

<Письмо> ФНС России от 29.12.2018 N СА-4-7/26060

<О направлении обзора правовых позиций, отраженных в судебных актах Конституционного Суда Российской Федерации и Верховного Суда Российской Федерации, принятых в четвертом квартале 2018 года по вопросам налогообложения>

МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ФЕДЕРАЛЬНАЯ НАЛОГОВАЯ СЛУЖБА

ПИСЬМО

от 29 декабря 2018 г. N СА-4-7/26060

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

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

Приложение

ОБЗОР

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

1. Положения пункта 25 статьи 381 Налогового кодекса Российской Федерации не предполагают обложения налогом на имущество организаций объектов движимого имущества, которые до совершения сделки между взаимозависимыми лицами, реорганизации или ликвидации юридических лиц не признавались объектом налогообложения у первоначального (предыдущего) собственника, только лишь в связи с принятием такого имущества на учет в результате реорганизации или ликвидации юридических лиц, а также передачи имущества между взаимозависимыми лицами.

Общество приобрело в 2014 и 2015 годах у юридических лиц, являющихся по отношению к нему взаимозависимыми, объекты движимого имущества (транспортные средства), которые были приобретены контрагентами названного общества после 1 января 2013 года. По результатам камеральной налоговой проверки за 2015 год общество было привлечено к налоговой ответственности за неполную уплату налога на имущество. Придя к выводу об отсутствии оснований для применения обществом налоговой льготы, предусмотренной пунктом 25 статьи 381 Налогового кодекса Российской Федерации налоговый орган привлек общество к ответственности и доначислил налог на имущество организаций.

Другое общество, основным видом деятельности которого является в том числе лизинговая деятельность, приобретение и реализация транспортных средств, на регулярной основе приобретало у взаимозависимых и невзаимозависимых лиц автотехнику, которую предоставляло в лизинг третьим лицам, при этом на период лизинга оставаясь собственником этой автотехники. По результатам камеральной налоговой проверки за 1 квартал 2016 года, придя к выводу о неправомерном применении обществом налоговой льготы, предусмотренной пунктом 25 статьи 381 Налогового кодекса Российской Федерации, в отношении движимого имущества, приобретенного у взаимозависимых лиц и принятого к учету после 1 января 2013 года, налоговый орган доначислил обществу налог на имущество организаций.

Третье общество в результате реорганизации (в форме присоединения к нему другого юридического лица) приобрело объекты движимого имущества (полувагоны, вагоны-платформы, автомобили), которые были приняты на учет присоединяемым юридическим лицом после 1 января 2013 года и не являлись объектами налогообложения. По результатам камеральной налоговой проверки за 2015 год налоговый орган, придя к выводу о неправомерном применении обществом налоговой льготы по налогу на имущество, установленной пунктом 25 статьи 381 Налогового кодекса Российской Федерации в отношении движимого имущества, принятого на учет после 1 января 2013 года в составе основных средств в результате реорганизации юридического лица, привлек общество к ответственности за совершение налогового правонарушения и предложил уплатить доначисленный налог на имущество организаций, а также пени и штраф.

Обжалование решений налоговых органов обществами в судебном порядке к положительному результату для них не привело. Определениями Верховного Суда Российской Федерации обществам отказано в передаче их кассационных жалоб для рассмотрения в судебном заседании Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации.

Суды, поддержавшие выводы налоговых органов, посчитали обоснованными доначисление налога на имущество в отношении имущества, приобретенного у взаимозависимых лиц, а также допустили возможность применения пункта 25 статьи 381 Налогового кодекса Российской Федерации к отношениям по уплате налога в отношении имущества, приобретенного как после 1 января 2015 года, так и в период с 1 января 2013 года по 1 января 2015 года.

Общества обратились с жалобами в Конституционный Суд Российской Федерации. По мнению заявителей, положения пункта 25 статьи 381 Налогового кодекса Российской Федерации не соответствуют ряду статей Конституции Российской Федерации, поскольку их применение имеет разные экономические и правовые последствия для организаций при налогообложении имущества одной и той же категории в зависимости лишь от формальных условий (источников) его приобретения.

Конституционный Суд Российской Федерации, признавая пункт 25 статьи 381 Налогового кодекса Российской Федерации не противоречащим Конституции Российской Федерации, указал, что из приведенного судами истолкования данной нормы следует, что применение его положений в отношении однородных объектов движимого имущества при одинаковых условиях, в том числе сроках его создания, времени приобретения, и равнозначном экономическом использовании влечет отказ в применении налоговой льготы, прекращает ее действие и ставит объект под обложение налогом на имущество организаций лишь на том основании, что это движимое имущество перешло к кому-либо из группы взаимозависимых лиц либо поступило налогоплательщику вследствие реорганизации или ликвидации юридических лиц. При этом

налоговое освобождение действует, если, в частности, указанное имущество остается в группе взаимозависимых лиц, и она продолжает использовать его объекты с условием, что никто из участников группы их друг другу не передает.

В российской правовой системе реорганизация и ликвидация юридических лиц, а также взаимозависимость хозяйствующих субъектов и относящиеся к ним условия, признаки, процедуры, правовые последствия регулируются актами гражданского, антимонопольного и иного законодательства, в том числе Налоговым кодексом Российской Федерации, из положений главы 14.1 "Взаимозависимые лица. Порядок определения доли участия одной организации в другой организации или физического лица в организации" которой не следует, в частности, что взаимозависимость противоправна. Взаимозависимость представляет собой распространенное правовое состояние (экономическое правоотношение), а его правовое определение и оформление являются предпосылкой налогового регулирования и контроля.

Такие экономико-правовые отношения не могут быть основанием к исключению из общего режима налогообложения с налоговыми изъятиями (обязательствами), от которых свободны все прочие налогоплательщики в рамках одной категории. Установление или восстановление налогообложения исключительно по такому основанию сопоставимо по характеру и последствиям с мерами фискального принуждения, применение которого не обусловлено в данном случае противоправной деятельностью и злоупотреблениями и потому не может быть оправдано целями защиты конституционно значимых ценностей.

Таким образом, прекращение действия налоговой льготы, обусловленное использованием в правомерной деятельности отдельно взятых законных средств (процедур, правил, форм), притом что с ее осуществлением не связано доказанное правонарушение или злоупотребление правом, не может быть признано пригодным (уместным) в защите конституционно значимых ценностей и, соответственно, пропорциональным целям такой защиты.

Учитывая изложенное, Конституционный Суд Российской Федерации пришел к выводу, что пункт 25 статьи 381 Налогового кодекса Российской Федерации по своему конституционно-правовому смыслу не допускает спорных правоограничений в отношении добросовестных участников гражданского оборота, получивших в процессе реорганизации (ликвидации) и (или) заключения гражданско-правовых сделок движимое имущество, не подлежавшее налогообложению у первоначального (предыдущего) собственника. Более того, придание названному законоположению смысла, противоположного выявленному Конституционным Судом Российской Федерации, означает его применение с обратной силой в отношении объектов, учтенных в качестве основных средств с 1 января 2013 года до 1 января 2015 года, тогда как именно в этот период движимое имущество, принятое с 1 января 2013 года на соответствующий учет (в том числе произведенное после указанной даты), было без оговорок, т.е. полностью, изъято из числа объектов, облагаемых налогом на имущество организаций.

По смыслу Конституции Российской Федерации, общим для всех отраслей права является принцип, согласно которому в правовом государстве закон, ухудшающий положение граждан (соответственно, и юридических лиц как особых объединений, созданных для реализации конституционных прав и свобод граждан), обратной силы не имеет; прямой запрет, касающийся придания закону обратной силы, сформулированный в статье 57 Конституции Российской Федерации, служит гарантией защиты прав налогоплательщиков и плательщиков иных обязательных по закону публичных платежей в бюджет, которые не должны выводиться из сферы

действия статьи 57 Конституции Российской Федерации, закрепляющей на универсальной основе условия надлежащего установления налогов и сборов.

Исходя из изложенного Конституционный Суд Российской Федерации пришел к выводу, что судебные акты, вынесенные в отношении заявителей на основании пункта 25 статьи 381 Налогового кодекса Российской Федерации в истолковании, расходящемся с выявленным конституционно-правовым смыслом, подлежат пересмотру в установленном порядке.

Данные выводы содержатся в Постановлении Конституционного Суда Российской Федерации от 21.12.2018 N 47-П (по жалобам ЗАО "Инкар", АО "Лизинговая компания "КАМАЗ" и АО "Новая перевозочная компания" на нарушение их конституционных прав положениями пункта 25 статьи 381 Налогового кодекса Российской Федерации.).

2. Органы местного самоуправления вправе разъяснять налогоплательщикам положения местных налоговых законов, однако не наделены правом разъяснять нормы федерального законодательства.

В рамках арбитражных споров общества и налогового органа был рассмотрен вопрос о правомерности применения обществом пониженной ставки земельного налога в размере 0,3 процента в отношении принадлежащих ему на праве собственности земельных участков категории "земли сельскохозяйственного назначения" с видом разрешенного использования "под дачное строительство".

При этом до рассмотрения указанных споров общество обращалось в администрацию соответствующего сельского поселения по вопросу применения налоговой ставки земельного налога в размере 0,3 процента к земельным участкам с видом разрешенного использования - "для дачного строительства".

Судами в удовлетворении требований общества отказано в силу того, что спорные земельные участки не могут быть использованы обществом, являющимся коммерческой организацией, для личного подсобного хозяйства, садоводства, огородничества или животноводства, а также дачного хозяйства. Суды отвергли письменные разъяснения, данные местным органом власти.

По мнению налогового органа и судов в отношении принадлежащих обществу спорных земельных участков подлежала применению ставка земельного налога 1,5 процента, поскольку пониженная ставка земельного налога установлена для земель сельскохозяйственного назначения, приобретенных (предоставленных) для дачного хозяйства, которое в силу статьи 1 Федерального закона от 15.04.1998 N 66-ФЗ "О садоводческих, огороднических и дачных некоммерческих объединениях граждан" могут вести физические лица и некоммерческие организации, учрежденные гражданами на добровольных началах для содействия их участникам (членам) в решении общих социально-хозяйственных задач ведения садоводства, огородничества и дачного хозяйства, в то время как общество является коммерческой организацией, использующей спорные земельные участки в целях извлечения прибыли, а не в целях непосредственного использования, подобного использованию гражданами для ведения дачного хозяйства.

