**ОБЗОР**

**правовых позиций, отраженных в судебных актах Конституционного Суда Российской Федерации и Верховного Суда Российской Федерации, принятых во втором квартале 2018 года по вопросам налогообложения**

**1. Возможное использование законодателем различных форм стимулирования освоения природных ресурсов, включая создание для тех или иных категорий субъектов хозяйственной деятельности льготных условий налогообложения, должно увязываться с реализацией имеющих приоритетное значение публичных интересов. Соответственно, исключения из принципа платности природопользования могут быть предусмотрены и скорректированы федеральным законодателем на основе свободы усмотрения при соблюдении требований правовой определенности и предсказуемости в сфере налогообложения, экономической обоснованности, баланса частных и публичных интересов.**

По результатам камеральной налоговой проверки обществу был доначислен налог на добычу полезных ископаемых ввиду неправомерного применения им налоговой ставки 0 процентов при исчислении суммы налога.

Указанное доначисление произведено в силу того, что с 1 января 2015 года отменен подпункт 8 пункта 1 статьи 342 Налогового кодекса Российской Федерации, согласно которому обложение налогом на добычу полезных ископаемых производилось по налоговой ставке 0 процентов при добыче нефти на участках недр, расположенных полностью или частично в границах Республики Саха (Якутия), Иркутской области, Красноярского края, до достижения накопленного объема добычи нефти в 25 миллионов тонн и при условии, что срок разработки запасов участка недр не превышает 10 лет для лицензии на право пользования недрами для целей разведки и добычи полезных ископаемых и не превышает 15 лет для лицензии на право пользования недрами одновременно для геологического изучения (поиска, разведки) и добычи полезных ископаемых с даты государственной регистрации соответствующей лицензии на пользование недрами.

Арбитражными судами в удовлетворении требований общества о признании недействительным решения налогового органа отказано.

Отклоняя довод налогоплательщика о его праве на применение нулевой ставки по указанному налогу до достижения предусмотренных подпунктом 8 пункта 1 статьи 342 Налогового кодекса Российской Федерации предельных показателей, арбитражный суд отметил, что указанное законоположение с 1 января 2015 года утратило силу, а налогоплательщик обязан применять действующий размер налоговой ставки применительно к периоду формирования налоговой базы по налогу.

Определением судьи Верховного Суда Российской Федерации от 24.03.2017 отказано в передаче кассационной жалобы заявителя для рассмотрения в судебном заседании Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации.

Общество обратилось с жалобой в Конституционный Суд Российской Федерации, указав, что оспариваемые законоположения произвольно лишили его права на применение льготной (нулевой) ставки по налогу на добычу полезных ископаемых до достижения накопленного объема добычи нефти 25 миллионов тонн в рамках не более чем 15-летнего срока разработки участка недр.

Оспариваемые законоположения, по мнению общества, влекут по существу отказ государства от ранее принятых на себя долгосрочных обязательств, нарушают стабильность правоотношений и условий хозяйствования, фактически порождают эффект обратной силы закона, что ухудшает положение налогоплательщика, рассчитывающего на применение соответствующей ставки при освоении участков недр, лишенных необходимой инфраструктуры и требующих со стороны налогоплательщика существенных финансовых вложений.

Конституционный Суд Российской Федерации отказал обществу в принятии жалобы к рассмотрению, указав при этом, что отказ от применения нулевой ставки по налогу на добычу полезных ископаемых был реализован в рамках комплекса мероприятий по изменению системы фискального регулирования в нефтяной сфере, предполагающего при повышении ставок по налогу на добычу полезных ископаемых одновременное снижение вывозных пошлин и введение понижающих коэффициентов.

*Данные выводы содержатся в Определении Конституционного Суда Российской Федерации от 12.04.2018 № 841-О (по жалобе ООО «Тихоокеанский терминал» на нарушение его конституционных прав абзацем вторым подпункта «а» пункта 47 статьи 1, пунктами 6, 7 и 9 части 1 статьи 7 Федерального закона от 24 ноября 2014 года № 366-ФЗ «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации»).*

**2. Выплачиваемая военнослужащим, участвующим в мероприятиях, которые проводятся при необходимости без ограничения общей продолжительности еженедельного служебного времени, денежная компенсация вместо предоставления дополнительных суток отдыха, до внесения в статью 217 Налогового кодекса Российской Федерации изменений, налогом на доходы физических лиц не облагается.**

Гражданину, проходящему военную службу по контракту, вместо предоставления дополнительных суток отдыха была выплачена денежная компенсация на основании приказов командира войсковой части. С данной выплаты был удержан и перечислен в доход федерального бюджета налог на доходы физических лиц с чем гражданин не согласился.

Новочеркасский гарнизонный военный суд, придя к выводу о том, что подлежащие применению в данном деле положения пунктов 1 и 3 статьи 217 Налогового кодекса Российской Федерации противоречат статьям 19 (части 1 и 2) и 57 Конституции Российской Федерации в той мере, в какой в системе действующего правового регулирования они в силу своей неопределенности допускают обложение налогом на доходы физических лиц указанной денежной компенсации, приостановил производство по делу и обратился в Конституционный Суд Российской Федерации с запросом о проверке их конституционности.

