пунктом 4 статьи 69 Налогового кодекса Российской Федерации определен перечень сведений, которые должно содержать требование об уплате налога. При рассмотрении споров о признании такого требования недействительным по мотиву неуказания в нем каких-либо из перечисленных сведений судам необходимо учитывать, что в основе требования об уплате налога лежит либо решение, принятое по результатам рассмотрения материалов налоговой проверки, либо представленная налогоплательщиком налоговая декларация, либо налоговое уведомление, поэтому требование об уплате налога не может быть признано недействительным в связи с отсутствием в нем сведений, указанных в пункте 4 статьи 69 Налогового кодекса Российской Федерации, если такие сведения содержатся соответственно в решении, налоговой декларации, налоговом уведомлении и на эти документы имеется ссылка в данном требовании.

С учетом того, что Форма требования в оспариваемой части не противоречит нормативным правовым актам, имеющим большую юридическую силу, не нарушает права, свободы и законные интересы административного истца в указанном им аспекте.

*Данные выводы содержатся в Решении Судебной коллегии по административным делам Верховного Суда* *Российской Федерации от 20.07.2021 № АКПИ21-372 и Апелляционном определение Апелляционной коллегии Верховного Суда Российской Федерации от 16.11.2021 N АПЛ21-422 (Гражданин против ФНС России) об отказе в признании частично недействующей формы требования об уплате налога, сбора, страховых взносов, пени, штрафа, процентов (для организаций, индивидуальных предпринимателей) (приложение № 2), утвержденной* *приказом ФНС России от 14.08.2020 № ЕД-7-8/583@.*

**10.****Трансграничный характер деятельности налогоплательщика сам по себе не является обстоятельством, исключающим признание соответствующих операций облагаемыми** **налогом на добавленную стоимость в Российской Федерации, а напротив, выступает поводом для определения законодателем операций, в частности, связанных с экспортом товаров (работ, услуг), в отношении которых должен применяться правовой режим ставки налога на добавленную стоимость 0 процентов.**

Общество заключило контракты с иностранной компанией, в соответствии с которыми обязалось транспортировать грузы между пунктами, находящимися за пределами территории Российской Федерации.

Заявителем в инспекцию представлены документы, подтверждающие применение ставки 0 процентов в соответствии с положениями статьи 164 Налогового кодекса Российской Федерации и уточненная налоговая декларация по НДС за 2 квартал 2017 года, согласно которой обществом в том числе заявлено возмещение указанного налога по подпункту 4.1 пункта 1 статьи 148 Налогового кодекса Российской Федерации по коду операции 1010439 (реализация работ (услуг), непосредственно связанных с перевозкой или транспортировкой товаров, помещенных под таможенную процедуру таможенного транзита при перевозке иностранных товаров от таможенного органа в месте прибытия на территорию Российской Федерации до таможенного органа в месте убытия с территории Российской Федерации).

Установив в ходе камеральной налоговой проверки, что ставка 0 процентов применена налогоплательщиком по операциям перевозки между иностранными портами, инспекция отказала в возмещении налога.

Не согласившись с соответствующими решениями налогового органа, общество обратилось в суд.

Отказывая в удовлетворении заявления налогоплательщика, суды, руководствуясь статьями 23, 146, 148, 171 Налогового кодекса Российской Федерации, статьями 115, 117 Кодекса торгового мореплавания Российской Федерации, а также правовой позицией, изложенной в определении Конституционного Суда Российской Федерации от 15.05.2012 № 873-О, пришли к выводу о законности решений налогового органа, поскольку объекта обложения налогом на добавленную стоимость в рассматриваемой в ситуации осуществления операций между иностранными портами не возникло.

Выражая несогласие с выводами судов, общество в кассационной жалобе, направленной в Судебную коллегию по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации, ссылалось на неправильное применение судами положений статьи 3, подпункта 4.2 пункта 1 статьи 148 Налогового кодекса Российской Федерации; неверное применение принципов «страны назначения» и «страны происхождения»; указывало, что спорные услуги обладают тесной экономической связью с Российской Федерацией, поскольку большая часть маршрута проходила по ее территории; сфера деятельности общества относится к перечню стимулируемых. Кроме того, такое правоприменение, по сути, дискриминирует перевозки, осуществляемые водным транспортом, в то время как у железнодорожных компаний и авиакомпаний имеются налоговые преференции в аналогичных ситуациях, при этом экономическая сущность операций является одинаковой.

Налоговый орган указывал, что, исходя из имеющихся в материалах дела танкерных рейсовых чартеров, обязательства налогоплательщика перед контрагентом представляли собой обязательства по договорам тайм-чартера – т.е. договоры фрахтования судна на время с экипажем (статья 198 Кодекса торгового мореплавания Российской Федерации). Исходя из правых позиций высших судебных инстанций, выраженных в определениях Конституционного Суда Российской Федерации от 07.12.2010 № 1717-О-О, от 29.09.2016 № 2024-О, постановлении Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 13.10.2009 № 6508/09, абзац второй пункта 2 статьи 148 Налогового кодекса Российской Федерации содержит исключение, которое касается услуг по предоставлению в пользование транспортных судов по договору аренды (фрахтованию на время) с экипажем и услуг по перевозке, если перевозка осуществляется между портами, находящимися за пределами территории Российской Федерации. В этом случае, указывает законодатель, в целях главы 21 Налогового кодекса Российской Федерации местом осуществления деятельности лица, предоставляющего такие услуги, не признается территория Российской Федерации.

Отменяя судебные акты, Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации исходила из следующего.

В соответствии с пунктами 1 и 3 статьи 3 Налогового кодекса Российской Федерации законодательство о налогах и сборах исходит из всеобщности и равенства налогообложения, необходимости взимания налогов в соответствии с их экономическим основанием и недопустимости произвольного налогообложения, что предполагает необходимость учета экономических аспектов регулирования в сфере налогообложения при разрешении споров.

Как неоднократно указывалось в решениях Конституционного Суда Российской Федерации (постановления от 28.03.2000 № 5-П, от 03.06.2014 № 17-П, от 10.07.2017 № 19-П, от 28.11.2017 № 34-П, от 30.06.2020 № 31-П, определение от 19.10.2021 № 2134-О и др.) и кассационной практике Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации (определения от 03.10.2017 № 305-КГ17-4111, от 13.09.2018 № 309-КГ18-7790, от 25.01.2021 № 309-ЭС20-17277 и др.), по своей экономико-правовой природе НДС является косвенным налогом на потребление товаров (работ, услуг), взимаемым на каждой стадии их производства и реализации субъектами хозяйственного оборота до передачи потребителю, исходя из стоимости (цены), добавленной на каждой из указанных стадий, и перелагаемым на потребителей в цене реализуемых им товаров, работ и услуг. В процессе производства и коммерческой реализации товаров (работ, услуг) расходы поставщика по уплате налога в бюджет фактически перекладываются на покупателя, который, осуществляя, в свою очередь, реализацию полученного товара как поставщик, также получает компенсацию, но уже от последующего покупателя. Цепь переложения налога завершается тогда, когда имеет место реализация товаров (работ, услуг) их потребителю, который и несет фактическое налоговое бремя НДС.

В связи с этим объектом налогообложения признаются, по общему правилу, операции по реализации товаров (работ, услуг) именно на территории Российской Федерации, а обложение НДС экспортируемых товаров (работ, услуг) осуществляется по принципу страны назначения, предполагающему взимание НДС в том государстве, в котором будет происходить конечное потребление товаров (работ, услуг), вне зависимости от места их производства.

Переложение бремени фактической уплаты налога, собранного в Российской Федерации при обращении экспортированных товаров (работ, услуг), на конечного потребителя в иностранном государстве невозможно.

В связи с этим взимание НДС по принципу страны назначения при совершении экспортных операций предполагает необходимость применения налоговой ставки 0 процентов, то есть создание фикции обложения налогом (без его уплаты), в результате чего у налогоплательщика возникает право на принятие к вычету сумм налога, уплаченного поставщикам в Российской Федерации (постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 30.06.2020 № 31-П, определения от 15.05.2007 № 372-О-П, от 05.02.2009 № 367-О-О, от 02.04.2009 № 475-О-О и др.).

