

МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ФЕДЕРАЛЬНАЯ НАЛОГОВАЯ СЛУЖБА

ПИСЬМО

от 7 июля 2016 г. N СА-4-7/12211@

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 полугодии 2016 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 ПОЛУГОДИИ 2016 ГОДА ПО ВОПРОСАМ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

1. В целях применения подпункта 6 пункта 3 статьи 170 Налогового кодекса Российской Федерации поступившие из федерального бюджета денежные средства в виде субсидий становятся собственными доходами бюджета субъекта Российской Федерации, имеющими целевое назначение.

Между налоговым органом и налогоплательщиком возник спор о том, являются ли субсидии, полученные налогоплательщиком из бюджета области, источником финансового обеспечения которых являлся федеральный бюджет, полученными из федерального бюджета в целях подпункта 6 пункта 3 статьи 170 Налогового кодекса Российской Федерации.

Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации, разрешая вопрос об отнесении источника денежных средств к тому или иному бюджету, пришла к следующим выводам.

В соответствии с пунктом 2 статьи 40 Бюджетного кодекса Российской Федерации денежные средства считаются поступившими в доходы соответствующего бюджета бюджетной системы Российской Федерации с момента их зачисления на единый счет этого бюджета.

Пунктами 1 и 4 статьи 41 Бюджетного кодекса Российской Федерации предусмотрено формирование бюджета субъекта Российской Федерации из различных источников - налоговых и неналоговых поступлений, безвозмездных поступлений. Полученные из федерального бюджета субсидии являются одним из видов доходов бюджета субъекта Российской Федерации.

Таким образом, поступившие из федерального бюджета денежные средства в виде субсидий становятся собственными доходами бюджета субъекта Российской Федерации, имеющими целевое назначение.

Субсидия, полученная налогоплательщиком из бюджета области, источником финансового обеспечения которой являлись, в том числе, и целевые межбюджетные трансферты, предоставленные из федерального бюджета, не может рассматриваться как субсидия, предоставленная из федерального бюджета, в связи с чем получение указанных бюджетных средств не влечет налоговые последствия, предусмотренные подпунктом 6 пункта 3 статьи 170 Налогового кодекса Российской Федерации.

Данные выводы содержатся в Определении Верховного Суда Российской Федерации от 21.01.2016 N 310-КГ15-13228 по делу N А09-7805/2014 (ООО "Вист-Сервис" против Инспекции Федеральной налоговой службы по г. Брянску).

2. Применение ставки 18 процентов к товарам, импортированным с территории стран - участниц Таможенного союза при условии освобождения от налога на добавленную стоимость оборота идентичных товаров на территории Российской Федерации, вступает в противоречие с нормами и принципами международных договоров и приводит к неравным рыночным условиям на товарном рынке стран - участниц Таможенного союза.

Налоговый орган пришел к выводу о неправомерном применении обществом ставки 0 процентов по налогу на добавленную стоимость при импорте лома черных металлов на территорию Российской Федерации с территории Республики Казахстан.

Поскольку в перечне товаров, ввоз которых на территорию Российской Федерации не подлежит налогообложению (статья 150 Налогового кодекса Российской Федерации) лом и отходы цветных металлов отсутствуют, то по мнению инспекции налог на добавленную стоимость при импорте указанного товара подлежит уплате с применением ставки 18 процентов по месту учета его собственника.

Однако Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации из анализа положений налогового законодательства Российской Федерации и международных соглашений сделала вывод о том, что нормы международных соглашений предусматривают необходимость применения при рассмотрении вопроса о порядке налогообложения при импорте товаров с территорий стран - участниц Таможенного союза, не только положений статьи 150 Налогового кодекса Российской Федерации, содержащей перечень товаров, не подлежащих налогообложению (освобожденных от налогообложения) при их ввозе на территорию Российской Федерации независимо от страны происхождения товаров, но и положений статьи 149 Налогового кодекса Российской Федерации, определяющей порядок налогообложения на внутреннем рынке, согласно которой реализация лома и отходов черных и цветных металлов на территории Российской Федерации не подлежит налогообложению (освобождается от налогообложения).

Данные выводы содержатся в Определении Верховного Суда Российской Федерации от 28.12.2015 N 309-КГ15-11310 по делу N А76-16715/2014 (АО "Профит" против Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам по Челябинской области).

3. Положения пункта 6 статьи 9 Федерального закона от 28.12.2009 N 381-ФЗ "Об основах государственного регулирования торговой деятельности в Российской Федерации" не содержат запрета на уменьшение цены продовольственных товаров посредством предоставления вознаграждения в целях налогообложения, так как указанный закон имеет иной, самостоятельный, предмет регулирования, не относящийся к законодательству о налогах и сборах ввиду чего предоставление скидки на

продовольственный товар уменьшает его стоимость, что влечет корректировку налоговой базы по налогу на добавленную стоимость.

Между налоговым органом и налогоплательщиком возник спор о том, уменьшает ли вознаграждение, предоставляемое за покупку определенного количества продовольственного товара стоимость этого товара для целей налогообложения.

Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации, отменяя судебные акты нижестоящих инстанций, отметила, что согласно пункту 1 статьи 1 Налогового кодекса Российской Федерации законодательство Российской Федерации о налогах и сборах состоит из Налогового кодекса Российской Федерации и принятых в соответствии с ним федеральных законов о налогах и сборах.

Поскольку Федеральный закон от 28.12.2009 N 381-ФЗ "Об основах государственного регулирования торговой деятельности в Российской Федерации" принят не в соответствии с Налоговым кодексом Российской Федерации, имеет иные цели правового регулирования, он может применяться к налоговым отношениям только в том случае, если его применение соответствует нормам налогового закона и не нарушает основные начала законодательства о налогах и сборах.

КонсультантПлюс: примечание.

В официальном тексте документа, видимо, допущена опечатка: Определение ВС РФ N 308-КГ15-19017 имеет дату 16.05.2016, а не 15.06.2016.

Данные выводы содержатся в Определении Верховного Суда Российской Федерации от 15.06.2016 N 308-КГ15-19017 по делу N А32-9413/2014 (АО "Данон Россия" против Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы N 1 по Краснодарскому краю).

КонсультантПлюс: примечание.

В официальном тексте документа, видимо, допущена опечатка: Постановление Президиума ВАС РФ N 11175/09 имеет дату 22.12.2009, а не 22.09.2009.

Таким образом, Верховный Суд Российской Федерации в указанном определении пришел к выводу об аналогичных налоговых последствиях для хозяйствующих субъектов при предоставлении скидок на товары как при реализации продовольственных, так и непродовольственных товаров, что не противоречит выводам сложившейся судебной практики (постановления Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 07.02.2012 N 11637/11 по делу N А40-56521/10 - ООО "Леруа Мерлен Восток" и от 22.09.2009 N 11175/09 по делу N А44-109/2008 - ООО "Дирол Кэдбери").

4. Отказ налогового органа в применении ставки 0 процентов по налогу на добавленную стоимость при реализации товаров физическим лицам, не являющимся индивидуальными предпринимателями, в режиме экспорта в Республику Казахстан, неправомерен.

Налоговый орган отказал в применении ставки 0 процентов по налогу на добавленную стоимость при реализации налогоплательщиком товаров физическим лицам, не являющимся индивидуальными предпринимателями, в режиме экспорта в Республику Казахстан.

Суды, признавая позицию налогового органа неправомерной, пришли к выводу, что не являющиеся индивидуальными предпринимателями физические лица, - граждане Республики Казахстан, импортирующие транспортные средства, подлежащие государственной регистрации в государственных органах Республики Казахстан, признаются плательщиками налога на добавленную стоимость следовательно на них распространяются положения Соглашения между Правительством Российской Федерации, Правительством Республики Беларусь и Правительством Республики Казахстан от 25.01.2008 "О принципах взимания косвенных налогов при экспорте и импорте товаров, выполнении работ, оказании услуг в Таможенном союзе" и Протокола

от 11.12.2009 "О порядке взимания косвенных налогов и механизме контроля за их уплатой при экспорте и импорте товаров в таможенном союзе" в связи с чем общество правомерно отражало суммы реализации автомобилей физическим лицам гражданам Республики Казахстан в разделе 4 налоговой декларации по НДС за I квартал 2013 года, а также правомерно заявляло налоговые вычеты по приобретенным автомобилям, которые в дальнейшем реализованы указанным физическим лицам гражданам Республики Казахстан.

Данные выводы содержатся в судебных актах, поддержанных Определением Верховного Суда Российской Федерации от 29.02.2016 N 309-КГ15-20141 по делу N А76-30376/2014 (ООО "Сейхо-Моторс" против Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам по Челябинской области).

5. Подача уточненной налоговой декларации, не уменьшающей суммы заявленного к возмещению в заявительном порядке налога на добавленную стоимость, не влечет применение последствий, установленных пунктами 15 и 17 статьи 176.1 Налогового кодекса Российской Федерации (начисление процентов на сумму налога, предъявленного к возмещению в заявительном порядке), поскольку такие проценты по своей правовой природе являются компенсацией потерь, которые несет бюджет в связи с излишним возмещением налога.

Между налоговым органом и налогоплательщиком возник спор о том, подлежат ли уплате проценты на сумму налога на добавленную стоимость, предъявленного к возмещению в заявительном порядке в случае подачи налогоплательщиком уточненной налоговой декларации до окончания камеральной налоговой проверки первоначально поданной декларации.

Суды первой и апелляционной инстанции, соглашаясь с позицией налогоплательщика, пришли к выводу, что в случае, когда указанная налогоплательщиком в уточненной налоговой декларации сумма налога на добавленную стоимость, подлежащего возмещению, изменилась в большую сторону по сравнению с суммой, содержащейся в первоначально поданной налоговой декларации, пункты 15 и 17 статьи 176.1 Налогового кодекса Российской Федерации, предусматривающие возможность начисления процентов на сумму возмещенного в заявительном порядке НДС, не подлежат применению.

