



КонсультантПлюс
надежная правовая поддержка

<Письмо> ФНС России от 16.04.2019 N
СА-4-7/7164

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

Документ предоставлен **КонсультантПлюс**

www.consultant.ru

Дата сохранения: □ 26.05.2019

МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ФЕДЕРАЛЬНАЯ НАЛОГОВАЯ СЛУЖБА

ПИСЬМО
от 16 апреля 2019 г. N СА-4-7/7164

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 первом квартале 2019 года по вопросам налогообложения.

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

Приложение

ОБЗОР
ПРАВОВЫХ ПОЗИЦИЙ, ОТРАЖЕННЫХ В СУДЕБНЫХ АКТАХ
КОНСТИТУЦИОННОГО СУДА РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ И ВЕРХОВНОГО
СУДА РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ, ПРИНЯТЫХ В ПЕРВОМ КВАРТАЛЕ
2019 ГОДА ПО ВОПРОСАМ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

1. В случае, когда сумма налога на имущество физических лиц, исчисленная исходя из инвентаризационной стоимости имущества, существенно превышает сумму налога, исчисляемую исходя из его кадастровой стоимости, налогоплательщик, в целях исчисления суммы налога, вправе требовать использования сведений об определенной в надлежащем порядке кадастровой (рыночной) стоимости этого имущества и соответствующего размера налоговой ставки.

Как установлено судами, налогоплательщик с 2013 года владеет на праве собственности жилым домом, в связи с чем в 2016 году территориальным налоговым органом в ее адрес было направлено требование об уплате налога на имущество физических лиц за 2015 год, рассчитанного исходя из инвентаризационной стоимости жилого дома в размере 3 171 466 рублей (с учетом коэффициента-дефлятора) с применением налоговой ставки, равной 1,5% от этой стоимости.

Не согласившись с расчетом суммы налога на имущество физических лиц, налогоплательщик оспорила требование налогового органа в суде. По ее мнению, если бы для расчета налога использовалась кадастровая стоимость жилого дома, которая согласно кадастровой справке о кадастровой стоимости объекта недвижимости по состоянию на 31.12.2015 составляет 2 873 674,88 рубля, то сумма налога составила была бы существенно меньше исчисленного, поскольку в таком случае применялась бы налоговая ставка 0,1%.

Судами двух инстанций было отказано в удовлетворении административных исковых требований

налогоплательщика о признании недействительным требования об уплате налога и пени и возложении обязанности произвести перерасчет суммы налога. Как указали суды, на уровне субъекта Российской Федерации - Алтайского края не принято решение об определении налоговой базы с учетом кадастровой стоимости объектов недвижимости, а потому налог на имущество физических лиц по установленным ставкам исчисляется исходя из инвентаризационной стоимости объектов налогообложения.

Согласно решению Барнаульской городской Думы от 07.11.2014 N 375 "О налоге на имущество физических лиц на территории городского округа - города Барнаула Алтайского края" при суммарной инвентаризационной стоимости объектов налогообложения свыше 3 000 000 рублей применяется ставка налога на имущество физических лиц в размере 1,5%. В связи с этим, как отметили суды, отсутствуют основания для перерасчета суммы налога, подлежащего уплате заявительницей, с учетом кадастровой стоимости жилого дома и соответствующей ей налоговой ставки.

Обращаясь в Конституционный Суд Российской Федерации заявительница указывала, что [статья 402](#) Налогового кодекса Российской Федерации не соответствует [Конституции](#) Российской Федерации, ее [статье 6 \(часть 2\)](#), поскольку позволяет субъекту Российской Федерации создавать условия для исчисления суммы налога на имущество физических лиц в повышенном размере (за счет более высокого диапазона ставок налога, рассчитываемых исходя из инвентаризационной стоимости объектов недвижимости). В результате этого, как полагает налогоплательщик, на граждан возлагается непосильная налоговая нагрузка, а также нарушается принцип равенства в налогообложении, поскольку в других субъектах Российской Федерации данный налог определяется исходя из кадастровой стоимости объектов недвижимости с применением более низких налоговых ставок.

Конституционный Суд Российской Федерации признал не противоречащими [Конституции](#) Российской Федерации [пункты 1 и 2 статьи 402](#) Налогового кодекса Российской Федерации, относительно [пункта 3](#) данной статьи производство по делу прекращено.

В то же время Конституционный Суд Российской Федерации указал, что предусмотренная федеральным законодателем возможность применения на территории разных субъектов Российской Федерации до 1 января 2020 года различных способов (показателей) определения такого элемента обложения налогом на имущество физических лиц, как налоговая база, исходя из инвентаризационной или кадастровой стоимости объектов недвижимости не должна приводить к тому, что граждане, обладая сопоставимым по рыночной стоимости подлежащим налогообложению имуществом (тем более столь социально значимым, как жилье), оказывались бы лишь из-за этого обстоятельства в существенно различном положении применительно к размеру налоговой обязанности.

Конституционный Суд Российской Федерации также отметил, что как кадастровая стоимость, так и рыночная стоимость являются условными, но считаются достоверными и подлежат признанию не в силу состоявшегося согласования или доказанного факта уплаты цены по известной реальной сделке, а в силу закона. Имеющиеся же допустимые различия в методах оценки делают неизбежными не только несовпадение установленной на основании отчета оценщика стоимости с реальной ценой состоявшейся сделки, но и определенные расхождения между результатами разных оценок в отношении одного объекта недвижимости ([Постановление](#) от 05.07.2016 N 15-П).

При этом в рамках действующего правового регулирования не предполагается возможности оспаривания (пересмотра) инвентаризационной стоимости объекта недвижимости с целью установления ее в размере, приближенном к рыночной стоимости. Такой вывод следует как из существенных различий между инвентаризационной и кадастровой оценками, так и из содержания

взаимосвязанных [статьи 22](#) Федерального закона "О государственной кадастровой оценке" и [статьи 24.18](#) Федерального закона "Об оценочной деятельности в Российской Федерации", устанавливающих в совокупности механизм такого пересмотра (применительно к кадастровой стоимости). Это приводит к различиям в правовых возможностях налогоплательщиков добиваться корректировки налоговой базы по налогу на имущество физических лиц путем ее определения исходя из рыночной стоимости в установленном порядке в зависимости от того, находится налогооблагаемый объект недвижимости в субъекте Российской Федерации, перешедшем к обложению налогом на имущество физических лиц исходя из его кадастровой стоимости, либо в регионе, в котором такая налоговая база, как и ранее, определяется исходя из инвентаризационной стоимости объектов недвижимости.

На основании данного обстоятельства Конституционный Суд Российской Федерации пришел к выводу, что для недопущения существенного (во всяком случае - в два раза и более) различия в размере налога на имущество физических лиц (в отношении одного и того же объекта налогообложения за один и тот же налоговый период) в зависимости от разных показателей налоговой базы (инвентаризационной и кадастровой стоимости), а также соответствующих им размеров налоговых ставок, т.е. для недопущения ситуаций, свидетельствующих о несправедливом налогообложении имущества граждан, следует исходить из того, что, если применительно к конкретному налогооблагаемому объекту недвижимости уже установлена кадастровая стоимость, хотя она еще официально не используется в субъекте Российской Федерации для целей налогообложения, в качестве приемлемого правового инструмента может рассматриваться применение такой стоимости (в отсутствие установленных в надлежащем порядке фактов ее недостоверности) с учетом соответствующего размера налоговой ставки. Если же кадастровая стоимость конкретного объекта недвижимости не определена, это не исключает применения взамен нее для целей налогообложения (по решению налогового органа, а при наличии спора - суда) рыночной стоимости соответствующего объекта, определенной в соответствии с требованиями нормативного регулирования оценочной деятельности.

Данные выводы содержатся в [Постановлении](#) Конституционного Суда Российской Федерации от 15.02.2019 N 10-П (по жалобе гражданина на нарушение его конституционных прав положениями [статьи 402](#) Налогового кодекса Российской Федерации).

2. Какие-либо действия (бездействие) государственных и муниципальных органов, которые повлекли включение в Единый государственный реестр недвижимости (государственный кадастр недвижимости) неактуальной, по мнению налогового органа, кадастровой стоимости, сами по себе не могут служить безусловным основанием для изменения порядка определения налоговой базы по земельному налогу, а также влечь доначисление налогоплательщику сумм недоимки и пени, притом что он не совершал каких-либо недобросовестных действий, направленных на уклонение от уплаты налога.