Таким образом, в системе норм главы 21 Налогового кодекса Российской Федерации применение ставки НДС 0 процентов в отношении операций с экспортируемыми товарами (работами, услугами), конечное потребление которых происходит за пределами территории Российской Федерации, предопределяется правовой природой указанного налога, обусловлено целями избежания двойного налогообложения операции в стране происхождения и в стране назначения, целями поддержания конкурентоспособности экспортируемых товаров (работ, услуг).

Исходя из положений подпункта 5 пункта 1 статьи 148 Налогового кодекса Российской Федерации, по общему правилу работы и услуги, выполняемые (оказываемые) на территории Российской Федерации, облагаются НДС, если Российская Федерация является местом деятельности исполнителя - организации или индивидуального предпринимателя.

В частности, на основании подпункта 42 пункта 1 статьи 148 Налогового кодекса Российской Федерации территория Российской Федерации признается местом реализации услуг (работ), непосредственно связанных с перевозкой и транспортировкой товаров, помещенных под таможенную процедуру таможенного транзита при перевозке товаров от места прибытия на территорию Российской Федерации до места убытия с территории Российской Федерации, оказываемых (выполняемых) организациями или индивидуальными предпринимателями, местом осуществления деятельности которых признается территория Российской Федерации. В отношении данных услуг согласно подпункту 3 пункта 1 статьи 164 Кодекса применяется ставка НДС 0 процентов.

Из содержания приведенных положений Налогового кодекса Российской Федерации вытекает, что в отношении услуг (работ), непосредственно связанных с перевозкой и транспортировкой товаров в порядке международного транзита, признается наличие их тесной связи с территорией Российской Федерации, если исполнителями услуг (работ) являются российские хозяйствующие субъекты, а сама перевозка (транспортировка) - осуществляется через территорию Российской Федерации, в том числе с использованием российской транспортной инфраструктуры.

Поскольку заказчиками перевозки (транспортировки) грузов, следующих транзитом, как правило, являются иностранные лица (поставщики или покупатели грузов, экспедиторы или перевозчики, привлекающие российских исполнителей для осуществления отдельных этапов перемещения грузов), для российских исполнителей рассматриваемые услуги (работы) являются экспортируемыми, а переложение бремени фактической уплаты налога на конечного потребителя услуг (работ) - оказывается невозможным.

С учетом изложенного выше, это является основанием установления законодателем для данного вида услуг (работ) правила о применении ставки НДС 0 процентов и позволяет налогоплательщику - исполнителю заявлять к вычету (возмещению) суммы НДС, предъявленные его контрагентами при приобретении товаров (работ, услуг), необходимых для осуществления транзитной перевозки (транспортировки). Следовательно, выводы судов о том, что спорные операции не имеют экономической привязки к территории Российской Федерации, нейтральны для ее экономического пространства и не формируют облагаемые НДС операции, являются ошибочными.

Не могут быть признаны правомерными также выводы судов о допустимости применения положений подпункта 42 пункта 1 статьи 148 и подпункта 3 пункта 1 статьи 164 Налогового кодекса Российской Федерации только к вспомогательным услугам, исключая саму перевозку (транспортировку) грузов, поскольку такое толкование противоречит целевому назначению данных норм, как призванных обеспечить налогообложение экспортируемых российскими хозяйствующими субъектами услуг (работ) в соответствии с принципом страны назначения, создать дополнительные экономические стимулы для организации международного транзита грузов через территорию Российской Федерации, в том числе стимулы для использования в целях международного транзита пролегающих через Российскую Федерацию водных путей.

Применение различных подходов при взимании НДС в отношении самой перевозки (транспортировки) груза и в отношении вспомогательных услуг не основано и на буквальном содержании подпункта 42 пункта 1 статьи 148 Налогового кодекса Российской Федерации, в котором понятия «услуги по перевозке и транспортировке» и «услуги, непосредственно связанные с перевозкой и транспортировкой» не употребляются раздельно, как это сделано законодателем в пункте 41 пункта 1 статьи 148 Налогового кодекса Российской Федерации в отношении перевозок (транспортировки) товаров, не помещенных под таможенный режим таможенного транзита. Напротив, использование в подпункте 42 пункта 1 статьи 148 Кодекса более общего термина («услуги, непосредственно связанные с транспортировкой и перевозкой товаров») вызвано необходимостью одновременно урегулировать вопрос налогообложения как самой перевозки (транспортировки) грузов, так и вспомогательных услуг, оказанных российскими налогоплательщиками в пользу иностранных заказчиков перевозки (транспортировки).

Формулируя данный вывод, Судебная коллегия Верховного Суда Российской Федерации также приняла во внимание волю законодателя, который при принятии Федерального закона от 29.11.2014 № 382-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации» и внесении поправок в статьи 148, 164 (подпункт 211 пункта 1), 165 (подпункт 310) Кодекса подтвердил в качестве общего правила, что ставка НДС 0 процентов применяется в отношении услуг по транспортировке различными видами транспорта товаров, при условии их помещения в таможенный режим таможенного транзита, и предусмотрел исключение из этого правила для транзитных перевозок воздушными судами грузов с технической посадкой на территории Российской Федерации, а именно, исключил необходимость помещения товаров под таможенный режим транзита для применения ставки НДС 0 процентов в отношении упомянутых услуг в связи с особенностями функционирования Евразийского экономического союза.

Как указывалось обществом и не оспаривалось налоговым органом, в рассматриваемой ситуации большая часть водного пути от места погрузки до места назначения пролегала через территорию Российской Федерации, в том числе через Волго-Донской канал, с обязательным заходом в российские порты г. Астрахани, г. Ростова-на-Дону, и факультативным заходом в порт г. Красноармейск. Перевозимые иностранные товары были помещены под таможенную процедуру таможенного транзита в соответствии с главой 32 Таможенного кодекса Таможенного союза.

Заход в российские порты был обусловлен не только необходимостью прохождения надзорных процедур (в том числе таможенных), но и технологической необходимостью бесперебойного снабжения судов товарами, работами и услугами, необходимыми для их функционирования во время движения по российским водным путям. Основными приобретенными товарами являлись судовое топливо, мазут и судовое масло. В процессе приобретения на территории России товаров, работ и услуг, необходимых для обеспечения деятельности судов, обществом был уплачен «входящий» НДС, выставленный российскими продавцами (исполнителями) и заявлен к вычету при исчислении НДС за 2 квартал 2017 года.

Данные доводы налогоплательщика по существу не оспаривались налоговым органом, не были опровергнуты в ходе рассмотрения дела и свидетельствуют о наличии оснований, предусмотренных подпунктом 42 пункта 1 статьи 148 и подпункта 3 пункта 1 статьи 164 Налогового кодекса Российской Федерации, для применения налоговой ставки НДС 0 процентов при оказании услуг обществом и применения налоговых вычетов в отношении товаров (работ, услуг), приобретенных для целей осуществления транспортировки грузов.

Вопреки позиции инспекции, то обстоятельство, что транспортировка грузов осуществлялась обществом на основании тайм-чартеров, не могло являться основанием для отказа в применении налоговых вычетов и возмещения налога, поскольку пункт 42 пункта 1 статьи 148, подпункт 3 пункта 1 статьи 164 Налогового кодекса Российской Федерации не ограничивают сферу своего применения конкретными типами гражданско-правовых договоров, на основании которых должна осуществляться транспортировка товаров.

Напротив, как прямо указано в статье 198 Кодекса торгового мореплавания Российской Федерации, договоры фрахтования судна на время (тайм-чартер) заключаются для целей торгового мореплавания, в том числе для перевозок грузов фрахтователем. При этом положения пункта 42 пункта 1 статьи 148 Налогового кодекса Российской Федерации являются специальными по отношению к общим правилам определения места реализации работ (услуг), в том числе по отношению к положениям абзаца второго пункта 2 данной статьи.