Заявитель обратился с жалобой в Конституционный Суд Российской Федерации в которой он оспаривал положения пункта 8 статьи 75 Налогового кодекса Российской Федерации, считая что они не соответствуют статьям 19, 46 и 55 Конституции Российской Федерации, в той мере, в какой

создают невозможность освобождения от начисления сумм пеней за неуплату местных налогов в случае, когда доначисления сумм налога и пени основаны на ином толковании норм права, отличающемся от разъяснения компетентного органа (финансового органа местного самоуправления), которым руководствовался налогоплательщик. Положения пункта 1 статьи 388 и абзаца четвертого подпункта 1 пункта 1 статьи 394 Налогового кодекса Российской Федерации, по мнению заявителя, не соответствуют статьям 19, 34, 35, 46, 54, 55 и 57 Конституции Российской Федерации, в той мере, в какой они не предоставляют налогоплательщикам - коммерческим организациям права на применение пониженной налоговой ставки земельного налога в отношении находящихся в их собственности земельных участков, имеющих вид разрешенного использования "для дачного хозяйства" ("для дачного строительства").

Конституционный Суд Российской Федерации отказал обществу в принятии жалобы к рассмотрению. При этом он указал, что законодательство связывает возможность получения налогоплательщиком налоговой преференции в виде освобождения от начисления пени на сумму недоимки, предусмотренной пунктом 8 статьи 75 Налогового кодекса Российской Федерации, с выполнением налогоплательщиком письменных разъяснений любого финансового органа публичной власти, а не только финансового органа государственной власти.

Вместе с тем Конституционный Суд Российской Федерации отметил, что полномочия органов местного самоуправления ограничены возможностью толковать правовые нормы, принятые на уровне муниципального образования, а не любые нормы федерального налогового законодательства и налогового законодательства субъекта Российской Федерации; применительно к земельному налогу это, в частности, предполагает право финансовых органов муниципальных образований давать разъяснения только относительно принятых ими нормативных правовых актов, не касаясь тех вопросов, которые нашли свое непосредственное отражение в Налоговом кодексе Российской Федерации и законодательстве субъекта Российской Федерации.

Так как в силу пункта 1 статьи 394 Налогового кодекса Российской Федерации к полномочиям органов местного самоуправления отнесено лишь установление размера налоговой ставки земельного налога, в том числе в отношении земельных участков, приобретенных (предоставленных) для личного подсобного хозяйства, садоводства, огородничества или животноводства, а также дачного хозяйства, органы местного самоуправления не вправе определять условия отнесения тех или иных земельных участков к указанной категории для целей налогообложения и давать разъяснения по вопросу о том, какие земельные участки считаются приобретенными (предоставленными) для дачного хозяйства, а выполнение налогоплательщиком таких разъяснений не может формировать законные ожидания относительно правильности исчисления и уплаты налогов, служить основанием для освобождения от уплаты пени.

Кроме того, Конституционный Суд Российской Федерации подтвердил, что при оценке возможности применения пониженной ставки земельного налога в отношении земельных участков, приобретенных (предоставленных) для личного подсобного хозяйства, садоводства, огородничества или животноводства, а также дачного хозяйства, не может не учитываться целевое назначение данного участка и правовой статус его собственника.

Данные выводы содержатся в Определении Конституционного Суда Российской Федерации от 08.11.2018 N 2725-О (по жалобе ООО "АГРУПП" на нарушение его конституционных прав положениями пункта 8 статьи 75, пункта 1 статьи 388 и подпункта 1 пункта 1 статьи 394 Налогового кодекса Российской Федерации).

3. Вычеты сумм налога на добавленную стоимость, исчисленных налогоплательщиком с сумм оплаты, частичной оплаты, полученных в счет предстоящих поставок товаров (работ, услуг), производятся с даты отгрузки соответствующих товаров (выполнения работ, оказания услуг). При этом не предполагается возможность изменения срока восстановления сумм налога на добавленную стоимость, принятого к вычету в отношении авансовых платежей, с переходом на налоговый период, следующий за налоговым периодом, в котором соответствующие гражданско-правовые обязательства были фактически исполнены.

По итогам проведенных камеральных налоговых проверок, представленных обществом деклараций по налогу на добавленную стоимость за 2 и 3 кварталы 2015 года, инспекция отказала налогоплательщику в возмещении налога исходя из того, что им не были восстановлены суммы налога с предоплаты, внесенной во исполнение договора, заключенного с контрагентом.

Уменьшая сумму налога, заявленную обществом к возмещению, налоговый орган пришел к выводу, что восстановлению подлежат суммы налога, определенные исходя из сумм, которые по итогам налогового периода перестают являться оплатой (частичной оплатой) в счет предстоящих поставок. При этом обязанность покупателя восстанавливать налог на добавленную стоимость подлежит исполнению в том налоговом периоде, в котором продавец отгрузил покупателю товары (работы, услуги) и у последнего возникло право на налоговый вычет в размере, указанном продавцом в счете-фактуре при такой отгрузке.

В рамках арбитражного дела налогоплательщик полагал, что обязанность восстановить налог с предоплаты возникает только в том периоде, в котором суммы налога на добавленную стоимость подлежат вычету по приобретенным работам, в момент получения счетов-фактур и первичных документов от контрагентов, в его конкретном случае - в последующих налоговых периодах.

Подаявая жалобу в Конституционный Суд Российской Федерации, общество указывало, что по смыслу, придаваемому правоприменительной практикой подпункту 3 пункта 3 статьи 170 Налогового кодекса Российской Федерации, данные положения не позволяют отнести восстановление сумм налога на добавленную стоимость, исчисленного с авансовых платежей, на налоговый период, в котором у налогоплательщика-покупателя возникла возможность документального подтверждения права на получение налогового вычета, а именно поступили от продавца необходимые первичные документы, в том числе счета-фактуры.

Конституционный Суд Российской Федерации отказал обществу в принятии жалобы к рассмотрению. При этом он указал, что пункт 1.1 статьи 172 Налогового кодекса Российской Федерации позволяет покупателю при получении счета-фактуры от продавца после завершения налогового периода, в котором товары (работы, услуги), имущественные права приняты на учет, но до установленного статьей 174 Налогового кодекса Российской Федерации срока представления налоговой декларации за указанный налоговый период (не позднее 25-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом) принять к вычету сумму налога в отношении таких товаров (работ, услуг), имущественных прав с того налогового периода, в котором указанные товары (работы, услуги), имущественные права были приняты на учет. При этом не исключается выставление счета-фактуры в электронной форме (пункт 1 статьи 169 Налогового кодекса Российской Федерации). Организационные же дефекты в экономической деятельности налогоплательщика не могут служить поводом для неисполнения налоговой

обязанности.

Конституционный Суд Российской Федерации пришел к выводу, что оспариваемые законоположения не препятствуют налогоплательщику в рамках избранного во взаимоотношениях с контрагентами порядка оплаты исполнения обязательств обеспечить планирование и организацию экономической деятельности на условиях, позволяющих в установленном порядке воспользоваться правом на принятие к вычету сумм налога на добавленную стоимость при восстановлении сумм данного налога, исчисленного с авансовых платежей.

Данные выводы содержатся в Определении Конституционного Суда Российской Федерации от 08.11.2018 N 2796-О (по жалобе ООО "Газпромнефть-Ямал" на нарушение его конституционных прав положениями подпункта 3 пункта 3 статьи 170 Налогового кодекса Российской Федерации).

4. В целях применения положений пункта 2 статьи 266 Налогового кодекса Российской Федерации безнадежными долгами перед налогоплательщиком признаются соответствующие долги в том случае, когда образование долга связано с реальной хозяйственной деятельностью.

Решением инспекции, вынесенным по результатам проведения выездной налоговой проверки, обществу доначислен налог на прибыль организаций, а также начислены соответствующие суммы пеней.

Основанием доначисления спорного налога послужил вывод инспекции о неправомерном отнесении обществом к внереализационным расходам, учитываемым при определении налогооблагаемой прибыли за спорный период, сумм дебиторской задолженности с истекшим сроком исковой давности, образовавшейся у контрагента общества (заемщика) в 2004 - 2005 годах по договорам займа, в связи с получением обществом при взаимоотношениях с указанной организацией необоснованной налоговой экономии.

При рассмотрении настоящего спора суды установили отсутствие деловых и экономических целей при предоставлении обществом займов контрагенту, поскольку займодавцу было известно о неплатежеспособности заемщика ввиду неосуществления им деятельности, направленной на реальное получение прибыли, аффилированность и взаимозависимость всех участников данных операций, а также формальное, не направленное на реальное получение денежных средств от указанного юридического лица, взыскание спорной задолженности в рамках арбитражных судебных дел, целью которых является включение расходов в налогооблагаемую базу по налогу на прибыль организаций и для последующего банкротства должника.

Подаявая жалобу в Конституционный Суд Российской Федерации, общество полагало, что пункт 2 статьи 266 Налогового кодекса Российской Федерации с учетом правоприменительной практики препятствует учету для целей налогообложения безнадежного долга ликвидированной организации, а потому противоречит статье 57 Конституции Российской Федерации.

Конституционный Суд Российской Федерации отказал обществу в принятии жалобы к рассмотрению, указав, что оспариваемая норма по своему содержанию предназначена для реализации налогоплательщиками права на уменьшение налогооблагаемой базы по налогу на прибыль организаций в условиях осуществления ими законной предпринимательской деятельности, направленной на систематическое получение прибыли от пользования имуществом,

продажи товаров, выполнения работ или оказания услуг, и подлежит применению во взаимосвязи с иными положениями Налогового кодекса Российской Федерации, в которых предусмотрены общие критерии отнесения затрат к расходам для целей налогообложения, включая их обоснованность, в частности, с пунктом 1 его статьи 252.