На основании обращения общества в комиссию по рассмотрению споров о результатах определения кадастровой стоимости решением комиссии от 12.12.2014 было осуществлено изменение кадастровой стоимости земельных участков на основании установления подлежащей применению в налоговом периоде 2014 года их рыночной стоимости.

Вместе с тем постановлением от 28.11.2014 N 1498 администрация Тамбовской области утвердила результаты государственной кадастровой оценки земель населенных пунктов на территории Тамбовской области, согласно которым на 1 января 2015 года кадастровая стоимость земельных участков была увеличена. Новая кадастровая стоимость подлежала применению для исчисления и уплаты земельного налога с 01.01.2015.

Решения комиссии по рассмотрению споров о результатах определения кадастровой стоимости от 12.12.2014, а также постановление администрации Тамбовской области от 28.11.2014 N 1498 были направлены в Управление Федеральной службы государственной регистрации, кадастра и картографии по Тамбовской области для включения содержащихся в них сведений в государственный кадастр недвижимости. При этом, поскольку постановление администрации Тамбовской области от 28.11.2014 N 1498 поступило раньше названных решений комиссии по рассмотрению споров о результатах определения кадастровой стоимости, данные, содержащиеся в этих решениях, как последние поступившие, были зафиксированы в государственном кадастре недвижимости в качестве достоверных данных о кадастровой стоимости земельных участков для целей исчисления и уплаты земельного налога.

Руководствуясь сведениями, содержащимися в государственном кадастре недвижимости, общество уплатило земельный налог за 2015 год за оба принадлежащих ему земельных участка исходя из стоимости, определенной комиссией по рассмотрению споров о результатах определения кадастровой стоимости.

По результатам камеральной налоговой проверки налоговый орган, исходя из данных о величине кадастровой стоимости, указанных в постановлении администрации Тамбовской области от 28.11.2014 N 1498, доначислил обществу земельный налог за 2015 год и соответствующие пени.

Отказывая в признании недействительным решения налогового органа, арбитражные суды указали, что постановление администрации Тамбовской области вступило в силу 28.12.2014, т.е. позже 16.12.2014 - даты внесения в государственный кадастр недвижимости сведений о кадастровой стоимости земельных участков на основании решений комиссии по рассмотрению споров о результатах определения кадастровой стоимости. Таким образом, суды пришли к выводу, что уполномоченный орган зафиксировал в государственном кадастре недвижимости ошибочную кадастровую стоимость, подлежащую применению с 1 января 2015 года.

Конституционный Суд Российской Федерации, поддерживая налогоплательщика пришел к выводу, что федеральный законодатель однозначно и непротиворечиво определил существенный элемент налогового обязательства по земельному налогу - налоговую базу для налогоплательщиков-организаций как кадастровую стоимость земельного участка, указанную в Едином государственном реестре недвижимости по состоянию на 1 января года, являющегося налоговым периодом.

Такое правовое регулирование направлено на заблаговременное определение в достоверном государственном источнике экономических показателей, необходимых для обложения земельным налогом.

Ссылаясь на свое [Постановление](#) от 02.07.2013 N 17-П Конституционный Суд Российской Федерации отметил, что налогоплательщик в целях организации планирования хозяйственной деятельности должен быть заблаговременно осведомлен о составе и содержании своих налоговых обязательств, с тем чтобы иметь возможность заранее учесть связанные с этим затраты в рамках расходов на осуществление экономической деятельности. Затраты на уплату фискальных платежей не должны носить внезапный характер, выступая в качестве непреодолимого препятствия для реализации экономической свободы.

В частности, применительно к вопросам обложения земельным налогом Конституционный Суд Российской Федерации неоднократно указывал на предпочтительность применения для целей

налогообложения именно кадастровой стоимости, равной рыночной стоимости земельного участка, перед кадастровой стоимостью, установленной по результатам государственной кадастровой оценки земель.

Обращая внимание на такое преимущество рыночной стоимости земельного участка, как ее большая точность, позволяющая наиболее экономически обоснованно определить одну из основных экономических характеристик объекта недвижимости, по сравнению с государственной кадастровой оценкой, которая вместе с тем также не лишена экономических оснований, Конституционный Суд Российской Федерации отметил, что само по себе это, однако, не опровергает и достоверность установленных результатов государственной кадастровой оценки земель, которая учитывает в том числе рыночную информацию, связанную с экономическими характеристиками использования объекта недвижимости, в соответствии с методическими указаниями о государственной кадастровой оценке ([часть 2 статьи 3](#) Федерального закона от 03.07.2016 N 237-ФЗ "О государственной кадастровой оценке", [статьи 3, 20](#) и [глава III.1](#) Федерального закона от 29.07.1998 N 135-ФЗ "Об оценочной деятельности в Российской Федерации", [пункт 3](#) Федерального стандарта оценки "Определение кадастровой стоимости объектов недвижимости (ФСО N 4)" (утвержден приказом Минэкономразвития России от 22.10.2010 N 508).

Вместе с тем наличие актов, принятых на протяжении незначительного периода, по-разному, с существенными расхождениями по размеру, определяющих кадастровую стоимость одних и тех же объектов недвижимости (постановление администрации Тамбовской области от 28.11.2014 N 1498 и решения комиссии по рассмотрению споров о результатах определения кадастровой стоимости от 12.12.2014, установившие кадастровую стоимость земельных участков равной рыночной), свидетельствует о необходимости учета и данного обстоятельства при определении размера налогового обязательства налогоплательщика.

Федеральный [закон](#) от 03.07.2016 N 237-ФЗ "О государственной кадастровой оценке" устанавливает, что государственная кадастровая оценка проводится не чаще одного раза в три года (в городах федерального значения - не чаще одного раза в два года) и не реже одного раза в пять лет, за исключением проведения внеочередной государственной кадастровой оценки. Указанный срок определяется со дня принятия акта об утверждении результатов определения кадастровой стоимости до дня принятия акта об утверждении следующих результатов определения кадастровой стоимости. В рамках подготовки к определению кадастровой стоимости бюджетным учреждением осуществляются в том числе сбор, обработка и учет информации об объектах недвижимости, кадастровая стоимость которых была оспорена в установленном порядке ([статьи 11 и 12](#)).

Отсутствие соответствующих законоположений в законодательном регулировании, действовавшем в спорном налоговом периоде 2015 года, тем не менее не предполагает возможности игнорирования факта проведения оценки рыночной стоимости недвижимого имущества, притом что в государственном кадастре недвижимости на 1 января 2015 года содержались сведения именно о такой стоимости, которая не была оспорена (признана недействительной) и исключена из государственного кадастра недвижимости в установленном законом порядке. Между тем в соответствии с [письмом](#) Министерства финансов Российской Федерации от 06.07.2015 N 03-05-04-02/38796 при администрировании земельного налога налоговые органы должны руководствоваться информацией, содержащейся в государственном кадастре недвижимости, а в соответствии с [пунктом 7 статьи 3](#) Налогового кодекса Российской Федерации все неустранимые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах и сборах толкуются в пользу налогоплательщика.

Таким образом, [пункт 3 статьи 391](#) Налогового кодекса Российской Федерации не может служить

основанием для возложения на налогоплательщика-организацию, добросовестно осуществившего исчисление и уплату земельного налога на основании сведений Единого государственного реестра недвижимости (государственного кадастра недвижимости), предоставленных ему публичным субъектом с учетом решения комиссии по рассмотрению споров о результатах определения кадастровой стоимости, определившей кадастровую стоимость земельного участка в размере рыночной, неблагоприятных последствий в виде взыскания недоимки и пени по земельному налогу, связанных с применением данных о кадастровой стоимости, полученных в связи с проведением очередной государственной кадастровой оценки, сведения о которой отсутствовали в названном реестре по состоянию на 1 января соответствующего налогового периода.

Данные выводы содержатся в [Определении](#) Конституционного Суда Российской Федерации от 08.11.2018 N 2796-О (по жалобе ООО "Парус" на нарушение его конституционных прав положениями [пункта 3 статьи 391](#) Налогового кодекса Российской Федерации).

3. Положения [статей 153 и 249](#) Налогового кодекса Российской Федерации определяют размер налоговой обязанности исходя из фактических (неискаженных) показателей хозяйственной деятельности налогоплательщика.