Также нельзя согласиться с доводами инспекции, поддержанными судами, о том, что условием применения налоговой ставки НДС 0 процентов в соответствии с подпунктом 3 пункта 1 статьи 164 Налогового кодекса Российской Федерации является осуществление перевозки (транспортировки) груза исключительно в пределах территории Российской Федерации, что подразумевает выгрузку (погрузку) товаров в российских портах. Данные доводы не согласуются с пунктом 15 статьи 2 Федерального закона от 08.12.2003 № 164-ФЗ «Об основах государственного регулирования внешнеторговой деятельности», в силу которого международный транзит предполагает перемещение через территорию Российской Федерации товаров, транспортных средств в ситуации, когда такое перемещение является лишь частью пути, начинающегося и заканчивающегося за пределами территории Российской Федерации.

*Данные выводы содержатся в**Определении Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации от 27.12.2021 № 301-ЭС21-16598 по делу №А43-25632/2019 (АО «Судоходная компания «Волжское Пароходство» против ИФНС России по Нижегородскому району г. Нижнего Новгорода) о признании незаконными решений об отказе в возмещении.*

**11. Заведомая некорректность кадастровой оценки, о чем не мог не знать налогоплательщик, являющийся действующей коммерческой организацией, исключает подход, в соответствии с которым налогоплательщик может быть освобожден от пени и налоговых санкций.**

Обществу на праве собственности принадлежит нежилое помещение, расположенное в здании. В результате проводимых Департаментом экономической политики и развития города Москвы совместно с Департаментом городского имущества города Москвы мероприятий по повышению необоснованно заниженной кадастровой стоимости объектов, в отношении которых налоговая база определяется как их кадастровая стоимость на 2016 год, Решением комиссии по рассмотрению споров о результатах определения кадастровой стоимости при Управлении Росреестра по Москве результаты определения кадастровой стоимости спорного объекта признаны недостоверными. На основании решения комиссии в ЕГРН внесены сведения об измененной кадастровой стоимости спорного объекта.

Впоследствии решением Мосгорсуда по административному делу кадастровая стоимость спорного объекта по состоянию на 01.01.2016 установлена в размере рыночной стоимости в более низком размере.

Налоговым органом по результатам камеральной налоговой проверки принято решение, в котором налог на имущество организаций за 2016 год исчислен исходя из измененной решением комиссии кадастровой стоимости, а также доначислены соответствующие пени и санкции.

Общество полагало, что в сложившейся ситуации отсутствует вина налогоплательщика в совершении налогового правонарушения

Суд первой инстанции, отказал обществу в удовлетворении заявленного требования. Суды апелляционной и кассационной инстанций указали, что является незаконным и необоснованным решение инспекции в части санкций и пеней   
по мотиву отсутствия вины налогоплательщика в совершении правонарушения (подпункт 2 пункта 1 статьи 109, подпункт 3 пункта 1 статьи 111 Налогового кодекса Российской Федерации); кроме того, налог рассчитан исходя из рыночной стоимости спорного объекта.

Направляя судебные акты на новое рассмотрение Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации указала, что одним из оснований для выработки правовой позиции, изложенной в Определении Верховного Суда Российской Федерации от 19.07.2019 № 305-КГ18-17303, стало то, что различие между первоначально определенной кадастровой стоимостью принадлежащего налогоплательщику объекта недвижимости и его исправленной кадастровой стоимостью является многократным. Такое различие (занижение) кадастровой стоимости со всей очевидностью не укладывается в разумный диапазон возможных значений, которые могут быть получены в рамках соблюдения законной процедуры кадастровой оценки на основе имеющейся информации об объекте недвижимости с учетом профессионального усмотрения, что согласно правовой позиции, выраженной Конституционным Судом Российской Федерации в Постановлении от 11.07.2019 № 20-П, позволяет сделать вывод о заведомой некорректности ранее состоявшейся кадастровой оценки, о чем не мог не знать налогоплательщик, являющийся действующей коммерческой организацией.

Указанная правовая позиция применима и к фактическим обстоятельствам настоящего дела.

Соответственно, подход, в соответствии с которым общество может быть освобождено от пени и налоговых санкций на основании [подпункта 3 пункта 1 статьи 111](consultantplus://offline/ref=C13CB65DB1EFED9C3AF4D2FEE69A541ED18FE693CFB5DBA5063D091F80284A298577145031D00503798B1EB09C2A2CFF38F803CC963Ci6J6H) и [пункта 8 статьи 75](consultantplus://offline/ref=C13CB65DB1EFED9C3AF4D2FEE69A541ED18FE693CFB5DBA5063D091F80284A298577145738D10003798B1EB09C2A2CFF38F803CC963Ci6J6H) Налогового кодекса Российской Федерации, не является правомерным.

Поскольку общество уточняло заявленное требование, при исчислении как налога, так и пени и санкций подлежит учету решение Московского городского суда от 09.04.2019 по делу № 3а-690/2019, необходим расчет сумм пени и санкций, итоговый размер которых в оспариваемом решении налогового органа должен соответствовать положениям Кодекса.

*Данные выводы содержатся в Определении Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации от 24.11.2021 № 305-ЭС21-13506 по делу № А40-29028/2018 (ООО «Велес Траст» против ИФНС России № 9 по г. Москве) о признании недействительным решения в части санкций и пеней и частично суммы налога.*

**12. Само по себе использование земельного участка для возведения и эксплуатации на нем объектов капитального строительства (зданий, сооружений и т.п.) не может служить основанием для взимания налога на имущество в отношении стоимости работ по улучшению земельного участка.**

Основанием для доначисления обществу налога на имущество организаций, начисления соответствующих сумм пеней послужил вывод инспекции в решении по итогам проверки о том, что обществом в нарушение пункта 1 статьи 374 Налогового кодекса Российской Федерации в объект налогообложения не включены основные средства - результаты инженерной подготовки кустов скважин, созданные после 01.01.2013 и по своим техническим характеристикам относящиеся к объектам недвижимого имущества. По мнению инспекции, сформированные по результатам инженерной подготовки площадки должны облагаться в составе недвижимого имущества как неотъемлемая часть кустов скважин, представляющих собой единый конструктивный объект капитального строительства. В подтверждение данных выводов инспекция сослалась на результаты экспертизы, проведенной в ходе налоговой проверки.

Суды трех инстанций пришли к выводу о том, что кустовая площадка является объектом капитального строительства, что подтверждается разрешением на строительство, одновременно является частью сложного объекта и с учетом своих технических характеристик и предназначения самостоятельно функционировать не может; в процессе инженерной подготовки кустов скважин формируется искусственная территория, на которой расположены сооружения, попытка демонтажа этих объектов приведет к прекращению возможности использования данных объектов по прямому назначению.

Отменяя состоявшиеся по делу судебные акты и направляя дело на новое рассмотрение Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации исходила из того, что в силу пункта 1, подпункта 1 пункта 4 статьи 374 Налогового кодекса Российской Федерации (в редакции, действовавшей в 2015 - 2017 гг.) объектами налогообложения по налогу на имущество организаций для российских организаций признается движимое и недвижимое имущество, учитываемое на балансе в качестве объектов основных средств. Не признаются объектами обложения налогом на имущество организаций земельные участки и иные объекты природопользования (водные объекты и другие природные ресурсы).

Налоговая база по налогу на имущество организаций по общему правилу определяется как среднегодовая стоимость имущества, признаваемого объектом налогообложения. При определении налоговой базы такое имущество учитывается по его остаточной стоимости, сформированной в соответствии с установленным порядком ведения бухгалтерского учета, утвержденным в учетной политике организации (пункты 1 и 3 статьи 375 Налогового кодекса Российской Федерации).

Вещь является недвижимой либо в силу своих природных свойств (абзац первый пункта 1 статьи 130 Гражданского кодекса Российской Федерации), либо в силу прямого указания закона, что такой объект подчинен режиму недвижимых вещей (абзац второй пункта 1 статьи 130 Гражданского кодекса Российской Федерации), о чем указано в пункте 38 постановления Пленума Верховного Суда Российской Федерации от 23.06.2015 № 25 «О применении судами некоторых положений раздела I части первой Гражданского кодекса Российской Федерации».

