

# Обзор самых важных налоговых споров-2022. На что обратить внимание



# Павел Зюков

Управляющий партнер, руководитель налоговой практики юридической компании Coleman Legal Services
Председатель Комитета по налогам МГО «ОПОРЫ РОССИИ»
Сооснователь сервиса «ЯЗАНЯТ»

Постановление Конституционного Суда РФ от 20.10.2022 № 45-П Поводом к рассмотрению дела явились жалобы гражданки Пантелеевой, согласно которым оспаривается конституционность статьи 15.33 2 "Нарушение установленных законодательством Российской Федерации об индивидуальном (персонифицированном) учете в системе обязательного пенсионного страхования порядка и сроков представления сведений (документов) в органы Пенсионного фонда Российской Федерации" КоАП Российской Федерации в редакции, действовавшей до вступления в силу Федерального закона от 1 апреля 2020 года № 90-ФЗ "О внесении изменений в Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях". В действующей редакции данной статьи оспариваемое законоположение воспроизведено в ее части 1.

Основанием к рассмотрению дела явилась обнаружившаяся неопределенность в вопросе о том, соответствует ли Конституции Российской Федерации оспариваемое заявительницей законоположение КоАП РФ, которое предусматривает ответственность за нарушение порядка и сроков представления сведений в ПФР.

Заявительница просила проверить эти нормы, ссылаясь на ситуацию, которая возникла в ее деле.

Постановление Конституционного Суда РФ от 20.10.2022 № 45-П (продолжение)

Предприятие вовремя направило в ПФР отчетность. Затем, обнаружив ошибку в отправленных документах, оно дополнило сведения, но представило их уже с просрочкой. В итоге организацию-работодателя не привлекли к ответственности, так как исходные данные были поданы в срок. Между тем саму гражданку оштрафовали как должностное лицо, отвечающее за представление сведений.

КС РФ счел положения конституционными, указав как нужно толковать эти нормы в случае, если во вступившем в силу судебном акте действия (бездействие) организации-страхователя, обусловленные поведением ее должностного лица, не квалифицировали как нарушение и не установили основания для привлечения ее к ответственности. В такой ситуации правоприменительные органы обязаны при наличии на то причин специально обосновать возможность применить нормы в отношении упомянутого должностного лица. Одни и те же фактические обстоятельства, касающиеся представления сведений, не должны, по общему правилу, без достаточных на то оснований приводить к наступлению разных последствий. При этом, даже установив наличие оснований для того, чтобы привлечь должностное лицо к ответственности, его могут освободить от нее ввиду малозначительности правонарушения и ограничиться устным замечанием.

Определение СК по экономическим спорам Верховного Суда РФ от 17.10.2022 № 301-ЭС22-11144 по делу № А43-21183/2020 Дело о признании недействительным решения налогового органа о привлечении к ответственности передано на новое рассмотрение, поскольку суд не оценил довод заявителя о том, что нарушения, допущенные инспекцией при определении размера неуплаченных налогов, являются существенными, так как могли привести к возложению на общество произвольной обязанности по повторной уплате налога с дохода, в отношении которого уже было осуществлено налогообложение - налог ранее был уплачен иными участниками группы в отношении их общей (искусственно разделенной и консолидированной по результатам проверки) деятельности.

#### Обстоятельства:

По результатам налоговой проверки общества инспекцией составлен акт и вынесено решение о привлечении налогоплательщика к ответственности за совершение налогового правонарушения, согласно которому обществу доначислены налоги.

Общество, не согласившись с указанным решением обратилось в суд. Три инстанции поддержали его позицию лишь частично. ВС РФ отправил дело на пересмотр.

Определение СК по экономическим спорам Верховного Суда РФ от 17.10.2022 № 301-ЭС22-11144 по делу № А43-21183/2020 (продолжение) Общество входило в группу компаний и выполняло функции их единоличного исполнительного органа.

Налоговый орган установил, что все организации, входящие в группу компаний, фактически осуществляли единую хозяйственную деятельность, но были зарегистрированы в качестве отдельных юридических лиц с целью формального соблюдения условий, позволяющих применять специальный налоговый режим в виде УСН, и связанных с предельной величиной получаемой выручки и предельной численностью работников. При этом в действительности деятельность группы компаний не подпадала под условия, установленные для применения специального налогового режима.

Налоговый орган посчитал, что группу компаний создали для ухода от налогообложения путем дробления бизнеса и искусственного распределения выручки на подконтрольных лиц. Поэтому организации доначислили налоги по ОСН, объединив показатели деятельности всех юрлиц из этой группы.

# Определение СК по экономическим спорам Верховного Суда РФ от 17.10.2022 № 301-ЭС22-11144 по делу № A43-21183/2020 (продолжение)

# Выводы судов:

Суд первой инстанции, с выводами которого согласился суд апелляционной инстанции, признал, что руководящая и организующая роль в создании цепочки взаимозависимых организаций с целью снижения размера налоговых обязательств принадлежит обществу, а потому доначисление налогоплательщику налогов по общей системе налогообложения является правомерным.

Суд округа поддержал выводы судов первой и апелляционной инстанций.

Между тем судами не учтено следующее.

Выявление необоснованной налоговой выгоды не предполагает определения налоговой обязанности в более высоком размере (что означало бы применение санкции), а может служить основанием для доначисления суммы налога, подлежащей уплате в бюджет таким образом, как если бы налогоплательщик не злоупотреблял правом (определения Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации от 05.04.2018 № 305-КГ17-20231, от 06.03.2018 № 304-КГ17-8961, от 30.09.2019 № 307-ЭС19-8085, от 28.10.2019 № 305-ЭС19-9789, от 19.05.2021 № 309-ЭС20-23981 и др.).

Определение СК по экономическим спорам Верховного Суда РФ от 17.10.2022 № 301-ЭС22-11144 по делу № A43-21183/2020 (продолжение) Из этого же исходит Конституционный Суд Российской Федерации, отмечая в своих решениях (постановления от 28.03.2000 № 5-П, от 17.03.2009 № 5-П, от 22.06.2009 № 10-П, определение от 27.02.2018 № 526-О и др.), что налоговые органы не освобождаются от обязанности в рамках контрольных процедур принимать исчерпывающие меры, направленные на установление действительного размера налогового обязательства налогоплательщика, исключая возможность вменения ему налога в размере большем, чем это установлено законом.

Таким образом, установив, что имело место искусственное распределение доходов от реализации товаров (работ, услуг) между несколькими лицами, которыми прикрывалась фактическая деятельность одного хозяйствующего субъекта, не отвечавшего установленным законом условиям для применения УСН (так называемое "дробление бизнеса"), налоговый орган вправе консолидировать доходы и исчислить налоги соответствующему плательщику по ОСН. Размер доначисляемых налогов подлежит уменьшению таким образом, как если бы налоги, уплачиваемые элементами схемы "дробления бизнеса" в связи с применением специальных налоговых режимов, в рамках проверяемых периодов уплачивались налогоплательщиком-организатором.







подконтрольных взаимозависимых лиц.

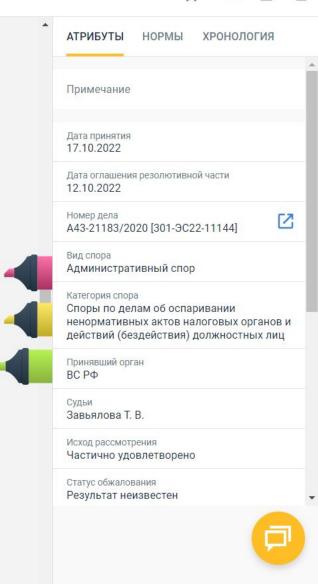
Налоговый орган установил, что все организации, входящие в группу компаний «УправдомЪ», фактически осуществляли единую хозяйственную деятельность, но были зарегистрированы в качестве отдельных юридических лиц с целью формального соблюдения условий, позволяющих применять специальный налоговый режим в виде УСН, связанных с предельной величиной получаемой выручки и предельной численностью работников. При этом в действительности деятельность группы компаний «УправдомЪ» не подпадала под условия, установленные для применения специального налогового режима.

Учитывая, что руководство и обеспечение текущей деятельности организаций, входящих в группу компаний «УправдомЪ», осуществлялось единым управленческим аппаратом общества, налоговый орган доначислил обществу налоги по общей системе налогообложения, объединив показатели деятельности всех организаций, входящих в группу компаний.

При рассмотрении дела суды руководствовались положениями статей 54.1, 82, 89, 90, 105.1, 346.11 - 346.13, 346.18, 346.19 Налогового кодекса и согласились с выводом налогового органа о необоснованном применении обществом специального налогового режима в виде УСН, указав, что искусственное деление единого бизнеса привело к занижению налоговых обязательств ввиду сохранения льготного режима налогообложения у названных организаций.

Суд первой инстанции, с выводами которого согласился суд апелляционной инстанции, признал, что руководящая и организующая роль в создании цепочки взаимозависимых организаций с целью снижения размера налоговых обязательств принадлежит обществу, а потому доначисление налогоплательщику налогов по общей системе налогообложения является правомерным.

Признавая частично недействительным решение налогового органа, суд первой инстанции устранил допущенные инспекцией ошибки в расчете сумм налога на добавленную стоимость, налога на прибыль организаций и налога на имущество организаций, исключив внутригрупповые обороты. В то же время суд отклонил доводы налогоплательщика относительно того, что при доначислении налогов по общей системе налогообложения инспекция не учла суммы налогов, уплаченные участниками группы компаний «Управдомъ» в рамках



Определение СК по экономическим спорам Верховного Суда РФ от 07.10.2022 № 305-ЭС22-11287 по делу № A40-82898/2021 Суд отменил судебные акты по делу о признании недействительным решения ФНС об отказе в привлечении общества к ответственности за совершение налогового правонарушения, повлекшего уменьшение убытков по консолидированной группе налогоплательщиков, поскольку судами нижестоящих инстанций был нарушен принцип соотносимости доходов и расходов, что повлекло в рассматриваемом деле исключение из состава расходов налогоплательщика затрат, связанных с деятельностью, доходы от осуществления которой были им обоснованно учтены при исчислении налога на прибыль. Это в итоге привело к неопределенности налогообложения и нарушению закрепленного в ст. 3 НК РФ принципа экономического основания налога.