Рассмотрев данное дело Конституционный Суд Российской Федерации указал на наличие неопределенности нормативного содержания статьи 217 Налогового кодекса Российской Федерации, а также на неоднозначность понимания ее положений при решении вопроса об обложении налогом на доходы физических лиц указанной денежной компенсации, в связи с чем признал положения пунктов 1 и 3 статьи 217 Налогового кодекса Российской Федерации не соответствующими Конституции Российской Федерации, ее статьям 19 (части 1 и 2) и 57, в той мере, в какой они в системе действующего правового регулирования не позволяют однозначно решить вопрос об обложении налогом на доходы физических лиц денежной компенсации, выплачиваемой военнослужащим, проходящим военную службу по контракту, за каждые положенные дополнительные сутки отдыха в соответствии с пунктом 3 статьи 11 Федерального закона «О статусе военнослужащих» от 27.05.1998 № 76-ФЗ.

При этом Конституционный Суд Российской Федерации отметил, что вынесенное Постановление не является основанием для возврата удержанных (уплаченных) ранее сумм налога на доходы физических лиц, за исключением возврата по результатам рассмотрения конкретного дела, в связи с которым Новочеркасский гарнизонный военный суд обратился в Конституционный Суд Российской Федерации, если для этого нет иных препятствий.

*Данные выводы содержатся в Постановлении Конституционного Суда Российской Федерации от 31.05.2018 № 22-П (по делу о проверке конституционности положений статьи 217 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с запросом Новочеркасского гарнизонного военного суда).*

**3. Доказательства, подтверждающие реализацию акций, прикрытую схемой по передаче акций дочерних компаний в уставный капитал взаимозависимого лица, нерезидента Российской Федерации, которое в дальнейшем реализовало их действительному покупателю, явились основанием для признания судами получения обществом облагаемого дохода.**

В ходе камеральной налоговой проверки представленной обществом налоговой декларации по налогу на прибыль организаций за 2014 год налоговый орган установил, что общество оплатило увеличение уставного капитала учрежденной им ранее иностранной организации, резидента Республики Кипр, акциями своих дочерних компаний. В том же периоде иностранная организация продала акции указанных компаний российскому предприятию, после чего предоставило обществу безвозмездную безвозвратную финансовую помощь.

При этом иностранная организация, став собственником акций дочерних организаций общества, не осуществляла иной деятельности ни в России, ни за рубежом.

На основании данных обстоятельств налоговый орган пришел к выводу, что обществом получена необоснованная налоговая выгода в связи с реализацией акций своих дочерних компаний через посредника в лице иностранной организации путем получения освобождения от налогообложения операций по внесению вклада со стороны общества в уставный капитал на основании статей 39, 247, 248 и 249 Налогового кодекса Российской Федерации и освобождения от налогообложения операций по безвозмездной безвозвратной передаче денежных средств от дочерней компании материнской компании.

Общество сослалось на то, что инвестиционный характер как первоначального, так и последующих его вкладов в уставный капитал иностранной организации подтвержден представленными налоговому органу учредительными документами, решениями Совета директоров общества, документами о надлежащей оплате первоначальной величины уставного капитала иностранной организаций и всех последующих увеличений его размера. Судами трех инстанций данный довод был отклонен.

Суды пришли к выводу, что принятие обществом решения о реализации акций своих дочерних компаний через подконтрольную дочернюю организацию, зарегистрированную в Республике Кипр, свидетельствует о занижении налоговой базы по налогу на прибыль самим обществом, поскольку сделка фактически была осуществлена в интересах самого общества. Факт участия в качестве продавца по сделке реализации акций иностранной организации являлся формальным.

По мнению судов, совокупность установленных по делу обстоятельств свидетельствует, что действия общества фактически привели к сокрытию налоговой базы налогоплательщика при реализации ценных бумаг и выводу прибыли из-под налогообложения в Российской Федерации. При этом именно взаимозависимость организаций позволила оказывать влияние на условия и экономические результаты их деятельности в описанных сделках.

*Данные выводы содержатся в судебных актах, поддержанных Определением Верховного Суда Российской Федерации от 25.06.2018 № 306-КГ18-7689 по делу № А55-11332/2016 (АО «Средневолжская межрегиональная ассоциация радиотелекоммуникационных систем» против Межрайонной ИФНС России по крупнейшим налогоплательщикам по Самарской области).*

**4. Налоговым органом представлены доказательства, подтверждающие отсутствие фактического несения расходов по покупке акций общества компаниями, зарегистрированными в Республике Кипр, что не позволяет применить пониженную ставку налога на доходы иностранных организаций в виде дивидендов в размере 5 процентов, предусмотренную Соглашением между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Кипр об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал от 05.12.1998.**

Налоговый орган в ходе выездной налоговой проверки пришел к выводу, о получении обществом необоснованной налоговой выгоды в результате применения пониженной ставки налога на доходы иностранных организаций в виде дивидендов в размере 5 процентов, предусмотренной Соглашением между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Кипр об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал от 05.12.1998 (далее – Соглашение).

Инспекция сочла, что совокупность сделок, заключенных между обществом, российскими обществами, а также зарегистрированными в Республике Кипр компаниями, представляет собой часть единой схемы, реализованной с целью искусственного создания условий для применения вышеназванной льготы.

Судами установлено, что зарегистрированные в Республике Кипр компании получили статус акционеров и учредителей правопредшественников общества на основании покупки долей и акций данных организаций.

Однако на дату выплаты дивидендов в оплату акций, по которым начислялись дивиденды, были переданы векселя, не являющиеся собственностью кипрских компаний, а являющиеся задатком в части еще не заключенных договоров купли-продажи акций, что следовало из предварительных договоров купли-продажи акций.

На основании данного обстоятельства суд апелляционной инстанции пришел к выводу, что на дату выплаты дивидендов за 2010 год вложения кипрскими компаниями в капитал правопредшественников общества отсутствовали.