По смыслу закона улучшение земельного участка, состоящее в приспособлении его для удовлетворения нужд лиц, пользующихся участком, признается неотъемлемой частью этого земельного участка. Возникновение самостоятельного объекта может иметь место, если выполненные работы привели к появлению на земельном участке объекта недвижимого имущества, отличного от собственно самого участка (постановления Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 26.01.2010 № 11052/09, от 20.10.2010 № 6200/10, от 17.01.2012 № 4777/08, от 28.05.2013 № 17085/12).

Аналогичная по сути позиция выражена в пункте 2 Обзора судебной практики по делам, связанным с оспариванием отказа в осуществлении кадастрового учета (утвержден Президиумом Верховного Суда Российской Федерации 30.11.2016), в котором указано, что улучшение земельного участка, не обладающее признаками самостоятельного объекта недвижимого имущества, не подлежит кадастровому учету.

В бухгалтерском учете капитальные вложения в земельные участки учитываются как отдельные инвентарные объекты по видам объектов капитальных вложений. В частности, капитальные вложения в арендованный объект основных средств учитываются арендатором как отдельный инвентарный объект, если в соответствии с заключенным договором аренды эти капитальные вложения являются собственностью арендатора (пункт 10 Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств, утвержденных приказом Минфина России от 13.10.2003 № 91н). При этом в пункте 5.2.2 Положения по бухгалтерскому учету долгосрочных инвестиций (утверждено Минфином России 30.12.1993 № 160) прямо установлено, что при осуществлении капитального строительства затраты по улучшению качественного состояния земельных участков формируют инвентарную стоимость названных объектов и учитываются отдельно от затрат по строительству на приобретенных земельных участках различных сооружений.

Исходя из приведенных положений, улучшения земельного участка, необходимые для использования этого участка по назначению, по общему правилу не подлежат налогообложению налогом на имущество организаций, поскольку не формируют самостоятельного объекта гражданских прав, отличного от земельного участка, и в соответствии с правилами бухгалтерского учета их стоимость не включается в стоимость возводимых на земельном участке сооружений капитального характера.

Из материалов настоящего дела следует, что обустройство месторождения нефти (газа) предполагает строительство на территории месторождения нефти (газа) комплекса наземных и (или) подземных сооружений, позволяющего вести безаварийную разработку месторождения в соответствии с утвержденным проектным документом. Кустовая площадка представляет собой ограниченную территорию месторождения, на которой подготовлена специальная площадка для размещения группы скважин, нефтегазодобывающего оборудования, служебных и бытовых помещений и т.п.

Спорные объекты основных средств созданы обществом в рамках инженерной подготовки кустов скважин и представляют собой песчаные площадки (основание) для размещения на них сооружений и иных объектов, обеспечивающих добычу газожидкостной смеси.

При рассмотрении дела общество последовательно отмечало, что основание кустовой площадки возводится для целей преобразования существующего рельефа земельного участка (выравнивания и обеспечения устойчивости территории). Обустройство оснований кустовых площадок является результатом выполнения комплекса работ, включающих в себя расчистку территории (рубку леса), разработку грунта экскаватором, укладку гидроизоляционного полотна, устройство насыпи из сыпучих материалов, уплотнение грунта, планировку насыпи бульдозером, посев семян многолетних трав на откосах насыпи. В подтверждение названных доводов общество представило проектную документацию месторождений, ведомости объемов работ, локальные сметы и соответствующие фотоматериалы, а также заключение эксперта.

Как указывало общество, созданное по результатам выполнения данных работ покрытие кустовых площадок обеспечивает ровную и твердую поверхность для расположенных на ней объектов нефтепромысла, но не обладает самостоятельными полезными свойствами, а лишь улучшает полезные свойства земельного участка, на котором оно находится. При этом расположенные на кустовой площадке сооружения и оборудование, в том числе не носящие капитального характера, являются отдельными объектами основных средств.

По окончании аренды земельных участков общество будет обязано провести работы по рекультивации нарушенных земель, в рамках осуществления которых все находящиеся на них сооружения должны быть демонтированы, а земельные участки - покрыты слоем почвы, пригодным для роста деревьев, вырубленных при добыче месторождения.

Приведенные доводы и представленные в их подтверждение доказательства имели значение для правильного разрешения настоящего спора, поскольку они могут свидетельствовать о том, что обществом фактически понесены затраты по улучшению качественного состояния земельных участков, не образующие в силу подпункта 1 пункта 4 статьи 374 Налогового кодекса Российской Федерации объект налогообложения по налогу на имущество организаций; из этих затрат сформированы инвентарные объекты основных средств, стоимость которых не включается в расчет налоговой базы по данному налогу.

*Данные выводы содержатся в Определении Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации от 13.12.2021 № 305-ЭС21-12104 по делу № А40-95182/2020 (ООО «Газпромнефть-Хантос» против МИ ФНС России по крупнейшим налогоплательщикам № 2) о признании недействительным решения о привлечении к налоговой ответственности.*

**13. Равенство прав инвесторов по общему правилу достигается при применении одинаковых условий предоставления льгот к налогоплательщикам, которые приступили к осуществлению инвестиций и реализовали инвестиционный проект в надлежащие сроки.**

Основанием доначисления обществу налога на имущество организаций за 2014 - 2016 годы послужил вывод налогового органа о том, что в нарушение положений статей 372, 380 Налогового кодекса и статьи 1 Закона Воронежской области от 27.11.2003 N 62-ОЗ «О налоге на имущество организаций» (в редакции закона от 29.11.2013 N 171-ОЗ) при исчислении налога на имущество организаций обществом неправомерно применялась пониженная налоговая ставка 0,2 процента, установленная исходя из соотношения стоимости всех основных средств (движимых и недвижимых), созданных при реализации инвестиционного проекта, и налоговой базы, определенной налогоплательщиком исходя из среднегодовой стоимости недвижимых объектов основных средств.

По мнению налогового органа, при установлении размера пониженной налоговой ставки, предусмотренной статьей 1 Закона Воронежской области от 27.11.2003 N 62-ОЗ «О налоге на имущество организаций», необходимо исходить только из стоимости основных средств, являющихся недвижимым имуществом, поскольку в соответствии с изменениями, внесенными с 01.01.2013 в главу 30 «Налог на имущество организаций», указанные объекты облагаются налогом, в то время как вновь созданные после названной даты объекты движимого имущества освобождаются от налогообложения.

Суды трех инстанций пришли к выводу, что общество не имело правовых оснований для применения пониженной налоговой ставки, поскольку с 01.01.2013 в налоговую базу по налогу на имущество включаются объекты недвижимости и более не включаются объекты движимого имущества – основные средства, принятые на учет после названной даты (пункт 4 статьи 374 Налогового кодекса Российской Федерации в редакции Федерального закона от 29.11.2012 № 202-ФЗ).

Признавая доначисление налога на имущество налоговым органом обоснованным, суды исходили из того, что при расчете соотношения для целей определения размера пониженной ставки налога на имущество общество нарушило принцип использования сопоставимых показателей при определении налогозначимых обстоятельств.

Отменяя судебные акты нижестоящих судов и направляя дело на новое рассмотрение, Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации исходила из следующего.

Согласно пунктам 1 - 3 статьи 3 Налогового кодекса Российской Федерации законодательство о налогах и сборах основывается на признании всеобщности и равенства налогообложения, недопустимости дискриминационного налогообложения. Налоги должны иметь экономическое основание и не могут быть произвольными.

Как неоднократно указывалось в решениях Конституционного Суда Российской Федерации (постановления 13.03.2008 № 5-П, от 22.06.2009 № 10-П, от 25.12.2012 № 33-П, от 03.06.2014 № 17-П, от 15.02.2019 № 10-П и др.) в налогообложении равенство понимается прежде всего как равномерность, нейтральность и справедливость налогообложения. Это означает, что одинаковые экономические результаты деятельности налогоплательщиков должны влечь одинаковое налоговое бремя и что принцип равенства налогового бремени нарушается в тех случаях, когда определенной категории налогоплательщиков предоставляются иные по сравнению с другими налогоплательщиками условия, хотя между ними нет существенных различий, которые оправдывали бы неравное правовое регулирование.