#### Обстоятельства:

Налоговым органом проведена выездная налоговая проверка консолидированной группы налогоплательщиков, ответственным участником которой является публичное акционерное общество "Газпром нефть" (далее - общество, налогоплательщик), на предмет правильности исчисления и своевременности уплаты налога на прибыль организаций по консолидированной группе налогоплательщиков за период 2015 - 2017 гг.

Определение СК по экономическим спорам Верховного Суда РФ от 07.10.2022 № 305-ЭС22-11287 по делу № A40-82898/2021 (продолжение) По результатам проверки инспекцией вынесено решение об отказе в привлечении общества к ответственности за совершение налогового правонарушения, согласно которому налогоплательщику доначислен налог на прибыль организаций и предложено уменьшить убытки, исчисленные по налогу на прибыль организаций.

### Выводы судов:

Отказывая в удовлетворении заявленного обществом требования, суды трех инстанций согласились с выводом налогового органа об отсутствии у налогоплательщика оснований для включения в состав расходов, уменьшающих налогооблагаемую прибыль, сумм амортизационных отчислений, поскольку суда, зарегистрированные в РМРС, не признаются амортизируемым имуществом в период нахождения их в указанном реестре.

ВС РФ отменил указанные решения и удовлетворил требования общества указав следующее.

В п. 3 ст. 256 НК РФ в редакции, действовавшей в проверяемые налоговые периоды, определено, что из состава амортизируемого имущества в целях главы 25 НК РФ исключаются зарегистрированные в Российском международном реестре судов (РМРС) суда на период нахождения их в РМРС.

Определение СК по экономическим спорам Верховного Суда РФ от 07.10.2022 № 305-ЭС22-11287 по делу № А40-82898/2021 (продолжение) Наряду с указанным положением в соответствии с п. 48 ст. 270 НК РФ расходы судовладельцев на обслуживание, ремонт и иные цели, связанные с содержанием, эксплуатацией, реализацией судов, зарегистрированных в РМРС, не учитываются в целях налогообложения при исчислении налога на прибыль организаций.

Из содержания названных норм главы 25 НК РФ следует, что законодатель последовательно различает порядок учета доходов и расходов, связанных с эксплуатацией судов, зарегистрированных в РМРС, в зависимости от целей и вида такой эксплуатации. Исключив при налогообложении из состава доходов хозяйственные операции, связанные с перевозками, в которых пункт отправления и (или) пункт назначения находятся за пределами территории РФ (ст. 251 НК РФ), одновременно был установлен порядок учета расходов, при котором и затраты на содержание, эксплуатацию такого имущества в случае совершения указанных операций также не учитываются в составе расходов при исчислении налога на прибыль. Данный вывод соответствует правовому регулированию как в прежней (до 01.01.2019), так и в действующей редакции ст. 251, 256, 270 НК РФ.

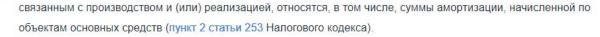
#### ≡ Поиск / Результаты поиска / Определение от 07.10.2022











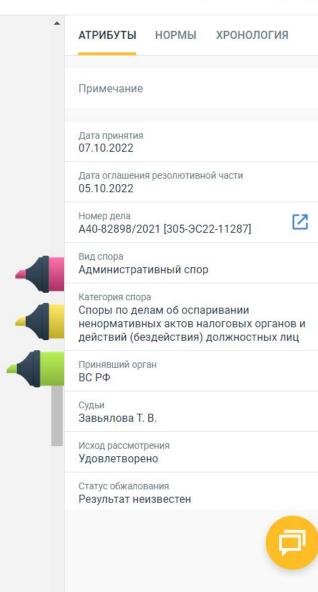
В пункте 3 статьи 256 Налогового кодекса в редакции, действовавшей в проверяемые налоговые периоды, определено, что из состава амортизируемого имущества в целях главы 25 Налогового кодекса исключаются зарегистрированные в Российском международном реестре судов суда на период нахождения их в РМРС.

Наряду с указанным положением в соответствии с пунктом 48.5 статьи 270 Налогового кодекса расходы судовладельцев на обслуживание, ремонт и иные цели, связанные с содержанием, эксплуатацией, реализацией судов, зарегистрированных в РМРС, не учитываются в целях налогообложения при исчислении налога на прибыль организаций.

Из содержания названных норм главы 25 Налогового кодекса следует, что законодатель последовательно различает порядок учета доходов и расходов, связанных с эксплуатацией судов, зарегистрированных в РМРС, в зависимости от целей и вида такой эксплуатации. Исключив при налогообложении из состава доходов хозяйственные операции, связанные с перевозками, в которых пункт отправления и (или) пункт назначения находятся за пределами территории Российской Федерации (статья 251 Налогового кодекса), одновременно был установлен порядок учета расходов, при котором и затраты на содержание, эксплуатацию такого имущества в случае совершения указанных операций также не учитываются в составе расходов при исчислении налога на прибыль. Данный вывод соответствует правовому регулированию как в прежней (до 01.01.2019), так и в действующей редакции статей 251, 256, 270 Налогового кодекса.

Во всех иных случаях для учета доходов и расходов, относящихся к использованию в каботажных перевозках судов, зарегистрированных в РМРС, применяется общий порядок исчисления налога, установленный соответствующими положениями Налогового кодекса.

В этой связи правовой подход налогового органа, поддержанный судами трех инстанций, по сути привел к нарушению заложенного в главе 25 Налогового кодекса принципа соотносимости доходов и расходов и связь последних именно с деятельностью организации по извлечению прибыли, что повлекло в рассматриваемом деле исключение из состава расходов налогоплательщика затрат, связанных с деятельностью, доходы от



Кассационное определение СК по административным делам Верховного Суда РФ от 31 августа 2022 г. № 18-КАД22-33-К4

Суд оставил без изменения апелляционное определение о признании незаконным решения налогового органа об отказе в возврате суммы излишне уплаченного налога, поскольку отсутствие в налоговом законе порядка обращения наследников в налоговый орган с заявлением о возврате уплаченных сумм не является основанием для отказа в возврате денежных средств, не подлежащих зачислению в бюджет.

#### Обстоятельства:

Налоговым органом проведена выездная налоговая проверка деятельности индивидуального предпринимателя М. за период 2014-2016 годов, по результатам которой составлен акт налоговой проверки от 22 октября 2018 года № 18-42/27.

М. 17 декабря 2018 года обратился в налоговый орган с ходатайством, в котором просил учесть денежные средства, уплаченные им в счет НДС и в счет НДФЛ от предпринимательской деятельности, и снизить штрафные налоговые санкции при принятии решения.

В связи со смертью 5 января 2019 года М. решение по результатам выездной проверки налоговым органом принято не было.

Кассационное определение СК по административным делам Верховного Суда РФ от 31 августа 2022 г. № 18-КАД22-33-К4 (продолжение)

По данным налогового органа по состоянию на 18 июня 2019 года у М. числилась переплата по НДС на товары, реализуемые на территории РФ, а также по НДФЛ, полученных от осуществления деятельности физическими лицами, зарегистрированными в качестве индивидуальных предпринимателей, нотариусов, занимающихся частной практикой, адвокатов, учредивших адвокатские кабинеты, и других лиц, занимающихся частной практикой в соответствии со ст. 227 Налогового кодекса РФ.

С целью осуществления возврата сумм излишне уплаченного НДФЛ наследник умершего М. обратился в инспекцию с соответствующим заявлением, в удовлетворении которого решением налогового органа отказано по основанию неподтверждения в ходе проведенной проверки наличия переплаты в заявленном размере.

Налоговый орган полагает, что возврат суммы излишне уплаченных платежей наследникам умершего физического лица не предусмотрен законодательством о налогах и сборах.

Кассационное определение СК по административным делам Верховного Суда РФ от 31 августа 2022 г. № 18-КАД22-33-К4 (продолжение)

# Выводы судов:

Судом первой инстанции в удовлетворении административных исковых требований отказано, апелляционная инстанция отменила решение суда первой инстанции, приняв по делу новое решение об удовлетворении административного иска, кассационной инстанцией апелляционное определение отменено с оставлением в силе решения суда первой инстанции.

Верховный суд признал позицию налогового органа необоснованной.

Излишне поступившая от ИП в бюджет денежная сумма не является законно установленным налогом (налоговой обязанностью), при этом действующее налоговое законодательство не содержит норм, запрещающих правопреемство в налоговых правоотношениях. Истец является наследником по закону имущества умершего ИП, состоящего из права на получение денежных средств - переплата по НДС и НДФЛ, полученных от осуществления предпринимательской деятельности.

Отсутствие в НК РФ порядка обращения наследников в налоговый орган с заявлением о возврате уплаченных сумм не является основанием для отказа в возврате денежных средств, не подлежащих зачислению в бюджет. Суд признал незаконным отказ налогового органа в возврате спорной переплаты наследнику умершего ИП.

Определение СК по экономическим спорам Верховного Суда РФ от 26 августа 2022 г. № 308-ЭС22-1936 по делу № А32-17746/2020 Верховный суд отменил кассационное постановление, оставив в силе решение суда первой инстанции и апелляционное постановление по делу о признании недействительным решения о привлечении лица к ответственности за совершение налогового правонарушения, поскольку налогоплательщик не мог не осознавать противоправность собственных действий по использованию специальных налоговых режимов и непредставлению налоговой отчетности по общей системе налогообложения.