Данные выводы содержатся в Определении Конституционного Суда Российской Федерации от 26.11.2018 N 3056-О (по жалобе ПАО Нефтегазовая компания "РуссНефть" на нарушение его конституционных прав положениями пункта 2 статьи 266 Налогового кодекса Российской Федерации).

5. Пониженные ставки налога на прибыль иностранных организаций, предусмотренные Соглашением об избежании двойного налогообложения с Республикой Кипр в отношении дивидендов не применимы, если дивиденды транзитно перечисляются через подконтрольную кипрскую компанию в компанию, расположенную в иной юрисдикции.

В ходе налоговой проверки инспекция установила, что в течение 2012 и 2013 годов общество производило выплату дивидендов в адрес иностранной компании, которая является акционером заявителя и резидентом Кипра.

Инспекция посчитала, что при выплате доходов в виде дивидендов иностранной компании общество неправомерно применило пониженные ставки 5 процентов и 10 процентов, предусмотренные статьей 10 Соглашения между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Кипр от 05.12.1998 "Об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал" (далее - Соглашение), вместо ставки 15 процентов, что повлекло неполное удержание и перечисление в бюджет налога. Фактически дивиденды были получены иностранными компаниями, зарегистрированными на Британских Виргинских островах, а поскольку между Российской Федерацией и Британскими Виргинскими островами не заключены международные договоры, содержащие положения, касающиеся налогообложения, то налогообложение организации - резидента Британских Виргинских островов осуществляется в соответствии с положениями Налогового кодекса Российской Федерации по ставке 15 процентов.

Суды пришли к выводу о доказанности налоговым органом вывода о создании обществом схемы по уклонению от уплаты налогов, путем формального использования резидента Республики Кипр с целью создания видимости выполнения условий, определенных Соглашением для применения пониженной налоговой ставки.

Соглашаясь с позицией налогового органа о том, что иностранная компания - резидент Республики Кипр является промежуточным звеном (конduitной компанией), которая фактически не получает выгоду от полученного дохода и не определяет его дальнейшую судьбу, не является конечным выгодоприобретателем в отношении полученного на его счет дохода, учитывая, что указанный доход транзитом перечислен в адрес организаций, зарегистрированных на Британских Виргинских островах, с правительством которых у Российской Федерации не заключено международное соглашение об избежании двойного налогообложения, суды приняли во внимание, что иностранная компания Республики Кипр создана как формальный собственник общества, денежных средств для приобретения акций общества не имела, в связи с чем не могла осуществить вложение в уставный капитал, а также то, что единственная операция, совершаемая данной компанией - транзитное перечисление денежных средств по "цепочке" акционеров.

Суды установили, что доход, полученный иностранной компанией Республики Кипр по "цепочке" юридических лиц, перечисляется в пользу юридического лица, расположенного на Британских Виргинских островах, то есть лица, которое не имело бы льгот (пониженных ставок) по соответствующему договору об избежании двойного налогообложения, если бы такие доходы выплачивались ему напрямую.

Учитывая, что статья 10 Соглашения не может применяться в ситуациях, когда действия участников направлены лишь на создание удобного (льготного) налогового режима, и налогообложение должно производиться с учетом налогового резидентства действительного получателя дохода (в рассматриваемом случае - юридического лица, расположенного на Британских Виргинских островах), суды пришли к выводу, что налогоплательщик не имел права на применение пониженных налоговых ставок.

Данные выводы содержатся в судебных актах по делу N А27-27287/2016, поддержанных Определением Верховного Суда Российской Федерации от 03.12.2018 N 304-КГ18-19526 (ОАО "Шахта "Полосухинская" против Межрайонной ИФНС России по крупнейшим налогоплательщикам N 2 по Кемеровской области).

6. В случае превышения порогового значения соотношения контролируемого заемного и собственного капиталов, проценты, начисленные по кредитным договорам с иностранной организацией, могут быть переqualифицированы в дивиденды, выплаченные в адрес иностранной компании, владеющей капиталами заемщика и заимодавца по правилам пунктов 2 и 4 статьи 269 Налогового кодекса Российской Федерации.

По итогам выездной налоговой проверки обществу в том числе доначислены налог на прибыль организаций и налог на прибыль с доходов в виде дивидендов за 2011 - 2012 годы, начислены соответствующие суммы пеней и штрафов за несвоевременную уплату указанных налогов. При этом инспекция исключила из состава внереализационных расходов общества сумму процентов, превышающих в проверяемом периоде предельные нормы процентов, рассчитанных в соответствии с пунктом 2 статьи 269 Налогового кодекса Российской Федерации, переqualифицировав ее (с учетом фактической выплаты) в дивиденды на основании пункта 4 статьи 269 Налогового кодекса Российской Федерации.

Суды установили, что общество в проверяемом периоде имело непогашенную задолженность по долговому обязательству перед иностранной организацией, которая контролировалась другой иностранной компанией, косвенно владеющей 100 процентами уставного капитала, как заемщика, так и заимодавца. Признав, что обществом допущено превышение порогового значения соотношения контролируемого заемного и собственного капиталов, суды приравнивали проценты, начисленные по кредитным договорам с иностранной организацией, к дивидендам, выплаченным иностранной компании, владеющей капиталом общества и иностранной организации, и облагаемым налогом в соответствии с пунктом 3 статьи 284 Налогового кодекса Российской Федерации.

Судами принято во внимание, что заимодавцем является иностранная организация, доход которой от источника в Российской Федерации в виде процентов по займам не облагался налогом в 2011 - 2012 на территории Великого Герцогства Люксембург, что исключает возможность двойного налогообложения указанного дохода; при этом судами установлен факт обслуживания

корпоративных убытков группы за счет перераспределения прибыли, полученной в Российской Федерации.

Учитывая особую роль и срок (период) начала деятельности иностранной компании, внутрикорпоративный источник и характер самого займа (отсутствие встречного предоставления при передаче прав новому заимодавцу и корпоративная маржа в качестве экономического корпоративного регулятора) при сохранении контроля со стороны материнской компании - все указанные обстоятельства приняты судами как свидетельствующие о том, что источником капитала каждого из заимодавцев (в том числе предоставленного в качестве вноса в уставный капитал или в виде пополнения оборотных средств) являются средства одной группы компаний.

С учетом указанной схемы кредитования иностранной компании судами отклонены доводы общества о недоказанности инспекцией ее формальной роли в качестве посредника, осуществляющего транзит денежных средств от материнской компании, как не имеющие правового значения для признания задолженности общества контролируемой материнской компанией.

При этом суды не усмотрели оснований для привлечения к участию в деле в качестве третьего лица, не заявляющего самостоятельных требований относительно предмета спора, иностранной компании, права и законные интересы которой оспариваемыми судебными актами непосредственно не затрагиваются.

Судебные акты, поддержанные Определением Верховного Суда Российской Федерации от 28.12.2016 N 305-КГ16-18259 по делу N А40-149755/2015 (ООО "Скания Лизинг" против ИФНС N 5 по г. Москве).

7. Контролирующая организация должна уведомлять о контролируемых иностранных компаниях даже в случае отсутствия у них доходов в виде прибыли.

По результатам камеральной налоговой проверки налоговой декларации по налогу на прибыль организаций за 2016 год общество было привлечено к ответственности за совершение налогового правонарушения, выразившегося в непредставлении в инспекцию уведомления о двух контролируемых иностранных компаниях (КИК), доля участия общества в которых составляла 100 процентов.

Общество же полагало, что обязанность уведомлять налоговый орган о КИК имеется только когда по итогам деятельности иностранной компании у контролирующего лица возникает положительный экономический результат.

Привлекая общество к ответственности, налоговый орган посчитал, что факт отсутствия дохода (получение убытка) у контролируемой иностранной компании не освобождает контролирующее лицо от обязанностей, предусмотренных статьями 25.14 Налогового кодекса Российской Федерации. Глава 3.4 Налогового кодекса Российской Федерации не содержит положений, в соответствии с которыми налогоплательщик-организация, являющаяся контролирующей, по каким-либо основаниям (в том числе, получение убытка контролируемыми иностранными компаниями) освобождается от обязанности представлять в налоговые органы уведомление о контролируемых иностранных компаниях.

Суды поддержали выводы налогового органа, отметив, что признание налогоплательщика контролирующим лицом иностранных организаций, возникновение обязанности по представлению уведомления о КИК и, как следствие, привлечение к ответственности за непредставление уведомления о КИК в соответствии с пунктом 1 статьи 129.6 Налогового кодекса Российской Федерации связано с наличием оснований для признания налогоплательщика контролирующим лицом, предусмотренных статьей 25.13 Налогового кодекса Российской Федерации, и не обусловлено возникновением какого-либо финансового результата в КИК.

Положения статьи 309.1 Налогового кодекса Российской Федерации не устанавливают порядок, в соответствии с которым налогоплательщик не обязан представлять в налоговый орган уведомление о контролируемых иностранных компаниях.

Данные выводы содержатся в судебных актах по делу N А40-178867/2017, поддержанных Определением Верховного Суда Российской Федерации от 12.12.2018 N 305-КГ18-20434 (АО "ЭКСПОЦЕНТР" против Межрайонной ИФНС России N 48 по г. Москве).

8. Ликвидация объектов основных средств сама по себе не является основанием для восстановления сумм налога на добавленную стоимость на основании подпункта 2 пункта 3 статьи 170 Налогового кодекса Российской Федерации, поскольку приводит к прекращению физического существования этих объектов, а не к их дальнейшему использованию в необлагаемой деятельности.

Налоговый орган в ходе налоговых проверок уточненных налоговых деклараций по налогу на добавленную стоимость установил, что в результате аварии объекты основных средств общества (оборудование маслоэкстракционного цеха) пришли в негодность и списаны с бухгалтерского учета. Оставшиеся после ликвидации объектов запасные части и отходы лома цветных металлов приняты обществом к учету в качестве материалов.

В 1 квартале 2016 года общество произвело реализацию лома цветных металлов, оставшегося после ликвидации объектов основных средств, отразив данную операцию в налоговых декларациях в качестве необлагаемой в соответствии с подпунктом 25 пункта 2 статьи 149 Налогового кодекса Российской Федерации.