На основании подпункта 3 пункта 1 статьи 21, пункта 1 статьи 56 Налогового кодекса Российской Федерации допускается установление льгот по налогам и сборам - предоставляемых отдельным категориям налогоплательщиков и плательщиков сборов преимуществ по сравнению с другими налогоплательщиками или плательщиками сборов, включая возможность не уплачивать налог или сбор либо уплачивать их в меньшем размере, и гарантирует налогоплательщикам право использовать налоговые льготы при наличии оснований.

По смыслу закона налоговые льготы выступают формой имущественной поддержки (государственной помощи) отдельных категорий субъектов экономического оборота, и признаются оправданным исключением из принципа всеобщности и равенства налогообложения в той мере, в какой это позволяет налогоплательщику эффективно распорядиться оставшимися после налогообложения финансовыми ресурсами и, одновременно, обеспечить удовлетворение лежащего в основе предоставления льготы публичного интереса, связанного со стимулированием деятельности отдельных отраслей экономики, улучшением социально-экономического положения территорий и т.п. (определения Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации от 28.09.2021 № 308-ЭС21-6663, от 20.09.2021 № 305-ЭС21-11548).

Несмотря на то, что льготы по налогам как таковые выступают исключением из принципов всеобщности и равенства налогообложения, при их предоставлении должен быть обеспечен равный подход - условия применения льгот должны толковаться и применяться таким образом, чтобы дифференциация прав налогоплательщиков осуществлялась по объективным и разумным критериям, отвечающим цели соответствующих законоположений. В частности, это предполагает необходимость обеспечения равных прав на применение льгот для налогоплательщиков, осуществивших вложения инвестиций в обновление основных средств (определения Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации от 17.05.2021 № 308-ЭС20-23222, от 12.07.2019 № 307-ЭС19-5241, от 04.03.2019 № 308-КГ18-11168, от 16.10.2018 № 310-КГ18-8658 и др.).

Ожидания налогоплательщиков-инвесторов относительно налоговой выгоды, которая может быть получена ими по окончании реализации инвестиционного проекта в результате применения соответствующих льгот, формируются на момент начала осуществления инвестиций.

Принятые после начала реализации инвестиционного проекта акты законодательства о налогах и сборах в силу пункта 1 статьи 3 и пункта 2 статьи 5 Налогового кодекса по общему правилу не могут применяться с обратной силой к длящимся отношениям, связанным с осуществлением инвестиций, если это ухудшает положение налогоплательщиков-инвесторов, в том числе в сравнении с иными субъектами инвестиционной деятельности, а именно, исключают возможность применения льготы или уменьшает величину налоговой выгоды, извлекаемой инвестором из ее применения.

Иное не отвечало бы обязанностям государства, связанным с обеспечением стабильности прав субъектов инвестиционной деятельности, равных прав при осуществлении инвестиционной деятельности и защитой инвестиции, закрепленным, в частности, в пункте 1 статьи 14 и пункте 1 статьи 15 Закона РСФСР от 26.06.1991 № 1488-1 «Об инвестиционной деятельности в РСФСР», части 1 статьи 15 Федерального закона от 25.02.1999 № 39-ФЗ «Об инвестиционной деятельности в Российской Федерации, осуществляемой в форме капитальных вложений».

Аналогичная правовая позиция выражена в пункте 8 Обзора практики разрешения судами споров, связанных с защитой иностранных инвесторов, утвержденного Президиумом Верховного Суда Российской Федерации 12.07.2017, и в полной мере применима к российским инвесторам.

Формулируя противоположный вывод, суды сослались на мнение органов власти Воронежской области о целесообразности примененного налоговым органом подхода к расчету показателей, используемых при определении ставки налога. Однако акты толкования, принятые органами публичной власти, в том числе, выраженные в рекомендациях и письмах, не являются обязательными для арбитражного суда, поскольку не относятся к числу нормативных правовых актов, которые применяются при рассмотрении дела в соответствии со статьей 13 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации. Во всяком случае, применительно к подпункту 2 пункта 1 статьи 6 Налогового кодекса Российской Федерации письменные разъяснения по вопросам применения законодательства субъектов Российской Федерации о налогах и сборах не могут отменять или ограничивать права налогоплательщиков.

В данном случае статья 1 Закона Воронежской области от 27.11.2003 № 62-ОЗ «О налоге на имущество организаций» предусматривала применение пониженных ставок налога на имущество для организаций, реализующих особо значимые инвестиционные проекты в соответствии с Законом Воронежской области от 07.07.2006 № 67-ОЗ «О государственной (областной) поддержке инвестиционной деятельности на территории Воронежской области», направленные на модернизацию, реконструкцию, расширение или техническое перевооружение действующего производства.

При этом статьей 1 Закона Воронежской области от 27.11.2003 № 62-ОЗ «О налоге на имущество организаций» допускалось применение пониженных ставок в размере от 0,2 до 2 процентов в зависимости от того, какой процент стоимость введенных основных средств по инвестиционному проекту составляет от налогооблагаемой базы. В частности, ставка налога 0,2 процента применяется при стоимости введенных основных средств по инвестиционному проекту свыше 80 процентов налогооблагаемой базы.

На момент заключения договора инвестиционной деятельности от 18.10.2012 № 17/12 в налоговую базу по налогу на имущество организаций включалась стоимость всех основных средств, вне зависимости от того, являются ли они объектами движимого, либо недвижимого имущества. Следовательно, действуя добросовестно, общество было вправе рассчитывать на то, что по окончании инвестиционного проекта оно сможет реализовать право на льготу и получить налоговую выгоду в соответствующем размере, исходя из стоимости всех основных средств, вводимых в эксплуатацию по результатам инвестиционного проекта.

Из материалов дела не следует, что ограничение права налогоплательщика - инвестора на применение пониженной ставки налога в рассматриваемой ситуации преследовало законную цель, продиктованную, в том числе, ненадлежащим поведением самого инвестора, причинами объективного и разумного характера, связанными с существом льготы. В частности, налоговым органом не представлены доказательства, которые бы позволяли утверждать, что по результатам реализации инвестиционного проекта не будут удовлетворены лежащие в основе предоставления льготы публичные интересы, связанные со стимулированием экономической деятельности, улучшением социально-экономического положения территорий, в том числе с созданием новых рабочих мест, увеличением деловой активности, расширением базы налогообложения.

Из установленных судами обстоятельств также не вытекает, что имущественная сфера инвестора, не получившего возможность реализовать право на льготу в результате принятия оспариваемого решения инспекции, будет восстановлена иным способом, исключающим ухудшение его положения, например, за счет предоставления бюджетных субсидий, государственной помощи в иных законодательно предусмотренных формах.

Напротив, при рассмотрении дела общество отмечало, что в соответствии с дополнительным соглашением от 11.12.2015 № 2 к названному договору, заключенному с Департаментом экономического развития Воронежской области, инвестиционный проект признан исполненным без нарушений, а бюджетный эффект - достигнутым. Сумма налога, подлежащая перечислению обществом в областной бюджет за период 2014 - 2016 годы определена в дополнительном соглашении с применением налоговой ставки 0,2 процента и составила 23 миллиона рублей.

В такой ситуации само по себе изменение федерального законодательства, повлекшее опосредованным путем изменение условий, необходимых для применения ставки налога 0,2 процента, предусмотренной статьей 1 Закона Воронежской области от 27.11.2003 № 62-ОЗ «О налоге на имущество организаций», не могло служить безусловным основанием для отказа в применении пониженной ставки налога для инвестора, приступившего к реализации инвестиционного проекта до принятия новых актов законодательства, и для доначисления налога к уплате в несоизмеримо большем размере.

Поскольку на момент начала реализации инвестиционного проекта (до 01.01.2013) используемое в региональном законодательстве понятие «налогооблагаемая база» включало в себя стоимость всего имущества налогоплательщика (как движимого, так и недвижимого), то с учетом положений пункта 2 статьи 5 Налогового кодекса Российской Федерации последующее изменение содержания данного понятия на уровне федерального законодательства не должно применяться с обратной силой к добросовестному инвестору.