Суд кассационной инстанции судебные акты судов первой и апелляционной инстанции отменил.

Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации, поддерживая судебные акты первой и апелляционной инстанции, пришла к выводу, что предусмотренный пунктом 17 статьи 176.1 Налогового кодекса Российской Федерации механизм начисления процентов (начисление процентов непосредственно после подачи уточненной налоговой декларации), на который ссылается налоговый орган, не устанавливает основания начисления процентов, минуя процедуру камеральной налоговой проверки.

КонсультантПлюс: примечание.

В официальном тексте документа, видимо, допущена опечатка: Определение ВС РФ N 303-КГ16-657 имеет дату 27.07.2016, а не 22.06.2016.

Данные выводы содержатся в Определении Верховного Суда Российской Федерации от 22.06.2016 N 303-КГ16-657 по делу N А37-424/2015 (ПАО энергетики и электрификации "Магаданэнерго" против Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы N 1 по Магаданской области).

6. Поскольку проценты, предусмотренные пунктами 10 и 17 статьи 176.1 Налогового кодекса Российской Федерации являются по своей сути санкцией за неправомерное

использование бюджетных средств, их возврат возможен только в случае, если суд или вышестоящий налоговый орган признают решение Инспекции по первоначальной декларации недействительным.

Инспекцией по результатам проверки отменено решение о возмещении налога на добавленную стоимость в заявительном порядке по причине непредставления обществом документов, подтверждающих право на применение налоговых вычетов.

Далее обществом представлена уточненная налоговая декларация и подтверждающие право на налоговые вычеты документы.

Так как правомерность предъявления к вычету спорных сумм налога на добавленную стоимость была подтверждена, общество обратилось в налоговый орган с заявлением о возврате излишне взысканной суммы процентов за пользование бюджетными средствами. Налоговым органом отказано в удовлетворении данного заявления.

Суды, установив, что неправомерное заявление обществом налоговых вычетов по налогу на добавленную стоимость выявлено не налогоплательщиком, а установлено инспекцией в рамках проведенной камеральной налоговой проверки и отражено в решении, вынесенном по ее результатам, которое обществом в судебном порядке не оспорено, пришли к выводу о том, что отмена решения инспекции об отказе в возмещении суммы налога, заявленной к возмещению в заявительном порядке, по ранее поданной декларации, и возврат соответствующих процентов, предусмотренных пунктами 10 и 17 статьи 176.1 Налогового кодекса Российской Федерации, не производится, поскольку это не предусмотрено Налоговым кодексом Российской Федерации и отказали в удовлетворении заявления.

Данные выводы содержатся в Определении Верховного Суда Российской Федерации от 26.01.2016 N 310-КГ15-18128 по делу N А09-13817/2014 (ООО "Брянская мясная компания" против Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы N 7 по Брянской области).

7. Реализация услуг, непосредственно связанных с услугами по организации перевозок и транспортировкой товаров в таможенном режиме экспорта, подлежит обложению налогом на добавленную стоимость по налоговой ставке 0 процентов.

Инспекция пришла к выводу о необоснованном отнесении к вычету сумм налога на добавленную стоимость, исчисленных по ставке 18 процентов, при приобретении услуг обществом по подаче, уборке вагонов, предназначенных для осуществления международных перевозок.

Суды, поддерживая выводы налогового органа, также пришли к выводу о неправомерном применении ставки 18 процентов по налогу на добавленную стоимость в отношении услуг по подаче вагонов под погрузку для осуществления международных перевозок, так как данные услуги являются элементами комплекса перевозочного процесса, оказываемого российской организацией, не являющейся перевозчиком, для осуществления международных перевозок и перевозок по территории Российской Федерации экспортируемых товаров железнодорожным транспортом. Данные услуги являются непосредственно связанными с услугами по организации перевозок и транспортировкой товаров в таможенном режиме экспорта, а их реализация подлежит налогообложению по налоговой ставке 0 процентов на основании подпункта 2 пункта 1 статьи 164 Налогового кодекса Российской Федерации.

Поскольку налоговая ставка является установленным законом элементом налогообложения, обязательным для применения налогоплательщиками, счета-фактуры с налоговой ставкой, не соответствующей подпункту 2.1 пункта 1 статьи 164 Налогового кодекса Российской Федерации, не отвечают требованиям Налогового кодекса Российской Федерации.

Федерации, в связи с чем не могут являться основанием для принятия предъявленных сумм налога к вычету.

Данные выводы содержатся в Определении Верховного Суда Российской Федерации от 26.01.2016 N 304-КГ15-18260 по делу N А27-1682/2015 (ОАО "Черниговец" против Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам N 1 по Кемеровской области).

8. Положения Налогового кодекса Российской Федерации не предполагают дублирования контрольных мероприятий, осуществляемых в рамках выездных и камеральных налоговых проверок. В связи с этим они не исключают выявление при проведении выездной налоговой проверки (как более углубленной формы налогового контроля) таких нарушений, которые не были обнаружены при проведении камеральной налоговой проверки.

