**ОБЗОР**

**правовых позиций, отраженных в судебных актах Конституционного Суда Российской Федерации и Верховного Суда Российской Федерации, принятых в третьем квартале 2017 года по вопросам налогообложения**

**1. Признание налоговой выгоды необоснованной, предполагает доначисление суммы налогов и сборов, подлежащих уплате в бюджет так, как если бы налогоплательщик не злоупотреблял правом, на основании соответствующих положений Налогового кодекса Российской Федерации, регулирующих порядок исчисления и уплаты конкретного налога и сбора.**

Гражданин обратился в Конституционный Суд Российской Федерации с жалобой на нарушение его конституционных прав положениями статей 146, 153, 154, 247–249 и 274 Налогового кодекса Российской Федерации полагая, что они не соответствуют Конституции Российской Федерации, так как по смыслу, придаваемому им правоприменительной практикой, позволяют налоговым органам под видом борьбы с «формальным разделением (дроблением) бизнеса» во внесудебном порядке (без оспаривания соответствующих гражданско-правовых сделок) включать в налоговую базу по налогу на прибыль организаций денежные средства, полученные не самим налогоплательщиком, а иными аффилированными с ним организациями и индивидуальными предпринимателями.

Поводом к обращению послужили результаты налоговой проверки и арбитражное дело ООО «МастерИнструмент», по которому налоговые органы и суды пришли к выводу о ведении обществом финансово-хозяйственной деятельности в условиях целенаправленного формального «дробления бизнеса» с целью занижения доходов и получения в связи с этим необоснованной налоговой выгоды путем распределения выручки на взаимозависимых лиц, применяющих систему налогообложения в виде уплаты единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности и упрощенную систему налогообложения, что привело к неуплате налога на добавленную стоимость и налога на прибыль организаций, предусматривающих более высокие налоговые ставки.

По результатам изучения жалобы Конституционный Суд Российской Федерации отказал заявителю в ее рассмотрении по существу, придя к выводам о том, что правоприменительная практика с учетом всего многообразия хозяйственных отношений в сфере осуществления предпринимательской деятельности ориентируется на признание налоговой выгоды необоснованной, в частности, в случаях, если для целей налогообложения учтены операции не в соответствии с их действительным экономическим смыслом и что сами по себе оспариваемые законоположения не допускают доначисления налогоплательщику налогов в размере большем, чем это установлено законом.

*Данные выводы содержатся в Определении Конституционного Суда Российской Федерации от 04.07.2017 № 1440-О (по жалобе гражданина на нарушение его конституционных прав положениями статей 146, 153, 154, 247–249 и 274 Налогового кодекса Российской Федерации).*

*Вместе с тем, судьей Конституционного Суда Российской Федерации К.В. Арановским высказано особое мнение по рассматриваемому вопросу.*

*При этом в особом мнении указано, что сами по себе оспариваемые заявителем положения статей 146, 153, 154, 247, 248, 249 и 274 Налогового кодекса Российской Федерации, каждое по отдельности и в их взаимосвязи между собой, не содержат явных признаков неконституционности, если понимать их буквально, без профискальной предвзятости и применять без нарушения конституционных прав, свобод и принципов, соблюдая при этом презумпцию добросовестности, гарантированную налогоплательщику по смыслу пункта 7 статьи 3 Налогового кодекса Российской Федерации.*

**2. Суды придерживаются выработанной Верховным Судом Российской Федерации позиции о том, что используемое в пункте 2 статьи 45 Налогового кодекса Российской Федерации понятие «иной зависимости» между налогоплательщиком и лицом, к которому предъявлено требование о взыскании налоговой задолженности, имеет самостоятельное значение и должно толковаться с учетом цели данной нормы – противодействие избежания налогообложения в тех исключительных случаях, когда действия налогоплательщика и других лиц носят согласованный (зависимый друг от друга) характер и приводят к невозможности исполнения обязанности по уплате налогов их плательщиком, в том числе при отсутствии взаимозависимости, предусмотренной статьей 105.1 Налогового кодекса Российской Федерации.**

Налогоплательщик с целью уклонения от исполнения обязанности по уплате налогов, начисленных ему в ходе выездной налоговой проверки, фактически перевел свою финансово-хозяйственную деятельность на вновь созданную компанию, которая зарегистрирована в период проведения выездной налоговой проверки.

Налоговый орган обратился за взысканием начисленных сумм в порядке пункта 2 статьи 45 Налогового кодекса Российской Федерации с лица, на которое переведена финансово-хозяйственная деятельность общества.

Оценив по правилам статьи 71 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации представленные в материалы дела доказательства, суды трех инстанций заявленные требования налогового органа удовлетворили. При этом суды пришли к выводу, что общество и его правопреемник находятся в состоянии зависимости друг от друга, что в силу положений подпункта 2 пункта 2 статьи 45 Налогового кодекса Российской Федерации является основанием для взыскания с ответчика задолженности по налогам, числящейся за налогоплательщиком.