#### Обстоятельства:

- □ ИП обратился в суд из-за доначисления ему налогов и штрафов
- ☐ Три инстанции разошлись во мнениях в отдельной части. ВС РФ счел все доначисления законными
- □ При проверке выявили, что ИП неправомерно применял ЕНВД
  и УСН. Его привлекли к ответственности за неуплату налогов по
  ОСН и непредставление отчетности по этим налогам
- ☐ Повторного привлечения к налоговой ответственности в такой ситуации нет

Определение СК по экономическим спорам Верховного Суда РФ от 26 августа 2022 г. № 308- ЭС22-1936 по делу № А32-17746/2020 (продолжение)

## Выводы судов:

Как указал суд, поскольку виновные действия налогоплательщика, связанные с неправомерным применением специальных налоговых режимов, привели к неисполнению им двух различных обязанностей, то привлечение налогоплательщика ответственности одновременно по статьям 119 и 122 НК РФ повторным не является. То обстоятельство, что поведение налогоплательщика охватывалось единым умыслом, также не является основанием для поглощения менее строгой санкции, предусмотренной пунктом 1 статьи 119 НК РФ, более строгой санкцией, предусмотренной пунктом 3 статьи 122 НК РФ.

Принимая во внимание, что положения статей 119 и 122 НК РФ предусматривают различные квалифицирующие признаки правонарушений и данные составы правонарушений разграничены между собой, привлечение к ответственности не входит в противоречие с основными принципами юридической (публичноправовой) ответственности, в том числе с учетом правовой позиции Конституционного Суда Российской Федерации, выраженной в определении от 18.01.2001 № 6-О "По запросу Федерального арбитражного суда Восточно-Сибирского округа о проверке конституционности пунктов 1 и 3 статьи 120 и пункта 1 статьи 122 Налогового кодекса Российской Федерации".

Определение СК по экономическим спорам Верховного Суда РФ от 26 августа 2022 г. № 308- ЭС22-1936 по делу № А32-17746/2020 (продолжение)

Таким образом, если лицо совершает одно действие или бездействие, содержащее составы различных налоговых правонарушений, его привлекают к ответственности за каждый такой деликт в отдельности. Санкции взыскивают за каждый из них в отдельности, то есть без поглощения менее строгой санкции более строгой. Причем не важно, что поведение налогоплательщика охватывалось единым умыслом.

В данном деле виновные действия ИП, связанные с неправомерным применением специальных налоговых режимов, привели к неисполнению им двух различных обязанностей: к неподаче отчетности по ОСН и к неуплате налогов по этой системе налогообложения.

Поэтому наложение двух отдельных штрафов в таком случае не является повторным привлечением ИП к ответственности.

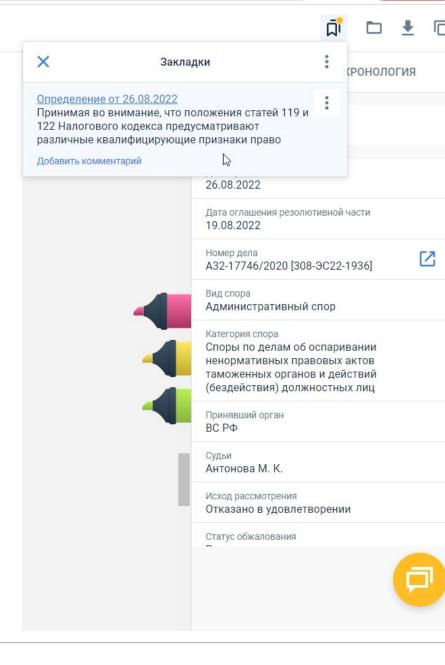
#### ≡ Поиск / Результаты поиска / Определение от 26.08.2022

специальных налоговых режимов, привели к неисполнению им двух различных обязанностей (бездействие по подаче декларации по общей системе налогообложения и бездействие в уплате налогов по указанной системе налогообложения), то привлечение налогоплательщика к ответственности одновременно по статьям 119 и 122 Налогового кодекса повторным не является. То обстоятельство, что поведение налогоплательщика охватывалось единым умыслом, также не является основанием для поглощения менее строгой санкции, предусмотренной пунктом 1 статьи 119 Налогового кодекса, более строгой санкцией, предусмотренной пунктом 3 статьи 122 Налогового кодекса.

Принимая во внимание, что положения статей 119 и 122 Налогового кодекса предусматривают различные квалифицирующие признаки правонарушений и данные составы правонарушений со всей очевидностью разграничены между собой, привлечение предпринимателя к ответственности по указанным статьям Налогового кодекса не входит в противоречие с основными принципами юридической (публично-правовой) ответственности, в том числе с учетом правовой позиции Конституционного Суда Российской Федерации, выраженной в определении от 18.01.2001 № 6-О «По запросу Федерального арбитражного суда Восточно-Сибирского округа о проверке конституционности пунктов 1 и 3 статьи 120 и пункта 1 статьи 122 Налогового кодекса Российской Федерации».

При этом, как неоднократно отмечалось Конституционным Судом Российской Федерации, предусматривая для совершивших правонарушения лиц наказания в виде штрафа и тем самым ограничивая гарантированные Конституцией Российской Федерации право собственности, предполагающее наличие находящейся под судебной защитой возможности иметь имущество в собственности, владеть, пользоваться и распоряжаться им как единолично, так и совместно с другими лицами (статья 35, части 1, 2 и 3), и право на свободное использование своих способностей и имущества для предпринимательской и иной не запрещенной законом экономической деятельности (статья 34, часть 1), федеральный законодатель должен стремиться к тому, чтобы устанавливаемые им размеры штрафов в совокупности с правилами их наложения позволяли в каждом конкретном случае привлечения лица к ответственности обеспечивать адекватность применяемого государственного принуждения всем обстоятельствам, имеющим существенное значение для индивидуализации ответственности и наказания за совершенное правонарушение.

Конституционные требования справедливости и соразмерности предопределяют, по общему правилу, необходимость дифференциации юридической ответственности в зависимости от тяжести содеянного размера и



# Определение СК по экономическим спорам Верховного Суда РФ от 21 июля 2022 г. № 301-ЭС22-4481 по делу № A29-2698/2020

# Обстоятельства:

Дело о признании недействительным решения налогового органа о привлечении налогоплательщика к ответственности направлено на новое рассмотрение в суд первой инстанции. Необходимо дать оценку доводам налогоплательщика и возражениям налогового органа относительно правильности определения доначисленных сумм налогов, пеней и штрафов.

Основанием для начисления налогов, пеней и штрафов послужил вывод о создании обществом схемы уклонения от налогообложения путем формального привлечения взаимозависимых индивидуальных предпринимателей.

Как посчитал налоговый орган, налог, уплаченный предпринимателями при применении специального налогового режима, не должен учитываться при исчислении недоимки компании.

## Выводы судов:

Три инстанции поддержали такую позицию. ВС РФ отправил дело на пересмотр.

Суммы налогов, уплаченные участниками группы в отношении дохода от искусственно разделенной деятельности должны учитываться при определении размера налоговой обязанности (недоимки) по общей системе налогообложения налогоплательщика - организатора группы.

Определение СК по экономическим спорам Верховного Суда РФ от 21 июля 2022 г. № 301-ЭС22-4481 по делу № A29-2698/2020 (продолжение) В ином случае не будет обеспечена последовательность и полнота переквалификации совершенных налогоплательщиком операций, правильность определения их последствий, а доначисление налогов в излишнем размере (без учета уплаченных сумм), с одной стороны - приобретет характер дополнительной санкции, выходящей за пределы мер, необходимых для обеспечения всеобщности налогообложения и противодействия злоупотреблениям в этой сфере, а с другой стороны - создаст предпосылки для возврата из бюджета сумм налогов, уплаченных другими участниками схемы при том, что причиненный бюджетной системе ущерб может оставаться не возмещенным в полном объеме.

Аналогичный подход к разрешению споров о получении необоснованной налоговой выгоды за счет перевода выручки на подконтрольных (взаимозависимых) лиц ранее был отражен Судебной коллегией по экономическим спорам Верховного Суда РФ в определениях от 23.03.2022 № 307-ЭС21-17087, № 307-ЭС21-17713 и сохраняет свою актуальность.

По настоящему делу судами установлено, что общество являлось организацией одной группы взаимозависимых и аффилированных лиц, которыми проводилась согласованная политика при строительстве объектов недвижимости, предоставлении в аренду транспортных средств, а также приобретении земельных участков для строительства.

**Coleman Legal Services** 

21

Определение СК по экономическим спорам Верховного Суда РФ от 21 июля 2022 г. № 301-ЭС22-4481 по делу № A29-2698/2020 (продолжение) В рамках рассматриваемых правоотношений общество посредством формального привлечения взаимозависимых предпринимателей искусственно создавало условия для применения УСН, заключая договоры на участие в долевом строительстве многоквартирных домов ниже себестоимости. При этом впоследствии объекты долевого строительства по договорам уступки прав требований (цессии) передавались в адрес конечных дольщиков по цене значительно превышающей стоимость приобретения объектов предпринимателями; фактически передачу прав на объекты общество осуществляло самостоятельно; применение схемы позволило обществу вывести часть доходов на взаимозависимых лиц и уклониться от налогообложения.

При этом налоговый орган располагал сведениями и документами, которые позволяли определить налоговые обязательства общества по общей системе налогообложения с учетом налогов, исчисленных и уплаченных каждым предпринимателем за спорные налоговые периоды, по которым объединены их доходы.

Определение СК по экономическим спорам Верховного Суда РФ от 21 июля 2022 г. № 301-ЭС22-4481 по делу № A29-2698/2020 (продолжение) Вместе с тем при определении размера недоимки эти сведения инспекцией фактически во внимание не приняты, что могло привести к произвольному завышению сумм налогов, пени и штрафов, начисленных по результатам проверки.

Доводы относительно необходимости определения действительного размера налоговой обязанности посредством применения налоговой реконструкции неоднократно заявлялись обществом при рассмотрении дела, однако отклонены судами нижестоящих инстанций с указанием на невозможность признания уплаченных предпринимателями налогов в качестве расходов заявителя. Данная позиция судов с учетом вышеприведенных положений законодательства и правовых позиций Конституционного Суда РФ, Верховного Суда РФ не может быть признана правомерной.