По итогам проведенных в отношении общества камеральных налоговых проверок обоснованности и правомерности заявленных к возмещению сумм налога на добавленную стоимость на основании налоговых деклараций налоговым органом были вынесены решения об отказе в возмещении обществу сумм указанного налога. Арбитражные суды признали эти решения недействительными, налоговый орган принял решение о возмещении заявителю налога, и соответствующие суммы были перечислены налогоплательщику.

Впоследствии по результатам выездной налоговой проверки, предметом которой являлись в том числе периоды, проверенные в ходе вышеуказанных камеральных налоговых проверок, выявились обстоятельства, свидетельствующие о незаконности возмещения обществу налога на добавленную стоимость.

Принятое инспекцией решение о привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности судами поддержано.

При этом суды пришли к выводу, что предметом камеральной и последующей выездной налоговой проверки может стать полнота и своевременность уплаты одного и того же налога за один и тот же налоговый период, несмотря на то, что законность и обоснованность выводов налогового органа, сделанных по итогам камеральной налоговой проверки, к моменту проведения выездной налоговой проверки уже может быть проверена судом. Указанное обстоятельство не препятствует налоговому органу прийти к выводу о необходимости корректировки размера налоговой обязанности налогоплательщика за проверяемый в ходе выездной налоговой проверки налоговый период.

Данные выводы содержатся в Определении Конституционного Суда Российской Федерации от 10.03.2016 N 571-О (по жалобе ООО "Чебаркульская птица").

9. До внесения соответствующих изменений, положения статьи 217 Налогового кодекса Российской Федерации не могут служить основанием для обложения налогом на доходы физических лиц ежемесячной денежной выплаты, установленной для ветеранов боевых действий.

Гражданин обратился в суд об оспаривании действий начальника Центра специальной связи и информации Федеральной службы охраны Российской Федерации в Новгородской области, связанных с удержанием налога на доходы физических лиц с ежемесячной денежной выплаты, производимой ему как ветерану боевых действий.

В рамках судебного спора возник вопрос об отнесении к выплатам, освобождаемым от обложения налогом на доходы физических лиц, ежемесячной денежной выплаты, установленной для ветеранов боевых действий в связи с чем Ленинградским окружным военным судом направлен запрос в Конституционный Суд Российской Федерации в том

числе по вопросу конституционности положений статьи 217 Налогового кодекса Российской Федерации.

Конституционный Суд Российской Федерации, рассматривая указанный запрос, пришел к выводу, что неопределенность в вопросе об отнесении к выплатам, освобождаемым от обложения налогом на доходы физических лиц, ежемесячной денежной выплаты, установленной для ветеранов боевых действий, приводит к тому, что ветераны боевых действий, получающие ежемесячную денежную выплату, ставятся в различное положение в зависимости от того, получают они назначенную выплату в полном объеме в денежной форме или направляют часть ее суммы на финансирование предоставления социальных услуг в соответствии с Федеральным законом "О государственной социальной помощи", а также в зависимости от того, продолжают они военную или государственную службу иного вида или переходят на пенсию. Тем самым устанавливается различный правовой режим налогообложения для одной и той же выплаты в зависимости от формальных, не связанных с ее правовой природой критериев и нарушается принцип равенства лиц, относящихся к одной категории.

На основании изложенного Конституционный Суд Российской Федерации пришел к выводу, что впредь до внесения соответствующих изменений, положения статьи 217 Налогового кодекса Российской Федерации не могут служить основанием для обложения налогом на доходы физических лиц ежемесячной денежной выплаты, установленной для ветеранов боевых действий.

Данные выводы содержатся в Постановлении Конституционного Суда Российской Федерации от 13.04.2016 N 11-П (по запросу Ленинградского окружного военного суда).

10. Бесплатный проезд работника по личным надобностям за счет средств работодателя, в силу положений статьи 164 Трудового кодекса Российской Федерации, не может рассматриваться как компенсационная выплата, на которую распространяются положения пункта 3 статьи 217 Налогового кодекса Российской Федерации об освобождении такого вида доходов физических лиц от налогообложения.

Налогоплательщик обжаловал в судебном порядке действия общества по удержанию из заработной платы налога на доходы физических лиц со стоимости проезда, оплаченного работодателем.

По мнению налогоплательщика право бесплатного проезда, на железнодорожном транспорте за счет средств соответствующих организаций, гарантированное работникам железнодорожного транспорта, относится к компенсациям, порядок и условия предоставления которых устанавливаются отраслевыми соглашениями и коллективными договорами.

Поддерживая общество Судебная коллегия по гражданским делам Верховного Суда Российской Федерации пришла к выводу, что оплата работодателем стоимости проезда работника по бесплатным транспортным требованиям формы N 6 в поездах дальнего следования по личным надобностям представляет собой доход, полученный работником в натуральной форме, который подлежит налогообложению на доходы физических лиц, поскольку исчерпывающий перечень подлежащих освобождению от налогообложения доходов (статья 217 Налогового кодекса Российской Федерации) не содержит указаний для освобождения от налогообложения выплат, предоставляемых работнику в качестве гарантий.