*Данные выводы содержатся в судебных актах по делу № А08-6711/2015, поддержанных Определением Верховного Суда Российской Федерации от 25.08.2017 № 310-КГ17-11020 (Инспекция Федеральной налоговой службы № 22 по городу Москве против ООО «МАИР»).*

*Вопросы взыскания налогов в порядке, предусмотренном пунктом 2 статьи 45 Налогового кодекса Российской Федерации рассмотрены также в рамках судебных дел № А40-153792/2014 (Определение Верховного Суда Российской Федерации от 02.11.2015 № 305-КГ15-13737); № А12-14630/2014 (Определение Верховного Суда Российской Федерации от 14.09.2015 № 306-КГ15-10508); № А69-2202/2015 (Определение Верховного Суда Российской Федерации от 25.08.2016 № 302-КГ16-10127);* *№ А73-11276/2015 (Определение Верховного Суда Российской Федерации от 19.10.2016 № 303-КГ16-13164); № А40-77894/2015 (Определение Верховного Суда Российской Федерации от 16.09.2016 № 305-КГ16-6003).*

**3. Реализация имущественного права является объектом обложения налогом на добавленную стоимость, а полученный доход - объектом обложения налогом на доходы физических лиц независимо от формы расчетов по договору.**

Основанием для доначисления спорных сумм налога на добавленную стоимость и налога на доходы физических лиц стал факт неучета предпринимателем при исчислении указанных налогов реализации им права аренды земельного участка по договору купли-продажи имущественных прав и обязанностей.

Суды, удовлетворяя заявленные требования, пришли к выводу о том, что передачей имущественных прав предприниматель фактически погасил свои долги перед физическими лицами. Учитывая, что возврат займа объектом налогообложения как по налогу на добавленную стоимость, так и по налогу на доходы физических лиц не является, а также то, что из материалов дела нельзя установить обстоятельства образования долгов у всех участников взаимозачета суды признали доначисления необоснованными.

Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации согласилась с налоговым органом в том, что способы расчетов по договору купли-продажи имущественных прав не имеют правового значения для исчисления указанных налогов, в силу отсутствия соответствующих норм в Налоговом кодексе Российской Федерации.

В рассматриваемом случае первостепенным является факт реализации имущественного права, которая является объектом налогообложения по налогу на добавленную стоимость, и получение в связи с этой реализацией экономической выгоды в виде прекращения обязательства по займу, которая, являясь доходом, образует налоговую базу по налогу на доходы физических лиц.

*Данные выводы содержатся в Определении Верховного Суда Российской Федерации от 11.07.2017 № 302-КГ17-785 по делу № А78-2540/2016 (индивидуальный предприниматель против Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 2 по г. Чите).*

**4. При установлении размера ставки налога на добавленную стоимость в отношении комплектов детских товаров необходимо исходить из того, что действующее правовое регулирование не исключает возможность применения ставки налога на добавленную стоимость 10 процентов на основе исследования и оценки фактических обстоятельств.**

Инспектор Азовского таможенного поста Ростовской таможни отказал обществу в выпуске товара, потребовав, в частности, указать полную комплектацию колясок и изменить ставку налога на добавленную стоимость в размере 10 процентов на ставку в размере 18 процентов.

Общество обжаловало данный отказ в судебном порядке. Отказывая обществу в удовлетворении его требований суды трех инстанций исходили из того, что указанный обществом в разделе декларации «Описание товара» товар - коляски детские (для детей с рождения до трех лет) с металлическим каркасом и элементами из полимерных и текстильных материалов (комбинированные) с закрытым и открытым кузовом, в комплект которых входят в качестве неотъемлемой части сумка для детских вещей, противомоскитная сетка, чехол для ног (от ветра и дождя) и корзина для вещей, выполненные в той же цветовой гамме и имеющие специальные крепления для колясок и конструктивные особенности, подходящие под свою модель, - не подпадает под описание товара «коляски детские», как оно сформулировано в Перечне кодов видов товаров для детей в соответствии с единой Товарной номенклатурой внешнеэкономической деятельности Таможенного союза, облагаемых налогом на добавленную стоимость по налоговой ставке 10 процентов при ввозе на территорию Российской Федерации, т.е. без указания каких-либо принадлежностей, а потому применение ставки налога на добавленную стоимость в размере 10 процентов в отношении товара, ввезенного обществом, является незаконным.