По итогам выездной налоговой проверки была выявлена неуплата обществом налогов в результате реализации продукции по заниженным ценам через ряд посреднических компаний. Налоговый орган установил, что отгрузка продукции осуществлялась напрямую непосредственным потребителям, при этом движение денежных средств проходило через фиктивные компании. Отказывая в удовлетворении требований заявителя о признании незаконным решения налогового органа, арбитражный суд наряду с иными доказательствами (протоколы допросов свидетелей, банковские выписки по расчетным счетам и др.) сослался на заключение о рыночной стоимости товара привлеченного налоговым органом специалиста.

Подаявая жалобу в Конституционный Суд Российской Федерации общество полагало, что [пункт 2 статьи 153](#) и [пункт 2 статьи 249](#) Налогового кодекса Российской Федерации позволяют вменять в обязанность налогоплательщика уплату налогов с суммы выручки, которая фактически им не была получена, тем самым привлекая налогоплательщика к дополнительной ответственности; при этом [статья 96](#) Налогового кодекса Российской Федерации и [часть 1 статьи 75](#) Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации допускают в нарушение установленной процедуры с помощью привлеченного специалиста проводить экспертизу, принимая ее затем в качестве письменного доказательства в арбитражном деле.

Конституционный Суд Российской Федерации отказал обществу в принятии жалобы к рассмотрению, ссылаясь на положения [пункта 1 статьи 54](#) и [пункта 1 статьи 54.1](#) Налогового кодекса Российской Федерации, согласно которым налогоплательщики-организации исчисляют налоговую базу на основе документально подтвержденных данных об объектах, подлежащих налогообложению либо связанных с налогообложением, при этом не допускается уменьшение налогоплательщиком налоговой базы и (или) суммы подлежащего уплате налога в результате искажения сведений о фактах хозяйственной жизни, об объектах налогообложения, подлежащих отражению в налоговом и (или) бухгалтерском учете либо налоговой отчетности налогоплательщика.

Также Конституционный Суд Российской Федерации отметил, что [статья 75](#) Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, содержащая понятие письменных доказательств и указывающая порядок их представления в арбитражный суд не предполагает использования недопустимых письменных доказательств при доказывании в арбитражном суде тех или иных

обстоятельств, а потому сама по себе, как и [статья 96](#) Налогового кодекса Российской Федерации, также не может рассматриваться как нарушающая конституционные права заявителя.

Кроме того, ссылаясь на свое [Определение](#) от 29.09.2016 N 1749-О Конституционный Суд Российской Федерации указал, что положения [статей 95 и 96](#) Налогового кодекса Российской Федерации направлены на получение при осуществлении мероприятий налогового контроля достоверной и объективной информации для целей налогообложения, при этом [статья 96](#) Налогового кодекса Российской Федерации не предусматривает возможности проведения экспертизы специалистом, привлеченным налоговым органом.

Данные выводы содержатся в [Определении](#) Конституционного Суда Российской Федерации от 20.12.2019 N 3115-О (по жалобе ПАО "Нижнекамскнефтехим" на нарушение его конституционных прав положениями [статьи 96](#), [пунктом 2 статьи 153](#) и [пунктом 2 статьи 249](#) Налогового кодекса Российской Федерации, а также [частью 1 статьи 75](#) Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации).

4. Возврат товара продавцу, обусловленный расторжением договора купли-продажи ввиду нарушения его условий покупателем, означает возвращение сторон договора в исходное положение. В этом случае реализация товара считается несостоявшейся и налог не может быть предъявлен к оплате покупателю, то есть объект налогообложения отсутствует.

Налоговым органом проведена камеральная проверка декларации по налогу на добавленную стоимость за 4 квартал 2016 года, по итогам которой инспекция пришла к выводу, что обществом неправомерно заявлен вычет по налогу на добавленную стоимость на основании составленного им корректировочного счета-фактуры в связи с подписанием с контрагентом соглашения о расторжении договора купли-продажи недвижимого имущества.

Общество (продавец) и покупатель заключили договор от 18.12.2015, по условиям которого продавец обязуется передать покупателю здание санатория-профилактория. Право собственности на указанное имущество у контрагента зарегистрировало 29.04.2016. Факт реализации отражен в книге продаж общества; сумма налога на добавленную стоимость, исчисленная к уплате, отражена в декларации по налогу на добавленную стоимость за 2 квартал 2016 года. Впоследствии общество и покупатель подписали соглашение от 15.12.2016 о расторжении договора в связи с невыполнением покупателем условия об оплате в рассрочку. Переход права собственности на возвращенную недвижимость зарегистрирован 26.12.2016. В декларации по налогу на добавленную стоимость за 4 квартал 2016 года общество заявило вычет на основании самостоятельно оформленного корректировочного счета-фактуры (сторнирована первоначальная реализация здания).

Инспекция пришла к выводу о неправомерном заявлении вычета по налогу на добавленную стоимость на основании составленного обществом корректировочного счета-фактуры в связи с чем доначислила налог, а также соответствующие суммы пени и штрафа.

По мнению налогового органа, сумма налога на добавленную стоимость, ранее начисленная к уплате при передаче имущества, могла быть принята к вычету обществом только при условии получения счета-фактуры от контрагента, поскольку до расторжения договора покупатель принял переданное имущество к своему учету.

Признавая незаконным решение инспекции и удовлетворяя требования общества, суды первой и апелляционной инстанции исходили из того, что в силу [пункта 5 статьи 171](#) Налогового кодекса

Российской Федерации суммы налога на добавленную стоимость, предъявленные продавцом покупателю и уплаченные продавцом в бюджет при реализации товаров, в случае возврата этих товаров могут быть приняты к вычету при возврате товаров. В силу [пункта 4 статьи 172](#) Налогового кодекса Российской Федерации вычеты сумм налога в этом случае производятся в полном объеме после отражения в учете соответствующих операций по корректировке в связи с возвратом товаров. Принимая во внимание, что обществом соблюдены данные условия для вычета налога, суды пришли к выводу о правомерности заявленных налогоплательщиком требований.

Суды отклонили доводы налогового органа об отсутствии у налогоплательщика счета-фактуры, выставленного его контрагентом при возврате имущества, отметив, что в данном случае имела место не обратная реализация имущества, а его возврат.

Суд округа, отменяя состоявшиеся по делу судебные акты и отказывая в удовлетворении требований общества, руководствовался [пунктом 3 статьи 168](#) Налогового кодекса Российской Федерации и [подпунктом "а" пункта 7](#) Правил ведения журнала учета полученных и выставленных счетов-фактур, применяемых при расчетах по налогу на добавленную стоимость, утвержденных Постановлением Правительства Российской Федерации от 26.12.2011 N 1137, указав, что покупатель в случае возврата товара обязан выставить продавцу этого товара соответствующий счет-фактуру, лишь при наличии которого продавец может реализовать право на вычет налога на добавленную стоимость.

Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации, отменяя постановление суда кассационной инстанции, пришла к выводу, что возврат товара продавцу, обусловленный расторжением договора купли-продажи ввиду нарушения его условий покупателем, означает возвращение сторон договора в исходное положение. В этом случае реализация товара считается несостоявшейся и налог не может быть предъявлен к оплате покупателю, то есть объект налогообложения отсутствует. Следовательно, налогоплательщик вправе требовать корректировки сумм налога на добавленную стоимость, ранее исчисленных при передаче товара покупателю, учитывая гарантированное [подпунктом 5 пункта 1 статьи 21](#) Налогового кодекса Российской Федерации право на возврат сумм налога, внесенных в бюджет излишне - при отсутствии объекта налогообложения.

Для случаев возврата товара в [пункте 5 статьи 171](#) и [пункте 4 статьи 172](#) Налогового кодекса Российской Федерации установлены специальные правила корректировки ранее начисленных продавцом сумм налога посредством их заявления к вычету при условии отражения операций по возврату в бухгалтерском учете и не позднее одного года с момента возврата товара.

Суды первой и апелляционной инстанции при рассмотрении настоящего дела установили, что возврат имущества произведен в 4 квартале 2016 года. Отражение в учете налогоплательщика операций по возврату имущества и соблюдение срока заявления налога к вычету налоговым органом при рассмотрении дела не оспаривалось. Налогоплательщиком в соответствии с [пунктом 3 статьи 168](#) Налогового кодекса Российской Федерации также оформлен корректировочный счет-фактура применительно к такому основанию его выставления как изменение стоимости отгруженных товаров.