По смыслу подпункта «а» пункта 2 статьи 10 Соглашения для применения ставки 5 процентов прямым вложением в капитал компании суммы, эквивалентной не менее 100 тысячам долларов США, является несение фактических расходов по приобретению акций, а не проведение депозитарной операции по счетам депо зарегистрированных в Республике Кипр компаний о зачислении акций общества, и именно это условие о прямом вложении в капитал общества указанной суммы названные компании не выполнили.

С учетом установленных по данному делу обстоятельств, суд апелляционной инстанции, выводы которого поддержал суд кассационной инстанции, исходил из того, что сделка по отчуждению векселей является формальным промежуточным звеном в цепочке сделок, созданной в целях передачи акций общества от одних иностранных компаний другим (что не противоречит законодательству Российской Федерации), однако неисполнение обязательств по сделке (неуплата стоимости векселей в полном объеме) по состоянию на дату выплаты обществом дивидендов иностранным компаниям исключает вывод о прямом вложении этими компаниями в капитал общества суммы, эквивалентной 100 тысячам долларов США, и соответственно, о праве общества на льготную налоговую ставку.

Суды первой и кассационной инстанций пришли к выводу, что в спорной правовой ситуации льготы (пониженные ставки), предусмотренные пунктами 1 и 2 статьи 10 Соглашения, при выплате дохода в виде процентов от источников в Российской Федерации могут применяться исключительно в случае, если будет доказано, что компания является фактическим получателем (бенефициарным собственником) дохода.

Суд апелляционной инстанции предлагал обществу указать конечного бенефициара по хозяйственным операциям, с которыми налоговый орган связывает возникновение у заявителя необоснованной налоговой выгоды, однако такие сведения общество не представило.

Кроме того, суды указали, что в рассматриваемой ситуации был нарушен принцип «вытянутой руки», под которым понимается сделка по приобретению акций компании при использования рыночных цен между независимыми участниками при аналогичных сделках и на аналогичных условиях.

В рассматриваемой ситуации было установлено, что участники сделок по купле-продаже акций являются взаимозависимыми лицами и в нарушение указанного принципа произвели неравнозначный обмен акций на векселя (акции были реализованы по цене, превышающей от 3,7 раза до 5 раз рыночную стоимость).

При таких обстоятельствах суды пришли к выводу о неправомерном применении обществом ставки 5 процентов по налогу на доходы иностранных организаций в виде дивидендов.

*Данные выводы содержатся в судебных актах, поддержанных Определением Верховного Суда Российской Федерации от 27.06.2018 № 308-КГ18-8068 по делу № А53-25996/2015 (ПАО «ТНС энерго Ростов-на-Дону» против Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам по Ростовской области).*

**5. Действующим законодательством Российской Федерации не установлены правила определения классов энергетической эффективности нежилых зданий, что препятствует применению льготы по налогу на имущество организаций, предусмотренной пунктом 21 статьи 381 Налогового кодекса Российской Федерации.**

Налогоплательщик применил льготу по налогу на имущество организаций, предусмотренную пунктом 21 статьи 381 Налогового кодекса Российской Федерации в отношении здания Многофункционального торгово-административного комплекса с апартаментами и парковкой.

В соответствии с указанной нормой освобождаются от налогообложения организации в отношении вновь вводимых объектов, имеющих высокую энергетическую эффективность, в соответствии с перечнем таких объектов, установленным Правительством Российской Федерации, или в отношении вновь вводимых объектов, имеющих высокий класс энергетической эффективности, если в отношении таких объектов в соответствии с законодательством Российской Федерации предусмотрено определение классов их энергетической эффективности.

Федеральным законом от 23.11.2009 № 261-ФЗ «Об энергосбережении и о повышении энергетической эффективности и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации» установлены объекты в отношении которых определяются классы энергетической эффективности. Законом определение классов энергетической эффективности прямо предусмотрено для товаров, перечень видов которых устанавливается Правительством Российской Федерации (статья 10) и для многоквартирных домов, построенных, реконструированных или прошедших капитальный ремонт и вводимых в эксплуатацию, а также подлежащих государственному строительному надзору (статья 12).

Руководствуясь данными положениями налоговый орган пришел к выводу, что только жилые многоквартирные здания в соответствии с законодательством Российской Федерации могут иметь класс энергетической эффективности.

Учитывая, что в отношении льготируемого налогоплательщиком объекта законодательством не предусмотрено определение класса энергетической эффективности, он не подпадает под льготу, предусмотренную пунктом 21 статьи 381 Налогового кодекса Российской Федерации.

Суды перовой и апелляционной инстанций позицию налогового органа не поддержали указав, что налогоплательщик применил льготу в отношении нежилого здания, имеющего высокий класс энергетической эффективности, поскольку на здание по результатам обязательного энергетического обследования выдан Энергетический паспорт и присвоен класс энергетической эффективности «A++»; здание, как вновь вводимый объект, в отношении которого предусмотрено определение класса энергетической эффективности, имеет категорию энергоэффективности «Высокая».

Суд кассационной инстанции, отменяя судебные акты нижестоящих судов исходил из того, что не ко всем энергоэффективным объектам Федеральным законом от 23.11.2009 № 261-ФЗ «Об энергосбережении и о повышении энергетической эффективности и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации» предусмотрено установление классов их энергетической эффективности, при том что его применение по аналогии невозможно, так как использование базовых значений показателя удельного годового расхода энергетических ресурсов в многоквартирном доме для определения класса энергетической эффективности иных зданий, не являющихся многоквартирными домами, является некорректным в связи с особенностями энергопотребления данных объектов.