Данные выводы содержатся в Определении Верховного Суда Российской Федерации от 21.03.2016 N 8-КГ15-34 (Лукошков Г.М. против АО "Федеральная пассажирская компания").

11. Трехлетний срок владения имуществом в целях получения имущественного налогового вычета в случае объединения нескольких объектов недвижимого имущества

(комнат в коммунальной квартире) в один (трехкомнатную квартиру) исчисляется с момента приобретения третьей комнаты в квартире.

Налоговый орган отказал в предоставлении имущественного налогового вычета по налогу на доходы физических лиц на основании того, что после объединения физическим лицом комнат в коммунальной квартире возник новый объект.

Однако Судебная коллегия по административным делам Верховного Суда Российской Федерации пришла к выводу, что согласно пункту 1 статьи 235 Гражданского кодекса Российской Федерации право собственности прекращается при отчуждении собственником своего имущества другим лицам, отказе собственника от права собственности, гибели или уничтожении имущества и при утрате права собственности на имущество в иных случаях, предусмотренных законом.

Таким образом, действующее законодательство не предусматривает в качестве основания прекращения права собственности на недвижимое имущество объединение двух объектов недвижимости в один с последующей постановкой на кадастровый и технический учет. Изменение объекта недвижимого имущества в связи с объединением трех комнат в квартире в один объект (трехкомнатную квартиру) без изменения внешних границ объекта не влечет за собой прекращения или перехода прав на него.

Следовательно, срок нахождения объекта недвижимости в собственности следует исчислять именно с момента приобретения третьей комнаты, а не с момента регистрации изменений объекта недвижимости в связи с объединением комнат в квартире.

Данные выводы содержатся в Определении Верховного Суда Российской Федерации от 06.04.2016 N 70-КГ15-16 (Ахмедова Б.И. против Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы России N 5 по Ямало-Ненецкому автономному округу).

12. Возникновение обязанности по исчислению, удержанию и перечислению в бюджет налога с доходов иностранной организации, включая налог с дивидендов, обусловлено их реальной выплатой в пользу иностранной организации - получателя дохода.

Общество имело непогашенную задолженность перед ЗАО "ТК "Мегаполис" (участник общества), аффилированным с иностранной компанией "Мегаполис Холдингз (Оверсис) Лимитед".

Инспекция пришла к выводу о том, что вопреки пункту 4 статьи 269 Налогового кодекса Российской Федерации общество не исполнило обязанности налогового агента по исчислению, удержанию и перечислению в бюджет налога с доходов иностранной компании "Мегаполис Холдингз (Оверсис) Лимитед", полученных в виде дивидендов, сочтя в качестве таковых проценты по контролируемой задолженности, выплаченные российской организации (ЗАО "ТК "Мегаполис").

Однако Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации пришла к выводам, что пункт 4 статьи 269 Налогового кодекса Российской Федерации применяется в целях пресечения ухода иностранных организаций от налогообложения в Российской Федерации именно в тех случаях, когда под видом процентов выплачиваются дивиденды и, соответственно, налог у источника выплаты не удерживается на основании положений соглашений об избежании двойного налогообложения, установленных в отношении выплат процентов.

Таким образом, в случаях возникновения контролируемой задолженности в результате выдачи займа российской организацией наступают только последствия, предусмотренные пунктом 3 статьи 269 Налогового кодекса Российской Федерации в виде ограничения вычета процентов при исчислении налога, а возложение на российскую организацию-заемщика обязанности налогового агента при выплате процентов по такому займу другой российской организации не основано на законе.



Данные выводы содержатся в Определении Верховного Суда Российской Федерации от 18.03.2016 N 305-КГ15-14263 по делу N А40-87775/14 (ООО "Новая Табачная Компания" против Межрегиональной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам N 3).

13. При определении внереализационных доходов (расходов) для целей налогообложения до момента погашения займа валютой расчетов по нему является та иностранная валюта, в которой заем был получен заемщиком.

Между обществом (заимодавец) и иностранными компаниями (заемщики) заключены договоры займа в долларах США.

Дополнительными соглашениями к указанным договорам заемщикам предоставлено право возвратить сумму займа налогоплательщику в рублях по официальному курсу доллара США к российскому рублю, установленному Центральным банком Российской Федерации на дату зачисления суммы займа на счет заемщика.

Погашение займов компаниями осуществлялось в рублях и долларах США.

Суды, соглашаясь с налоговым органом, пришли к выводу о том, что так как первоначальное обязательство по договорам было выражено в долларах США, а дополнительные соглашения к договорам предоставляют заемщикам право возвратить сумму займа заимодавцу в рублях по официальному курсу доллара США к российскому рублю, установленному Центральным банком Российской Федерации на дату зачисления суммы займа на счет заемщика, налогоплательщик обязан производить пересчет сумм соответствующего долгового обязательства и процентов по нему, выраженных в валюте обязательства, а также выраженных в валюте платежа, в рубль по курсу, установленному Центральным банком Российской Федерации. При этом положительная (отрицательная) разница между пересчитанными таким образом суммами в различных валютах в порядке статей 271 и 272 Налогового кодекса Российской Федерации подлежит отражению в составе внереализационных доходов (расходов) для целей налогообложения.