Налоговый орган пришел к выводу, что суммы налога, ранее правомерно принятые к вычету по частично амортизированным основным средствам, подлежат восстановлению в силу пункта 3 статьи 170 Налогового кодекса Российской Федерации, поскольку операции по реализации металлолома, оставшегося после ликвидации данных объектов, не подлежат налогообложению, в связи с чем доначислил обществу налог на добавленную стоимость.

Суд первой инстанции согласился с налоговым органом, указав, что на основании подпункта 1 пункта 2 и подпункта 2 пункта статьи 170 Налогового кодекса Российской Федерации суммы налога, ранее принятые к вычету при приобретении объектов основных средств, подлежат восстановлению пропорционально остаточной стоимости данных объектов.

Суд апелляционной инстанции, отменяя решение суда первой инстанции и удовлетворяя заявленные требования, отметил, что отходы лома, образовавшиеся из объектов основных средств в результате аварии, не являются специально произведенным обществом товаром и не представляют из себя товар, приобретенный для производства продукции. Реализованные товары

(отходы в виде лома цветных металлов) по своим функциональным и физическим характеристикам отличаются от объектов основных средств, в связи с чем обязанность по восстановлению налога, ранее принятого к вычету при приобретении объектов основных средств, у общества в рассматриваемой ситуации не возникла.

Суд округа отменил постановление суда апелляционной инстанции, признав правильными выводы суда первой инстанции.

Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации, отменяя постановление суда кассационной инстанции, отметила, что несовпадение предполагаемого использования товаров (работ, услуг) на момент применения налоговых вычетов и фактического способа распоряжения товарами, результатами работ и оказанных услуг, в той мере, в какой это свидетельствует о нарушении установленного пунктом 2 статьи 171 Налогового кодекса Российской Федерации условия вычета, может влечь за собой необходимость последующей корректировки заявленных вычетов.

В целях такой корректировки положениями подпункта 2 пункта 3 статьи 170 Налогового кодекса Российской Федерации предусмотрено восстановление принятых к вычету сумм налога, если приобретенные товары (работы, услуги), в том числе основные средства, в дальнейшем начинают использоваться для осуществления операций, указанных в пункте 2 статьи 170 Налогового кодекса Российской Федерации, не влекущих необходимость исчисления и уплаты налога на добавленную стоимость при их совершении.

Особенностью основных средств при этом является то, что данные товары, как правило, предназначены для длительной эксплуатации в качестве средств производства, их стоимость переносится на стоимость произведенных товаров (работ, услуг) не одновременно, а по мере эксплуатации.

Соответственно, в подпункте 2 пункта 3 статьи 170 Налогового кодекса Российской Федерации закреплён механизм восстановления налога пропорционально остаточной стоимости объектов основных средств.

Однако из содержания подпункта 1 пункта 2 статьи 170, пункта 2 статьи 171 Налогового кодекса Российской Федерации не вытекает, что право на вычет "входящего" налога, правомерно заявленное налогоплательщиком при приобретении объектов основных средств, утрачивается (корректируется), если невозможность продолжения использования данных объектов для осуществления облагаемых налогом операций обусловлена не отказом налогоплательщика от дальнейшего ведения облагаемой налогом деятельности, в частности, при принятии решения о ликвидации организации, а наступлением неблагоприятных событий, сопутствующих ведению этой деятельности.

Таким образом, само по себе прекращение использования оборудования в связи с произошедшей на производстве аварией, не должно влечь корректировку (восстановление) налога, ранее принятого к вычету при приобретении объектов основных средств, в части, приходящейся на их остаточную стоимость.

Учитывая, что при рассмотрении дела суды не учли изложенного и не дали оценку тому, привела ли производственная авария к прекращению деятельности налогоплательщика без

возможности ее продолжения, либо у общества имеется намерение и способность возобновить совершение облагаемых налогом операций, преодолев последствия аварии, Судебная коллегия направила дело на новое рассмотрение.

При этом Судебная коллегия указала, что факт освобождения от налогообложения операций по реализации лома цветных металлов позволял ставить вопрос о корректировке налоговых вычетов по правилам подпункта 2 пункта 3 статьи 170 Налогового кодекса Российской Федерации лишь в части стоимости металлолома, принятого к учету по результатам ликвидации объектов основных средств и реализованного.

Данные выводы содержатся в Определении Верховного Суда Российской Федерации от 21.12.2018 N 306-КГ18-13567 по делу N А57-9401/2017 (ООО "Волжский Терминал" против Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы N 2 по Саратовской области).

9. Вменение арендодателю статуса предпринимателя по результатам налоговой проверки не должно приводить к исчислению налога на добавленную стоимость в повышенном размере (дополнительно к сумме арендных платежей), который невозможно предъявить к оплате арендатору.

На протяжении 2014 - 2015 годов налогоплательщик предоставлял принадлежащие ему на праве собственности объекты недвижимого имущества в аренду обществу, полагая, что доход в виде арендной платы не связан с ведением предпринимательской деятельности, в связи с чем при оказании услуг по аренде не исчислял и не уплачивал налог на добавленную стоимость.

Налоговый орган, установив, что сдаваемые в аренду объекты недвижимости (склад и офис) являются нежилыми, не предназначены для удовлетворения личных нужд гражданина, приобретены налогоплательщиком в целях передачи в возмездное пользование иным лицам, а также факт осуществления налогоплательщиком вложений (затрат) в доведение приобретенных объектов до состояния, пригодного к коммерческому использованию арендатором, пришел к выводу о том, что при передаче данных объектов в аренду налогоплательщик фактически действовал в качестве субъекта предпринимательской деятельности, а следовательно, на основании статьи 143, подпункта 1 пункта 1 статьи 146 Налогового кодекса Российской Федерации обязан исчислять и уплачивать налог на добавленную стоимость в отношении рассматриваемых операций.

При определении размера недоимки налоговый орган руководствовался положениями пункта 1 статьи 154 и пункта 3 статьи 164 Налогового кодекса Российской Федерации, исчислив налог по ставке 18 процентов от согласованной между предпринимателем и обществом арендной платы, то есть определил налог в дополнение к установленной арендной плате.

Суды трех инстанций, признавая правомерным избранный инспекцией порядок определения размера недоимки по налогу на добавленную стоимость, исходили из того, что в договорах аренды отсутствовало упоминание о включении налога в согласованную сторонами арендную плату, а платежные поручения на перечисление арендной платы содержали указание об осуществлении расчетов "без НДС". Принимая во внимание, что включение налога в арендную плату не следовало ни из договоров, ни из обстоятельств, предшествующих их заключению или прочим условий договоров, суды отметили, что в данном случае налог не может исчисляться по расчетной ставке 18/118, сославшись при этом на разъяснения, данные в пункте 17 постановления Пленума

Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 30.05.2014 N 33 "О некоторых вопросах, возникающих у арбитражных судов при рассмотрении дел, связанных с взиманием налога на добавленную стоимость" (далее - Постановление N 33).

Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации, отменяя состоявшиеся по делу судебные акты, пришла к выводу, что при реализации товаров (работ, услуг) покупателям налог на добавленную стоимость не может исчисляться в сумме, которая не соответствовала бы реально сформированной цене и не могла быть полностью предъявлена к оплате покупателями в ее составе, что по существу означало бы взимание налога без переложения на потребителя, за счет иного экономического источника - собственного имущества хозяйствующего субъекта (продавца).

Как вытекает из абзаца второго пункта 17 Постановления N 33, в тех случаях, когда соотношение договорной цены и суммы налога на добавленную стоимость относительно друг друга прямо не определено в договоре и не может быть установлено по обстоятельствам, предшествующим заключению договора, или иным условиям договора, то по общему правилу сумма налога, предъявляемая покупателю продавцом, выделяется последним из указанной в договоре цены, для чего определяется расчетным методом (пункт 4 статьи 164 Налогового кодекса Российской Федерации).

Поэтому возможность увеличения цены сделки и дополнительного взыскания сумм налога на добавленную стоимость с покупателя в случае неправильного учета налога продавцом при формировании окончательного размера цены договора допускается судебной практикой в случаях, когда такая возможность согласована обеими сторонами договора в соответствии со статьей 421 Гражданского кодекса Российской Федерации, либо предусмотрена нормативными правовыми актами (определения Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации от 23.11.2017 N 308-ЭС17-9467 и от 24.11.2014 N 307-ЭС14-162).

По настоящему делу судами установлено, что в договорах аренды плата за пользование имуществом установлена без выделения в ней сумм налога. Налог не выделялся отдельно в расчетных документах и не указывался в платежных поручениях арендатора.

Отсутствие в договорах аренды и иных документах указания на то, что установленная в них плата за пользование имуществом включает в себя сумму налога и указание "без НДС" в платежных поручениях в данном случае является следствием того, что при заключении договоров предприниматель не рассматривал себя в качестве плательщика налога на добавленную стоимость и не предполагал необходимость учета данного налога при определении окончательного размера арендной платы, а не свидетельством согласия сторон договора на возможность увеличения арендной платы в случае возникновения необходимости предъявления налога. Напротив, в материалах дела имеется письмо арендатора о том, что он не согласен на увеличение арендной платы в связи с доначислением налога на добавленную стоимость предпринимателю.

Это означает, что в отношениях предпринимателя и арендатора цена услуг по аренде окончательно сформирована в тех размерах, которые указаны в договорах аренды, вне зависимости от того, признавался бы предприниматель плательщиком налога на добавленную стоимость на момент заключения договоров либо нет. Заключение договоров аренды налогоплательщиком изначально в статусе предпринимателя не привело бы к установлению большей арендной платы.

Судебная коллегия пришла к выводу, что в сложившейся ситуации изменение квалификации статуса гражданина может служить основанием для того, чтобы определить его права и обязанности как плательщика налога на добавленную стоимость способом, согласующимся с действительно сложившимися экономическими условиями деятельности налогоплательщика - таким образом, как если бы спорный налог изначально предъявлялся к оплате арендатору в рамках установленных в договорах размерах платы за пользование имуществом, то есть с применением расчетной ставки налога (пункт 4 статьи 164 Налогового кодекса Российской Федерации и абзац второй пункта 17 Постановления N 33).