Таким образом, судами установлено выполнение налогоплательщиком всей совокупности условий, с наличием которых закон связывает возможность корректировки сумм налога на добавленную стоимость, ранее исчисленных при передаче имущества, в случае возврата товаров.

Основываясь на данных положениях, Судебная коллегия пришла к выводу, что определенный на уровне подзаконного акта и правоприменительной практики налоговых органов порядок оформления

возврата товаров, предполагающий выставление покупателем "обратного" счета-фактуры, имеет своей целью исключение риска злоупотребления правом участниками сделки - недопущение ситуаций, когда исчисленные при первоначальной отгрузке товара суммы налога на добавленную стоимость корректируются (заявляются к вычету) продавцом без совершения покупателем, возвращающим товар, аналогичной корректировки сумм налога, принятых к вычету.

Однако, как установлено судом первой инстанции и по существу не опровергнуто налоговым органом, контрагент общества не принимал к вычету налог на добавленную стоимость при приобретении имущества у общества.

Более того, судом округа констатировано, что контрагент в действительности исчислил налог при возврате товара обществу, отразив соответствующую сумму налога на добавленную стоимость в своей налоговой отчетности. То есть обстоятельство, доказательством которого должен был выступить выставленный обществу "обратный" счет-фактура, нашло свое подтверждение.

Вменение налогоплательщику основанной на подзаконном акте обязанности получить счет-фактуру от покупателя, не передавшего данный документ добровольно, в качестве условия реализации законного права общества на корректировку излишне уплаченного налога на добавленную стоимость, в такой ситуации становится обременительной (избыточной) мерой, имея в виду, что требование ее выполнения не связано с достижением той цели, для которой Правительством Российской Федерации установлен порядок оформления счетов-фактур при возврате товаров - предотвращение риска наступления неблагоприятных последствий для казны в результате злоупотреблений.

Учитывая, что данное требование не позволило реализовать законные права налогоплательщика и привело к взиманию налога в отсутствие объекта налогообложения, Судебная коллегия пришла к выводу, что произведенные инспекцией доначисления не могли быть признаны правомерными.

Данные выводы содержатся в [Определении](#) Верховного Суда Российской Федерации от 12.12.2018 N 301-КГ18-20421 по делу N А79-12226/2017 (ПАО "Химпром" против Инспекции Федеральной налоговой службы по городу Новочебоксарску Чувашской Республики).

5. Положения [абзаца третьего части 1 статьи 54](#) Налогового кодекса Российской Федерации о перерасчете налоговой базы в период выявления ошибки (искажения) предоставляет налогоплательщику право отразить расходы предыдущих налоговых периодов в текущем налоговом периоде, если ошибки привели к излишней уплате налога в конкретном (определимом) предыдущем периоде.

При исчислении налога на прибыль за 2013 и 2014 годы общество включило в состав внереализационных расходов сумму затрат, обозначенную в качестве убытков прошлых налоговых периодов, выявленных в текущем отчетном (налоговом) периоде.

В ходе проверки инспекция пришла к выводу о неправомерном учете обществом указанных расходов за налоговые периоды 2013 и 2014 годов, поскольку они представляют собой суммы "входящего" налога на добавленную стоимость по товарам (работам, услугам), приобретенным для осуществления операций по гарантийному ремонту транспортных средств, освобожденных от налогообложения согласно [подпункту 13 пункта 2 статьи 149](#) Налогового кодекса Российской Федерации. Эти суммы должны были не приниматься к вычету при исчислении налога на добавленную стоимость, как это сделало общество, а в силу [пункта 2 статьи 170](#) Налогового кодекса

Российской Федерации подлежали учету в стоимости товаров (работ, услуг) при исчислении налога на прибыль организаций и должны быть отражены в периодах осуществления затрат, т.е. заявлены в налоговых декларациях по налогу на прибыль организаций за 2010 - 2012 годы.

Суды трех инстанций, признавая правильными выводы инспекции о необоснованном отражении спорных затрат в налоговых периодах 2013 - 2014 годов вместо налоговых периодов 2010 - 2012 годов, исходили из того, что в силу положений [статьи 272](#) Налогового кодекса Российской Федерации расходы, произведенные налогоплательщиком, должны быть учтены в целях исчисления налога на прибыль организаций в том периоде, к которому они относятся.

Отклоняя доводы налогоплательщика о наличии у него согласно [пункту 1 статьи 54](#) Налогового кодекса Российской Федерации права на исправление ошибок, допущенных при исчислении налога на прибыль за предыдущие периоды, в периоде их выявления, суды отметили, что данная норма может применяться только в тех ситуациях, когда период совершения ошибки (искажения) определить невозможно. Кроме того, по мнению судов, право на перерасчет налоговой базы в текущем налоговом периоде может быть реализовано, если допущенная в предыдущих налоговых периодах ошибка привела к излишней уплате налога, однако в рамках налоговой проверки за текущий период налоговый орган не имеет возможности подтвердить факт переплаты налога в истекших периодах, не охваченных проверкой. Общество также не подтвердило то обстоятельство, что ранее соответствующие суммы "входящего" налога на добавленную стоимость не учитывались им при исчислении налога на прибыль организаций в 2010 - 2012 годах.

Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации, отменяя состоявшиеся по делу судебные акты и направляя дело на новое рассмотрение, отметила, что начиная с 01.01.2009 в [абзаце третьем пункта 1 статьи 54](#) Налогового кодекса Российской Федерации закреплено право налогоплательщика произвести перерасчет налоговой базы и суммы налога за налоговый (отчетный) период, в котором ошибки (искажения) были выявлены, если допущенные ошибки (искажения) привели к излишней уплате налога.

Смысл данного положения состоит в том, что ошибка (искажение) в определении налоговой базы и суммы налога, приведшая к излишней уплате налога, не имеет негативных последствий для казны. Соответственно, исправление такой ошибки (искажения) не посредством подачи уточненной декларации за предыдущий налоговый период, а посредством отражения исправленных сведений в текущей налоговой декларации признается допустимым.

При этом предполагается, что к моменту исправления ошибки (подачи налоговой декларации) не истек установленный [статьей 78](#) Налогового кодекса Российской Федерации трехлетний срок возврата (зачета) переплаты, учитывая, что лишь в течение указанного срока налогоплательщик вправе распоряжаться соответствующей суммой излишне уплаченного налога.

При рассмотрении настоящего дела судами установлено, что причиной, по которой суммы "входящего" налога на добавленную стоимость по товарам (работам, услугам), приобретенным для осуществления операций по гарантийному ремонту, не были включены в стоимость этих товаров (работ, услуг) и не учтены при исчислении налога на прибыль организаций в 2010 - 2012 годах, являлось то, что общество заявило суммы налога к вычету при исчислении налога на добавленную стоимость, полагая, что имеет на это право согласно [пункту 4 статьи 170](#) Налогового кодекса Российской Федерации.

По результатам выездных налоговых проверок за 2008 - 2010 года и 2011 - 2012 года применение

налоговых вычетов признано инспекцией необоснованным, поскольку доля расходов общества на осуществление необлагаемых операций в общей величине расходов на производство и реализацию товаров (работ, услуг) превысила установленное [пунктом 4 статьи 170](#) Налогового кодекса Российской Федерации пороговое значение. Эти выводы подтверждены судебными актами по делу N А63-12167/2012.

По мнению Судебной коллегии, сама по себе ситуация, при которой соответствующие расходы не были учтены в периоде их возникновения, свидетельствует об ошибке, допущенной при исчислении налога на прибыль организаций, так как имело место неправильное отражение фактов хозяйственной деятельности в целях налогообложения - занижение величины расходов за 2010 - 2012 годы, что не могло не привести к завышению налоговой базы (излишней уплате налога). В свою очередь учет расходов, относящихся к прошлым периодам, при исчислении налога за текущие налоговые периоды в 2013 - 2014 годов объективно свидетельствует об исправлении обществом ранее допущенной ошибки (искажения).

Обстоятельств, указывающих на наличие у общества непогашенной недоимки по налогу на прибыль за 2010 - 2012 года в соответствующем размере, препятствующей перерасчету налоговой базы в периоде выявления ошибки, суды не установили.