Конституционный Суд Российской Федерации в своем постановлении указал, что толкование судами рассматриваемых норм расходится с конституционно-правовым смыслом приводя к тому, что применение ставки налога на добавленную стоимость в размере 10 процентов стало невозможным в случае, когда прямо упомянутый в подпункте 2 пункта 2 статьи 164 Налогового кодекса Российской Федерации детский товар был ввезен в виде комплекта, состоящего из вещи, определяющей название товара, и принадлежностей к ней. Переход же на исчисление данного налога по ставке 18 процентов, в том числе на саму коляску, неправомерно ограничивший имущественные права налогоплательщика (импортера) путем неосновательного изъятия его денежных средств в пользу казны, а также приобретателя этого товара, оплачивающего налог в цене товара при отсутствии к тому объективных причин, не может считаться оправданным с точки зрения защищаемых Конституцией Российской Федерации целей и ценностей.

*Данные выводы содержатся в Постановлении Конституционного Суда Российской Федерации от 10.07.2017 № 19-П (по жалобе ООО «Мишутка» о проверке конституционности положений подпункта 2 пункта 2 статьи 164 Налогового кодекса Российской Федерации и Перечня кодов видов товаров для детей в соответствии с единой Товарной номенклатурой внешнеэкономической деятельности Таможенного союза, облагаемых налогом на добавленную стоимость по налоговой ставке 10 процентов при ввозе на территорию Российской Федерации).*

**5. Ввиду того, что налоговым периодом по налогу на добычу полезных ископаемых признается календарный месяц, налоговая база по данному налогу должна определяться налогоплательщиком ежемесячно.**

Общество в 2012-2013 годах осуществляло разработку месторождений (добывало полезные ископаемые). При этом общество рассчитывало налоговую базу по налогу на добычу полезных ископаемых за год, отражая ее значения в налоговых декларациях за декабрь соответствующего года. В указанных годах фиксация фактических потерь помесячно в первичных документах налогоплательщиком не велась.

Суды, отказывая обществу в требованиях о признании недействительным решения налогового органа в рассматриваемой части исходили из того, что позиция налогоплательщика относительно возможности отражения годового объема потерь в последнем месяце года не соответствует нормам Налогового кодекса Российской Федерации и инструкции общества по учету состояния, движения запасов, планированию и нормированию потерь и засорения руды на карьерах.

Суды установили, что налогоплательщик заявил все определенные за каждый налоговый период по налогу на добычу полезных ископаемых в 2012-2013 годах потери при добыче в декларациях за декабрь 2012 и 2013 годов, что не соответствует нормам налогового законодательства.

Ввиду того, что налоговым периодом по налогу на добычу полезных ископаемых признается календарный месяц, налоговая база также должна быть рассчитана за каждый месяц. Потери, отраженные обществом в декабре 2012 и 2013 годов и превышающие установленные нормативы, рассматриваются как сверхнормативные и подлежат налогообложению по общеустановленной ставке.

*Данные выводы содержатся судебных актах по делу № А40-133431/2016, поддержанных Определением Верховного Суда Российской Федерации от 22.09.2017 № 305-КГ17-12733 (АО «Оленегорский горно-обогатительный комбинат» против Межрегиональной Инспекции ФНС России по крупнейшим налогоплательщикам № 5).*

*Аналогичные выводы изложены в Определении Верховного Суда от 05.12.2014 № 305-КГ14-4545 и Постановлении Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 12.11.2013 № 8090/13.*

**6.  После** **реализации покупателям и списания с баланса нежилых помещений и части общего имущества объекта, обязанность по уплате налога на имущество организаций, а также по представлению декларации по налогу на имущество организаций на часть общего имущества объекта (мест общего пользования) у продавца отсутствует.**

Основанием для доначисления обществу налога на имущество организаций явились выводы налогового органа о необоснованном уменьшении обществом отраженной в налоговой декларации кадастровой стоимости помещений, относящихся, по данным общества, к местам общего пользования в нежилом здании, на 32,55% кадастровой стоимости мест общего пользования, реализованных покупателям по договорам купли-продажи офисных помещений.

Признавая недействительным решение инспекции, которым налог был доначислен обществу исходя из полной кадастровой стоимости данных помещений, арбитражные суды трех инстанций исходили из пункта 3 Постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 23.07.2009 № 64 «О некоторых вопросах практики рассмотрения споров о правах собственников помещений на общее имущество здания», согласно которому право общей долевой собственности на общее имущество принадлежит собственникам помещений в здании в силу закона вне зависимости от его регистрации в Едином государственном реестре прав.

Установив, что согласно договорам-купли продажи офисных помещений в здании, общество передало покупателям право собственности на конкретные нежилые помещения, а также часть права собственности на места общего пользования в доле, соответствующей размеру проданных офисных помещений, суды посчитали, что при таких обстоятельствах у общества не имелось оснований применять для расчета налога полную кадастровую стоимость мест общего пользования, поскольку общество перестало являться собственником части этих помещений и, следовательно, не несет бремени их содержания, в том числе, налогового. Суды также указали, что в момент передачи покупателям доли в общем имуществе объекта в размере 32,55% путем подписания сторонами актов о приеме-передаче здания (сооружения), у общества прекращается владение общим имуществом объекта.