Данные выводы содержатся в Определении Верховного Суда Российской Федерации от 25.03.2016 N 308-КГ16-991 по делу N А53-8291/2015 (АО "Торговый Комплекс Горизонт" против Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам по Ростовской области).

14. Налоговый кодекс Российской Федерации не предусматривает закрытый перечень способов оценки размера необоснованной налоговой выгоды в целях доначисления налогов и сборов по результатам выездных и камеральных налоговых проверок и не содержит запрета на использование методов, установленных главой 14.3 Налогового кодекса Российской Федерации, в целях определения ее размера.

Общество просило признать недействующим абзац двенадцатый письма Министерства финансов Российской Федерации от 18.10.2012 N 03-01-18/8-145 "О применении положений статьи 105.3 Налогового кодекса Российской Федерации" согласно которому в определенных случаях установления фактов уклонения от налогообложения в результате манипулирования налогоплательщиком ценами в сделках необходимо доказывание получения налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды в рамках выездных и камеральных проверок, в том числе с применением методов, установленных главой 14.3 Налогового кодекса Российской Федерации.

Верховный Суд Российской Федерации, отказывая налогоплательщику в заявленных требованиях пришел к выводу, что реализация полномочий по доказыванию получения налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды в рамках выездных и камеральных проверок не относится к случаям контроля соответствия цен, примененных в контролируемых сделках, рыночным ценам.

В апелляционном определении от 12.05.2016 N АПЛ16-124 Верховный Суд Российской Федерации отметил, что выявленная (доказанная в рамках выездной или камеральной налоговой проверки) необоснованная налоговая выгода в виде уменьшения налоговой обязанности предполагает ее суммовую оценку. При этом Налоговый кодекс Российской Федерации не предусматривает закрытый перечень способов оценки размера необоснованной налоговой выгоды в целях доначисления налогов и сборов по результатам налоговых проверок и в то же время не содержит запрета на использование методов, установленных главой 14.3 Налоговым кодексом Российской Федерации, в целях определения размера необоснованной налоговой выгоды.

Данные выводы содержатся в Решении Верховного Суда Российской Федерации от 01.02.2016 N АКПИ15-1383 и Апелляционном определении Верховного Суда Российской Федерации от 12.05.2016 N АПЛ16-124 (спор по административному исковому заявлению ООО "Минводы-Кровля" к Министерству финансов Российской Федерации и Федеральной налоговой службе).

Правомерность использования указанных методов в целях определения размера необоснованной налоговой выгоды подтверждается также определением Верховного Суда Российской Федерации от 07.12.2015 N 303-КГ15-15675 (дело ООО "Атон").

15. Контроль соответствия цен, примененных в контролируемых сделках, не может быть предметом выездных и камеральных проверок.

Инспекция пришла к выводу о занижении налогоплательщиком налогооблагаемой базы при исчислении налогов ввиду осуществления поставки сжиженного газа взаимозависимым лицам по более низким по сравнению с иными покупателями ценам, не соответствующим среднерыночным, сложившимся в данном регионе. Придя к данному выводу, налоговый орган произвел корректировку цен, примененных сторонами сделок, с использованием метода сопоставимых цен (пункт 1 статьи 105.7 Налогового кодекса Российской Федерации).

Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации, поддерживая налогоплательщика указала, что в соответствии с положениями раздела V.1 Налогового кодекса Российской Федерации определение в целях налогообложения доходов (прибыли, выручки) взаимозависимых лиц, являющихся сторонами сделки, производится федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов с применением методов, установленных главой 14.3 Налогового кодекса Российской Федерации.

Таким образом, по сравнению с ранее действовавшим правовым регулированием контроля цен (статья 40 Налогового кодекса Российской Федерации), положения раздела V.1 Налогового кодекса Российской Федерации сузили круг контролирующих органов, наделенных полномочиями по контролю цен, применяемых в сделках между взаимозависимыми лицами на соответствие цен рыночным ценам, предоставив такие полномочия исключительно ФНС России. Кроме того, установив специальные процедуры проведения данного вида контроля: сроки, ограничения по количеству проверок, возможность заключения соглашения о ценообразовании, право на симметричную корректировку, Налоговый кодекс Российской Федерации исключил из числа сделок между взаимозависимыми лицами, подлежащих контролю в порядке, предусмотренном разделом V.1 Налогового кодекса Российской Федерации, сделки, не соответствующие критерию контролируемых сделок, а также сделки, по которым объем доходов не превышает установленные статьей 105.14 Налогового кодекса Российской Федерации суммовые критерии.

При этом в силу прямого запрета, установленного в абзаце 3 пункта 1 статьи 105.17 Налогового кодекса Российской Федерации, контроль соответствия цен, примененных в контролируемых сделках, не может быть предметом выездных и камеральных проверок.