При таких обстоятельствах вывод судов о правомерности исчисления налога предпринимателю по ставке 18 процентов в дополнение к установленной в договорах арендной плате вместо выделения налога из арендной платы с применением расчетной ставки 18/118 Судебной коллегией признан необоснованным.

Данные выводы содержатся в Определении Верховного Суда Российской Федерации от 20.12.2018 N 306-КГ18-13128 по делу N А12-36108/2017 (индивидуальный предприниматель против Инспекции Федеральной налоговой службы по городу Волжскому Волгоградской области).

10. Фактически доходы казенных учреждений, полученные с привлечением труда осужденных (по операциям связанных как с реализацией работ и услуг, так и с реализацией товаров), являются доходом федерального бюджета и средством дополнительного бюджетного финансирования учреждения, в связи с чем на основании подпункта 33.1 пункта 1 статьи 251 Налогового кодекса Российской Федерации при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций не учитываются.

Учреждением в 2015 году получена выручка от реализации в адрес организаций и физических лиц товаров (пиломатериалов, киоска и металлической оградки, продуктов подсобного хозяйства, продуктов питания, хлебобулочных и мясных изделий, одежды), произведенных с использованием труда осужденных.

В ходе камеральной налоговой проверки представленной учреждением налоговой декларации инспекция пришла к выводу о занижении налогоплательщиком налоговой базы по налогу на прибыль за 2015 год в связи с неправомерным неисчислением налога с доходов, полученных от операций по реализации указанных товаров, и неучетом расходов, понесенных в связи с их производством (изготовлением).

По мнению инспекции, выручка от операций по реализации товаров, произведенных с использованием труда осужденных, не является доходом, полученным от оказания учреждением государственных услуг (работ), который в силу подпункта 33.1 пункта 1 статьи 251 Налогового кодекса Российской Федерации не учитывается при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций.

Отказывая в удовлетворении заявленных требований, суды пришли к выводу о правомерном доначислении налога на прибыль организаций, поскольку реализация выпускаемой учреждением продукции не может рассматриваться в качестве государственной (муниципальной) услуги, работы либо иной функции, и, соответственно, к связанным с такой реализацией доходам и расходам положения подпункта 33.1 пункта 1 статьи 251 и пункта 48.11 статьи 270 Налогового

кодекса Российской Федерации применению не подлежат.

Судебные инстанции исходили из того, что с 01.01.2015 при формировании налоговой базы по налогу на прибыль не учитываются только доходы казенных учреждений, полученные от оказания услуг (выполнения работ) за плату, независимо от того, относятся оказываемые услуги (выполняемые работы) к государственным и муниципальным или нет, при этом доходы от реализации казенным учреждением товаров подлежат обложению налогом на прибыль в общеустановленном порядке.

Также суды указали, что у учреждения не имелось оснований для неопределенности и неоднозначного понимания положений подпункта 33.1 пункта 1 статьи 251 и пункта 48.11 статьи 270 Налогового кодекса Российской Федерации, в связи с чем доводы учреждения о необходимости применения положений пункта 7 статьи 3 Налогового кодекса Российской Федерации сочли несостоятельными.

Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации, отменяя судебные акты нижестоящих судов, указала, что в силу пункта 3 статьи 41 Бюджетного кодекса Российской Федерации все доходы от платных услуг, оказываемых казенными учреждениями, поступают в соответствующий бюджет бюджетной системы Российской Федерации и относятся к неналоговым доходам бюджетов.

Таким образом, денежные средства за выполненные казенными учреждениями системы исполнения наказаний работы, оказанные услуги, реализованные товары фактически перечисляются покупателями на счет Федерального казначейства с возможностью их использования учреждением в последующем в пределах лимитов бюджетных обязательств, как средства соответствующего бюджета.

Учитывая, что подпунктом 14 пункта 1 статьи 251 Налогового кодекса Российской Федерации предусмотрено, что при определении налоговой базы не учитываются доходы в виде имущества, полученного налогоплательщиком в рамках целевого финансирования, а фактически доходы казенных учреждений, полученные с привлечением труда осужденных, в том числе полученные учреждением от реализации товаров, являются доходом федерального бюджета и средством дополнительного бюджетного финансирования учреждения, Судебная коллегия пришла к выводу о том, что такие доходы не должны включаться в налогооблагаемую базу по налогу на прибыль организаций казенных учреждений.

Данные выводы содержатся в Определении Верховного Суда Российской Федерации от 16.10.2018 N 302-КГ18-7510 по делу N А19-10889/2017 (ФКУ "Исправительная колония N 25 Главного управления Федеральной службы исполнения наказаний по Иркутской области" против Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы N 15 по Иркутской области).

11. Предусмотренное пунктом 25 статьи 381 Налогового кодекса Российской Федерации ограничение права на применение налоговой льготы не распространяется на ситуации, когда операции между взаимозависимыми лицами не могли повлечь неблагоприятные налоговые последствия, а именно, не способны привести к выводу из-под налогообложения основных средств, принятых на учет до 01.01.2013.

По результатам камеральных налоговых проверок инспекция пришла к выводу о

необоснованности заявления обществом налоговой льготы по налогу на имущество организаций, предусмотренной пунктом 25 статьи 381 Налогового кодекса Российской Федерации, так как она применима только в отношении объектов основных средств, приобретенных у не взаимозависимого с налогоплательщиком лица.

Общество же заявило льготу по движимому имуществу (емкости и сборники, используемые в деятельности по производству минеральных удобрений), изготовленных в 2014 - 2015 годах по заказу налогоплательщика у взаимозависимого с ним лица.

Суды трех инстанций, признавая законными решения инспекции и отказывая в удовлетворении требований общества, исходили из отсутствия оснований для применения названного освобождения, так как способ получения имущества (приобретение у взаимозависимого лица) не соответствует установленным в пункте 25 статьи 381 Налогового кодекса Российской Федерации условиям.

Суды указали, что по буквальному содержанию данной нормы освобождение от налогообложения движимого имущества не распространяется на объекты, принятые на учет в результате передачи, включая приобретение имущества между лицами, признаваемыми в соответствии с положениями пункта 2 статьи 105.1 Налогового кодекса Российской Федерации взаимозависимыми. Названные положения, с точки зрения судов, не имеют иного толкования, и в них отсутствуют какие-либо неустранимые неясности и противоречия, которые могли бы толковаться в пользу налогоплательщика.

Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации, отменяя судебные акты нижестоящих судов, указала, что цель освобождения от налогообложения движимого имущества, принятого к учету после 01.01.2013, состояла в поощрении инвестиций в новое оборудование, что при сохранении налогообложения уже введенного в эксплуатацию оборудования позволило бы реализовать стимул к обновлению основных средств без существенных потерь для бюджетов. В свою очередь установленное с 01.01.2015 ограничение возможности применения налоговой льготы в случаях получения имущества от взаимозависимых лиц направлено на предотвращение уклонения от налогообложения и исключение ситуаций, когда объектом налогообложения не признавалось бы старое оборудование, вновь принятое на учет.

Соответственно, предусмотренное пунктом 25 статьи 381 Налогового кодекса Российской Федерации ограничение на применение освобождения от налогообложения движимого имущества, полученного от взаимозависимых лиц, должно толковаться в контексте вышеуказанных целей введения налоговой льготы и установления ограничений в ее применении.

По смыслу пункта 1 статьи 105.1 Налогового кодекса Российской Федерации взаимозависимость как таковая не является основанием для установления более обременительного налогового режима для налогоплательщиков, входящих в единую группу компаний и имеющих в силу этого длительные экономически и исторически обусловленные хозяйственные отношения с иными участниками группы.

С учетом изложенного Судебная коллегия пришла к выводу, что предусмотренное пунктом 25 статьи 381 Налогового кодекса Российской Федерации ограничение права на применение налоговой льготы не распространяется на ситуации, когда операции между взаимозависимыми лицами не могли повлечь неблагоприятные налоговые последствия, а именно, не способны

привести к выводу из-под налогообложения основных средств, принятых на учет до 01.01.2013.

Судебная коллегия учла, что при рассмотрении материалов налоговой проверки и в ходе судебного разбирательства общество указывало, что оборудование произведено его взаимозависимым контрагентом после 01.01.2013 по чертежам налогоплательщика и предназначено для использования исключительно в его собственной деятельности, то есть относится к вновь созданному имуществу.

Произведенное по заказу налогоплательщика оборудование не признавалось и не могло признаваться облагаемым имуществом у продавца, для которого изготовленное им оборудование выступало товаром, предназначенным для реализации, а не объектом основных средств, продавец товара не производит химические удобрения, специального производства, в котором мог бы использовать данный товар, не имеет.

При таком положении отказ в предоставлении налоговой льготы, предусмотренной пунктом 25 статьи 381 Налогового кодекса Российской Федерации, привел к произвольной постановке общества, осуществившего инвестиции во вновь создаваемые производственные объекты, в худшее положение по сравнению с иными плательщиками налога и к формированию неравноправных условий деятельности общества в качестве субъекта инвестиционной деятельности, осуществляющего после 01.01.2013 вложения в обновление своего производственного оборудования, вопреки целям установления данного налогового изъятия.

Данные выводы содержатся в Определении Верховного Суда Российской Федерации от 16.10.2018 N 310-КГ18-8658 по делу N А68-10573/2016 (АО "Новомосковская акционерная компания "Азот" против Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы N 9 по Тульской области).

12. Если выплаченные гражданину - участнику организации денежные средства не превышают величину произведенного им в соответствующей части вложения, имущественное положение налогоплательщика не улучшается, а приводится в состояние, имевшее место до оплаты доли в уставном капитале, что по смыслу статьи 41 Налогового кодекса Российской Федерации свидетельствует об отсутствии дохода.

В соответствии с протоколом общего собрания учредителей было принято решение о создании общества с утвержденным размером уставного капитала 100 000 000 рублей. Учредителями общества стали физические лица, каждый обладающий долей участия в уставном капитале в размере 50 процентов.