*Данные выводы содержатся в судебных актах по делу № А40-61604/16, поддержанных Определением Верховного Суда Российской Федерации от 19.05.2017 № 305-КГ17-4803 ПАО «Галс-Девелопмент» против Инспекции Федеральной налоговой службы № 14 по городу Москве).*

**7.** **Налоговая база по налогу на имущество организаций, рассчитанная в порядке статьи 378.2 Налогового кодекса** **Российской Федерации, должна определяться исходя из кадастровой стоимости здания, определенной нормативным актом субъекта Российской Федерации, которым утверждены в установленном порядке результаты определения кадастровой стоимости объектов недвижимого имущества, с учетом доли площади спорных помещений в общей площади здания.**

Основанием для доначисления обществу налога на имущество организаций за 2014 год явились выводы о необоснованном исчислении обществом кадастровой стоимости указанных в декларации помещений в здании по правилам пункта 6 статьи 378.2 Налогового кодекса Российской Федерации исходя из кадастровой стоимости здания.

Данное здание включено в перечень, утвержденный Постановлением Правительства Москвы от 29.11.2013 № 772-ПП. Перерасчет налоговой базы по помещениям был произведен Инспекцией исходя из данных об утвержденной Росреестром кадастровой стоимости помещений, содержащихся в Едином государственном реестре прав.

Признавая решение налогового органа недействительным, суды трех инстанций исходили из того, что налоговая база спорных помещений должна определяться не на основании данных Единого государственного реестра прав, полученных налоговым органом в ответ на запрос из Росреестра, а исходя из кадастровой стоимости здания, в котором обществу принадлежали спорные нежилые помещения, с учетом доли площади спорных помещений в общей площади здания.

По мнению судов, никакие иные, кроме содержащихся в Постановлении Правительства г. Москвы от 26.11.2013 № 752-ПП об утверждении результатов определения кадастровой стоимости данные о размере кадастровой стоимости в отношении конкретного объекта, включая сведения, справки и кадастровые паспорта, полученные от уполномоченных по ведению государственного кадастра органов и учреждений подчиненных Росреестру, не считаются достоверными и не должны приниматься во внимание при определении кадастровой стоимости объекта недвижимого имущества для целей исчисления налога на имущество организаций в порядке статьи 378.2 Налогового кодекса Российской Федерации.

*Данные выводы содержатся в судебных актах по делу № А40-44828/2016, поддержанных Определением Верховного Суда Российской Федерации от 25.07.2017 № 305-КГ17-6783 ООО «Солид-Кама» против Инспекции Федеральной налоговой службы № 14 по городу Москве).*

**8. Льгота по налогу на имущество организаций в соответствии с пунктом 15 статьи 381 Налогового кодекса Российской Федерации предоставляется с 1 января 2015 года только организациям, которым присвоен статус государственного научного центра.**

Налоговый орган пришел к выводу об отсутствии у предприятия оснований для применения льготы по налогу на имущество организаций в соответствии с пунктом 15 статьи 381 Налогового кодекса Российской Федерации, поскольку предприятие не является организацией, которой в проверяемом периоде присвоен статус государственного научного центра в соответствии с Указом Президента Российской Федерации от 22.06.1993 № 939.

Суды трех инстанций, удовлетворяя требование предприятия, установив, что предприятие является федеральным научно-производственным центром пришли к выводу, что оно имеет право на использование данной льготы.

Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации не поддержала позицию судов, так как новая редакция пункта 15 статьи 381 Налогового кодекса Российской Федерации, действующая с 1 января 2015 года (изменения внесены Федеральным законом от 04.11.2014 № 347-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации»), предполагает, что освобождается от налогообложения имущество организаций, которым присвоен статус государственных научных центров.

Учитывая отсутствие в материалах судебного дела сведений о том, что предприятию присвоен соответствующий статус, Верховный Суд Российской Федерации пришел к выводу, что предприятие не имеет права на использование указанной льготы.

Также Судебной коллегией отмечено, что действующее положение исключает применение разъяснений, ранее данных в пункте 5 Информационного письма Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 17.11.2011 № 148 «Обзор практики разрешения арбитражными судами дел, связанных с применением отдельных положений главы 30 Налогового кодекса Российской Федерации», по причине чего предприятие с 1 января 2015 года не может использовать соответствующую льготу.