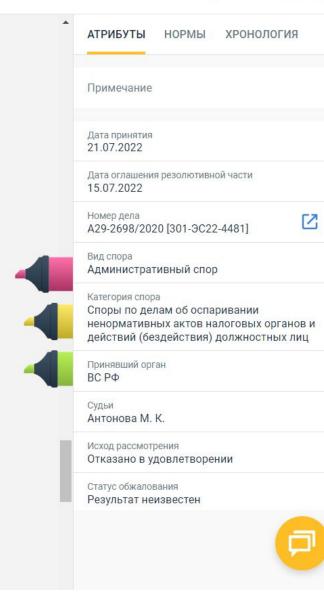
Это означает, что суммы налогов, уплаченные участниками группы в отношении дохода от искусственно разделенной деятельности должны учитываться при определении размера налоговой обязанности (недоимки) по общей системе налогообложения налогоплательщика - организатора группы.

В ином случае не будет обеспечена последовательность и полнота переквалификации совершенных налогоплательщиком операций, правильность определения их последствий, а доначисление налогов в излишнем размере (без учета уплаченных сумм), с одной стороны - приобретет характер дополнительной санкции, выходящей за пределы мер, необходимых для обеспечения всеобщности налогообложения и противодействия злоупотреблениям в этой сфере, а с другой стороны - создаст предпосылки для возврата из бюджета сумм налогов, уплаченных другими участниками схемы при том, что причиненный бюджетной системе ущерб может оставаться не возмещенным в полном объеме.

Аналогичный подход к разрешению споров о получении необоснованной налоговой выгоды за счет перевода выручки на подконтрольных (взаимозависимых) лиц ранее был отражен Судебной коллегией по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации в определениях от 23.03.2022 № 307-ЭС21-17087, № 307-ЭС21-17713 и сохраняет свою актуальность.

По настоящему делу судами установлено, что общество «ОптимаСтрой» являлось организацией одной группы взаимозависимых и аффилированных лиц, которыми проводилась согласованная политика при строительстве объектов недвижимости, предоставлении в аренду транспортных средств, а также приобретении земельных участков для строительства.

В рамках рассматриваемых правоотношений общество посредством формального привлечения взаимозависимых предпринимателей искусственно создавало условия для применения УСН, заключая договоры на участие в долевом строительстве многоквартирных домов ниже себестоимости. При этом впоследствии объекты долевого строительства по договорам уступки прав требований (цессии) передавались в адрес конечных дольщиков по цене значительно превышающей стоимость приобретения объектов предпринимателями; фактически передачу прав на объекты общество осуществляло самостоятельно; применение схемы позволило обществу вывести часть доходов на взаимозависимых лиц и уклониться от налогообложения.



Определение СК по экономическим спорам Верховного Суда РФ от 24 июня 2022 г. № 310-ЭС22-2242 по делу № А14-3191/2021 Верховный суд направил на новое рассмотрение в суд первой инстанции дело о признании недействительным решения налогового органа о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения, поскольку в рассматриваемом налоговом периоде мероприятия по изменению вида разрешенного использования спорных земельных участков не проводились.

#### Обстоятельства:

Инспекция установила, что у общества в проверяемом налоговом периоде в собственности находились земельные участки с видом разрешенного использования: "для индивидуальной жилой застройки", "индивидуальное жилищное строительство, отдельно стоящие индивидуальные жилые дома на одну, две семьи, коттеджи", "блокированные жилые дома с блокквартирами на одну семью", "для сельскохозяйственного использования".

Основанием для принятия решения послужил вывод налогового органа о необоснованном применении обществом в отношении земельных участков ставки земельного налога в размере 0,3% от кадастровой стоимости с повышающим коэффициентом 2 по земельным участкам с видом разрешенного использования "для индивидуальной жилой застройки". В этой связи доначисление налога произведено инспекцией исходя из налоговой ставки 1,5%.

Определение СК по экономическим спорам Верховного Суда РФ от 24 июня 2022 г. № 310-ЭС22-2242 по делу № А14-3191/2021 (продолжение)

## Выводы судов:

Отказывая в удовлетворении заявленного обществом требования, суды трех инстанций исходили из того, что право на применение ставки земельного налога 0,3% связано с фактом использования налогоплательщиком земельного участка в соответствии с видом разрешенного использования. Поскольку доказательств фактического использования либо намерений использовать земельные участки соответствии с видом размешенного использования - для строительства жилых домов, налогоплательщиком в материалы дела не представлено, суды пришли к выводу об отсутствии права на применение указанной ставки земельного налога.

Между тем при рассмотрении данного дела судами не было учтено следующее.

Как отмечал Конституционный Суд РФ, освобождение от уплаты налогов по своей природе - льгота, представляющая собой исключение из принципов всеобщности и равенства налогообложения, которые вытекают из Конституции РФ и в силу которых каждый обязан платить законно установленный налог с соответствующего объекта налогообложения, их введение относится к исключительной прерогативе законодателя (постановления Конституционного Суда РФ от 21 марта 1997 года № 5-П, от 28 марта 2000 № 5-П и др.).

**Coleman Legal Services** 

26

Определение СК по экономическим спорам Верховного Суда РФ от 24 июня 2022 г. № 310-ЭС22-2242 по делу № А14-3191/2021 (продолжение)

При этом налогоплательщик не может произвольно применять налоговую ставку (изменить ее размер в большую или меньшую сторону) или отказаться от ее применения (Определение Конституционного Суда РФ от 15 мая 2007 № 372-О-П).

Принцип равенства не исключает возможность установления различных правовых условий для различных категорий субъектов права, однако такие различия не могут быть произвольными и должны основываться на объективных характеристиках соответствующих категорий субъектов; применительно к сфере налоговых отношений это означает, что законодатель вправе использовать дифференцированный подход к установлению различных систем налогообложения для налогоплательщиков в том случае, если эта дифференциация обусловлена объективными факторами, включая экономические характеристики объекта налогообложения и налогооблагаемой базы. (Постановление Конституционного Суда РФ от 16 июля 2004 года № 14-П; определения от 14 декабря 2004 года № 451-О, от 2 апреля 2009 года № 478-О-О, от 29 марта 2016 года № 697-О и др.).

Определяющим для применения налоговой ставки земельного налога 0,3% является вид разрешенного использования земельного участка и назначение возводимых на нем объектов.

Определение СК по экономическим спорам Верховного Суда РФ от 24 июня 2022 г. № 310-ЭС22-2242 по делу № А14-3191/2021 (продолжение)

Для ситуаций, когда на земельном участке, предоставленном для жилищного строительства, не возведен объект недвижимости, пунктом 15 статьи 396 НК РФ установлены правовые последствия в виде применения повышающих коэффициентов к названной ставке налога.

Иных ограничений в праве, а именно, запрета применять ставку 0,3% от кадастровой стоимости коммерческим организациям в отношении земельных участков, приобретенных (предоставленных) для индивидуального жилищного строительства и используемых в предпринимательской деятельности, проданных иным лицам с целью получения прибыли, Налоговый кодекс в рассматриваемый налоговый период не содержал.

Данный вывод следует также из постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 23.07.2009 № 54 "О некоторых вопросах, возникших у арбитражных судов при рассмотрении дел, связанных с взиманием земельного налога", определений Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда РФ от 04.02.2020 № 308-ЭС19-18258, от 11.04.2022 № 306-ЭС21-25432.

При таких обстоятельствах факт продажи обществом в 2019 году части принадлежащих ему земельных участков не исключал его права на применение налоговой ставки 0,3% за весь период владения данными объектами.







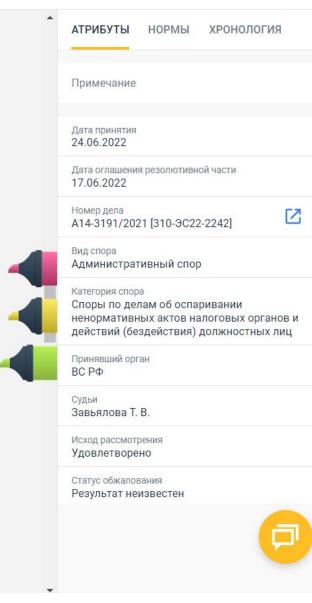




Как отмечал Конституционный Суд Российской Федерации в ряде своих решений, освобождение от уплаты налогов по своей природе – льгота, представляющая собой исключение из принципов всеобщности и равенства налогообложения, которые вытекают из Конституции Российской Федерации (статьи 19 и 57) и в силу которых каждый обязан платить законно установленный налог с соответствующего объекта налогообложения, их введение относится к исключительной прерогативе законодателя; именно законодатель вправе определять (сужать или расширять) круг лиц. на которых распространяются налоговые льготы (постановления Конституционного Суда Российской Федерации от 21 марта 1997 года № 5-П, от 28 марта 2000 № 5-П и др.). При этом налогоплательщик не может произвольно применять налоговую ставку (изменить ее размер в большую или меньшую сторону) или отказаться от ее применения (Определение Конституционного Суда Российской Федерации от 15 мая 2007 № 372-О-П).

Принцип равенства не исключает возможность установления различных правовых условий для различных категорий субъектов права, однако такие различия не могут быть произвольными и должны основываться на объективных характеристиках соответствующих категорий субъектов; применительно к сфере налоговых отношений это означает, что законодатель вправе использовать дифференцированный подход к установлению различных систем налогообложения для налогоплательщиков в том случае, если эта дифференциация обусловлена объективными факторами, включая экономические характеристики объекта налогообложения и <mark>налогооблагаемой базы</mark>. (Постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 16 июля 2004 года № 14-П; определения от 14 декабря 2004 года № 451-О, от 2 апреля 2009 года № 478-О-О, от 29 марта 2016 года № 697-О и др.).

Согласно подпункту 1 статьи 394 Налогового кодекса (в редакции, действовавшей в проверяемом периоде) налоговые ставки по земельному налогу устанавливаются нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований (законами городов федерального значения Москвы, Санкт-Петербурга и Севастополя) и не могут превышать 0,3 % в отношении земельных участков, занятых жилищным фондом и объектами инженерной инфраструктуры жилищно-коммунального комплекса (за исключением доли в праве на земельный участок, приходящейся на объект, не относящийся к жилищному фонду и к объектам инженерной инфраструктуры жилищно-коммунального комплекса), или приобретенных (предоставленных) для жилищного строительства.