Также Судебная коллегия, ссылаясь на [пункт 2 статьи 283](#) Налогового кодекса Российской Федерации и [постановление](#) Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 24.07.2012 N 3546/12, отметила, что в данном случае налогоплательщик сохраняет обязанность документального подтверждения расходов, заявленных в текущем периоде, но относящихся к предыдущим периодам, а налоговый орган - вправе проверить в полном объеме обоснованность заявленных расходов, несмотря на то, что они понесены в более ранних периодах, не охваченных выездной налоговой проверкой, применительно к однородным правилам подтверждения убытков, переносимых на будущее.

В частности, в ходе выездной налоговой проверки текущих налоговых периодов мог быть проверен и вопрос о повторном учете расходов.

Данные выводы содержатся в [Определении](#) Верховного Суда Российской Федерации от 21.01.2019 N 308-КГ18-14911 по делу N А32-37022/2017, поддержанных (ООО "СБСВ-КЛЮЧАВТО МИНЕРАЛЬНЫЕ ВОДЫ" против Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы Российской Федерации по крупнейшим налогоплательщикам по Краснодарскому краю).

6. 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.

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, полученных от невзаимозависимого с налогоплательщиком лица.

Как следует из материалов дела и установлено судами, лизингодатель, первоначальный

лизингополучатель и общество (новый лизингополучатель) заключили соглашения об условиях передачи прав и обязанностей (перенайме) по договорам финансовой аренды.

В соответствии с условиями соглашений с согласия лизингодателя первоначальный лизингополучатель передает свои права и обязанности по договорам финансовой аренды обществу. Предметом лизинга является движимое имущество (автотранспортные средства), отнесенное к третьей амортизационной группе. По актам приема-передачи автотранспортные средства от первоначального лизингополучателя переданы заявителю, лизингодатель не поменялся.

При этом в ходе проверки установлено, что руководитель первоначального лизингополучателя является учредителем данной организации и учредителем общества.

Суды трех инстанций, признавая законными решения инспекции и отказывая в удовлетворении требований общества, исходили из отсутствия оснований для применения названного освобождения.

При этом суды отклонили довод также общества о том, что имущество следует признавать передаваемым от лизингодателя как изначального собственника имущества, который не является для заявителя взаимозависимым лицом, поскольку налоговым органом установлено, что фактическая передача спорного имущества осуществлена с баланса прежнего лизингополучателя, то есть взаимозависимого лица.

Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации, отменяя судебные акты нижестоящих судов, указала, что несмотря на то, что освобождение движимого имущества от налогообложения само по себе является исключением из принципов всеобщности и равенства налогообложения, условия применения данной налоговой льготы должны толковаться таким образом, чтобы дифференциация прав налогоплательщиков осуществлялась по объективным и разумным критериям, отвечающим цели соответствующих законоположений.

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 ранее использовавшееся оборудование, вновь принятое на учет.

Ссылаясь на правовые позиции, отраженные в [Постановлении](#) Конституционного Суда Российской Федерации от 21.12.2018 N 47-П, а также в своем [Определении](#) от 16.10.2018 N 310-КГ18-8658, Судебная коллегия указала, 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.

Из решений налогового органа усматривается, что в ходе камеральных проверок инспекцией не установлены обстоятельства недобросовестного поведения участников гражданского оборота либо злоупотребления правом.

Спорное движимое имущество (транспортные средства) ранее не подлежало налогообложению у первоначального лизингополучателя, поскольку принятие имущества на учет в качестве основных средств произведено им после 01.01.2013. Это свидетельствует об изначальном отнесении имущества к числу объектов, не облагаемых налогом на имущество организаций, и подтверждает, что

последующее освобождение соответствующих объектов от налогообложения у налогоплательщика после замены лизингополучателя в договорах финансовой аренды не является следствием передачи этого имущества между взаимозависимыми лицами.

Данные выводы содержатся в [Определении](#) Верховного Суда Российской Федерации от 04.03.2019 N 308-КГ18-11168 по делу N А53-1315/2017 (ООО "Южная горно-добывающая компания" против Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы N 12 по Ростовской области).

7. Право суда на уменьшение суммы штрафа более, чем в два раза не свидетельствует о возможности получить от данного действия нулевой результат.

Общество привлечено к налоговой ответственности по [статье 123](#) Налогового кодекса в виде штрафа в виду неправомерного неперечисления обществом как налоговым агентом в срок, установленный налоговым законодательством, налога на доходы физических лиц, удержанного из доходов работников.

Обратившись в арбитражный суд с заявлением о признании ненормативного акта частично недействительным, общество заявило ходатайство об уменьшении размера штрафа в связи с наличием смягчающих вину обстоятельств.

Отказывая в удовлетворении требования в данной части, суд первой инстанции пришел к выводу о том, что общество, имея возможность по своевременному перечислению в бюджет денежных средств, удержанных в счет уплаты налога на доходы физических лиц за наемных работников, неправомерно использовало денежные средства для собственных нужд, что свидетельствует о недобросовестном характере его действий и пренебрежительном отношении к выполнению своих прямых обязанностей, в связи с чем примененный налоговым органом размер штрафа соответствует степени вины заявителя.

Отменяя решение суда и признавая решение инспекции в указанной части недействительным, суд апелляционной инстанции, выводы которого были поддержаны окружным судом, исходил из несоразмерности назначенного штрафа совершенному правонарушению. Учитывая, что на день принятия инспекцией решения, допущенное правонарушение совершено обществом впервые, ранее общество не привлекалось к ответственности за несвоевременное перечисление указанного налога, он снизил штрафные санкции до нуля рублей.

Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации, отменяя судебные акты, указала, что в силу [пункта 4 статьи 112](#) Налогового кодекса Российской Федерации обстоятельства, смягчающие или отягчающие ответственность за совершение налогового правонарушения, устанавливаются налоговым органом или судом, рассматривающим дело, и учитываются при применении налоговых санкций.

При наличии хотя бы одного смягчающего ответственность обстоятельства размер штрафа подлежит уменьшению не меньше чем в два раза по сравнению с размером, установленным соответствующей статьей Налогового [кодекса](#) Российской Федерации ([пункт 3 статьи 114](#)).

Учитывая, что [пунктом 3 статьи 114](#) Налогового кодекса Российской Федерации установлен лишь минимальный предел снижения налоговой санкции, суд по результатам оценки соответствующих обстоятельств (например, характера совершенного правонарушения, количества смягчающих ответственность обстоятельств, личности налогоплательщика, его материального положения) вправе

уменьшить размер взыскания и более чем в два раза.

В то же время Судебная коллегия пришла к выводу, что уменьшение суммы штрафа более, чем в два раза не свидетельствует о возможности получить от совершенного действия нулевой результат.

Снижая размер подлежащего взысканию штрафа до нуля рублей, суды фактически освободили общество от ответственности за совершение налогового правонарушения, что не соответствует положениям [пункта 3 статьи 114](#) Налогового кодекса Российской Федерации.

Вместе с тем законодатель разграничил между собой юридические факты, с наличием которых он связывает возможность снижения размера штрафных санкций и освобождения от ответственности за совершение налогового правонарушения.

При этом перечень обстоятельств, исключающих привлечение лица к ответственности за совершение налогового правонарушения, предусмотрен [статьей 109](#) Налогового кодекса Российской Федерации и является закрытым. Такие обстоятельства, исключающие вину общества в совершении налогового правонарушения и, соответственно, привлечение его к ответственности за совершение налогового правонарушения, судами не установлены. В связи с этим уменьшение штрафа, подлежащего взысканию с налогоплательщика до нуля рублей, произведено судом апелляционной инстанции при неправильном применении норм материального права.

Поскольку факт совершения налогоплательщиком вменяемого ему налогового правонарушения в рассматриваемом случае судами установлен, подтверждается материалами дела и обществом не оспаривается, суд апелляционной инстанции при повторном рассмотрении дела должен был оценить доводы общества о наличии смягчающих обстоятельств и при установлении таких обстоятельств рассмотреть вопрос об уменьшении размера взыскиваемого штрафа, а не освобождать общество от налоговой ответственности.

На основании данных обстоятельств обжалуемые судебные акты в части эпизода, связанного с привлечением общества к налоговой ответственности, предусмотренной [статьей 123](#) Налогового кодекса Российской Федерации, отменены с направлением дела на новое рассмотрение в суд апелляционной инстанции.

Данные выводы содержатся в [Определении](#) Верховного Суда Российской Федерации от 05.02.2019 N 309-КГ18-14683 по делу N А76-5261/2017, поддержанных (ООО "ТПК" против Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы N 18 по Челябинской области).