Поддерживая выводы суда кассационной инстанции Верховный Суд Российской Федерации также отметил, что применение энергетических паспортов в качестве доказательства соответствия условиям рассматриваемой льготы, в отсутствие критериев для определения классов энергетической эффективности нежилых зданий, строений сооружений, является неправомерным.

*Данные выводы содержатся в Постановлении Арбитражного суда Московского округа от 15.11.2017 по делу № А41-90181/2016, поддержанном Определением Верховного Суда Российской Федерации от 17.04.2018 № 305-КГ18-501 (ООО «Просперити» против Инспекции Федеральной налоговой службы по г. Мытищи Московской области).*

**6. Реализация товаров, произведенных (приобретенных) организациями-банкротами в ходе своей текущей деятельности с 1 января 2015 года в силу подпункта 15 пункта 2 статьи 146 Налогового кодекса Российской Федерации должна осуществляться без выставления счета-фактуры, без налога на добавленную стоимость и без выделения его в продажной стоимости в первичных и платежных документах.**

Налогоплательщик обратился в Верховный Суд Российской Федерации с административным иском о признании недействующим письма Федеральной налоговой службы от 17.08.2016 № СД-4-3/15110@.

Согласно позиции данного письма реализация имущества, в том числе изготовленного в ходе текущей производственной деятельности организаций-должников, признанных в соответствии с законодательством Российской Федерации несостоятельными (банкротами), объектом налогообложения налогом на добавленную стоимость не является на основании подпункта 15 пункта 2 статьи 146 Налогового кодекса Российской Федерации. В то же время реализация данными организациями работ и услуг указанным налогом облагается в общеустановленном порядке.

Решением Верховного Суда Российской Федерации в удовлетворении иска заявителю отказано с указанием на то, что подпункт 15 пункта 2 статьи 146 Налогового кодекса Российской Федерации не разделяет виды реализуемого должником-банкротом имущества на имущество, включенное в конкурсную массу, и имущество, изготовленное и реализуемое в процессе хозяйственной деятельности предприятия-банкрота, как полагал административный истец. Следовательно, любая реализация должником-банкротом товаров с 1 января 2015 года не облагается налогом на добавленную стоимость.

Верховный Суд Российской Федерации пришел к выводу, что из буквального толкования и смысла приведенных положений следует, что из объекта налогообложения по налогу на добавленную стоимость исключены операции по реализации товаров лицами, признанными несостоятельными (банкротами), но не исключены операции по реализации этими лицами работ и услуг, поскольку на основании подпункта 15 пункта 2 статьи 146 Налогового кодекса Российской Федерации только операции по реализации имущества и (или) имущественных прав не признаются объектом налогообложения.

На основании изложенного признаны основанными на неверном толковании норм права доводы административного истца о том, что подпункт 15 пункта 2 статьи 146 Налогового кодекса Российской Федерации предусматривает исключение из объекта налогообложения только операций по реализации должником-банкротом имущества, включенного в конкурсную массу, а изготовленная в рамках текущей производственной деятельности продукция подлежит налогообложению налогом на добавленную стоимость.

При этом судом учтено, что статьей 134 Федерального закона от 26.10.2002 № 127-ФЗ «О несостоятельности (банкротстве)» установлена очередность удовлетворения требований кредиторов. Поскольку требование об уплате налога на добавленную стоимость по реализованным товарам относится к пятой очереди текущих требований, то в случае признания реализации произведенной должниками в ходе процедуры конкурсного производства готовой продукции объектом налогообложения налогом на добавленную стоимость покупатели указанной продукции при получении соответствующих счетов-фактур будут иметь право на налоговый вычет в том же налоговом периоде, в котором товары принимаются на учет, то есть в большинстве случаев при отсутствии фактической уплаты в бюджет продавцом соответствующих сумм налога.

В связи с этим возникает ситуация, при которой возможно возмещение из бюджета покупателям сумм налога без корреспондирующей этому возмещению обязанности продавца (налогоплательщика-банкрота) по уплате налога в бюджет, что противоречит экономической сущности налога на добавленную стоимость и действующему порядку его исчисления. Налоговый кодекс Российской Федерации ставит исчисление и (или) уплату налога на добавленную стоимость по операциям реализации имущества организации, признанной банкротом, в зависимость от факта принадлежности такого имущества банкроту. При этом категория (разновидность) имущества, реализуемого организацией-банкротом, не имеет значения для целей налогообложения налогом на добавленную стоимость.

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

*Данные выводы содержатся в Решении Верховного Суда Российской Федерации от 15.03.2018 по делу № АКПИ17-1162 (ФГУП «Машиностроительный завод им. Ф.Э. Дзерджинского» против Федеральной налоговой службы).*

**7. Когда оказывающее услуги лицо не обладает сведениями об экспортном характере товара и привлекается к перевозке товаров (организации перевозки) только в границах территории Российской Федерации, на основании пункта 3 статьи 164 Налогового кодекса Российской Федерации налог исчисляется по ставке 18 процентов.**

По результатам камеральной налоговой проверки инспекцией принято решение, в соответствии с которым обществу отказано в праве на получение налоговых вычетов по налогу на добавленную стоимость.

Согласно материалам дела по договору, заключенному между обществом (исполнитель) и заказчиком, общество по поручению заказчика оказывало услуги, связанные с комплексной перевалкой груза.