*Данный вывод содержится в Определении Верховного Суда Российской Федерации от 21.08.2017 № 310-КГ17-5116 по делу № А14-350/2016 (ФГУП «Государственный космический научно-производственный центр имени М.В. Хруничева» против Инспекции Федеральной налоговой службы по Советскому району г. Воронежа).*

**9. Право на применение имущественного налогового вычета в равной мере признается за каждым из супругов, за счет общего имущества которых были понесены расходы на приобретение жилья при условии, что общая сумма предоставленного каждому из супругов вычета остается в пределах единого максимального размера, а сам вычет заявляется в отношении одного и того же объекта недвижимости.**

На основании договора купли-продажи с использованием кредитных средств, супруги приобрели в общую совместную собственность квартиру.

Супруги воспользовались правом на получение имущественного вычета, связанного с приобретением квартиры, распределив эту сумму между собой в равных долях.

Далее ими заключен брачный договор, в соответствии с которым вышеуказанная квартира перешла в собственность супруги, которая приняла на себя в полном объеме права и обязательства по кредитному договору для целевого использования - приобретения квартиры.

Брак между супругами был расторгнут в связи с чем супругой подана декларация с заявлением налогового вычета в сумме средств, направленных на уплату процентов по кредиту в размере 100% от заявленного имущественного налогового вычета.

Налоговым органом подтверждено только право заявителя на имущественный налоговый вычет в размере 50% от суммы средств, направленных на уплату процентов по кредиту, от фактически уплаченных сумм.

Разрешая заявленные требования, суды первой и апелляционной инстанций согласились с позицией налогового органа о том, что нормы налогового законодательства не содержат указаний на возможность перераспределения имущественного налогового вычета в случае изменения порядка его использования, согласованного между налогоплательщиками, включая передачу остатка неиспользованного имущественного вычета другому налогоплательщику.

Судебная коллегия по административным делам Верховного Суда Российской Федерации не согласилась с выводами судов, сославшись на положения статьи 254 Гражданского кодекса Российской Федерации и статьи 34 Семейного кодекса Российской Федерации о том, что имущество, нажитое супругами во время брака, является их совместной собственностью, каждый из супругов имеет право на имущественный налоговый вычет независимо от того, на имя кого из супругов оформлено право собственности на объект недвижимости и платежные документы.

Таким образом, по смыслу подпункта 3 пункта 1 статьи 220 Налогового кодекса Российской Федерации во взаимосвязи с названными нормами Семейного кодекса Российской Федерации, право на применение имущественного налогового вычета в равной мере признается за каждым из супругов, за счет общего имущества которых были понесены расходы на приобретение жилья при условии, что общая сумма предоставленного каждому из супругов вычета остается в пределах единого максимального размера, а сам вычет заявляется в отношении одного и того же объекта недвижимости.

В свою очередь, положений, которые бы ограничивали право одного из супругов учесть оставшуюся часть расходов по приобретению жилья при исчислении собственной налоговой базы в том случае, если такие расходы не были учтены при налогообложении доходов другого супруга, статья 220 Налогового кодекса Российской Федерации не содержит.

 *Данные выводы содержатся в Определении Верховного Суда Российской Федерации от 06.06.2017* № 5-КГ17-53 *(гражданин против инспекции Федеральной налоговой службы № 36 по г. Москве).*

**10.** **Сделка купли-продажи недвижимого имущества, совершенная между взаимозависимыми лицами (братом и сестрой), в соответствии с положениями пункта 5 статьи 220 Налогового кодекса Российской Федерации исключает возможность предоставления имущественного налогового вычета независимо от того, повлияла ли взаимозависимость на условия или результат сделки.**

Налоговый орган отказал налогоплательщику в праве на имущественный налоговый вычет по налогу на доходы физических лиц в виду того, что сделка купли-продажи недвижимого имущества совершена между взаимозависимыми лицами (братом и сестрой), что в соответствии с положениями пункта 5 статьи 220 Налогового кодекса Российской Федерации исключает возможность предоставления имущественного налогового вычета. При этом налоговый орган и суды учли, что действующим законодательством не предусмотрена необходимость установления экономической обоснованности в соответствии с пунктом 1 статьи 105.1 Налогового кодекса Российской Федерации при совершении сделки между братом и сестрой, являющимися взаимозависимыми в силу закона.

Удовлетворяя заявленные требования, суд первой инстанции исходил из того, что цена сделки между покупателем и продавцом не отклонилась от среднерыночной, продавец не сохраняет право пользования жильем, являющимся предметом сделки, покупатель располагал денежной суммой, достаточной для покупки недвижимого имущества, из чего, по мнению суда, следует, что родственные отношения не оказали влияние на экономический результат сделки. Отсутствие права на получение имущественного налогового вычета у взаимозависимых лиц, как утверждал суд, распространяется только на случаи злоупотребления правом при совершении соответствующих сделок и использования родственных отношений для наступления выгодного экономического результата, тогда как такого злоупотребления не установлено (пункт 1 статьи 105.1 Налогового кодекса Российской Федерации).