8. В случае изменения квалификации деятельности налогоплательщика (с деятельности физического лица на деятельность индивидуального предпринимателя) по результатам проведения выездной налоговой проверки, суммы выручки от сдачи помещений в аренду устанавливаются самим налоговым органом, в связи с чем отсутствие документов, предусмотренных положениями [пункта 6 статьи 145](#) Налогового кодекса Российской Федерации, не может однозначно свидетельствовать об утрате возможности предоставления налогоплательщику освобождения от исполнения обязанностей налогоплательщика по результатам рассмотрения уведомления, поданного им после окончания выездной налоговой проверки и принятия решения о привлечении к ответственности за совершение налоговых правонарушений, но до принятия решения вышестоящего налогового органа об оставлении жалобы на данное решение без удовлетворения.

В ходе выездной налоговой проверки установлено, что гражданин в проверяемый период сдавал в

аренду нежилые помещения юридическим лицам и индивидуальным предпринимателям, для ведения коммерческой, предпринимательской деятельности, в виду чего инспекция пришла к выводу, что сдача гражданином в аренду нежилых помещений является предпринимательской деятельностью, а полученные денежные средства являются доходом от предпринимательской деятельности.

Учитывая изложенное, инспекция начислила гражданину налоги по общей системе налогообложения по операциям, связанным со сдачей нежилых помещений в аренду.

Не согласившись с принятыми решениями, налогоплательщик обратился в суд с административным иском заявлением, в котором просил признать решение налогового органа недействительным.

Судами в удовлетворении его требований было отказано в полном объеме. При этом суды, отказывая в удовлетворении административного иска, исходили из того, что сдача внаем собственного нежилого недвижимого имущества является одним из видов экономической деятельности согласно общероссийскому [классификатору](#) 029-2007, прибыль налогоплательщика от сдачи принадлежащих ему на праве собственности нежилых помещений составляла разницу между полученной арендной платой и расходами на содержание данных помещений, а систематичность получения прибыли подтверждается ежемесячными перечислениями гражданину от арендаторов денежных средств, при этом осуществление предпринимательской деятельности без государственной регистрации в качестве индивидуального предпринимателя не исключает возможности такой деятельности предпринимательской. Также суды учли, что мотивы, по которым налогоплательщик не уплатил налоги, подлежащие уплате при осуществлении предпринимательской деятельности, не освобождают его от обязанности их уплаты, при этом административным истцом не представлены необходимые документы, в зависимость от наличия которых поставлена возможность предоставления освобождения от исполнения обязанностей налогоплательщика.

Отменяя состоявшиеся по делу судебные акты, Судебная коллегия по административным делам Верховного Суда Российской Федерации указала, что о наличии в действиях гражданина признаков предпринимательской деятельности могут свидетельствовать, в частности, осуществляемые систематически на свой риск организованные действия по использованию имущества, направленные на извлечение прибыли.

Объективным критерием для квалификации деятельности гражданина по передаче имущественных прав на недвижимое имущество как предпринимательской может являться предусмотренное предназначение нежилых помещений, а также вид разрешенного использования земельных участков, на которых расположены нежилые помещения. Кроме этого, о деятельности гражданина в качестве предпринимательской могут свидетельствовать цели и основания приобретения гражданином указанного недвижимого имущества в собственность.

Установив, что принадлежащие налогоплательщику нежилые помещения не предназначены для использования в личных, семейных, домашних нуждах и в результате деятельности гражданина по сдаче этих помещений в аренду происходит увеличение его экономической выгоды (прибыли), суды правильно квалифицировали полученные им доходы от сделок как прибыль от фактической предпринимательской деятельности с целью начисления налога на добавленную стоимость.

Вместе с тем Судебная коллегия Верховного Суда Российской Федерации отметила, что само по себе то обстоятельство, что налоговый орган не учел положения [пункта 1 статьи 145](#) Налогового кодекса Российской Федерации при изменении квалификации деятельности налогоплательщика в рамках выездной налоговой проверки, не означает утрату возможности предоставления освобождения

от исполнения обязанностей налогоплательщика по результатам рассмотрения уведомления, поданного после окончания проверки, если освобождение применялось им фактически (налог не исчислялся и не предъявлялся).

В материалах административного дела имеется уведомление, направленное налогоплательщиком в инспекцию после принятия оспариваемого решения о привлечении его к ответственности за совершение налогового правонарушения, об использовании права на освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика, связанных с исчислением и уплатой налога на добавленную стоимость, с указанием на приложение документов, подтверждающих, по мнению налогоплательщика, соблюдение им условий предоставления освобождения от исполнения обязанностей налогоплательщика.

Между тем при рассмотрении апелляционной жалобы на решение о привлечении гражданина к ответственности за совершение налогового правонарушения вышестоящий налоговый орган, рассмотрев вопрос об освобождении его от исполнения обязанностей налогоплательщика, пришел к выводу об отсутствии оснований для его освобождения от исполнения обязанностей налогоплательщика, так как им не представлены выписки из книг продаж и выписки из книг учета доходов и расходов и хозяйственных операций.

Судебная коллегия Верховного Суда Российской Федерации нашла доводы налогового органа в этой части несостоятельными, поскольку представление указанных документов, прежде всего, обусловлено необходимостью подтверждения сумм выручки заявителя в определенном налоговом периоде, размер которой дает плательщику налога на добавленную стоимость право на освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика в этом налоговом периоде. Однако учитывая, что суммы выручки по каждому из налоговых периодов были установлены по результатам выездной налоговой проверки, требование о представлении названных документов Судебная коллегия Верховного Суда Российской Федерации признала необоснованным.

Отправляя дело на новое рассмотрение судам указано на необходимость проверки обстоятельств, свидетельствующих о наличии оснований для освобождения гражданина от исполнения обязанностей налогоплательщика, связанных с исчислением и уплатой налога на добавленную стоимость, за налоговые периоды, являвшиеся предметом выездной налоговой проверки.

Данные выводы содержатся в [Определении](#) Верховного Суда Российской Федерации от 18.01.2019 N 78-КГ 18-66 (гражданин против Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы N 28 по Санкт-Петербургу).

9. При наличии налогового агента налоговый орган не наделен правом производить возврат излишне удержанной налоговым агентом суммы налога.

Судами установлено, что военнослужащий (налогоплательщик) находился в составе воинского контингента Миротворческих сил Российской Федерации в Приднестровском регионе Республики Молдова для выполнения задач по нормализации обстановки, восстановлению законности и правопорядка. Считая, что он имеет право на возврат необоснованно удержанного налога на доходы физических лиц, военнослужащий представил в налоговый орган вместе с декларацией [3-НДФЛ](#) за 2015 год соответствующее заявление.

Налоговым органом, по результатам камеральной налоговой проверки представленной декларации, принято решение, которым налогоплательщику предложено уменьшить исчисленную в

завышенных размерах сумму налога к возврату из бюджета.

Оставляя без изменения приведенное решение, вышестоящий налоговый орган разъяснил налогоплательщику со ссылкой на [пункт 1 статьи 231](#) Налогового кодекса Российской Федерации, что излишне удержанная налоговым агентом из дохода налогоплательщика сумма подоходного налога подлежит возврату налоговым агентом на основании письменного заявления налогоплательщика.

Считая действия налогового органа, выразившиеся в отказе возврата излишне уплаченной суммы налога на доходы физических лиц, незаконными, налогоплательщик обратился в суд.

Отказывая в удовлетворении заявленных требований, суд первой инстанции исходил из того, что доходы, полученные административным истцом, не относятся к перечню доходов, не подлежащих (освобождаемых) налогообложению, предусмотренному [статьей 217](#) Налогового кодекса Российской Федерации, то есть облагаются налогом на доходы физических лиц в общем порядке.

Суд апелляционной инстанции, придя к заключению, что нижестоящей инстанцией не дана оценка всем основаниям отказа в удовлетворении заявления о возврате незаконно удержанного подоходного налога, изложенным в обжалуемом решении налоговой инспекции, отменила судебный акт и приняла новое решение об отказе в удовлетворении административного искового заявления ввиду необоснованности заявленных требований.

Судебная коллегия по административным делам Верховного Суда Российской Федерации посчитала кассационную жалобу не подлежащей удовлетворению, поскольку у налогового органа отсутствовали правовые основания для принятия решения об удовлетворении заявления о возврате, по мнению налогоплательщика, незаконно удержанного органом военного управления налога.