Общество, для осуществления транспортировки товара с целью дальнейшей отправки на экспорт со склада заказчика, привлекло транспортно-экспедиционную компанию по договору с которой экспедитор принял на себя обязательства по организации перевозок грузов автомобильным транспортом по территории Российской Федерации.

В подтверждение оказания услуг экспедитором обществу представлены транспортные накладные и счета-фактуры с выделенным в них налогом на добавленную стоимость по ставке 18 процентов.

Налоговый орган пришел к выводу, что приобретая транспортно-экспедиционные услуги у контрагента, общество неправомерно включило в состав налоговых вычетов суммы налога на добавленную стоимость на основании счетов-фактур, выставленных контрагентом с выделенной суммой данного налога по ставке 18 процентов, поскольку названные услуги оказывались в отношении груза, подлежащего отправке на экспорт, и в соответствии с подпунктом 2.1 пункта 1 статьи 164 Налогового кодекса Российской Федерации подлежали налогообложению по ставке 0 процентов.

Налоговый орган исходил из того, что счета-фактуры, в которых указана неверная налоговая ставка, не могут являться основанием для применения налоговых вычетов, поскольку не соответствуют подпунктам 10 и 11 пункта 5 статьи 169 Налогового кодекса Российской Федерации.

С такими выводами налогового органа согласились суды первой и кассационной инстанций.

Обращаясь в Верховный Суд Российской Федерации с кассационной жалобой, налогоплательщик ссылался на Постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 03.06.2014 № 17-П и определения Верховного Суда Российской Федерации от 24.10.2016 № 305-КГ16-6640, № 305-КГ16-7096 и № 305-КГ16-8642, от 15.12.2016 № 305-ЭС16-11189, полагая, что выводы, связанные со случаями выставления покупателям счетов-фактур при осуществлении операций, освобожденных от обложения налогом на добавленную стоимость на основании статьи 149 Налогового кодекса Российской Федерации, должны быть распространены на случаи указания в счет-фактуре неверной ставки налога, имея при этом ввиду, что сам факт осуществления налогоплательщиком экспортной операции и необходимости применения нулевой ставки налога всеми лицами, участвующими в осуществлении этой операции, в том числе перевозчиком товара, самим налогоплательщиком не отрицался.

Удовлетворяя кассационную жалобу общество Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации применила положения пункта 18 постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 30.05.2014 № 33 «О некоторых вопросах, возникающих у арбитражных судов при рассмотрении дел, связанных с взиманием налога на добавленную стоимость», согласно которому оказание названных услуг несколькими лицами (множественность лиц на стороне исполнителя или привлечение основным исполнителем третьих лиц (субисполнителей)) само по себе не препятствует применению налоговой ставки 0 процентов всеми участвовавшими в оказании услуг лицами.

Из содержания подпункта 2.1 пункта 1 статьи 164 Налогового кодекса Российской Федерации и разъяснений Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации Судебная коллегия сделала вывод, что налоговая ставка 0 процентов применяется в тех случаях, когда услуги по международной перевозке товаров (организации перевозки) выступают и оформляются в качестве части единого процесса перевозки экспортного товара за пределы территории Российской Федерации.

При этом Судебная коллегия дополнительно к положениям, закрепленным в пункте 18 постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации, указала в своем определении, что в ином случае, когда оказывающее услуги лицо не обладает сведениями об экспортном характере товара и привлекается к перевозке товаров (организации перевозки) только в границах территории Российской Федерации, на основании пункта 3 статьи 164 Налогового кодекса Российской Федерации налог исчисляется по ставке 18 процентов.

Аналогичный правовой подход был применен Верховным Судом Российской Федерации в определении № 307-КГ18-1802 от 27.04.2018 по делу № А44-9467/2016 по заявлению ООО «Стройтранс», рассмотренному в пользу налогового органа.

*Данные выводы содержатся в Определении Верховного Суда Российской Федерации от 25.04.2018 № 308-КГ17-20263 по делу № А53-30316/2016 (ООО «Торговый дом «Эльдако Юг» против Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 24 по Ростовской области).*

**8.  Основанием для применения инвесторами налоговых вычетов в отношении объектов, переданных им по окончании строительства, являются счета-фактуры, выставляемые не только подрядными организациями, но и перевыставляемые застройщиками в порядке, предусмотренном пунктом 3 статьи 168 Налогового кодекса Российской Федерации.**

На основании инвестиционного контракта и дополнительного соглашения между субъектами инвестиционной деятельности заключены договоры о долевом строительстве жилого дома, согласно которым застройщик обязуется своими силами и (или) с привлечением других лиц построить жилой дом и после получения разрешения на ввод объекта в эксплуатацию передать обществу магазин и конференц-залы, расположенные на первом этаже жилого дома, а общество обязуется уплатить обусловленную договором цену и принять указанные объекты.

По результатам завершения строительства объекты были переданы обществу по актам приема-передачи помещений, введены в эксплуатацию и приняты им на учет по счету 01 «Основные средства».

Инспекция посчитала, что общество необоснованно заявило вычет по налогу на добавленную стоимость по счету-фактуре, полученному от застройщика за строительно-монтажные работы, выполненные организациями, привлеченными застройщиком в рамках договора долевого участия.

По мнению налогового органа, в рассматриваемой ситуации, при передаче объектов долевого строительства, отсутствует объект обложения налогом на добавленную стоимость. Специфика участия в долевом строительстве состоит в том, что участник такого строительства приобретает в собственность помещение в здании не в силу факта участия в его строительстве (создании), а потому, что он состоит в правоотношениях с застройщиком (организатором деятельности по привлечению денежных средств для долевого строительства).