Затем учредители общества приняли решение об уменьшении его уставного капитала на сумму 99 900 000 рублей путем уменьшения номинальной стоимости долей всех его участников, с сохранением размеров этих долей в уставном капитале. Таким образом, уставный капитал общества был уменьшен до 100 000 рублей, а денежные средства - выплачены учредителям.

Основанием для начисления обществу пени и привлечения к ответственности за неуплату и неплатеж налога в бюджет, предусмотренной статьей 123 Налогового кодекса Российской Федерации, а также за непредставление информации о невозможности удержать и перечислить налог в бюджет, предусмотренной пунктом 1 статьи 126 Налогового кодекса Российской Федерации, послужил вывод инспекции о том, что при выплате денежных средств гражданам

общество в качестве налогового агента было обязано исчислить, удержать и перечислить в бюджет налог на доходы физических лиц. По мнению инспекции, в данном случае налогообложению подлежала вся сумма выплаченных участникам общества денежных средств.

Признавая, что общество не исполнило обязанности налогового агента при выплате указанных денежных сумм, и отказывая в связи с этим в удовлетворении заявления общества, суды исходили из того, что в главе 23 Налогового кодекса Российской Федерации (в редакции, действующей до вступления в силу Федерального закона от 08.06.2015 N 146-ФЗ "О внесении изменений в главу 23 части второй Налогового кодекса Российской Федерации", далее - Закон N 146-ФЗ) отсутствовали положения, которые бы позволяли уменьшать выплаты, производимые участниками организации при уменьшении уставного капитала, на затраты, связанные с ранее осуществленными вложениями в уставный капитал.

Как отметили суды, нормы Налогового кодекса Российской Федерации не предусматривают освобождение спорных выплат от налогообложения. Ссылка общества на подпункт 2 пункта 2 статьи 220 Налогового кодекса Российской Федерации в редакции Закона N 146-ФЗ судами отклонена, поскольку изменения, внесенные данным законом и позволяющие учитывать затраты на вложение имущества в уставный капитал при последующем уменьшении уставного капитала, вступили в силу с 01.01.2016, тогда как выплаты гражданам произведены в 2015 году.

Отменяя постановление суда кассационной инстанции, Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации указала, что отсутствие в главе 23 Налогового кодекса Российской Федерации в редакции, действовавшей в период возникновения спорных правоотношений (до 01.01.2016), норм, определяющих порядок обложения налогом на доходы физических лиц сумм, получаемых физическими лицами - участниками организации при уменьшении уставного капитала не означает, что все поступившие физическим лицам суммы образуют их доход и подлежат налогообложению. Устанавливая налоговые последствия выплаты денежных средств, необходимо руководствоваться закрепленным в статье 41 Налогового кодекса Российской Федерации общим принципом определения дохода исходя из извлеченной гражданином экономической выгоды.

Таким образом, судам следовало дать оценку тому, привели ли произведенные выплаты к образованию экономической выгоды у физических лиц и в каком размере, принимая во внимание природу тех операций, в связи с совершением которых участники хозяйственного общества получили денежные средства.

Отправляя дело на новое рассмотрение, Судебная коллегия Верховного Суда Российской Федерации указала, что при новом рассмотрении дела судам на основании представленных налоговым органом и обществом доказательств необходимо проверить факт осуществления оплаты долей в уставном капитале общества его участниками и дать оценку тому, привело ли уменьшение уставного капитала к образованию экономической выгоды у участников общества, принять законные и обоснованные судебные акты.

Данные выводы содержатся в Определении Верховного Суда Российской Федерации от 22.11.2018 N 308-КГ18-11090 по делу N А32-32855/2017 (ООО "Стройнефтегаз - строительное монтажное управление-7" против Инспекции Федеральной налоговой службы N 3 по г. Краснодару).

13. Для целей уплаты земельного налога формулировки "ежемесячно до 15 числа за прошедший месяц" и "ежемесячно не позднее 15 числа месяца, следующего за отчетным месяцем" являются равнозначными.

Обществом в налоговый орган по месту нахождения земельного участка представлена налоговая декларация по земельному налогу за 2016 год.

Сроки уплаты налога на соответствующей территории, на основании пункта 1 статьи 397 Налогового кодекса Российской Федерации, в 2016 году регламентировались пунктом 2.1 Положения о земельном налоге на территории города Новосибирска (далее - Положение о земельном налоге), утвержденного Решением городского Совета Новосибирска от 25.10.2005 N 105, в силу которого в течение налогового периода налогоплательщики-организации уплачивают авансовые платежи по налогу - ежеквартально, равными долями, в следующие сроки:

- за первый квартал - до 30 апреля налогового периода;
- за второй квартал - до 31 июля налогового периода;
- за третий квартал - до 31 октября налогового периода.

Кроме того, как следует из пункта 2.4 указанного Положения о земельном налоге, налогоплательщики-организации уплачивают налог до 1 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом.

Общество, исходя из того, что формулировки Положения о земельном налоге означают, что уплата до 30 апреля налогового периода допускает своевременную уплату именно 30 апреля, на основании статьи 6.1 Налогового кодекса Российской Федерации, а также с учетом того, что 30.04.2016 и 01.05.2016 - 03.05.2016 являлись выходными днями, пришло к выводу, что пеня за просрочку уплаты авансового платежа по земельному налогу за 1 квартал 2016 года должна быть рассчитана с 04.05.2016, а не с 30.04.2016.

Суд первой инстанции, соглашаясь с доводами общества, пришел к выводу, что последним днем для уплаты авансовых платежей по земельному налогу за 1 квартал 2016 года является 30.04.2016.

Суды апелляционной инстанции и округа, руководствуясь теми же нормами права, пришли к иному выводу, а именно о том, что при формулировке срока "до определенной даты" действие, для совершения которого установлен этот срок, к названной дате должно быть уже совершено. Поэтому сама дата, до наступления которой должно быть совершено действие, в такой срок не входит. По данным основаниям решение суда первой инстанции было отменено, в удовлетворении требования - отказано.

Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации с такими выводами судов апелляционной и кассационной инстанций не согласилась и, сославшись на пункт 7 статьи 3 Налогового кодекса Российской Федерации, согласно которому все неустранимые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах и сборах толкуются в пользу налогоплательщика, и с учетом того, что более поздняя уплата налога для налогоплательщика обычно является предпочтительной, пришла к выводу, что в качестве

предельного срока исполнения обязанности по уплате земельного налога за первый квартал следует считать 30 апреля налогового периода.

Также Судебная коллегия отметила, что указанный подход подтверждается правовой позицией, изложенной в Определении Конституционного Суда Российской Федерации от 04.07.2002 N 185-О, в котором рассматривался вопрос о сроке уплаты налога на пользователей автомобильных дорог, установленном в пункте 10 Порядка образования и использования средств Федерального дорожного фонда Российской Федерации (утвержден Постановлением Верховного Совета Российской Федерации от 23.01.1992 N 2235-1).

Данные выводы содержатся в Определении Верховного Суда Российской Федерации от 17.10.2018 N 304-КГ18-7786 по делу N А45-14844/2017 (АО "Новосибирский механический завод "Искра" против Инспекции Федеральной налоговой службы по Калининскому району города Новосибирска).

14. Для целей статьи 12 Федерального закона N 436-ФЗ "О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации" под подлежащей списанию задолженностью граждан (индивидуальных предпринимателей), образовавшейся на 01.01.2015, должны пониматься недоимки по налогам, а также пени и штрафы, известные налоговым органам и подлежащие взысканию на указанный момент времени, но не погашенные полностью или в соответствующей части в течение 2015 - 2017 гг.

Инспекция в 2015 году провела выездную налоговую проверку индивидуального предпринимателя по вопросам правильности исчисления и полноты уплаты им налогов за налоговые периоды 2011 - 2013 годов, по результатам которой предпринимателю были доначислены налоги, а также соответствующие пени и штраф.

Впоследствии инспекцией приняты меры к принудительному исполнению решения путем предъявления предпринимателю требования, а также вынесения решения о взыскании налоговой задолженности за счет денежных средств предпринимателя в банках, а также электронных денежных средств.

В связи с отсутствием на счетах налогоплательщика денежных средств в размере, достаточном для исполнения решения о взыскании недоимки за счет денежных средств, инспекция вынесла постановление о взыскании налога, сбора, пени, штрафа, процентов за счет имущества налогоплательщика.

Посчитав свои права нарушенными, предприниматель обратился в арбитражный суд с заявлением, в котором просил признать требование об уплате задолженности и решение о взыскании задолженности недействительными, а постановление о взыскании задолженности не подлежащим исполнению.

В рамках данного дела постановлением Арбитражного суда Поволжского округа от 25.04.2018 были применены положения Федерального закона N 436-ФЗ "О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации" (далее - Федеральный закон N 436-ФЗ).

При этом окружной суд, отменяя судебные акты первой и апелляционной инстанций и направляя дело на новое рассмотрение, пришел к выводу, что задолженность по налоговым платежам, относящаяся к налоговым периодам до 01.01.2015, не может быть взыскана принудительно, поскольку подлежит отнесению в состав задолженности безнадежной к взысканию и подлежит списанию с лицевого счета предпринимателя независимо от даты ее выявления налоговым органом.

Отменяя постановление суда кассационной инстанции, Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации указала, что положения статьи 12 Федерального закона N 436-ФЗ сформулированы как устанавливающие специальные основания для списания задолженности, право на взыскание которой не утрачено налоговыми органами, и в качестве признака безнадежности задолженности к взысканию законодателем рассматривается сам по себе факт ее непогашения в течение трех лет (2015 - 2017 гг.).

Судебная коллегия также пришла к выводу, что для целей статьи 12 Федерального закона N 436-ФЗ под подлежащей списанию задолженностью граждан (индивидуальных предпринимателей), образовавшейся на 01.01.2015, должны пониматься недоимки по налогам, а также пени и штрафы, известные налоговым органам и подлежащие взысканию на указанный момент времени, но не погашенные полностью или в соответствующей части в течение 2015 - 2017 гг.