Определение СК по экономическим спорам Верховного Суда РФ от 16 июня 2022 г. № 305-ЭС22-1659 по делу № А41-6753/2021 Суд признал недействительным решение налогового органа привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения, поскольку состоявшееся в деле толкование понятия "бытовая услуга" привело к нарушению принципов равенства и экономического основания налога, так как выполняя одинаковые виды работ и имея при этом сопоставимый экономический результат, налогоплательщики поставлены в зависимость от субъектного состава заказчиков (потребителей) данных работ и услуг, что привело к произвольному начислению истцу недоимки, штрафа и лишению права на применение льготного специального налогового режима.

Налоговый орган посчитал, что в отношении работ, выполненных для нужд юридических лиц, патентная система налогообложения применима быть не может.

Рассматривая спор, суды согласились с позицией налогового органа, указав, что правом на применение патентной системы налогообложения обладают индивидуальные предприниматели, выполняющие работы либо оказывающие услуги в целях исключительно удовлетворения личных бытовых потребностей гражданина.

Определение СК по экономическим спорам Верховного Суда РФ от 16 июня 2022 г. № 305-ЭС22-1659 по делу № А41-6753/2021 (продолжение) ВС РФ указал на ошибочность такой позиции.

НК РФ устанавливает перечень видов деятельности, при ведении которых разрешено применять ПСН. Также регионы могут определять таковые, исходя из ОКВЭД и ОКПД.

В данном деле в регионе предусматривалась возможность применить ПСН к бытовым услугам, в том числе в части кровельных работ. При этом не было ограничения, что они должны выполняться только для юридических лиц.

Судебная коллегия посчитала ошибочным ограничительное толкование, данное судами при толковании понятия "бытовая услуга" применительно к видам деятельности, в отношении которых может применяться патентная система налогообложения.









Изучив материалы дела, проверив в соответствии с положениями статьи 291.14 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации законность обжалуемых судебных актов, Судебная коллегия Верховного Суда Российской Федерации приходит к следующим выводам.

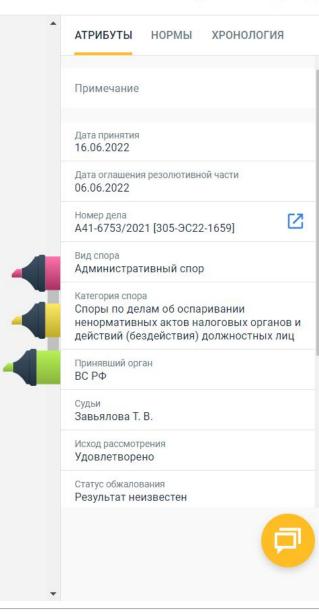
Федеральным законом от 25.06.2012 № 94-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации» с 1 января 2013 года была введена в действие глава 26.5 «Патентная система налогообложения» Налогового кодекса. Как следует из пояснительной записки к законопроекту, его целью являлось налоговое стимулирование развития малого предпринимательства на основе совершенствования упрощенной системы налогообложения индивидуальных предпринимателей с использованием патента, повышение заинтересованности муниципальных образований в стимулировании легализации и развития на их территориях предпринимательской деятельности и увеличении за счет этого доходов своих бюджетов.

Для реализации указанных целей патентная система налогообложения вводится в действие законами субъектов Российской Федерации и применяется на соответствующих территориях субъектов Российской Федерации (пункт 1 статьи 346.43 Налогового кодекса).

Перечень видов деятельности, при осуществлении которых индивидуальным предпринимателям разрешается применять патентную систему налогообложения, определен пунктом 2 статьи 346.43 Налогового кодекса.

Наряду с этим, согласно подпункту 2 пункта 8 статьи 346.43 настоящего Кодекса субъекты Российской Федерации вправе включать в перечень видов предпринимательской деятельности, в отношении которых может применяться патентная система налогообложения, виды деятельности, предусмотренные Общероссийским классификатором видов экономической деятельности и Общероссийским классификатором продукции по видам экономической деятельности.

Статьей 2 Закона Московской области от 19.12.2016 № 165/2016-ОЗ «О внесении изменений в Закон Московской области «О ставках налога, взимаемого в связи с применением упрощенной системы налогообложения в Московской области» и в Закон Московской области «О патентной системе налогообложения на территории Московской области» (далее – Закон Московской области № 165/2016-ОЗ) к видам предпринимательской деятельности в сфере бытовых услуг были включены дополнительно следующие виды работ и оказываемых



Определение Конституционного Суда Российской Федерации от 09.06.2022 № 1450-О Общество оспаривало пункт 6 статьи 376 НК РФ, согласно которому налоговая база, определяемая как среднегодовая стоимость имущества, уменьшается на сумму законченных капитальных вложений на строительство, реконструкцию и (или) модернизацию вводимых, реконструируемых и (или) модернизируемых судоходных гидротехнических сооружений, расположенных на внутренних водных путях Российской Федерации, портовых гидротехнических сооружений, сооружений инфраструктуры воздушного транспорта (за исключением системы централизованной заправки самолетов, космодрома), учтенных в балансовой стоимости данных объектов.

Общество не производило капитальные вложения в строительство, реконструкцию, модернизацию указанного в деле основного средства: аэропорт был приобретен как готовый объект, введенный в эксплуатацию предыдущим владельцем.

Согласно Определению Конституционного Суда РФ, положение НК РФ не носит неопределенного характера и не может рассматриваться как нарушающее конституционные права заявителя. Законодатель связал возможность льготного налогообложения с осуществлением инвестиций именно в форме капитальных вложений в строительство, реконструкцию и (или) модернизацию объектов аэропортовой инфраструктуры, исключив из числа оснований для применения льготы осуществление инвестиций в иных формах, в частности путем приобретения таких объектов по возмездным сделкам.

Определение СК по экономическим спорам Верховного Суда РФ от 23 мая 2022 г. № 306-ЭС21-26423 по делу № A55-12839/2020

Суд отменил вынесенные ранее судебные решения, удовлетворил заявление и признал недействительным решение налоговой инспекции, поскольку начисление пеней и штрафа, обусловленных ранее допущенными незаконными действиями самого налогового органа, не совместимо с принципами добросовестности налогового администрирования, поддержания доверия к закону и действиям государства.

Налогоплательщик может быть освобожден от начисления пеней и штрафа за неуплату налога, если именно незаконные действия налогового органа привели к возникновению недоимки.

Налоговый орган полагает, что налогоплательщику правомерно отказано в применении повторно заявленного в 4 квартале 2018 года вычета по НДС с начислением пени и штрафа. Признание судом незаконным отказа в первоначальном вычете НДС во 2 квартале 2016 года не освобождает налогоплательщика от уплаты пеней и ответственности в виде штрафа.

Определение СК по экономическим спорам Верховного Суда РФ от 23 мая 2022 г. № 306-ЭС21-26423 по делу № A55-12839/2020 (продолжение) Суд, исследовав обстоятельства дела, признал позицию налогового органа необоснованной.

Налоговый орган по итогам выездной проверки отказал в использовании вычета во 2 квартале 2016 года, т. к. приобретенное оборудование учтено не на счете 01, а на счете 10 бухгалтерского учета. Руководствуясь позицией налогового органа, налогоплательщик в 4 квартале 2018 года перевел оборудование на счет 01 и вновь заявил вычет по НДС.

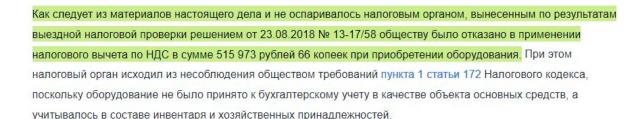
Решение по итогам выездной проверки впоследствии было признано недействительным в части отказа в применении спорного вычета.

Суд отметил, что именно незаконные действия налогового органа привели к возникновению недоимки, и это является основанием для освобождения налогоплательщика от пеней и штрафа за неуплату налога, начисленных по итогам проверки декларации за 4 квартал 2018 года.









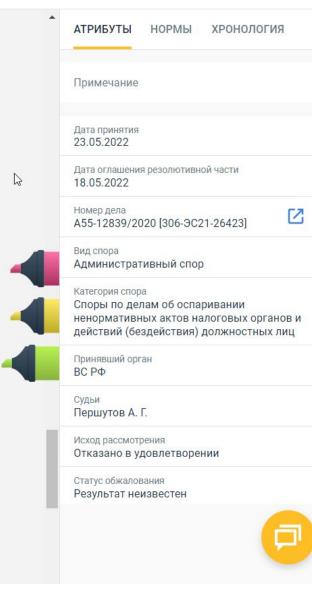
Следуя позиции инспекции, в целях применения указанного налогового вычета по НДС, общество, осуществило перевод спорного оборудования со счета 10.09 «Инвентарь и хозяйственные принадлежности» на счет 01 «Основные средства» и заявило спорный налоговый вычет по НДС в 4 квартале 2018 года. В дальнейшем решение инспекции от 23.08.2018 № 13-17/58 признано незаконным вступившим в законную силу решением суда.

Таким образом, как обоснованно отмечалось обществом, именно незаконное решение инспекции от 23.08.2018 № 13-17/58 послужило причиной совершения обществом соответствующих действий по переводу оборудования на другой счет бухгалтерского учета, заявления спорного налогового вычета по НДС в 4 квартале 2018 года и, как следствие, привело к возникновению у общества недоимки по НДС за 4 квартал 2018 года.

Доказательства, которые бы свидетельствовали о том, что в данном случае налогоплательщик действовал недобросовестно, в целях извлечения выгоды из ошибок, допущенных налоговым органом при проведении первоначальной (выездной) налоговой проверки, инспекцией в материалы дела не представлены.

Применение к обществу таких мер как начисление пени и штрафа, обусловленных ранее допущенными незаконными действиями самого налогового органа, не совместимо с принципами (требованиями) добросовестности налогового администрирования, поддержания доверия к закону и действиям государства и в связи с этим нарушает права и законные интересы общества, что согласно части 4 статьи 200 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации является основанием для признания оспариваемого решения инспекции недействительным.