Отказывая в удовлетворении заявления общества, суды трех инстанций сослались на положения статей 39, 146, 171, 172 Налогового кодекса Российской Федерации, Федеральный закон от 25.02.1999 № 39-ФЗ «Об инвестиционной деятельности в Российской Федерации, осуществляемой в форме капитальных вложений», Федеральный закон от 30.12.2004 № 214-ФЗ «Об участии в долевом строительстве многоквартирных домов и иных объектов недвижимости и о внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации», и исходили из того, что передача объектов долевого строительства не является объектом обложения налогом на добавленную стоимость, следовательно, у общества отсутствовало право на применение спорного налогового вычета.

Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации не согласилась с выводами налогового органа и судов указав, что застройщик при строительстве спорных объектов учитывал все расходы по строительству жилого дома со встроенно-пристроенными объектами на своем балансе на счете 08.03 «Вложения во внеоборотные активы», а также вел учет взаимных расчетов с поставщиками, подрядчиками и учет взносов по инвестированию строительства, формируя, таким образом, стоимость объекта строительства. При этом полученные средства не являлись расходами застройщика, поскольку производились в интересах инвесторов для последующей передачи последним законченного строительством объекта.

Из разъяснений, изложенных в пункте 22 постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 30.05.2014 № 33 «О некоторых вопросах, возникающих у арбитражных судов при рассмотрении дел, связанных с взиманием налога на добавленную стоимость», следует, что возникновение у налогоплательщика, являющегося инвестором, права на налоговый вычет не зависит от того, в каком порядке осуществляются расчеты за выполнение подрядных работ и, соответственно, кто предъявил ему к уплате упомянутые суммы - непосредственно подрядная организация или застройщик (технический заказчик).

Таким образом, основанием для применения инвесторами налоговых вычетов в отношении объектов, переданных им по окончании строительства, являются счета-фактуры, выставляемые не только подрядными организациями, но и застройщиками в порядке перевыставления соответствующих счетов-фактур в порядке, предусмотренном пунктом 3 статьи 168 Налогового кодекса Российской Федерации. В рассматриваемом случае предъявленный счет-фактура составляется на основании счетов-фактур, полученных застройщиком от подрядных организаций по выполненным строительно-монтажным работам и от поставщиков товаров (работ, услуг); сумма налога на добавленную стоимость, указанная в таком счете-фактуре, определяется расчетным методом исходя из сумм налога, предъявленных застройщику подрядными организациями и поставщиками товаров (работ, услуг), и доли инвестора в сумме инвестиций на строительство объекта.

На основании данных обстоятельств Судебная коллегия пришла к выводу, что общество, получившее от застройщика сводный счет-фактуру, имело все основания для предъявления к вычету соответствующих сумм налога на добавленную стоимость.

*Данные выводы содержатся в Определении Верховного Суда Российской Федерации от 17.05.2018 № 301-КГ17-22967 по делу № А79-8152/2016 (Товарищество собственников жилья «Старатель» против Инспекции Федеральной налоговой службы по г. Чебоксары).*

**9.  Отличие примененной налогоплательщиком цены от уровня цен, обычно применяемых по идентичным (однородным) товарам, работам или услугам другими участниками гражданского оборота не может служить самостоятельным основанием для вывода о получении налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды.**

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

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

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

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

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

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

*Данные выводы содержатся в Определении Верховного Суда Российской Федерации от 29.03.2018 № 303-КГ17-19327 по делу № А04-9989/2016 (Индивидуальный предприниматель против Межрайонной Инспекции Федеральной налоговой службы № 2 по Амурской области).*

**10. В случае реорганизации юридического лица в форме преобразования, оно вправе исходить из сохранения у него в неизменном состоянии права на применение специального налогового режима, который применялся налогоплательщиком до реорганизации.**

Общество с ограниченной ответственностью было создано в результате преобразования публичного акционерного общества, которое являлось плательщиком налогов по упрощенной системе налогообложения.

Общество после преобразования, в результате которого произошло изменение его организационно-правовой формы, в установленный налоговым законодательством срок не представило в инспекцию уведомление о переходе на упрощенную систему налогообложения и в то же время продолжило применять указанную систему налогообложения.

Полагая, что вновь созданное общество не воспользовалось своим правом на переход на упрощенную систему налогообложения ввиду непредставления соответствующего уведомления, инспекция пришла к выводу об отсутствии у него права применить данный режим налогообложения.

При этом в связи с непредставлением обществом налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость налоговым органом вынесено решение о приостановлении операций по счетам налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента) в банке, а также переводов электронных денежных средств.

Общество обжаловало данное решение в судебном порядке.

Отказывая в удовлетворении заявления, суды трех инстанций исходили из того, что в результате преобразования создано новое юридическое лицо, которое вправе применять упрощенную систему налогообложения только при соблюдении условий, предусмотренных пунктом 2 статьи 346.13 Налогового кодекса Российской Федерации, то есть путем подачи в налоговый орган соответствующего заявления.

Поскольку заявление о переходе на упрощенную систему налогообложения общество не подавало и декларация по налогу на добавленную стоимость им в установленный законодательством срок в инспекцию не представлена, суды пришли к выводу о том, что решение о приостановлении операций по счетам налогоплательщика в банке вынесено налоговым органом правомерно.

Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации не согласилась с выводами судебных инстанций отметив, что особенностью реорганизации в форме преобразования, в результате которой происходит изменение организационно-правовой формы юридического лица, как указано в пункте 5 статьи 58 Гражданского кодекса Суда Российской Федерации, является отсутствие изменений прав и обязанностей этого реорганизованного лица.