Следовательно, недоимка по налогам, задолженность по пеням и штрафам может быть списана только с лиц, которые задекларировали ее до 01.01.2015, либо с лиц, налоговая задолженность которых выявлена (начислена) налоговыми органами до указанного дня, но не взыскана на момент вступления в силу Федерального закона N 436-ФЗ, то есть на 28.12.2017.

При этом Судебная коллегия сделала вывод о том, что для целей статьи 12 Федерального закона N 436-ФЗ под подлежащей списанию задолженности граждан (индивидуальных предпринимателей), образовавшейся на 01.01.2015, должны пониматься недоимки по налогам, а также пени и штрафы, известные налоговым органам и подлежащие взысканию на указанный момент времени, но не погашенные полностью или в соответствующей части в течение 2015 - 2017 годов.

Также Судебной коллегией отмечено, что распространение статьи 12 Федерального закона N 436-ФЗ на задолженность по налогам, исчисленную за налоговые периоды до 01.01.2015, но выявленную по результатам налоговых проверок в 2015 - 2017 годах, означало бы, что налогоплательщики, уклонявшиеся от исполнения обязанности по уплате налогов, ставятся в привилегированное положение в сравнении с гражданами, уплатившими налоги в полном объеме и в срок, что не отвечает принципу равенства всех перед законом.

Данные выводы содержатся в Определении Верховного Суда Российской Федерации от 22.11.2018 N 306-КГ18-10607 по делу N А65-26432/2016 (индивидуальный предприниматель против Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы N 14 по Республике Татарстан).

15. Признание налоговым органом права налогоплательщика на налоговую льготу не является обстоятельством, при котором налогоплательщик, на основании статьи 70 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, освобождается от доказывания права на льготу в судебном процессе.

Общество обратилось в Арбитражный суд с заявлением о возврате излишне уплаченного налога на имущество организаций за 2013 - 2014 гг. Основанием для такого обращения послужил отказ инспекции возвратить обществу излишне уплаченный налог в связи с истечением трехлетнего срока, установленного пунктом 7 статьи 78 Налогового кодекса Российской Федерации, со дня уплаты указанной суммы налога.

Рассматривая спор суды пришли к выводу о наличии у общества права на применение предусмотренной пунктом 21 статьи 381 Налогового кодекса Российской Федерации льготы по налогу на имущество в отношении принадлежащего ему здания торгово-развлекательного центра, введенного в эксплуатацию в 2013 году (две очереди строительства) и имеющего высокую энергетическую эффективность - класс энергетической эффективности "В+" (высокий), что подтверждалось соответствующими энергетическими паспортами.

Поскольку энергетические паспорта на указанный объект недвижимости были получены обществом в декабре 2016 года, то именно с этого момента, по мнению судов, общество подтвердило право на применение льготы, а, соответственно, общество имеет право на возврат излишне уплаченного налога, при том, что установленный пунктом 3 статьи 79 Налогового кодекса Российской Федерации срок на обращение в суд с соответствующим иском не пропущен.

На основании изложенного суды удовлетворили заявление общества.

Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации, отменяя судебные акты, указала, что предусмотренная пунктом 21 статьи 381 Налогового кодекса Российской Федерации льгота имеет целевое назначение - стимулирование использования современного энергоэффективного оборудования, повышение энергетической эффективности жилой недвижимости, и не предназначена для объектов коммерческой недвижимости.

Применение энергетических паспортов в качестве доказательства соответствия спорного объекта недвижимости условиям рассматриваемой льготы, в отсутствие установленных законодательством критериев для определения классов энергетической эффективности нежилых зданий, строений сооружений, является неправомерным.

Судебная коллегия также отметила, что доводы общества о том, что правомерность применения спорной льготы была подтверждена инспекцией и указанное обстоятельство не подлежало доказыванию при рассмотрении настоящего спора в суде в силу положений части 3.1 статьи 70 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, не могут быть приняты во внимание, поскольку, учитывая публично-правовую природу настоящего спора, связанного с возвратом из бюджета излишне уплаченных сумм налога на имущество, принимая во внимание необходимость соблюдения баланса публичных и частных интересов, суд должен был проверить доводы налогоплательщика о том, что спорная сумма является излишне уплаченной, независимо от позиции налогового органа. Исходя из публично-правовой природы налоговых споров, в целях правильного рассмотрения дела и принятия законного и обоснованного судебного акта, толкование судом правовой нормы, подлежащей применению в конкретном деле, не должно ставиться в зависимость от занимаемой позиции лиц, участвующих в деле, включая государственные органы.

Данные выводы содержатся в Определении Верховного Суда Российской Федерации от

30.11.2018 N 309-КГ18-12770 по делу N А60-35042/2017 (ООО "Торговый центр" против Инспекции Федеральной налоговой службы по Ленинскому району г. Екатеринбург).

16. Из положений Налогового кодекса Российской Федерации не следует, что налогоплательщик, уплативший налог за один из предыдущих периодов в излишнем размере, ограничен в возможности производить уплату налога за текущий период с учетом остатка платежей по налогу, накопленного на его лицевом счете. Задолженность перед бюджетом по конкретному виду налога в данном случае, с учетом накопленных сумм, объективно отсутствует.

В связи с окончанием срока действия лицензии на розничную продажу алкогольной продукции общество обратилось в Министерство промышленной политики Республики Крым (далее - министерство) с заявлением о продлении срока действия указанной лицензии, уплатив при этом государственную пошлину.

По результатам рассмотрения указанного заявления министерством принято решение (приказ) об отказе в продлении лицензии на розничную продажу алкогольной продукции в связи с наличием у общества неисполненной обязанности по уплате налогов, сборов, пеней и штрафов в размере 3 рублей, о чем свидетельствовала информация, полученная министерством через информационную систему межведомственного обмена от налогового органа.

В дальнейшем общество повторно обратилось в лицензирующий орган с аналогичным заявлением, и срок действия лицензии министерством был продлен.

Как установлено судами, инспекция в порядке межведомственного обмена предоставила министерству информацию, согласно которой за обществом на определенную дату числилась недоимка по упрощенной системе налогообложения (минимальный налог) в размере 3 рублей, а также имелась переплата по тому же налогу и на ту же сумму.

Переплата образовалась у общества за налоговый период 2015 года и выявлена в ходе камеральной проверки, проведенной во 2 квартале 2016 года. С учетом данной переплаты общество уплатило минимальный налог за 2016 год на 3 рубля меньше причитавшейся суммы.

Суд первой инстанции, признавая незаконным отказ в продлении срока действия лицензии, пришел к выводу о том, что налоговая задолженность перед бюджетом у общества отсутствовала, поскольку не поступившая в бюджет сумма минимального налога в размере 3 рублей полностью покрывалась имевшейся переплатой на такую же сумму.

Суд апелляционной инстанции, отменяя решение суда в указанной части и отказывая в удовлетворении требования общества, исходил из того, что представленная инспекцией в порядке межведомственного взаимодействия информация о наличии недоимки по налогу в размере 3 рублей являлась достоверной, а у министерства отсутствовала обязанность самостоятельно учитывать факт наличия у общества переплаты по налогу в таком же размере, поскольку решение о зачете недоимки в счет имевшейся переплаты инспекцией не принималось. В обоснование данного вывода суд апелляционной инстанции сослался на то, что согласно пункту 5 статьи 78 Налогового кодекса Российской Федерации для принятия решения о зачете излишне уплаченного налога в счет погашения недоимки налоговому органу дается десятидневный срок со дня обнаружения им факта излишней уплаты налога.

Суд апелляционной инстанции также отметил, что общество, как соискатель лицензии, несет риск наступления неблагоприятных последствий в виде отказа в продлении срока действия лицензии в ситуации, когда оно не обращалось в налоговый орган с заявлением о выдаче справки о состоянии расчетов по налогам, сборам, пеням и штрафам, что привело к неосведомленности общества об имеющейся у него задолженности при обращении в лицензирующий орган.

Суд округа, рассмотрев дело по кассационной жалобе общества, согласился с судом апелляционной инстанции, признав его выводы обоснованными.

Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации, отменяя судебные акты указала, что статья 78 Налогового кодекса Российской Федерации не рассматривает такого рода зачет в качестве способа взыскания налоговой задолженности и, соответственно, не придает дате проведения записи о зачете в лицевом счете налогоплательщика значение момента исполнения обязанности по уплате налогов (подпункт 4 пункта 3 статьи 45 Налогового кодекса Российской Федерации).

Руководствуясь пунктом 20 Постановления Пленум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 30.07.2013 N 57 "О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации" и положениями пункта 5 статьи 78 Налогового кодекса Российской Федерации, Судебная коллегия отметила, что устанавливающие десятидневный срок принятия налоговым органом решения о зачете, ошибочно применены судами апелляционной и кассационной инстанции, поскольку данная норма распространяется на ситуации иного типа - при возникновении у налогоплательщика недоимки по соответствующему налогу и необходимости ее погашения путем обращения взыскания на переплату, образовавшуюся по другим налогам.

При этом Судебная коллегия указала, что налоговый орган в справке, направленной лицензирующему органу и имеющейся в материалах дела, показал реальное состояние расчетов налогоплательщика с бюджетом, указав о наличии как 3 рублей недоимки, так и 3 рублей переплаты по соответствующему налогу. Следовательно, вывод об отсутствии задолженности мог быть сделан и лицензирующим органом, с должностных лиц которого не снимается обязанность правильно устанавливать состояние расчетов с бюджетом по результатам анализа информации, представляемой заявителем и (или) полученной от налоговых органов в порядке межведомственного взаимодействия. Иной подход означает, что на лицо, обращающееся за предоставлением государственной услуги, возлагается бремя негативных последствий ненадлежащего выполнения своих обязанностей органами государственной власти, что приводило бы к нарушению права на своевременное получение государственной услуги.

Данные выводы содержатся в Определении Верховного Суда Российской Федерации от 29.11.2018 N 310-КГ18-7101 по делу N А83-6405/2017 (ООО "АСК-СЕРВИС" против Министерства промышленной политики Республики Крым).