Отменяя решение суда первой инстанции, суд апелляционной инстанции исходил из того, что выводы суда основаны на неправильном толковании норм материального права, регулирующих спорные отношения, поскольку действующим законодательством не предусмотрена необходимость установления экономической обоснованности при совершении сделки между сестрой и братом, являющимися взаимозависимыми лицами в силу закона (подпункт 11 пункта 2 статьи 105.1. Налогового кодекса Российской Федерации).

Судебная коллегия по административным делам Верховного Суда Российской Федерации согласилась с выводами суда апелляционной инстанции указав, что в случае заключения гражданско-правовой сделки физическими лицами, названными в подпункте 11 пункта 2 статьи 105.1 Налогового кодекса Российской Федерации, факт оказания этими лицами влияния на условия и (или) результаты совершаемых ими сделок и (или) экономические результаты деятельности этих лиц или деятельности представляемых ими лиц правового значения для признания их взаимозависимыми не имеет.

*Данные выводы содержатся в Определении Верховного Суда Российской Федерации от 25.07.2017 № 18-КГ17-92 (гражданин против УФНС России по Краснодарскому краю).*

*Позиция судов по настоящему делу соответствует выводам, изложенным в определении Конституционного Суда Российской Федерации от 27.10.2015 № 2538-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина на нарушение его конституционных прав положениями пункта 1 статьи 20, а также пунктов 1 и 2 статьи 105.1. Налогового кодекса Российской Федерации», и в определении Верховного Суда Российской Федерации от 03.06.2015 № 38-КГ15-3.*

**11. Инициировать судебное разбирательство по вопросу утраты налоговым органом возможности взыскания налогов, пеней, штрафов в связи с истечением установленного срока их взыскания вправе не только налоговый орган, но и налогоплательщик, в том числе путем подачи в суд заявления о признании сумм, возможность принудительного взыскания которых утрачена, безнадежными к взысканию.**

Гражданка обратилась в суд с административным исковым заявлением к налоговому органу о признании задолженности по уплате транспортного налога и налога на имущество безнадежной к взысканию, обязанности по ее уплате прекращенной.

В обоснование заявленных требований истец ссылалась на то, что налоговым органом утрачена возможность взыскания в судебном порядке указанной недоимки в связи с истечением предусмотренного законом срока для взыскания указанных платежей.

Отказывая в удовлетворении требований заявителя, суды трех инстанций исходили из того, что административный истец имеет задолженность по уплате транспортного налога и налога на имущество физических лиц за 2008 - 2012 годы; истец имела возможность исполнить обязанность по уплате указанной недоимки, реализовав свое имущество. При этом правом признавать имеющуюся задолженность по уплате налогов безнадежной к взысканию и списывать ее наделены налоговые органы на основании судебного акта, в соответствии с которым налоговый орган утрачивает возможность взыскания недоимки, задолженности по пеням и штрафам в связи с истечением установленного срока их взыскания (подпункт 4 пункта 1 статьи 59 Налогового кодекса Российской Федерации); такой судебный акт выносится только по результатам обращения налогового органа с соответствующим иском в суд; срок подачи заявления о взыскании может быть восстановлен при наличии уважительных причин.

Однако судебная коллегия по административным делам Верховного Суда Российской Федерации отправляя дело на новое рассмотрение указала, что правом признавать имеющуюся задолженность по уплате налогов безнадежной к взысканию, а обязанность по их уплате прекращенной наделены не только налоговые органы, но также соответствующие органы судебной власти, на основании акта которых налоговый орган утрачивает возможность взыскания недоимки, задолженности по пеням и штрафам в связи с истечением установленного срока их взыскания. Следовательно, налогоплательщик имеет право инициировать судебное разбирательство по указанному вопросу, а суды рассмотреть такой спор по существу.

*Данный вывод содержится в Определении Верховного Суда Российской Федерации от 01.06.2017 № 5-КГ17-50 (гражданин против Инспекции Федеральной налоговой службы № 43 по г. Москве).*

*Аналогичная правовая позиция изложена в определении Конституционного Суда Российской Федерации от 26.05.2016 № 1150-О, а также в Обзоре судебной практики Верховного Суда Российской Федерации № 4 (2016), утвержденном Президиумом Верховного Суда Российской Федерации 20.12.2016.*

***При этом по рассматриваемой категории дел налоговый орган не лишен права на предъявление встречного иска о взыскании спорной задолженности с ходатайством о восстановлении пропущенного срока на ее взыскание (Определении Верховного Суда Российской Федерации от 28.09.2017 № 306-КГ17-13794.***

**12. Если суд не установит факты нарушения ответчиком прав истца, за защитой которых он обратился, либо оспаривания ответчиком защищаемых истцом прав, то в таких случаях понесенные истцом судебные издержки не подлежат возмещению за счет ответчика.**

Решением Арбитражного суда Московской области признаны незаконными действия налогового органа по внесению в ЕГРЮЛ записи о ликвидации организации и ликвидация общества; признана недействительной запись в ЕГРЮЛ о прекращении деятельности организации в связи с ее ликвидацией.