В то же время необходимо обратить внимание на то, что инвестор не вправе получить налоговую выгоду одновременно как за счет применения пониженной ставки налога, предусмотренной региональным законодательством, так и за счет изменений, внесенных на уровне федерального законодательства. Поэтому при определении того, ухудшено ли положение инвестора в результате изменения с 01.01.2013 редакции пункта 4 статьи 374 Налогового кодекса Российской Федерации, и для определения окончательного размера налога, подлежащего уплате в бюджет по итогам реализации инвестиционного проекта, должна быть принята во внимание налоговая выгода, которая получена обществом в связи с исключением вновь созданного движимого имущества из объекта налогообложения.

*Данные выводы содержатся в Определении Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации от 24.11.2021 № 310-ЭС21-11695 по делу № А14-65/2020 (АО «Воронежский синтетический каучук» против Межрайонной ИФНС России № 15 по Воронежской области) о признании недействительным решения о привлечении к ответственности.*

**14. Как общие положения Налогового кодекса Российской Федерации, так и специальные нормы, регламентирующие исчисление и уплату налога по упрощенной системе налогообложения, презюмируют, что налогоплательщик данного налога по итогам налогового (отчетного) периода обладает всей полнотой информации о налогозначимых фактах его собственной предпринимательской деятельности, влияющих на размер указанного налога, вследствие чего он может его самостоятельно исчислить, продекларировать и уплатить.**

Гуторова К.В. в соответствии с общедоступными сведениями, размещенными на сайте egrul.nalog.ru, была зарегистрирована в качестве индивидуального предпринимателя в периоды 2015, 2016 а также 2019 – 2021 гг.

В 2015, 2016 годах Гуторова К.В., как индивидуальный предприниматель, применяла упрощенную систему налогообложения с объектом налогообложения «доходы, уменьшенные на величину расходов», представляя налоговые декларации в налоговый орган по месту учета в соответствующие сроки и уплачивая исчисленный налог.

В дальнейшем в 2019 году предпринимателем были представлены уточненные налоговые декларации по упрощенной системе налогообложения за 2015 и за 2016 годы без исчисленных сумм налога.

Налоговым органом в отношении индивидуального предпринимателя Павлоса Павлос К.В., являвшемся контрагентом в т.ч. Гуторовой К.В., как предпринимателя, проведена выездная налоговая проверка за период с 2014 по 2016 годы, по итогам которой сделан вывод о создании предпринимателем Павлосом К.В. схемы «дробления бизнеса», распределения им выручки между взаимозависимыми лицами, в т.ч. предпринимателем Гуторовой К.В., с целью создания формальных условий для применения упрощенной системы налогообложения. По результатам проверки решением от 18.09.2019 предпринимателю Павлосу К.В. доначислены налоги по общей системе налогообложения за 2014 - 2016 годы, в том числе с учетом доходов и расходов предпринимателя Гуторовой К.В. за 2015 - 2016 годы.

Гуторова К.В. обратилась в налоговый орган с заявлениями о возврате излишне уплаченного налога по упрощенной системе налогообложения за 2015 и 2016 годы. Налоговым органом приняты решения об отказе в возврате налога по по основанию истечения трех лет для подачи заявления о возврате.

Гуторова К.В. обратилась а арбитражный суд через систему «Мой арбитр» с имущественным требованием об обязании возвратить излишне уплаченный налог.

Суды, удовлетворяя заявленное требование, ссылаясь, в том числе, на положения Налогового кодекса Российской Федерации, Гражданского кодекса Российской Федерации, а также разъяснения, данные в Определении Конституционного Суда Российской Федерации от 21.06.2001 № 173-О и в Постановлении Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 30.07.2013 № 57 «О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации», пришли к выводу о том, что Гуторова К.В. могла узнать об излишней уплате ею налога по упрощенной системе налогообложения только после принятия налоговым органом решения от 18.09.2019 в отношении предпринимателя Павлоса К.В., вследствие чего трехлетний срок, предусмотренный статьями 78 и 79 Налогового кодекса Российской Федерации, ею не пропущен.

Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации состоявшиеся по делу судебные акты отменила, направив дело на новое рассмотрение, указав следующее.

В Определении Конституционного Суда Российской Федерации от 16.10.2007 № 667-О-О разъяснено, что упрощенная система налогообложения распространяется на всю осуществляемую налогоплательщиком деятельность, а не на ее отдельные виды.

При этом, из положений как гражданского, так и налогового законодательства следует, что квалификация деятельности, как предпринимательской, зависит только от характеристик данной деятельности. Последующее принятие налоговым органом ненормативных правовых актов не влияет на характеристики уже осуществленной налогоплательщиком деятельности и на ее квалификацию.

В качестве общего правила, пункт 1 статьи 52 Налогового кодекса Российской Федерации устанавливает, что налогоплательщик самостоятельно исчисляет сумму налога, подлежащую уплате за налоговый период, исходя из налоговой базы, налоговой ставки и налоговых льгот, если иное не предусмотрено настоящим Кодексом. Пункт 2 статьи 346.21 Кодекса также предусматривает, что сумма налога по упрощенной системе налогообложения по итогам налогового периода определяется налогоплательщиком самостоятельно. Статья 346.23 Кодекса регламентирует обязанность налогоплательщика по упрощенной системе налогообложения по самостоятельному представлению налоговой декларации по данному налогу.

Исходя из правовой позиции, изложенной в ряде актов высших судебных органов, (в том числе Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 28.06.2011 № 17750/10, Определения Верховного Суда Российской Федерации от 03.09.2015 № 306-КГ15-6527, от 11.10.2017 № 305-КГ17-6968, от 12.05.2021 № 309-ЭС20-22198), юридические основания для возврата переплаты по итогам финансово - хозяйственной деятельности наступают с даты представления налоговой декларации (расчета) за соответствующий налоговый (расчетный) период, но не позднее срока, установленного для ее представления в налоговый орган.

По какой именно причине Гуторова К.В., будучи обязанной самостоятельно исчислять, декларировать и уплачивать налог по упрощенной системе налогообложения по итогам своей предпринимательской деятельности, могла узнать об излишней уплате ей налога только после принятия налоговым органом решения от 18.09.2019 в отношении иного лица – предпринимателя Павлоса К.В., из оспариваемых судебных актов по делу не следует.

Кроме того, судами не исследованы вопросы о том, осуществляла ли в действительности Гуторова К.В. облагаемую упрощенной системой налогообложения предпринимательскую деятельность в 2015 – 2016 годах, самостоятельно ли она исчисляла, декларировала и уплачивала данный налог. Разрешение данных вопросов является существенным, поскольку в том случае, если Гуторова К.В. реально не осуществляла облагаемую упрощенной системой налогообложения предпринимательскую деятельность, она не могла не осознавать факт излишней уплаты ею налога по упрощенной системе налогообложения непосредственно в момент уплаты.

*Данные выводы содержатся в Определении**Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации 18.10.2021 № 309-ЭС21-11163 по делу № А60-29781/2020 (ИП Гуторова К.В. против Межрайонной ИФНС России № 14 по Свердловской области) об обязании налогового органа возвратить сумму излишне уплаченного налога.*

**15. Любое экономическое приращение (как в денежной, так и в натуральной форме), которое возникло у физического лица вследствие наследования, не формирует у него обязанности по уплате налога, и налоговая льгота в виде освобождения от уплаты налога на доходы физических лиц распространяется и на выплачиваемую наследнику действительную стоимость доли, поскольку данное действие неразрывно связано с самим наследованием доли, обусловлено существующим нормативным регулированием в области наследования и волей третьих лиц (участников общества).**

Гражданин, являющийся наследником всего имущества умершего, унаследовал долю в обществе с ограниченной ответственностью, а потому обратился в последнее с заявлением о принятии его в члены общества. Участники общества отказали в принятии наследника в участники общества, вследствие чего у общества наступила обязанность по выплате истцу действительной стоимости доли.

Обществом в октябре 2018 года в пользу налогоплательщика выплачен доход в виде действительной стоимости доли общества (выплачивается при выходе участника из общества). Сумма исчисленного налога на доходы физических лиц не была удержана обществом в связи с чем инспекцией в адрес налогоплательщика было направлено требование об уплате налога.