17. Правонарушение в виде неуплаты или неполной уплаты страховых взносов по итогам 2013 года считается совершенным в 2014 году, в связи с чем срок давности привлечения к ответственности должен исчисляться с 01.01.2015.

По результатам выездной проверки правильности исчисления, полноты и своевременности уплаты (перечисления) страховых взносов на обязательное социальное страхование на случай

временной нетрудоспособности и в связи с материнством за период 2013 - 2015 гг., фонд социального страхования вынес решение о привлечении плательщика страховых взносов к ответственности, предусмотренной пунктом 1 статьи 47 Закона N 212-ФЗ, о доначислении недоимки по страховым взносам.

Не согласившись с указанным решением, плательщик страховых взносов оспорил его в арбитражном суде.

Рассматривая спор, суды признали доказанным факт занижения плательщиком страховых взносов базы для начисления страховых взносов на суммы выплат, осуществленных в 2013 - 2015 гг. соответствующим физическим лицам по трудовым договорам, а не в рамках гражданско-правовых отношений.

Суды, признавая недействительным решение фонда социального страхования в части привлечения плательщика к ответственности за 2013 год, сослались на то, что в отношении совершенного в 2013 году правонарушения срок давности привлечения к ответственности начинается исчисляться с 01.01.2014 - со следующего дня после окончания периода (31.12.2013), в течение которого правонарушение было совершено, следовательно на дату вынесения решения - 03.02.2017 истек трехгодичный срок давности привлечения к ответственности за неуплату страховых взносов, установленный пунктом 1 статьи 45 Закона N 212-ФЗ.

Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации, отменяя судебные акты, указала, что согласно позиции, отраженной в абзаце 3 пункта 15 Постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 30.07.2013 N 57 "О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации" в силу пункта 1 статьи 113 Налогового кодекса Российской Федерации срок давности привлечения к ответственности в отношении налоговых правонарушений, предусмотренных статьей 122 Налогового кодекса Российской Федерации, исчисляется со следующего дня после окончания налогового периода, в течение которого было совершено указанное правонарушение. При толковании данной нормы судам необходимо принимать во внимание, что деяния, ответственность за которые установлена статьей 122 Налогового кодекса Российской Федерации, состоят в неуплате или неполной уплате сумм налога в результате занижения налоговой базы, иного неправильного исчисления налога или других неправомерных действий.

Поскольку исчисление налоговой базы и суммы налога осуществляется налогоплательщиком после окончания того налогового периода, по итогам которого уплачивается налог, срок давности, определенный статьей 113 Налогового кодекса Российской Федерации, исчисляется в таком случае со следующего дня после окончания налогового периода, в течение которого было совершено правонарушение в виде неуплаты или неполной уплаты налога.

Указанная правовая позиция Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации, по мнению Судебной коллегии, применима и к порядку привлечения к ответственности по страховым взносам.

Неуплата страховых взносов за 2013 год произошла в 2014 году - в периоде, в котором сумма страховых взносов подлежала уплате по итогам 2013 года.

Таким образом, правонарушение в виде неуплаты или неполной уплаты страховых взносов по итогам 2013 года совершено управлением в 2014 году. Поэтому срок давности привлечения к ответственности должен исчисляться с 01.01.2015 и, следовательно, не истек на момент вынесения фондом оспариваемого решения о привлечении к ответственности за неуплату (неполную уплату) страховых взносов за 2013 год.

Данные выводы содержатся в Определении Верховного Суда Российской Федерации от 19.12.2018 N 304-КГ18-13502 по делу N А03-4655/2017 (Межрегиональное территориальное управления Федерального агентства по управлению государственным имуществом в Алтайском крае и Республике Алтай против государственного учреждения - Алтайское региональное отделение Фонда социального страхования Российской Федерации).

18. С момента отзыва лицензии, а также с даты принятия арбитражным судом решения о признании кредитной организации банкротом и об открытии конкурсного производства банк-гарант утрачивает возможность осуществить выплату по гарантии непосредственно при предъявлении к нему бенефициаром требования о платеже, в связи с чем, банковская гарантия по существу утрачивает обеспечительную функцию (немедленное и безусловное исполнение гарантом требования бенефициара).

Постановлением судьи районного суда, оставленным без изменения решением судьи Верховного Суда Республики Татарстан общество признано виновным в совершении административного правонарушения, предусмотренного частью 4 статьи 14.1.1 Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях, и подвергнуто административному наказанию в виде административного штрафа в размере 700 000 рублей.

Основанием для привлечения общества к ответственности послужило осуществление им деятельности по организации и проведению азартных игр в букмекерских конторах и тотализаторах с грубым нарушением лицензионных требований и условий лицензии, а именно осуществлении указанной деятельности без наличия банковской гарантии в определенные периоды 2017 года.

Прекращая производство по делу в связи с отсутствием события правонарушения заместитель председателя Верховного Суда Российской Федерации Республики Татарстан исходил из того, что банковская гарантия у общества имелась, а отзыв у банка-гаранта лицензии на осуществление банковских операций не влечет прекращения действия банковской гарантии и не освобождает кредитную организацию от исполнения своих обязательств.

Судья Верховного Суда Российской Федерации посчитал, что выводы заместителя председателя Верховного Суда Российской Федерации Республики Татарстан основаны на ошибочном толковании норм закона и являются неправильными. Ввиду отзыва лицензий у банков, предоставивших банковские гарантии, фактически не могут быть достигнуты цели законодательства, направленные на защиту прав и законных интересов участников азартных игр, в частности путем установления для организаторов азартных игр дополнительных требований к финансовой устойчивости.

Вместе с тем Верховный Суд Российской Федерации указал, что возможность устранения допущенной ошибки путем возвращения дела на новое рассмотрение исключена, поскольку срок давности привлечения к административной ответственности истек, производство по делу не может

быть восстановлено. При этом в силу статьи 30.17 КоАП Российской Федерации ухудшение положения лица, в отношении которого ведется производство по делу об административном правонарушении, при проверке вступивших в законную силу постановлений и решений по делу недопустимо. Возврат на новое рассмотрение повлечет ухудшение положения юридического лица, в отношении которого прекращено производство по делу.

Данные выводы содержатся в Постановлении Верховного Суда Российской Федерации от 31.10.2018 по делу N 11-АД18-19 (ООО "Стар-Бет" против ИФНС России по Московскому району г. Казани).

19. Лицо, совершившее административное правонарушение, подлежит привлечению к ответственности на основании закона, действовавшего во время совершения административного правонарушения (часть 1 статьи 1.7 КоАП РФ), в связи с чем сроки для привлечения к ответственности, предусмотренные частью 1 статьи 4.5 КоАП РФ применяются в редакции, действовавшей на дату совершенного правонарушения.

Общество заключило договор на оказание услуг по комплексной уборке территории многофункционального торгово-развлекательного комплекса с иностранной компанией, застройщиком данного комплекса.

В соответствии с условиями договора оплата заказчиком цены услуг и работ исполнителя производилась ежемесячно в течение 10 рабочих дней с даты подписания сторонами акта об оказании услуг и выполнении работ за соответствующий месяц и получения счета, счета-фактуры исполнителя.

Согласно условиям договора, денежные средства должны были поступить на счет общества в уполномоченном банке не позднее 14.07.2016. В соответствии с ведомостью банковского контроля по паспорту сделки ожидаемый срок уплаты определен обществом не позднее 30.08.2016 включительно. Согласно выписке по расчетному счету общества денежные средства поступили на счет общества 29.07.2016. Следовательно, справку об указанной валютной операции и подтверждающие ее проведение документы обществу надлежало представить в уполномоченный банк не позднее 19.08.2016, но данная обязанность исполнена не была.

Суды, принимая оспариваемые акты, руководствовались положениями Федерального закона от 10.12.2003 N 173-ФЗ "О валютном регулировании и валютном контроле", Инструкции Банка России от 04.06.2012 N 138-И "О порядке представления резидентами и нерезидентами уполномоченным банкам документов и информации, связанных с проведением валютных операций, порядке оформления паспортов сделок, а также порядке учета уполномоченными банками валютных операций и контроля за их проведением", КоАП РФ и пришли к выводам о законности требований общества, в связи с тем, что срок давности привлечения к административной ответственности, предусмотренный статьей 4.5 Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях, равный одному году, на момент вынесения постановления от 09.11.2017 N 23/254 нарушен административным органом.

Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации, отменяя судебные акты, указала, что Федеральным законом от 05.04.2016 N 89-ФЗ "О внесении изменений в статью 4.5 Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях в части увеличения срока давности привлечения к административной ответственности за нарушение

валютного законодательства Российской Федерации и актов органов валютного регулирования" (вступил в силу 16.04.2016) срок давности привлечения к административной ответственности за соответствующие правонарушения увеличен с одного года до двух лет.

С учетом статьи 1.7 Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях, соответствующая моменту совершения вмененного обществу правонарушения редакция части 1 статьи 4.5 Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях устанавливала, что постановление по делу об административном правонарушении за нарушение валютного законодательства Российской Федерации не может быть вынесено по истечении двух лет со дня совершения административного правонарушения.

В пункте 14 Постановления Пленума Верховного Суда Российской Федерации от 24.03.2005 N 5 "О некоторых вопросах, возникающих у судов при применении Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях" разъяснено, что в случае совершения административного правонарушения, выразившегося в форме бездействия, срок привлечения к административной ответственности исчисляется со дня, следующего за последним днем периода, предоставленного для исполнения соответствующей обязанности. Невыполнение предусмотренной названными правовыми актами обязанности к установленному сроку свидетельствует о том, что административное правонарушение не является длящимся.

Поскольку в рассматриваемой ситуации предельным сроком исполнения обязанности по представлению справки о валютной операции и подтверждающих ее проведение документов являлось 19.08.2016 (пятница), соответственно, 20.08.2016 (суббота) правонарушение считается совершенным и начал исчисляться двухлетний срок давности привлечения к ответственности.

Данные выводы содержатся в Определении Верховного Суда Российской Федерации от 14.11.2018 N 305-АД18-10307 по делу N А40-239655/2017 (ООО "Альфа-Сервис Компани" против Инспекции ФНС России N 14 по городу Москве).