В рамках данного дела общество обратилось с заявлением о распределении расходов на оплату услуг представителя.

Отказывая во взыскании судебных издержек, суды исходили из того, что действия регистрирующего органа, признанные судом незаконными, не были направлены на нарушение прав заявителя и, соответственно, не подлежат квалификации как решение не в пользу инспекции, поскольку отсутствовала заинтересованность регистрирующего органа в исходе спора. Кроме того, у регистрирующего органа на момент рассмотрения названного заявления формально не имелось оснований для отказа в государственной регистрации оспоренной ликвидации юридического лица.

Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации отправляя дело на новое рассмотрение согласилась с нижестоящими судами в возможности применения по данному виду споров разъяснений, содержащихся в пункте 19 Постановления Пленума Верховного Суда Российской Федерации от 21.01.2016 № 1 «О некоторых вопросах применения законодательства о возмещении издержек, связанных с рассмотрением дела» из которого следует, что не подлежат распределению между лицами, участвующими в деле, издержки, понесенные в связи с рассмотрением требований, удовлетворение которых не обусловлено установлением фактов нарушения или оспаривания прав истца ответчиком, административным ответчиком, однако указала на необходимость в конкретном случае исследовать вопрос о том, чьими действиями, - регистрирующего органа или ликвидатора, - были нарушены права заявителя при регистрации ликвидации юридического лица, а также выяснить нарушены ли регистратором обязанности, установленные Федеральным законом от 08.08.2001 № 129-ФЗ «О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей».

*Данные выводы содержатся в Определении Верховного Суда Российской Федерации от 11.07.2017 № 305-КГ15-20332 по делу № А41-22257/2014 (ЗАО «Дорстройсервис» против Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы России № 5 по Московской области).*

**13. Выдача распоряжения банку о списании денежных средств со счета клиента для уплаты налогов не является основанием для признания обязанности по уплате налога исполненной, если к моменту предъявления соответствующего платежного поручения плательщик знал (не мог не знать) о неспособности кредитного учреждения обеспечить перечисление налогов в бюджетную систему Российской Федерации. При этом на налоговом органе лежит обязанность представления прямых доказательств или достаточной совокупности косвенных доказательств, подтверждающих, что налогоплательщику был известен факт невозможности осуществления платежа.**

Предприниматель, направив платежные поручения дал банку распоряжение о перечислении со своего расчетного счета в бюджет денежных средств в качестве налога, уплачиваемого по упрощенной системе налогообложения за 3 и 4 кварталы 2015 года. Суммы денежных средств списаны с банковского счета предпринимателя 03.11.2015 и 28.10.2015, но не поступили в бюджет.

Приказом Банка России от 16.11.2015 № ОД-3182 с даты его издания у банка отозвана лицензия на осуществление банковских операций.

По мнению налогового органа, предприниматель знал о возникших у банка финансовых трудностях и действовал недобросовестно, осуществляя названные платежи, о чем свидетельствует досрочный характер уплаты налога незадолго до отзыва лицензии. В связи с этим налоговая обязанность предпринимателя рассматривалась налоговым органом как неисполненная.

Вместе с тем Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации, отменяя судебные акты судов апелляционной и кассационной инстанций и поддерживая выводы суда первой инстанции, пришла к выводу, что в материалах дела отсутствуют прямые доказательства (достаточная совокупность косвенных доказательств), которые могут подтвердить, что налогоплательщику был известен факт невозможности осуществления платежа.

При этом высказывание в средствах массовой информации, не направленных на массового потребителя (в данном случае на Интернет-портале Банки.ру), предположений о техническом сбое в работе банка, тем более при наличии комментариев сотрудника банка о его устранении в короткое время, при отсутствии ограничений на проведение платежей в банке со стороны органа банковского надзора и при отсутствии иной информации о проведении контрольных мероприятий в банке, по мнению Судебной коллегии не может служить основанием для вывода о недобросовестности налогоплательщика, направившего платежное поручение об уплате налогов через соответствующий банк, поскольку клиенты кредитной организации, не являющиеся профессиональными участниками банковского сектора, как правило, не имеют сведений о возникновении проблем в банковском учреждении до того, как проблема приобрела общеизвестный характер.

Судебная коллегия также отметила, что суд апелляционной инстанции, делая противоположный вывод, должным образом не учел правовую позицию, выраженную в постановлении Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 27.07.2011 № 2105/11, по смыслу которой квалифицирующим признаком досрочного исполнения обязанности по уплате налога является направление платежного поручения в банк до истечения установленного срока платежа при том, что налог уплачивается в размере, который соответствует величине налоговой обязанности, возникшей по итогам отчетного (налогового) периода, то есть отсутствует излишняя уплата налога.