Принимая во внимание универсальность воли законодателя, в рассматриваемой ситуации применительно к



Определение СК по экономическим спорам Верховного Суда РФ от 19 мая 2022 г. № 301-ЭС21-24319 по делу № А38-3/2021 Дело передано на новое рассмотрение, поскольку правила начисления процентов при возмещении НДС распространяются, в том числе, на ситуации, когда налоговым органом незаконно отказано в возмещении НДС, что повлекло за собой нарушение сроков возмещения.

Отсутствие нормативного закрепления порядка начисления процентов при незаконном отказе в возмещении НДС при наличии заявления о зачете налога не лишает налогоплательщика права на получение процентов за несвоевременный возврат НДС.

По мнению общества, инспекцией были нарушены сроки для возврата НДС, в связи с чем она неправомерно отказала в выплате процентов.

Суд, исследовав обстоятельства дела, признал доводы общества обоснованными.

Определение СК по экономическим спорам Верховного Суда РФ от 19 мая 2022 г. № 301-ЭС21-24319 по делу № А38-3/2021 (продолжение) В рассматриваемой ситуации не подлежал применению общий порядок возмещения налога, поскольку на момент проведения инспекцией проверки уточненной декларации по НДС общество заявило о возмещении суммы НДС путем зачета в счет уплаты предстоящих платежей по налогу. Впоследствии общество письмом лишь изменило способ возмещения НДС - путем возврата на расчетный счет общества в порядке, предусмотренном для возмещения НДС.

Если заявление о зачете налога в счет уплаты предстоящих платежей представлено налогоплательщиком до дня вынесения решения о возмещении суммы налога, то применяются специальные положения, предусмотренные ст. 176 НК РФ для возмещения НДС, а не ст. 78 НК РФ.

Отсутствие нормативного закрепления порядка начисления процентов при незаконном отказе в возмещении НДС при наличии заявления о зачете налога не может лишать налогоплательщика права на присуждение ему указанных процентов.











возврата гідо должен исчислиться в соответствий со статвей то глалогового кодекса с учетом того, что до получения указанного заявления о возврате НДС у инспекции отсутствовала обязанность произвести возврат подлежащего возмещению налога. Установив, что принятие решения о возврате НДС и его фактический возврат обществу осуществлены инспекцией с соблюдением установленных статьей 78 Налогового кодекса сроков, суды пришли к выводу об отсутствии оснований для начисления и взыскания с инспекции спорных процентов.

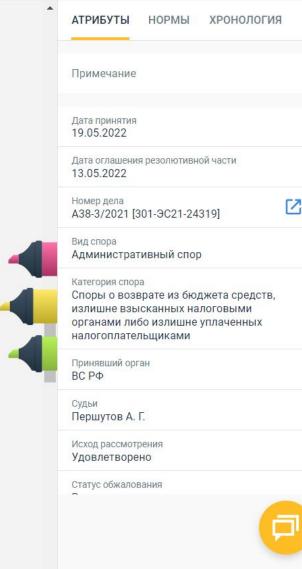
Однако выводы судов нельзя признать правомерными.

В рассматриваемой ситуации не подлежал применению порядок возмещения НДС, установленный статьей 78 Налогового кодекса, поскольку на момент проведения инспекцией камеральной налоговой проверки уточненной налоговой декларации по НДС за четвертый квартал 2015 года общество заявило о возмещении суммы НДС путем зачета в счет уплаты предстоящих платежей по налогу, представив в инспекцию заявление от 27.01.2016 о зачете.

Как следует из материалов дела, представленное до окончания проведения камеральной налоговой проверки уточненной налоговой декларации по НДС за четвертый квартал 2015 года с заявленной к возмещению из бюджета суммой НДС заявление от 27.01.2016 о зачете излишне уплаченного НДС в счет предстоящих платежей по этому налогу обществом не отзывалось. Впоследствии общество письмом от 16.07.2019 лишь изменило способ возмещения НДС – путем возврата на расчетный счет общества в порядке статьи 176 Налогового кодекса.

Установленный статьей 176 Налогового кодекса порядок возмещения НДС предполагает, что: решение о возмещении принимается по окончании проверки представленной налогоплательщиком декларации - в течение семи дней (пункт 2); сумма налога, подлежащая возмещению по решению налогового органа, возвращается по заявлению налогоплательщика на указанный им банковский счет, а при наличии письменного заявления налогоплательщика - может быть направлена в счет уплаты предстоящих платежей по налогу или иным федеральным налогам (пункт 6 статьи 176 Налогового кодекса).

Согласно пункту 10 статьи 176 Налогового кодекса при нарушении сроков возврата суммы налога, считая с 12-го дня после завершения камеральной налоговой проверки, по итогам которой было вынесено решение о возмещении (полном или частичном) суммы налога, начисляются проценты исходя из ставки рефинансирования Центрального банка Российской Федерации, подлежащие уплате налогоплательщику в порядке и срок, установленные пунктом 10 статьи 78 Налогового кодекса. Процентная ставка принимается равной ставке



Определение СК по экономическим спорам Верховного Суда РФ от 27 апреля 2022 г. № 305- ЭС21-24673 по делу № А40-305866/2019

Суд признал частично недействующими принятые ранее судебные акты и признал недействительным решение налогового органа в части доначисления страховых взносов, поскольку суд освободил заявителя от налоговой ответственности в виде начисленных ему штрафов, но не усмотрел оснований для освобождения от взимания пени за несвоевременную уплату страховых взносов.

Компании доначислили страховые взносы, ссылаясь на неправомерное применение ею пониженной ставки по выплатам сотрудникам в Севастополе.

Три инстанции сочли, что основания для доначисления были. ВС РФ отправил дело на пересмотр.

Закон определяет единую свободную экономическую зону (далее СЭЗ), которая включает в себя территории двух субъектов Федерации - Республики Крым и города Севастополя. В спорный период участники СЭЗ имели право применять пониженные ставки взносов вне зависимости от того, на какой из таких территорий велась их деятельность. С учетом этого компания правомерно применила пониженные ставки по выплатам работникам, занятым на территориях Севастополя и Республики Крым.

Определение СК по экономическим спорам Верховного Суда РФ от 27 апреля 2022 г. № 305- ЭС21-24673 по делу № А40-305866/2019 (продолжение)

Разрешая спор и формулируя противоположенный вывод, суды по существу исходили из изменений, внесенных Федеральным законом от 03.08.2018 № 297-ФЗ "О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации" (далее - Закон № 297-ФЗ), начавших действие с 01.01.2019.

Поскольку акты законодательства о налогах и сборах, ухудшающие положение участников отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах, не имеют обратной силы (пункт 2 статьи 5 Налогового кодекса), применение судами и налоговым органом ретроспективного подхода в отношении выплат работникам, осуществлявшим трудовую деятельность на территории города федерального значения Севастополь в 2017 году, ввиду указания на реализацию инвестиционного проекта только на территории Республики Крым, является неправомерным.









заключении договора об условиях деятельности в свободной экономической зоны, применение пониженных тарифов страховых взносов в отношении выплат работникам, занятым в реализации инвестиционного проекта в свободной экономической зоне на рабочих местах, не указанных в инвестиционной декларации, с 01.01.2019 стало возможно только после согласования нового перечня рабочих мест с органами управления свободной экономической зоны.

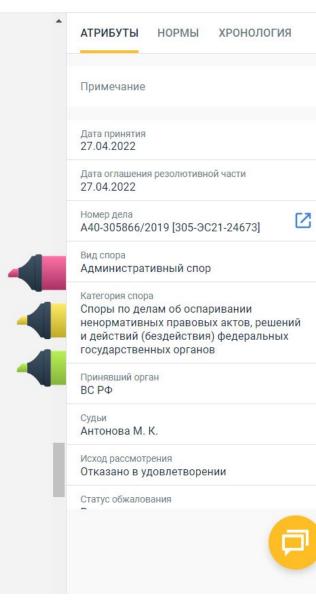
Поскольку акты законодательства о налогах и сборах, ухудшающие положение участников отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах, не имеют обратной силы (пункт 2 статьи 5 Налогового кодекса), применение судами и налоговым органом ретроспективного подхода в отношении выплат работникам, осуществлявшим трудовую деятельность на территории города федерального назначения Севастополь в 2017 году, ввиду указания на реализацию инвестиционного проекта только на территории Республики Крым, является неправомерным.

Судебная коллегия Верховного Суда Российской Федерации также находит обоснованными доводы заявителя относительно нарушений, допущенных судами при применении статьи 75 Налогового кодекса.

В силу подпункта 3 пункта 1 статьи 111 Налогового кодекса выполнение плательщиком страховых взносов письменных разъяснений о порядке исчисления, уплаты страховых взносов или по иным вопросам применения законодательства о налогах и сборах, данных ему либо неопределенному кругу лиц финансовым органом в пределах его компетенции признается обстоятельством, исключающим вину лица в совершении налогового правонарушения.

Согласно пункту 8 статьи 75 Налогового кодекса это же обстоятельство исключает начисление пени на сумму недоимки, которая образовалась у плательщика в результате выполнения им письменных разъяснений.

Приведенные законоположения направлены на реализацию в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах, конституционного принципа поддержания доверия к закону и действиям государства, обеспечивающего защиту граждан и организаций от произвольного изменения их правового статуса и имущественного положения.



<u>Определение</u> СК по экономическим спорам Верховного Суда РФ от 12.04.2022 № 302-ЭС21-22323 по делу № A10-133/2020 Суд отменил вынесенные ранее судебные решения в части доначислений по эпизоду взаимоотношений и направил дело о признании недействительным решения налогового органа в данной части на новое рассмотрение в суд первой инстанции, поскольку ответчиком и судами не сделано вывода о том, что в спорных периодах имела место поставка истцу товара, использованного им в облагаемой НДС деятельности.

Если налогоплательщик раскрыл реального контрагента, возможно, не всю полученную выгоду сочтут необоснованной.