Ссылаясь на [пункты 1 и 3 статьи 207](#) и [статью 209](#) Налогового кодекса Российской Федерации, Судебная коллегия отметила, что административный истец в период прохождения военной службы за границей является налоговым резидентом Российской Федерации, за которого исчисляется, удерживается и перечисляется налог на доходы физических лиц налоговыми агентами.

Исчисление сумм и уплата налога производятся налоговыми агентами в отношении всех доходов налогоплательщика, источником которых является налоговый агент (за некоторыми исключениями), с зачетом ранее удержанных сумм налога, а в случаях и порядке, предусмотренных [статьей 227.1](#) Налогового кодекса Российской Федерации, также с учетом уменьшения на суммы фиксированных авансовых платежей, уплаченных налогоплательщиком ([пункт 2 статьи 226](#) Налогового кодекса Российской Федерации).

Таким образом, спорные налоговые правоотношения возникли между военнослужащим, как налогоплательщиком, и органом военного управления, как налоговым агентом.

Порядок взыскания и возврата налога с физических лиц определен [статьей 231](#) Налогового кодекса Российской Федерации, которая в [абзаце первом пункта 1](#) содержит прямое указание о возврате излишне удержанной налоговым агентом из дохода налогоплательщика суммы налога именно налоговым агентом на основании письменного заявления налогоплательщика.

Налогоплательщик вправе подать заявление непосредственно в налоговый орган о возврате излишне удержанной с него и перечисленной в бюджетную систему Российской Федерации ранее налоговым агентом суммы налога исключительно при отсутствии налогового агента ([абзац десятый](#)

пункта 1 статьи 231 Налогового кодекса Российской Федерации).

Учитывая, что спорные налоговые правоотношения возникли между военнослужащим, как налогоплательщиком, и органом военного управления, как налоговым агентом, на них распространяются положения специальной [статьи 231](#) Налогового кодекса Российской Федерации, а не [статьи 78](#) Налогового кодекса Российской Федерации.

При таких обстоятельствах у налогового органа отсутствовали основания для принятия решения по заявлению налогоплательщика о возврате удержанного из дохода по месту военной службы налога, следовательно, оспариваемые административным истцом действия и решения налогового органа не могли быть признаны незаконными.

Также Судебная коллегия отметила, что суждение о праве административного истца на возврат удержанного подоходного налога, содержащееся в оспариваемом решении налогового органа, а также в апелляционном определении, само по себе не может повлечь отмену по существу правильного судебного акта в кассационном порядке в силу того, что правоотношения возникли между налогоплательщиком и налоговым агентом и требования военнослужащего подлежали разрешению первоначально соответствующими органами военного управления, а в случае возникновения спора - военным судом.

Данные выводы содержатся в [Определении](#) Верховного Суда Российской Федерации от 01.02.2019 N 14-КГ18-48 (гражданин против Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы России N 1 по Воронежской области).

10. Прощение санкций, не признанных должником и не присужденных судом, не свидетельствует о возникновении у должника дохода.

Заемщиком и Владимирским городским ипотечным фондом был заключен договор, на основании которого физическому лицу был предоставлен ипотечный жилищный займ на приобретение квартиры.

Приобретенная квартира была передана в залог Владимирскому городскому ипотечному фонду. Впоследствии права заимодавца по указанному договору займа перешли к ОАО "Агентство по ипотечному жилищному кредитованию" (далее - Агентство).

В связи с неисполнением заемщиком условий договора займа, решением Фрунзенского районного суда г. Владимира обращено взыскание на заложенную квартиру; определен способ реализации квартиры в виде продажи на публичных торгах, определена начальная продажная стоимость квартиры, а также определен размер суммы, подлежащий уплате Агентству из стоимости недвижимого имущества (в том числе остаток неисполненных обязательств по основному долгу, сумма неуплаченных процентов за пользование займом и пени). Кроме того, этим же решением суда с заемщика в пользу Агентства определены подлежащими к выплате проценты за пользование займом в размере 15,78% годовых и пени за нарушение сроков возврата займа и уплаты процентов в размере 0,2% за каждый день просрочки.

В рамках исполнительного производства в мае 2013 года квартира была реализована. Вырученная сумма в счет погашения долговых обязательств заемщика на основании постановления судебного пристава-исполнителя была перечислена взыскателю.

Постановлением судебного пристава-исполнителя исполнительное производство в отношении

заемщика окончено в связи с отсутствием у должника имущества, на которое может быть обращено взыскание.

После получения постановления судебного пристава-исполнителя об окончании исполнительного производства и возвращении взыскателю исполнительного документа Агентство в соответствии с [пунктом 2 статьи 266](#) Налогового кодекса Российской Федерации признало дебиторскую задолженность заемщика безнадежным долгом и списало с баланса.

В апреле 2014 года Агентство направило заемщику справку по [форме 2-НДФЛ](#) за 2013 год с указанием дохода.

Налоговый орган также уведомил заемщика о поступлении от налогового агента - Агентство информации о полученном налогоплательщиком в 2013 году доходе в связи с прощением долга и предложила представить ей соответствующую декларацию, предупредив об ответственности за ее непредставление.

На основании данного уведомления налогоплательщик представила в инспекцию налоговую декларацию [формы 3-НДФЛ](#) за 2013 год с указанием нулевого дохода, что послужило основанием для проведения камеральной налоговой проверки, по результатам которой она привлечена к ответственности за совершение налогового правонарушения, ей начислена недоимка по налогу на доходы физических лиц и соответствующие суммы пени.

Обосновывая данное решение, инспекция указала на то, что в результате прощения кредитной организацией задолженности (в том числе процентов и пени), обязанность по уплате которой возникла в силу договора займа и вступившего в законную силу решения суда, у заемщика возникла экономическая выгода в денежной форме, выразившаяся в освобождении ее от обязанности возратить кредитору указанную сумму долга и, как следствие, в сбережении этой денежной суммы в своем распоряжении. Следовательно, в целях налогообложения данная денежная сумма является доходом налогоплательщика и в силу [пункта 1 статьи 207](#) и [пункта 1 статьи 210](#) Налогового кодекса Российской Федерации у нее возникает обязанность по уплате НДФЛ за 2013 год по ставке 13% от общей суммы прощенного долга.

Суд первой инстанции удовлетворил требования налогоплательщика, указав, что процентная ставка, установленная решением Фрунзенского районного суда г. Владимира и условиями договора ипотечного займа, составляет 15,78% годовых, что значительно превышает 2/3 ставки рефинансирования, установленной Банком России на дату принятия решения, суд первой инстанции сделал вывод о том, что доход в виде материальной выгоды отсутствует и, следовательно, налог на указанный доход не начисляется, в связи с чем сумма задолженности, с которой исчислялся размер налога, налоговым органом определена неправильно.

Кроме того, учитывая, что ипотечный жилищный кредит (займ) был выдан в период до 1 октября 2014 года, суд первой инстанции указал, что при рассмотрении вопроса о налогообложении подлежало применению положение [пункта 65 статьи 217](#) Налогового кодекса Российской Федерации в редакции Федерального закона от 29.12.2015 N 396-ФЗ "О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации", согласно которому не подлежат налогообложению (освобождаются от налогообложения), в том числе доходы в виде суммы задолженности по ипотечному жилищному кредиту (займу) и материальной выгоды при частичном прекращении обязательства по ипотечному жилищному кредиту (займу), выданному в период до 1 октября 2014 года кредитной организацией, находящейся на территории Российской Федерации, налогоплательщику, не являющемуся

взаимозависимым лицом с такой кредитной организацией.

Отменяя решение суда первой инстанции и вынося новое решение об отказе в удовлетворении заявленных требований, суд апелляционной инстанции пришел к выводу о получении налогоплательщиком дохода в виде экономической выгоды, возникшего в результате прощения кредитной организацией долга. Суд апелляционной инстанции не согласился с суждением суда о применении к рассматриваемым отношениям положений [пункта 65 статьи 217](#) Налогового кодекса Российской Федерации по мотиву того, что в силу [пункта 2 статьи 4](#) Федерального закона от 29.12.2015 N 396-ФЗ внесенные [подпунктом "в" части 2 статьи 1](#) указанного Закона изменения в [статью 217](#) Налогового кодекса Российской Федерации вступают в силу с 01.01.2016 и с учетом [статьи 5](#) Налогового кодекса Российской Федерации не могут быть применены к рассматриваемым правоотношениям.