Учитывая отсутствие в главе 26.2 Налогового кодекса Российской Федерации специальных правил, регулирующих применение упрощенной системы налогообложения в случае реорганизации, общество было вправе исходить из сохранения у него в неизменном состоянии права на применение данного специального налогового режима, как неотъемлемого элемента своей правоспособности.

При этом Судебной коллегией отмечено, что налогоплательщик однозначно выразил намерение продолжить применение упрощенной системы налогообложения, исчислив авансовый платеж по специальному налоговому режиму и совершив действия по его уплате в бюджет.

Судебная коллегия также сослалась на аналогичную правовую позицию, выраженную в Определении Верховного Суда Российской Федерации от 19.07.2016 № 310-КГ16-1802, нашедшую отражение в Обзоре судебной практики Верховного Суда Российской Федерации № 3 (2016), утвержденном Президиумом Верховного Суда Российской Федерации 19.10.2016.

*Данные выводы содержатся в Определении Верховного Суда Российской Федерации от 26.04.2018 № 309-КГ17-21454 по делу № А47-164/2017 (ООО «Оренбургкнига» против Инспекции Федеральной налоговой службы по Ленинскому району г. Оренбурга).*

**11. Требования статьи 346.16 Налогового кодекса** **Российской Федерации, регламентирующие порядок определения расходов по единому налогу, подлежащему уплате в связи с применением упрощенной системы налогообложения, не предусматривают возможность учитывать в целях налогообложения все виды расходов, в том числе расходы на приобретение имущественных прав, не поименованные в закрытом перечне расходов.**

Инспекцией проведена выездная налоговая проверка предпринимателя, по результатам которой ей предложено уплатить налог, подлежащий уплате в связи с применением упрощенной системы налогообложения, соответствующие суммы пени и штрафа.

Основанием для доначисления оспариваемых сумм явился факт неправомерного включения предпринимателем в состав расходов, учитываемых при исчислении налога, уплачиваемого в связи с применением упрощенной системы налогообложения, затрат на приобретение имущественных прав.

При рассмотрении спора судами установлено, что в проверяемом периоде предпринимателем фактически осуществлялась реализация имущественных прав на квартиры в строящихся домах, при этом затраты на приобретение имущественных прав были учтены в составе расходов при определении налоговой базы по единому налогу, уплачиваемому в связи с применением упрощенной системы налогообложения.

Проверяя на соответствие закону оспариваемое решение инспекции суды пришли к выводу о его соответствии положениям главы 26.2 Налогового кодекса Российской Федерации. При этом суды исходили из того, что предусмотренный статьей 346.16 Налогового кодекса Российской Федерации перечень расходов, учитываемых для целей налогообложения при упрощенной системе налогообложения, является исчерпывающим (в отличие от аналогичного перечня применительно к общей системе налогообложения).

Поскольку заявленные предпринимателем расходы в закрытый перечень не включены, суды заключили, что оснований для уменьшения налоговой базы по упрощенной системе налогообложения за спорные периоды на сумму соответствующих затрат не имелось, в связи с чем признали обоснованным исключение их инспекцией из затрат налогоплательщика за спорные периоды.

При этом судами отмечено, что налогоплательщик, добровольно переходя на специальный налоговый режим в виде упрощенной системы налогообложения, знал или должен был знать о невозможности включения в расходы вышеуказанных затрат.

Поддерживая выводы арбитражных судов трех инстанций Верховный Суд Российской Федерации также отметил, что позиции судов соответствуют сложившейся судебно-арбитражной практике, в частности, правовой позиции, изложенной в Постановлении Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 15.02.2011 № 13295/10 и Определении Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 27.01.2012 № 15173/11.

*Данные выводы содержатся в судебных актах, поддержанных Определением Верховного Суда Российской Федерации от 09.04.2018 № 309-КГ17-23668 по делу № А47-9800/2016 (предприниматель против Инспекции Федеральной налоговой службы по Ленинскому району г. Оренбурга), а также в пункте 13 Обзора практики рассмотрения судами дел, связанных с применением глав 26.2 и 26.5 Налогового кодекса Российской Федерации в отношении субъектов малого и среднего предпринимательства, утвержденном Президиумом Верховного Суда Российской Федерации 04.07.2018.*

**12.  Если фактическая деятельность товарищества собственников жилья (далее – товарищество) соответствует его предназначению, установленному жилищным законодательством, и, в частности, товарищество не получает какую-либо выгоду в связи с передачей от собственников помещений оплаты за коммунальные работы (услуги) их поставщикам, то, в отсутствие иных на то указаний в налоговом законодательстве, денежные средства, поступившие от собственников жилых помещений на оплату работ (услуг), не являются доходом в смысле, придаваемом этому понятию пунктом 1 статьи 41 Налогового кодекса Российской Федерации.**

Налоговым органом была проведена камеральная налоговая проверка налоговой декларации товарищества по налогу, уплачиваемому в связи с применением упрощенной системы налогообложения с объектом налогообложения - доходы, уменьшенные на величину расходов.

По итогам проверки налоговым органом было вынесено решение, которым, в соответствии с пунктом 6 статьи 346.8 Налогового кодекса Российской Федерации товариществу доначислен минимальный налог по упрощенной системе налогообложения. Основанием для доначислений явилось невключение в налоговую базу денежных средств, поступивших от собственников помещений в оплату за жилищно-коммунальные услуги и на содержание многоквартирного жилого дома.