По итогам проверки выяснилось, что работы для компании выполняло не общество, а она сама. Из-за этого ей доначислили НДС и налог на прибыль.

Компания не стала отрицать, что взаимоотношений с обществом у нее не было. Между тем, она попыталась заявить к вычету НДС, ссылаясь на то, что стройматериалы для указанных работ она закупала у реального контрагента-поставщика.

Определение СК по экономическим спорам Верховного Суда РФ от 12.04.2022 № 302-ЭС21-22323 по делу № A10-133/2020 (продолжение) Суды трех инстанций отклонили такие доводы. Они указали на то, что о спорных вычетах компания заявила уже после проверки и доначисления налогов. ВС РФ отправил дело на пересмотр.

Как указывалось ранее, если налогоплательщик пытался получить необоснованную налоговую выгоду, то таковой признается лишь та часть расходов, учтенных при исчислении налога на прибыль, и примененных им вычетов по НДС, которая приходится на наценку, добавленную "техническими" компаниями.

С учетом этого надо было оценить доводы компании о том, что она раскрыла реального контрагента, у которого закупала стройматериалы, и имеет право на вычеты по НДС по таким операциям.





интересов участь и статыи дет, ттуроитражного процессуального кодекса и оссииской жедерации, далее также ΑΠΚ ΡΦ).

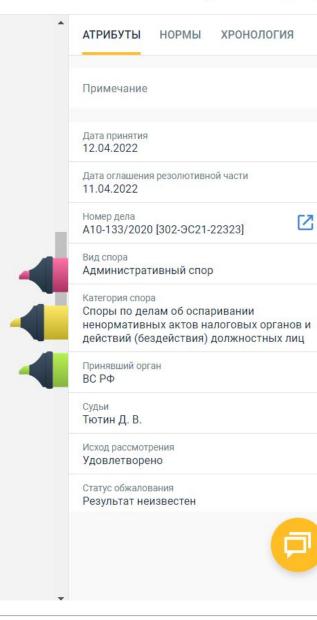
Изучив материалы дела, проверив в соответствии с положениями статьи 291.14 АПК РФ законность обжалуемых судебных актов, Судебная коллегия приходит к следующим выводам.

Как следует из судебных актов и материалов дела, налоговым органом, по результатам выездной налоговой проверки общества по вопросам правильности исчисления и своевременности уплаты (удержания, перечисления) налогов составлен акт и вынесено оспариваемое решение от 06.02.2019 № 2.

В части НДС, основанием для доначисления обществу данного налога стало то, что обществом в 2016 году заявлены налоговые вычеты по НДС по сделкам (договорам подряда) с обществом с ограниченной ответственностью «Байкалремстрой» (далее - ООО «Байкалремстрой»). Налоговым органом при проверке, а также судами, установлено, что в действительности общество с указанным контрагентом сделок не совершало и не исполняло, спорные подрядные работы выполнялись силами сотрудников самого общества.

Общество данные выводы налогового органа не оспаривало, однако указывало, что факт выполнения самих спорных работ, а также объем использованных при этом строительных материалов налоговым органом под сомнение не ставился. Соответственно, общество представило уточненные налоговые декларации по НДС, в которых налог исчислен и уплачен в бюджет без учета взаимоотношений с OOO «Байкалремстрой», но общество. исходя из того, что фактически имела место поставка асфальтобетонной смеси на сумму 16 984 284 рублей (НДС 2 590 822 рубля 98 копеек), оплата которой произведена обществом на расчетный счет ООО «ИНИЦ Сершин», привело доводы о том, что именно ООО «ИНИЦ Сершин», а не ООО «Байкалремстрой», являлось фактическим контрагентом общества. По данным причинам ООО «ИНИЦ Сершин» выставило корректировочный счет– фактуру в адрес общества, исключив у себя из книги продаж прежнего контрагента – ООО «Байкалремстрой», а общество заменило в книге покупок ООО «Байкалремстрой» на ООО «ИНИЦ Сершин». В связи с указанными изменениями обществом предоставлены соответствующие уточненные декларации по НДС за 2016 год.

По мнению судов, поскольку вычеты по НДС обществом по контрагенту ООО «ИНИЦ Сершин» до проведения и во время проведения выездной налоговой проверки не декларировались, уточненные декларации по НДС за 3 и 4 кварталы 2016 года поданы уже после проведения проверки (13.12.2019), у налогового органа отсутствовали



Определение СК по экономическим спорам Верховного Суда России от 11.04.2022 № 306-ЭС21-25432 по делу № А65-1304/2021

Суд отменил кассационное постановление, оставив в силе решение суда первой инстанции и апелляционное постановление о признании незаконным решения налогового органа в части доначисления земельного налога, поскольку являются обоснованными выводы судов первой и апелляционной инстанций о соблюдении обществом условий необходимых для применения в отношении спорных земельных участков налоговой ставки 0,3 процента с учетом повышающего коэффициента 2.

Коммерческая организация вправе исчислять земельный налог по льготной ставке в отношении участков "для индивидуальной жилой застройки" при строительстве на них домов для последующей продажи физическим лицам.

По мнению инспекции, в отношении земельных участков с видом разрешенного использования "для индивидуальной жилой застройки", используемых налогоплательщиком-организацией в предпринимательской деятельности, земельный налог исчисляется по ставке 1,5 %

Определение СК по экономическим спорам Верховного Суда России от 11.04.2022 № 306-ЭС21-25432 по делу № А65-1304/2021 (продолжение) Суд, исследовав обстоятельства дела, признал доводы налогового органа необоснованными.

Как установил суд, спорные земельные участки используются обществом по целевому назначению: на них ведется строительство индивидуальных жилых домов для их последующей продажи физическим лицам.

При этом суд указал, что редакция НК РФ, действующая как в проверяемый период (до 01.01.2020), так и в настоящее время, не предусматривает каких-либо ограничений для применения пониженной ставки земельного налога для коммерческих организаций применительно к данному случаю.

При таких обстоятельствах суд признал доначисление земельного налога неправомерным.







физические лица, непосредственно использующие земли в целях удовлетворения личных потребностеи при ведении дачного хозяйства или дачного строительства, коммерческие организации, целью которых является получение прибыли, не могут претендовать на применение указанной ставки при осуществлении указанной деятельности. При этом Судебная коллегия не приняла довод налогоплательщика о том, что на указанных землях им велось индивидуальное жилищное строительство, поскольку это не соответствовало виду разрешенного использования земельного участка, внесенного в реестр государственного кадастрового учета на 1 января года, являющегося налоговым периодом. По материалам же настоящего дела налогоплательщик осуществлял жилищное строительство на землях, которые имели вид разрешенного использования «для индивидуальной жилищной застройки» и этот вид разрешенного использования был внесен в реестр государственного учета на 1 января года, являющегося налоговым периодом.

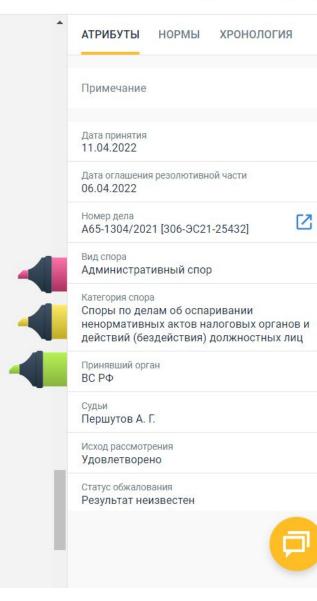
На возможность применения коммерческими организациями ставки 0,3 процента в отношении земельных участков, приобретенных (предоставленных) для индивидуального жилищного строительства, используемых в предпринимательской деятельности, указала Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации и в определении от 04.02.2020 № 308-ЭС19-18258.

Кроме того, суд округа не принял во внимание письмо Минфина России, адресованное заявителю по его запросу, в соответствии с которым им правомерно применялась ставка налога 0,3 процента.

Таким образом, являются обоснованными выводы судов первой и апелляционной инстанций о соблюдении обществом условий необходимых для применения в отношении спорных земельных участков налоговой ставки 0.3 процента с учетом повышающего коэффициента 2.

При таких обстоятельствах Судебная коллегия Верховного Суда Российской Федерации считает, что обжалуемое постановление суда округа подлежит отмене на основании части 1 статьи 291.11 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, а решение суда первой инстанции и постановление суда апелляционной инстанции - оставлению в силе.

Руководствуясь статьями 176, 291.11 – 291.15 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации



Определение СК по экономическим спорам Верховного Суда РФ от 23.03.2022 № 307-ЭС21-17087 по делу № A66-1193/2019 Суд отменил вынесенные ранее по делу судебные решения и отказал в признании незаконным бездействия налогового органа, выразившегося в неотражении в карточке расчетов с бюджетом результатов контрольных мероприятий на основании уточненных налоговых деклараций, поскольку ущерб, причиненный бюджетам публично-правовых образований в результате совместных действий участников группы, остается не возмещенным в полном объеме, а заявитель по делу не является лицом, чьи права и законные интересы нарушены в сложившейся ситуации, и не вправе требовать возврата упомянутых сумм налога.

Дробление доходов между группой лиц для применения УСН: уплаченный налог учтут, начисляя недоимку.

Компания искусственно создала группу подконтрольных организаций, которые сами деятельность не вели. Она разделила на них свои доходы от СМР, что позволило облагать эти суммы в рамках УСН.

По итогам проверки компании доначислили налоги по общей системе налогообложения.

Определение СК по экономическим спорам Верховного Суда РФ от 23.03.2022 № 307-ЭС21-17087 по делу № А66-1193/2019 (продолжение) Одна из фирм, которая входила в упомянутую группу, сочла, что налог, внесенный ею в рамках УСН, в такой ситуации является излишне уплаченным и потребовала его вернуть.

Три инстанции поддержали позицию фирмы. ВС РФ отправил дело на пересмотр.

Сама по себе взаимозависимость налогоплательщика и его контрагентов не основание для консолидации их доходов и для вывода об утрате права применять УСН, если каждый из них ведет самостоятельную хоздеятельность и несет налоговое бремя.