Суды трех инстанций посчитали, что доход наследника умершего участника общества в виде действительной стоимости доли, выплаченной ему обществом   
в связи с отсутствием согласия участников общества на переход к нему доли   
в обществе, не является доходом, полученным в порядке наследования, а значит, пункт 18 статьи 217 Налогового кодекса Российской Федерации не применяется.

Отменяя состоявшиеся по делу судебные акты и удовлетворяя заявленные требования, Судебная коллегия по административным делам Верховного Суда Российской Федерации исходила из следующего.

В состав наследства участника общества с ограниченной ответственностью входит доля этого участника в уставном капитале соответствующего общества (абзац первый пункта 1 статьи 1176 Гражданского кодекса Российской Федерации).

Наследник, принявший наследство, независимо от времени и способа его принятия считается собственником наследственного имущества, носителем имущественных прав и обязанностей со дня открытия наследства вне зависимости от факта государственной регистрации прав на наследственное имущество и ее момента, если такая регистрация предусмотрена законом (статья 1152 Гражданского кодекса Российской Федерации, пункт 34 постановления Пленума Верховного Суда Российской Федерации от 29 мая 2012 г. № 9 «О судебной практике по делам о наследовании»).

Вместе с тем, как неоднократно указывал Конституционный Суд Российской Федерации, право частной собственности не является абсолютным, - в силу статьи 55 (часть 3) Конституции Российской Федерации во взаимосвязи с другими ее нормами, в частности статьями 17 (часть 3) и 19 (части 1 и 2), ограничения права собственности могут вводиться федеральным законом, если они необходимы для защиты других конституционно значимых ценностей, в том числе прав и законных интересов других лиц, отвечают требованиям справедливости, разумности и соразмерности (постановления от 16 июля 2008 г. № 9-П, 31 января 2011 г. № 1-П).

В пункте 1 статьи 1110 Гражданского кодекса Российской Федерации закреплено, что при наследовании имущество умершего (наследство, наследственное имущество) переходит к другим лицам в порядке универсального правопреемства, то есть в неизменном виде как единое целое и в один и тот же момент, если из правил названного Кодекса не следует иное.

К иному Гражданский кодекс Российской Федерации в пункте 6 статьи 93 относит в том числе случай перехода доли в уставном капитале общества к наследникам граждан, являвшихся участниками общества.

Действующее правовое регулирование перехода доли (части доли) участника общества в уставном капитале общества с ограниченной ответственностью к другому лицу учитывает природу хозяйственных обществ как организаций, основанных на экономическом самоопределении граждан и саморегулировании, и предоставляет участникам обществ с ограниченной ответственностью дополнительные гарантии своих имущественных прав, в частности, в виде получения согласия участников общества на переход унаследованной доли к наследнику, что отвечает принципу соблюдения баланса интересов юридического лица и наследника.

Исходя из смысла статьи 8.1 Гражданского кодекса Российской Федерации, пункта 12 статьи 21 Федерального закона от 8 февраля 1998 г. № 14-ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью», статьи 17 Федерального закона от 8 августа 2001 г. № 129-ФЗ «О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей» переход доли в уставном капитале общества подлежит государственной регистрации.

В случае, если предусмотренное в соответствии с пунктом 8 статьи 21 Закона об обществах с ограниченной ответственностью согласие участников общества на переход доли в уставном капитале не получено, эта доля переходит к обществу, что вытекает из положений пункта 5 и подпункта 5 пункта 7 статьи 23 Федерального закона от 8 февраля 1998 г. № 14-ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью». При этом регистрация права собственности на долю в уставном капитале общества за наследником не производится. Следовательно, наследник не становится участником общества и не может самостоятельно распорядиться долей.

В абзаце втором пункта 1 статьи 1176 Гражданского кодекса Российской Федерации установлено, что, если в соответствии с поименованным Кодексом, другими законами или учредительными документами хозяйственного товарищества или общества либо производственного кооператива для вступления наследника в хозяйственное товарищество или производственный кооператив либо для перехода к наследнику доли в уставном капитале хозяйственного общества требуется согласие остальных участников товарищества или общества либо членов кооператива и в таком согласии наследнику отказано, он вправе получить от хозяйственного товарищества или общества либо производственного кооператива действительную стоимость унаследованной доли либо соответствующую ей часть имущества в порядке, предусмотренном применительно к указанному случаю правилами данного Кодекса, других законов или учредительными документами соответствующего юридического лица.

Данная норма коррелирует положениям пункта 8 статьи 21 Федерального закона от 8 февраля 1998 г. № 14-ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью».

При этом свидетельство о праве на наследство, в состав которого входит доля или часть доли в уставном капитале общества, как разъяснил Пленум Верховного Суда Российской Федерации в пункте 66 постановления от 29 мая 2012 г. № 9 «О судебной практике по делам о наследовании», является только основанием для постановки вопроса об участии наследника в соответствующем обществе или о получении наследником от соответствующего общества действительной стоимости унаследованной доли либо соответствующей ей части имущества, который разрешается в соответствии с Гражданским кодексом Российской Федерации, другими законами или учредительными документами общества.

Таким образом, из приведенного нормативного регулирования следует, что именно после принятия участниками общества соответствующего решения формируется вид наследуемого имущества и наследник либо становится участником общества, приобретая наряду с неимущественными правами участника общества право по распоряжению долей уставного капитала, либо получает наследственную массу в денежной форме, эквивалентной действительной стоимости доли уставного капитала общества.

Согласно позиции, закрепленной в Обзоре судебной практики Верховного Суда Российской Федерации № 1(2015), утвержденным Президиумом Верховного Суда Российской Федерации 4 марта 2015 г., право лица на получение стоимости унаследованной им доли или ее части возникает в связи с переходом к нему в порядке универсального правопреемства имущественных прав и обязанностей от наследодателя и обусловлено его статусом наследника, и такое право следует расценивать как возникшее из наследственных правоотношений.

Судебная коллегия отметила, что указание в справке по форме 2-НДФЛ о получении гражданином в 2018 г. дохода (код дохода 1542 - доходы в виде действительной стоимости доли в уставном капитале организации, выплачиваемые при выходе участника из организации) не изменяет правовой режим дохода как имущества, полученного в порядке наследования, и не отражает действительного существа операции по выплате денежных средств, так как по своей природе не связана с фактическим распоряжением имуществом со стороны наследника. Гражданин не приобрел статус участника общества, не стал владельцем доли и, следовательно, не мог выйти из состава его участников. Поэтому, выплата действительной стоимости доли в уставном капитале общества наследнику не может быть отнесена к операции по реализации имущества, являющейся объектом налогообложения.

Положения статьи 210 Налогового кодекса Российской Федерации устанавливают, что при определении налоговой базы по налогу на доходы физических лиц учитываются все доходы налогоплательщика, полученные им как в денежной, так и в натуральной формах.

Перечень видов доходов физических лиц, не подлежащих налогообложению (освобождаемых от налогообложения), содержится в статье 217 Налогового кодекса Российской Федерации. Пунктом 18 указанной статьи предусмотрено, что не подлежат налогообложению (освобождаются от налогообложения) доходы в денежной и натуральной формах, получаемые от физических лиц в порядке наследования, за исключением вознаграждения, выплачиваемого наследникам (правопреемникам) авторов произведений науки, литературы, искусства, а также вознаграждения, выплачиваемого наследникам патентообладателей изобретений, полезных моделей, промышленных образцов. То есть, Налоговый кодекс Российской Федерации предполагает освобождение от обложения налогом на доходы физических лиц любых доходов (за исключением специально оговоренных), полученных в порядке наследования.