При этом, рассматривая доводы налогового органа об установлении обстоятельств необоснованной налоговой выгоды, Судебная коллегия пришла к выводу, что налоговый орган в ходе выездной налоговой проверки, установив факт взаимозависимости налогоплательщика с контрагентами по сделкам, ограничился констатацией данного факта, не установив совокупность условий, свидетельствующих о согласованных действиях взаимозависимых лиц с целью получения необоснованной налоговой выгоды. Помимо факта взаимозависимости лиц - участников сделок, налоговым органом не было установлено иных обстоятельств, свидетельствующих об отсутствии разумных экономических оснований совершения указанных хозяйственных операций, направленных на искусственное создание условий получения необоснованной налоговой выгоды, в связи с чем отсутствовали основания для принятия решения о доначислении соответствующих сумм налогов, пеней и налоговых санкций.

Данные выводы содержатся в Определении Верховного Суда Российской Федерации от 11.04.2016 N 308-КГ15-16651 по делу N А63-11506/2014 (ООО "СтавГазоборудование" против Инспекции Федеральной налоговой службы по Ленинскому району г. Ставрополя).

16. У территориального налогового органа имеется обязанность по проверке своевременности представления налогоплательщиком уведомления о контролируемых сделках, отражения в нем всех контролируемых сделок, достоверности указанных в этом уведомлении сведений, а также право привлечения налогоплательщиков к ответственности при установлении в действиях налогоплательщика состава правонарушения, ответственность за которое предусмотрена статьей 129.4 Налогового кодекса Российской Федерации.

Данный вывод содержится в Определении Верховного Суда Российской Федерации от 17.05.2016 N 305-КГ16-3837 по делу N А40-71494/2015 (ПАО "Ростелеком" против Межрегиональной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам N 7).

17. Среднюю численность работников при совмещении патентной системы налогообложения с единым налогом на вмененный доход в целях проверки соблюдения налогоплательщиками ограничения, предусмотренного пунктом 5 статьи 346.43 Налогового кодекса Российской Федерации нужно отслеживать отдельно.

Верховный Суд Российской Федерации, поддерживая выводы нижестоящих судов о том, что ограничение, предусмотренное пунктом 5 статьи 346.43 Налогового кодекса Российской Федерации, не может распространяться на иные режимы налогообложения, поскольку находится в главе, регулирующей исключительно патентную систему налогообложения указал, что исходя из доказанности предпринимателем соблюдения требования пункта 7 статьи 346.26 Налогового кодекса Российской Федерации о раздельном учете имущества, обязательств и хозяйственных операций в отношении предпринимательской деятельности, подлежащей обложению ЕНВД, и предпринимательской деятельности на патентной системе налогообложения и недоказанности инспекцией факта неправомерного применения предпринимателем в проверяемый период патентной системы налогообложения наряду с ЕНВД, а также учитывая норму пункта 7 статьи 3 Налогового кодекса Российской Федерации, суды правомерно удовлетворили требования налогоплательщика.

Данные выводы содержатся в Определении Верховного Суда Российской Федерации от 01.06.2016 N 306-КГ16-4814 по делу N А72-3380/2015 (ИП Долгановский В.В. против Инспекции Федеральной налоговой службы по Засвияжскому району г. Ульяновска).

18. Взыскание земельного налога не на основе соответствующей действительности стоимости объекта налогообложения ведет либо к ущемлению прав владельца (при завышении стоимости имущества как налогооблагаемой базы), либо к нарушению публичных интересов (при занижении стоимости имущества как налогооблагаемой базы).

Привлекая налогоплательщика к налоговой ответственности налоговый орган пришел к выводу, что установленная решением суда рыночная стоимость земельных участков будет являться основанием для исчисления земельного налога за налоговый период, следующий за моментом вступления указанного судебного акта в законную силу.

Однако Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации пришла к выводу, что вступивший в законную силу судебный акт, согласно которому установлена кадастровая стоимость земельных участков, является достаточным основанием для того, чтобы налогоплательщик исчислял земельный налог в соответствии с той кадастровой стоимостью земельных участков, которая была определена вступившим в законную силу судебным актом относительно той части налогового периода, которая следует за вступлением в законную силу судебного акта и внесением кадастровой стоимости в государственный кадастр, и не может применяться в отношении той части налогового периода, которая предшествовала вступлению в законную силу указанного судебного акта.

Данные выводы содержатся в Определении Верховного Суда Российской Федерации от 14.04.2016 N 302-КГ15-17096 по делу N А74-6649/2014 (ИП Логинов С.А. против Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы N 1 по Республике Хакасия). Аналогичные выводы содержатся в Определении Верховного Суда Российской Федерации от 11.04.2016 N 302-КГ15-15796 по делу N А74-7301/2014 (ИП Малошкин В.А. против Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы N 2 по Республике Хакасия).