Между тем если выявлено злоупотребление, нужно консолидировать не только доходы этих лиц, но и их налоги, уплаченные с таких сумм, как если бы сам проверяемый налогоплательщик уплачивал УСН в бюджет за подконтрольные ему организации.

Это означает, что налоги, уплаченные участниками группы по доходам от искусственно разделенной деятельности, учитываются при определении размера налоговой обязанности по общей системе налогообложения для организатора. Поэтому суммы таких налогов не считаются излишне уплаченными.





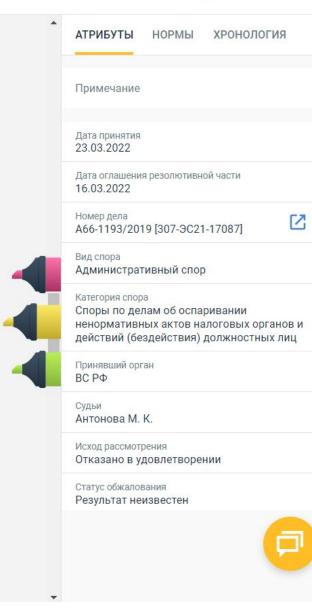
деятельности и не исполняющих налоговые обязательства в связи со сделками, оформляемыми от их имени (подпункт 2 пункта 2).

В тех случаях, когда 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), полученная в связи с этим налоговая выгода может быть признана необоснованной, а объем прав и обязанностей налогоплательщика - определяется исходя из подлинного экономического содержания соответствующей операции или совокупности операций в их взаимосвязи (пункты 3 и 7 постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды»).

Аналогичные разъяснения относительно оценки налоговых последствий финансово-хозяйственных операций даны в пункте 77 постановления Пленума Верховного Суда Российской Федерации от 23.06.2015 № 25 «О применении судами некоторых положений раздела I части первой Гражданского кодекса Российской Федерации»

Из приведенных положений законодательства, разъяснений Пленума вытекает, что сам по себе факт взаимозависимости налогоплательщика и его контрагентов не является основанием для консолидации их доходов и для вывода об утрате права на применение УСН данными лицами, если каждый из налогоплательщиков осуществляет самостоятельную хозяйственную деятельность и несет свою часть налогового бремени, относящегося к этой деятельности. Однако действия, направленные в обход установленных главой 26.2 Налогового кодекса ограничений в применении УСН как специального налогового режима, предназначенного для субъектов малого и среднего предпринимательства, могут быть квалифицированы в качестве злоупотребления правом.

В частности, о превышении установленных пределов осуществления права могут свидетельствовать: 1) распределение доходов от реализации товаров (работ, услуг) между несколькими лицами, которыми прикрывалась фактическая деятельность другого (одного) хозяйствующего субъекта, обладавшего необходимыми ресурсами для ее ведения, но не отвечавшего установленным законом условиям для применения УСН; 2) осуществление единой (общей) деятельности несколькими лицами, объединившими принадлежащие им материальные, трудовые и финансовые ресурсы при том, что в силу значительности своего объема осуществляемая ими деятельность не



Определение СК по экономическим спорам Верховного Суда РФ от 02.02.2022 № 305-ЭС21-19369 по делу № A40-13192/2016 Суд оставил без изменения постановления апелляционного и кассационного судов о признании недействительным решения налогового органа в части: уменьшения убытков в связи с занижением внереализационных доходов; доначисления НДС и вывода об излишнем возмещении НДС из бюджета, поскольку стоимость бездоговорного потребления электроэнергии (неосновательного обогащения) отражается в доходах сетевой компании не ранее признания должником либо вступления в силу решения суда, то нет оснований для включения спорных сумм в доходы по дате акта налоговой проверки.

Бездоговорное потребление электроэнергии, зафиксированное в актах о неучтенном потреблении, не является объектом обложения НДС и не влечет увеличение доходов по налогу на прибыль.

Налоговый орган полагает, что бездоговорное потребление электроэнергии, тем более при известности лиц, потребивших ее, полностью соответствует понятию реализации, данному НК РФ, вне зависимости от воли передавшей энергию стороны. Поэтому на основании актов о неучтенном потреблении электроэнергии налогоплательщик (сетевая организация) должен был исчислить НДС и налог на прибыль.

Определение СК по экономическим спорам Верховного Суда РФ от 02.02.2022 № 305-ЭС21-19369 по делу № А40-13192/2016 (продолжение)

Суд, исследовав обстоятельства дела, признал позицию налогового органа необоснованной.

Для целей НДС реализация может иметь место только при известности в соответствующем налоговом периоде лиц, потребивших ее, и при однозначной установленности объема фактической передачи (получения) электроэнергии. При этом в законодательстве о налогах в настоящее время отсутствуют нормы, допускающие исчисление для целей НДС реализованной электроэнергии расчетным способом.

Соответственно, безучтенная передача электроэнергии, количество которой определяется расчетным способом, не является объектом обложения НДС.

Кроме того, акты о неучтенном потреблении электроэнергии не могут быть расценены в качестве документа, свидетельствующего о признании должником долга. Таким образом, перерасчет налога на прибыль произведен налоговым органом также неправомерно.











Таким образом, в настоящем деле полученные обществом компенсации от конкретных лиц, потребивших электроэнергию в бездоговорном режиме, в целом не могут быть признаны связанными с реализацией электроэнергии и не могут облагаться НДС.

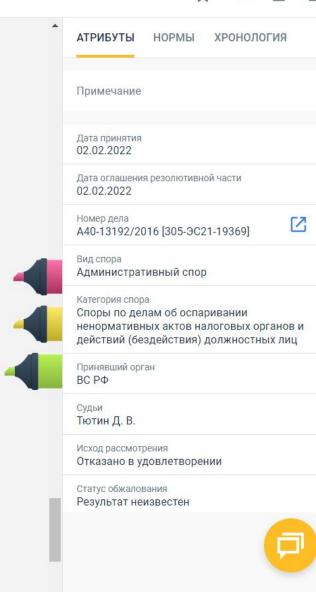
Что же касается налога на прибыль организаций, то, как это следует из пункта 3 статьи 250 НК РФ, внереализационными доходами налогоплательщика признаются, в частности, доходы в виде признанных должником или подлежащих уплате должником на основании решения суда, вступившего в законную силу, штрафов, пеней и (или) иных санкций за нарушение договорных обязательств, а также сумм возмещения убытков или ущерба.

Перерасчеты по налогу на прибыль организаций в оспариваемом решении налогового органа от 01.06.2015 № 03-1-28/1/12 был осуществлены исходя из дат актов о неучтенном потреблении электроэнергии, которые, по мнению налогового органа, свидетельствуют о признании должниками своей обязанности по уплате соответствующих сумм обществу. При этом на основании пункта 13 Обзора судебной практики по спорам об оплате неучтенного потребления воды, тепловой и электрической энергии, поставленной по присоединенной сети (утвержден Президиумом Верховного Суда Российской Федерации 22.12.2021), обжалование акта о неучтенном потреблении электроэнергии является надлежащим способом защиты нарушенного права абонента.

Соответственно, как нормативное регулирование, так и обстоятельства настоящего дела не позволяют признать акты о неучтенном потреблении электроэнергии в качестве документа, свидетельствующего о признании должником долга. Таким образом, перерасчеты по налогу на прибыль организаций, осуществленные налоговым органом, также не могут быть признаны законными.

Принимая во внимание изложенное, Судебная коллегия Верховного Суда Российской Федерации считает, что на основании пункта 1 части 1 статьи 291.14 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации обжалуемые судебные акты подлежит оставлению без изменения, кассационная жалоба – без удовлетворения.

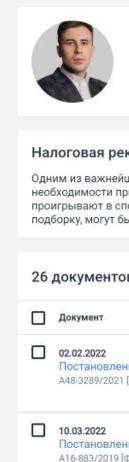
Руководствуясь статьями 176, 291.11 – 291.15 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации

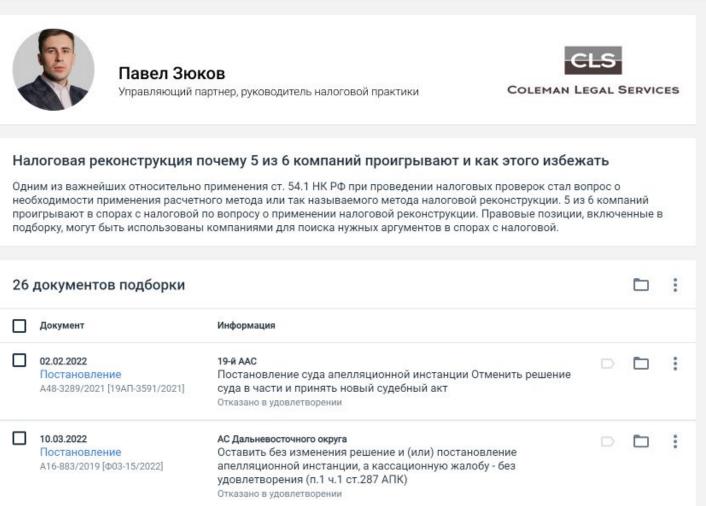


## Изучите подборку судебной практики по налоговым спорам



<b>Q</b> Поиск	
Субординация требований заинтересованных лиц	15
Практика по делам о ненадлежащем исполнении обязательства по договору	5
Подборка судебной практики по личному банкротству	5
Признание недействительными электронных торгов имуществом должников в конкурсном производстве	6
Проведение электронных торгов имуществом должников в процедурах банкротства. Часть I	2
Неправомерные действия при банкротстве	6
Заградительные тарифы банков	11
Ответственность КДЛ по результатам налоговых проверок	8







## Благодарю за внимание!



## Павел Зюков

Управляющий партнер, руководитель налоговой практики юридической компании Coleman Legal Services
Председатель Комитета по налогам МГО «ОПОРЫ РОССИИ»
Сооснователь сервиса «ЯЗАНЯТ»

+7 (495)-322-77-88

pz@coleman-legal.ru