Конституционный Суд Российской Федерации неоднократно указывал, что по смыслу статьи 57 Конституции Российской Федерации в системной связи с ее статьями 1 (часть 1), 15 (части 2 и 3) и 19 (части 1 и 2) в Российской Федерации как правовом государстве законы о налогах должны содержать четкие и понятные нормы. Поэтому Налоговый кодекс Российской Федерации предписывает, что необходимые элементы налогообложения (налоговых обязательств) должны быть сформулированы таким образом, чтобы каждый точно знал, какие налоги, когда и в каком порядке он обязан платить (пункт 6 статьи 3), а все неустранимые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах следует толковать в пользу налогоплательщика (пункт 7 статьи 3). Именно соблюдение конституционных предписаний относительно формальной определенности и полноты элементов налогового обязательства при формировании структуры налога и учет объективных характеристик экономико-правового содержания налога обеспечивают эффективность налогообложения, и реальность его целей и позволяют налогоплательщикам своевременно уплатить налог, а налоговым органам - осуществлять контроль за действиями налогоплательщиков по уплате налоговых сумм в бюджет (постановления Конституционного Суда Российской Федерации от 23 мая 2013 г. № 11-П и 1 июля 2015 г. № 19-П).

*Данные выводы содержатся в Кассационном определении* *Судебной коллегии по административным делам Верховного Суда Российской Федерации от 27.10.2021 № 46-КАД21-1-К6 (Гражданин против межрайонной ИФНС России № 18 по Самарской области) о признании недействительным требования об уплате налога.*

**16. Реализация гражданином своего законного права на распоряжение принадлежащим ему на праве собственности имуществом (жилым помещением) сама по себе не может рассматриваться как предпринимательская деятельность.** **Для вывода о предпринимательском характере деятельности налогоплательщика необходимо установить эксплуатацию им квартиры в целях извлечения дохода, а не для удовлетворения жилищных потребностей.**

Гражданин обратился в суд, не согласившись с выводами инспекции, сделанными по итогам камеральной проверки налоговой декларации 3-НДФЛ, о том, что им неправомерно заявлен имущественный налоговый вычет, предусмотренный подпунктом 1 пункта 1 статьи 220 Налогового кодекса Российской Федерации.

Суд первой инстанции, отказывая в удовлетворении заявленных требований, исходил из того, что реализация квартиры и имущественных прав в отношении 5 строящихся квартир, является предпринимательской деятельностью, в связи с чем позиция налогового органа не может быть признана неправомерной.

Суд апелляционной инстанции, отменяя решение суда первой инстанции и удовлетворяя требования истца, пришел к выводу о том, что поскольку доход физического лица, не зарегистрированного в качестве индивидуального предпринимателя, получен им в связи с осуществлением предпринимательской деятельности, то такое лицо не может быть лишено права на учет экономически обоснованных и документально подтвержденных расходов, связанных с извлечением прибыли с учетом размера профессионального налогового вычета, предусмотренного пунктом 1 статьи 221 Налогового кодекса Российской Федерации.

Суд кассационной инстанции отменил постановление суда апелляционной инстанции, оставив в силе решение суда первой инстанции.

Отменяя судебные акты судов первой и кассационной инстанций и оставляя в силе апелляционное определение, Судебная коллегия по административным делам Верховного Суда Российской Федерации исходила из следующего.

Согласно статье 2 Гражданского кодекса Российской Федерации предпринимательской является самостоятельная, осуществляемая на свой риск деятельность, направленная на систематическое получение прибыли от пользования имуществом, продажи товаров, выполнения работ или оказания услуг лицами, зарегистрированными в этом качестве в установленном законом порядке.

Следовательно, ведение предпринимательской деятельности связано с хозяйственными рисками, в связи с чем для отнесения деятельности к предпринимательской существенное значение имеет направленность действий лица на получение прибыли. Самого факта совершения гражданином сделок на возмездной основе для признания гражданина предпринимателем недостаточно.

О наличии в действиях гражданина признаков предпринимательской деятельности могут свидетельствовать, в частности, изготовление или приобретение имущества с целью последующего извлечения прибыли от его использования или реализации, хозяйственный учет операций, связанных с осуществлением сделок, взаимосвязанность всех совершенных гражданином в определенный период времени сделок.

Предпринимательская деятельность осуществляется гражданином на свой риск. Предпринимательский риск гражданина заключается в вероятности наступления событий, в результате которых продолжение осуществления данной деятельности станет невозможным.

В то же время, продавец квартиры не осуществляет на свой риск какой-либо предпринимательской деятельности.

В пунктах 1 и 2 статьи 209 Гражданского кодекса Российской Федерации установлено, что собственнику принадлежат права владения, пользования и распоряжения своим имуществом. Собственник вправе по своему усмотрению совершать в отношении принадлежащего ему имущества любые действия, не противоречащие закону и иным правовым актам и не нарушающие права и охраняемые законом интересы других лиц, в том числе отчуждать свое имущество в собственность другим лицам, передавать им, оставаясь собственником, права владения, пользования и распоряжения имуществом, отдавать имущество в залог и обременять его другими способами, распоряжаться им иным образом.

Таким образом, реализация гражданином своего законного права на распоряжение принадлежащим ему на праве собственности имуществом (жилым помещением) сама по себе не может рассматриваться как предпринимательская деятельность.

В силу пункта 2 статьи 288 Гражданского кодекса Российской Федерации жилые помещения предназначены для проживания граждан.

Вместе с тем законодательством предусмотрены исключения из общего правила, позволяющие использовать квартиру в предпринимательской деятельности без ее перевода в состав нежилого фонда.

В соответствии с частью 2 статьи 17 Жилищного кодекса Российской Федерации допускается использование жилого помещения для осуществления профессиональной деятельности или индивидуальной предпринимательской деятельности проживающими в нем на законных основаниях гражданами, если это не нарушает права и законные интересы других граждан, а также требования, которым должно отвечать жилое помещение.

Таким образом, для вывода о предпринимательском характере деятельности налогоплательщика необходимо установить эксплуатацию им квартиры в целях извлечения дохода, а не для удовлетворения жилищных потребностей.

Двухкомнатная квартира использовалась гражданином в личных целях для проживания; доказательств, опровергающих данные доводы, налоговый орган в суд не представил несмотря на то, что обязанность доказывания в силу процессуального закона лежит на административном ответчике.

Отсутствие регистрации по месту жительства в упомянутой квартире, малый срок нахождения в его собственности, а также факт приобретения указанной квартиры у той же организации, что и имущественные права на пять объектов недвижимого имущества (квартиры) в строящихся домах, без установления факта эксплуатации квартиры в целях извлечения дохода не свидетельствуют об использовании недвижимого имущества в предпринимательской деятельности, поскольку гражданское законодательство не запрещает физическим лицам иметь несколько жилых помещений, а также производить их отчуждение в случае такой необходимости.

Оценивая реализацию имущественных прав на пять объектов недвижимого имущества (квартир) в строящихся домах, суды первой и кассационной инстанций не учли то обстоятельство, что федеральный законодатель, устанавливая право на получение имущественного налогового вычета при уступке прав требования по договору участия в долевом строительстве (подпункт 1 пункта 1 статьи 220 Налогового кодекса Российской Федерации), одновременно в пункте 2 статьи 38 Налогового кодекса Российской Федерации определил, что для целей данного Кодекса имущественные права не признаются имуществом, в связи с чем положения подпункта 4 пункта 2 статьи 220 Налогового кодекса Российской Федерации к ним неприменимы.

При этом получение физическим лицом доходов, облагаемых налогом на доходы физических лиц, должен доказать налоговый орган в силу принципа добросовестности налогоплательщика, презумпции его невиновности (пункт 6 статьи 108 Налогового кодекса Российской Федерации).

Таким образом, гражданин необоснованно был лишен права уменьшить сумму своих облагаемых налогом доходов на сумму фактически произведенных им и документально подтвержденных расходов, связанных с приобретением как квартиры, так и имущественных прав на пять объектов недвижимости.

Иной подход не отвечал бы таким основным началам законодательства о налогах и сборах, как равенство и экономическая обоснованность налогообложения (пункты 1 и 3 статьи 3 Налогового кодекса Российской Федерации).

*Данные выводы содержатся в Кассационном определении Судебной коллегии по административным делам Верховного Суда Российской Федерации от 20.10.2021 № 48-КАД21-14-К7 (Гражданин против ИФНС России по Курчатовскому району г. Челябинска) по делу о признании недействительным решения о привлечении к ответственности.*