Судебная коллегия по административным делам Верховного Суда Российской Федерации с выводами суда апелляционной инстанции не согласилась, указав, что при прощении штрафов, пеней и прочих санкций, даже если они прямо предусмотрены кредитным договором, дохода у физического лица не возникает автоматически. Суммы штрафов, пеней и (или) иных санкций за нарушение договорных обязательств, прощенных кредитором, являются доходом должника только в случае признания их должником или их присуждения на основании решения суда, вступившего в законную силу.

Из указанного следует, что для признания прощенного долга, состоящего из суммы прощенных пеней и штрафных санкций за неисполнение или ненадлежащее исполнение обязательств перед кредитором доходом необходимо, чтобы эти санкции были признаны должником или присуждены решением суда, вынесенным в пользу банка (кредитной организации).

Наличие в договоре пунктов о штрафных санкциях определяет лишь наличие возможности привлечения должника к ответственности.

Следовательно, если должник не признал суммы штрафов, пеней и (или) иных санкций за нарушение договорных обязательств, а также если отсутствует судебное решение об их присуждении, то у него не возникает экономической выгоды в случае прощения их кредитором и, соответственно, такие суммы не являются доходом должника и, следовательно, не подлежат налогообложению налогом на доходы физических лиц.

Вывод суда апелляционной инстанции о том, что обязанность по уплате штрафных санкций (пеней) в размере, определенном кредитной организацией, у налогоплательщика возникла на основании решения Фрунзенского районного суда г. Владимира, признан несостоятельным, так как данным решением суда был определен размер подлежащих взысканию с заемщика обязательств. Указание в решении суда на подлежащие к выплате заемщиком в пользу Агентства суммы пеней и процентов за пользование займом на будущее время не свидетельствует о том, что судом был определен размер штрафных санкций, подлежащих безусловному взысканию.

В случае обращения Агентства в суд о взыскании с заемщика сумм штрафных санкций, рассчитанных в соответствии с указанным выше судебным решением, их размер мог быть уменьшен в связи с несоразмерностью штрафных санкций последствиям нарушенного обязательства и отсутствием каких-либо виновных действий со стороны заемщика, приведших к увеличению ее долговых обязательств перед кредитной организацией. При этом налогоплательщик никак не могла повлиять на то, что реализация квартиры путем продажи с публичных торгов судебными

приставами-исполнителями производилась на протяжении трех лет.

Поскольку налогоплательщик не признавала начисленную Агентством сумму пеней за нарушение ею договорных обязательств и решение суда о взыскании пеней в размере, исчисленном кредитной организацией, отсутствует, то у нее в данном случае не возникло и экономической выгоды при списании этой суммы Агентством, в связи с чем указанная сумма не является доходом должника и не подлежит налогообложению налогом на доходы физических лиц.

Данные выводы содержатся в [Определении](#) Верховного Суда Российской Федерации от 18.01.2019 N 86-КГ18-10 (гражданин против Межрайонной ИФНС России N 10 по Владимирской области).

11. Федеральный законодатель, закрепляя заявительный порядок получения налогового вычета в случае приобретения физическими лицами перечисленных в [подпункте 3 пункта 1 статьи 220](#) Налогового кодекса Российской Федерации объектов недвижимости, не установил срок такого обращения (в отличие от налоговых вычетов, предусмотренных [пунктом 2 статьи 171](#) Налогового кодекса Российской Федерации).

Налоговым органом проведена камеральная налоговая проверка декларации пенсионерки по налогу на доходы физических лиц за 2012 год, по итогам которой ей отказано в предоставлении имущественного налогового вычета.

Не согласившись с решением инспекции, пенсионерка обратилась в суд с требованиями о признании права на имущественный налоговый вычет за 2012 год.

Судами по материалам дела установлено, что истицей в 2013 году приобретен пай в жилищно-строительном кооперативе. В 2015 году квартира передана ей в пользование. Отказывая в предоставлении вычета за 2012 год, налоговый орган исходил из того, что право на вычет связывается с получением документов, подтверждающих это право, в данном случае 27.06.2016 - дата получения свидетельства о государственной регистрации права собственности. Следовательно, вычет может быть перенесен на периоды 2013 - 2015 годов.

Судами первой и апелляционной инстанций отказано в удовлетворении заявления по мотиву пропуска срока на обращение в суд, а также по причине непредставления документов, с которыми Налоговый кодекс Российской Федерации связывает право на получение имущественного налогового вычета. Поскольку право собственности на квартиру зарегистрировано в 2016 году, вычет по налогу на доходы физических лиц за 2012 год не предоставляется.

Отменяя судебные акты нижестоящих инстанций и направляя дело на новое рассмотрение, Судебная коллегия по административным делам Верховного Суда Российской Федерации указала, что в соответствии с [пунктом 4 статьи 218](#) Гражданского кодекса Российской Федерации член жилищного, жилищно-строительного, дачного, гаражного или иного потребительского кооператива, другие лица, имеющие право на паенакопления, полностью внесшие свой паевой взнос за квартиру, дачу, гараж, иное помещение, предоставленное этим лицам кооперативом, приобретают право собственности на указанное имущество.

Таким образом, для приобретения членом кооператива права собственности на жилое или иное помещение должны быть соблюдены два условия - передача жилищно-строительным кооперативом помещения члену кооператива и внесение членом кооператива паевого взноса в полном объеме.

Судебная коллегия, проанализировав материалы дела и состоявшиеся по делу судебные акты, пришла к выводу, что данные условия были выполнены.

То обстоятельство, что жилищно-строительный кооператив уклонился от выполнения своих обязанностей и своевременно не представил в регистрирующий орган необходимые документы для регистрации, мотивированной оценки в совокупности с системным анализом материалов дела в судебных постановлениях не нашло.

Получение налогового вычета за 2012 год для истицы имеет принципиальное значение, поскольку она осуществляла трудовую деятельность до середины 2013 года; возможность реализации ее права на получение имущественного налогового вычета поставлена в зависимость от налогового периода, на который данный вычет может быть перенесен.

Поскольку, по утверждению истицы, она получала облагаемый налогом доход до середины 2013 года, возврат налога в целях реализации ее права на налоговый вычет может быть произведен за налоговые периоды до указанной даты.

Относительно вывода судов о пропуске срока на обращение в суд Судебная коллегия со ссылкой на [статью 219](#) Кодекса административного судопроизводства Российской Федерации указала, что причины пропуска установленного срока обращения в суд выясняются в предварительном судебном заседании или судебном заседании и могут являться основанием для отказа в удовлетворении административного иска, если он нарушен без уважительных причин или является пресекательным.

Вместе с тем в силу положений [части 7](#) данной статьи, пропущенный по уважительной причине срок подачи административного искового заявления может быть восстановлен судом, за исключением случаев, если его восстановление не предусмотрено [Кодексом](#) административного судопроизводства Российской Федерации.

Разрешая ходатайство административного ответчика о применении последствий пропуска истицей срока обращения в суд, суд отказал в удовлетворении административного искового заявления только по указанному основанию.

Как следует из материалов дела, истец с целью соблюдения досудебного порядка урегулирования спора ([пункт 2 статьи 138](#) Налогового кодекса Российской Федерации) и восстановления ее права на налоговый вычет дважды (11 января и 13 июля 2017 года) обращалась в Управление Федеральной налоговой службы по городу Москве с жалобами на решение налогового органа.

Судом первой инстанции при разрешении ходатайства о применении последствий пропуска указанного срока приведенные выше обстоятельства и то, что до настоящего времени право на получение имущественного налогового вычета в связи с приобретением квартиры истицы не утрачено, не учтены, не дана правовая оценка тому, что заявитель имеет преклонный возраст и является пенсионером.

При этом Судебная коллегия отметила, что задачами административного судопроизводства являются защита нарушенных или оспариваемых прав, свобод и законных интересов граждан, укрепление законности и предупреждение нарушений в сфере административных и иных публичных правоотношений ([пункты 2 и 4 статьи 3](#) Кодекса административного судопроизводства Российской Федерации). Оставляя без удовлетворения административный иск в связи с пропуском срока обращения в суд, судебные инстанции фактически отказали истице в защите нарушенного права, что

является недопустимым и противоречит задачам административного судопроизводства.

Данные выводы содержатся в [Определении](#) Верховного Суда Российской Федерации от 27.02.2019 N 5-КГ18-308 (гражданин против Инспекции Федеральной налоговой службы N 34 по городу Москве).