*Данные выводы содержатся в Определении Верховного Суда Российской Федерации от 26.09.2017 № 305-КГ17-6981 по делу № А41-12803/2016 (индивидуальный предприниматель против Межрайонной ИФНС России № 17 по Московской области).*

*Выводы данного определения, сделанные Судебной коллегией* *по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации, по рассмотрению вопроса признания (непризнания) исполненной налоговой обязанности налогоплательщиками, в случае оплаты ими налогов через кредитные организации, которые не имеют возможности исполнить обязанность по перечислению денежных средств в бюджет, в целом соответствуют сложившейся судебной практике высших судебных инстанций (Постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 12.10.1998 № 24-П, определения Конституционного Суда Российской Федерации от 25.07.2001 № 138-О и от 24.12.2012 № 2260-О, постановления Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 27.07.2011 № 2105/11 по заявлению ООО «Компания Акрол-Химтрейд» и от 17.12.2002 № 2257/02 по заявлению ООО «Оля», Определение Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 15.09.2010 № ВАС-12171/10; определения Верховного Суда Российской Федерации от 31.07.2017 № 305-КГ17-9501 по делу № А41-27011/2016 по заявлению ООО «ТехДепо» и от 13.03.2017 № 305-КГ17-616 по делу № А40-240971/2015 по заявлению ООО «Стройтрансгаз-М».*

*Из смысла правовых позиций, изложенных в указанной судебной практике следует, что после списания денежных средств с расчетного счета налогоплательщика его имущество уже изъято, то есть налог уплачен. Повторное взыскание с добросовестного налогоплательщика не поступивших в бюджет налогов нарушает конституционные гарантии частной собственности. Взыскиваемые денежные суммы в таком случае не являются недоимкой, поскольку конституционная обязанность по уплате налогов считается исполненной в тот момент, когда изъятие части имущества добросовестного налогоплательщика в рамках публично - правовых отношений фактически произошло.*

*При этом положение пункта 1 статьи 45 Налогового кодекса Российской Федерации предоставляет налогоплательщикам возможность, исходя из запланированной хозяйственной деятельности, досрочно, то есть до наступления срока, установленного налоговым законодательством, уплатить налог.*

*Вместе с тем указанный подход распространяет свое действие только на добросовестных налогоплательщиков и предполагает обязанность налоговых органов доказывать обнаруживающуюся недобросовестность налогоплательщиков и банков в порядке, установленном Налоговым кодексом Российской Федерации. Из признания таких банков и налогоплательщиков недобросовестными вытекает, что на них не распространяется правовая позиция Конституционного Суда Российской Федерации, в соответствии с которой конституционная обязанность каждого налогоплательщика считается исполненной в момент списания банком с расчетного счета налогоплательщика средств в уплату налога, поскольку, по существу, они от исполнения данной обязанности уклонились.*

*По рассматриваемой категории споров на налоговых органах лежит обязанность представления доказательств об осведомленности налогоплательщика об имеющихся проблемах у обслуживающего банка и недобросовестном поведении налогоплательщика при осуществлении платежей в бюджет, через «проблемный» банк. Такими доказательствами могут являться в том числе уплата налогов, обязанность по уплате которых на момент направления в банк платежного поручения не сформировалась, так как отчетный (налоговый период) не закончился; перечисленные суммы не соответствуют реальным налоговым обязательствам налогоплательщика; наличие информации о проблемах банка, опубликованной в официальных источниках и (или) доведенной кредитной организацией до своих клиентов иным способом; наличие ранее неисполненных платежных поручений налогоплательщика; не получившее разумного объяснения несоответствие поведения налогоплательщика при направлении платежных поручений о перечислении налогов в бюджет его собственному предшествующему поведению при исполнении налоговой обязанности и поведению любого иного плательщика, ожидаемому в сравнимой ситуации (формирование остатка денежных средств на счете путем совершения внутрибанковских операций, не являвшихся обычными для налогоплательщика; направление имевшихся на счете клиента денежных средств только на уплату налогов при одновременном осуществлении расчетов с иными кредиторами за счет средств, имевшихся на счете, открытом налогоплательщиком в другом банке и т.п) и иные обстоятельства, которые могут подтвердить недобросовестное поведение налогоплательщика в рассматриваемой ситуации.*

*При этом бремя доказывания отсутствия возможности перечислить денежные средства в счет уплаты налоговых обязательств через иные банки в силу статьи 65 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации возлагается на налогоплательщика.*

*Недобросовестность действий налогоплательщиков должна подтверждаться налоговыми органами совокупностью доказательств.*