Суд первой инстанции, удовлетворяя заявленное требование, руководствовался статьями 248, 249, 250, 251, 346.15 Налогового кодекса Российской Федерации, статьями 39, 155 Жилищного кодекса Российской Федерации и исходил из того, что поступившие от членов товарищества денежные средства на оплату жилищно-коммунальных услуг не являются его доходом. При этом судом отмечено, что деятельность товарищества носит некоммерческий характер, доказательств получения заявителем посреднического, агентского или иного аналогичного вознаграждения за перечисление денежных средств в оплату коммунальных услуг налоговым органом не представлено.

Суды апелляционной и кассационной инстанции с данным подходом не согласились и пришли к выводу, что платежи за жилищно-коммунальные услуги, содержание, обслуживание и ремонт жилого фонда, поступившие в товарищество от собственников помещений в многоквартирных домах, должны учитываться в целях налогообложения в качестве дохода.

Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации, отменяя постановления апелляционной и кассационной инстанций, поддержала выводы суда первой инстанции указав, что поступления от собственников помещений в рассматриваемом случае, квалифицированные налоговым органом при проверке как доходы, подлежащие обложению по упрощенной системе налогообложения в соответствии с пунктом 1 статьи 346.14 Налогового кодекса Российской Федерации, в действительности доходами не являлись, так как товарищество не получало какую-либо выгоду в связи с передачей от собственников помещений оплаты за коммунальные работы (услуги) их поставщикам.

*Данные выводы содержатся в Определении Верховного Суда Российской Федерации от 11.05.2018 № 305-КГ17-22109 по делу № А41-86032/2016 (Товарищество собственников жилья «Новый бульвар, 19» против Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 13 по Московской области).*

*В то же время в случае, если управляющая организация является исполнителем услуг, а не агентом (посредником) между ресурсоснабжающими организациями и собственниками помещений, то полученные от собственников помещений денежные средства включаются в состав доходов такой организации.*

*Данные выводы содержатся в судебных актах, поддержанных Определением Верховного Суда Российской Федерации от 28.06.2018 № 304-КГ18-8109 по делу №* *А70-7080/2017 (ООО «Услуга» против Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 12 по Тюменской области).*

**13. В целях исчисления налога на доходы физических лиц налоговой базой является экономическая выгода в виде разницы между стоимостью оплаченной доли в уставном капитале общества и действительной стоимостью доли, выплаченной налогоплательщику при его выходе из общества.**

В ходе камеральной налоговой проверки налоговый орган установил, что при выходе из состава участников общества с ограниченной ответственностью его участником фактически получен доход в виде имущества, полученного в качестве действительной доли его участия в обществе, который не был указан в представленной им уточненной налоговой декларации по налогу на доходы физических лиц за 2014 год.

Налогоплательщик ссылался на то, что при выходе из состава общества ему возвращается ранее внесенный вклад. Если участнику возвращается стоимость имущества (денежные средства) в пределах суммы, равной взносу этого участника в уставный капитал или равной сумме затрат на приобретение доли в уставном капитале, экономическая выгода (доход) у участника отсутствует, поскольку данные средства не увеличивают имущественное состояние участника, а лишь видоизменяют его. При этом при выходе из состава общества ему передано имущество стоимостью равной первоначальному взносу в уставный капитал общества, следовательно, получение им имущества в порядке натуральной выплаты действительной стоимости его доли в связи с выходом из состава участников не является его доходом, поскольку ему возвращена доля, равная сумме затрат на ее приобретение.

Налоговый орган и суды трех инстанций пришли к выводу, что главой 23 Налогового кодекса Российской Федерации вычет по указанному налогу на сумму понесенных затрат при внесении вклада в уставный капитал в проверяемом периоде не предусматривался, изменения законодательства, которыми такой вычет предоставляется действует, с 2016 года и на налоговый период 2014 года не распространяются.

Судебная коллегия по административным делам Верховного Суда Российской Федерации не согласилась с выводами налогового органа и судов указав, что федеральный законодатель определил общие правила исполнения обязанностей по уплате налогов, установив в статье 41 главы 7 Налогового кодекса Российской Федерации общие принципы определения доходов, исходя из которых доходом признаётся экономическая выгода в денежной или натуральной форме, учитываемая в случае возможности её оценки и в той мере, в которой такую выгоду можно оценить, и определяемая в соответствии с главами 23 «Налог на доходы физических лиц» и 25 «Налог на прибыль организаций».

Статьёй 3 Налогового кодекса Российской Федерации предусмотрено, что налоги и сборы должны иметь экономическое основание и не могут быть произвольными, все неустранимые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах и сборах толкуются в пользу налогоплательщика (пункты 3 и 7).

Принимая во внимание отсутствие специальных норм, устанавливающих порядок определения налоговой базы при выплате участнику общества действительной стоимости его доли при выходе из общества, к возникшим правоотношениям, по мнению Судебной коллегии, подлежат применению положения статьи 41 Налогового кодекса Российской Федерации, а налогооблагаемой базой является экономическая выгода в виде разницы между стоимостью оплаченной доли в уставном капитале общества и действительной стоимостью доли, выплаченной налогоплательщику при его выходе из общества.

Судебная коллегия также отметила, что приведённое толкование налоговых предписаний согласуется с правовой позицией Президиума Верховного Суда Российской Федерации, изложенной в Постановлении от 22.07.2015 № 8-ПВ15.

*Данные выводы содержатся в Определении Верховного Суда Российской Федерации от 15.05.2018 № 4-КГ18-6 (гражданин против Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 2 по Московской области).*