19. По смыслу действующего налогового законодательства пониженные ставки земельного налога в отношении земельных участков, приобретенных (предоставленных) для жилищного строительства, личного подсобного хозяйства, садоводства, огородничества или животноводства, а также дачного хозяйства устанавливаются для некоммерческих организаций и физических лиц, непосредственно использующих земли в целях удовлетворения личных потребностей при ведении дачного хозяйства или дачного строительства, а не в целях извлечения прибыли.

Инспекция пришла к выводу о неправомерном применении обществом в отношении земельных участков, отнесенных к землям сельскохозяйственного назначения с видом разрешенного использования "для дачного строительства", пониженной ставки земельного налога 0,3 процента в отношении земельных участков, приобретенных для личного подсобного хозяйства, садоводства, огородничества или животноводства, а также дачного хозяйства, так как данная ставка не может быть применена коммерческой организацией, использующей спорные земельные участки в целях извлечения прибыли, а не в целях непосредственного использования, подобного использованию гражданами для дачного хозяйства.

Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации поддержала выводы налогового органа указав, что действующее законодательство не содержит запрета некоммерческим организациям и физическим лицам на отчуждение в собственность юридических лиц земельных участков с разрешенным видом использования "для дачного хозяйства" и "для дачного строительства". Вместе с тем, отсутствие такого ограничения не свидетельствует о наличии у покупателя земельного участка - юридического лица (коммерческой организации) возможности использовать тот объем прав в отношении приобретенного земельного участка, который принадлежит лицам, ведущим дачное хозяйство или дачное

строительство в целях, установленных Федеральным законом от 15.04.1998 N 66-ФЗ "О садоводческих, огороднических и дачных некоммерческих объединениях граждан" (далее - Закон N 66-ФЗ).

Переход права на земельный участок, находящийся во владении физических лиц и предназначенный для ведения дачного хозяйства или дачного строительства в целях удовлетворения личных потребностей и решения общих социально-хозяйственных задач ведения дачного хозяйства к юридическому лицу не связан с реализацией целей, установленных в Законе N 66-ФЗ.

Указанные обстоятельства послужили основанием сделать вывод о невозможности применения обществом - коммерческой организацией пониженной ставки земельного налога в отношении спорных земельных участков.

Данные выводы содержатся в Определении Верховного Суда Российской Федерации от 29.02.2016 N 305-КГ15-13502 по делу N А41-8191/2014 (ООО "ТРИНФИКО Пропети Менеджмент" против Инспекции Федеральной налоговой службы по г. Солнечногорску Московской области).

20. Платежи в бюджет, осуществляемые по поручениям налоговых органов (то есть в принудительном порядке), подлежат исполнению банком в третью очередь, а платежи по налоговым обязательствам, производимые на основании платежных распоряжений налогоплательщика, - в пятую очередь.

Банком задержано исполнение инкассовых поручений налогового органа на списание задолженности с клиентов банка по налоговым платежам (пеням) по причине нахождения в банке постановления налогового органа о приостановлении операций по счетам данных клиентов.

Суды пришли к выводу о правомерном привлечении банка к ответственности по части 1 статьи 135 Налогового кодекса Российской Федерации так как приостановление операций по счету означает прекращение банком всех расходных операций по данному счету и не распространяется на платежи, очередность исполнения которых в соответствии с гражданским законодательством Российской Федерации предшествует исполнению обязанности по уплате налогов и сборов, а также на операции по списанию денежных средств в счет уплаты налогов (авансовых платежей), сборов, страховых взносов, соответствующих пеней и штрафов и по их перечислению в бюджетную систему Российской Федерации (абзац 3 пункта 1 статьи 76 Налогового кодекса Российской Федерации).

Данные выводы содержатся в Определении Верховного Суда Российской Федерации от 21.03.2016 N 307-КГ16-960 по делу N А05-3984/2015 (ОАО "БАНК СГБ" против Инспекции Федеральной налоговой службы по городу Архангельску).

21. Предусмотренная статьей 86 Налогового кодекса Российской Федерации обязанность банков выдавать справки по счетам их клиентов является отдельным правовым институтом, связанным с проведением мероприятий налогового контроля в отношении контрагентов проверяемого налогоплательщика.

Банк отказал в представлении запрашиваемой выписки по операциям на счетах контрагента проверяемого налогоплательщика в связи с тем, что запрос был направлен неуполномоченным налоговым органом.

Исходя из редакции пункта 2 статьи 86 Налогового кодекса Российской Федерации, действующей с 01.07.2014 (в редакции Федерального закона от 28.06.2013 N 134-ФЗ "О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в части противодействия незаконным финансовым операциям") следует, что налоговый орган вправе запросить выписку по операциям на счетах организации, в отношении которой

проводятся мероприятия налогового контроля в соответствии со статьей 93.1 Налогового кодекса Российской Федерации, в том числе и в случае, когда указанная организация не состоит на учете в этом налоговом органе.

Данные выводы содержатся в Определении Верховного Суда Российской Федерации от 25.04.2016 N 305-КГ16-3065 по делу N А40-45101/15 (ООО Банк "Аверс" против Межрегиональной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам N 4).

22. Если судебный спор возник вследствие нарушения заявителем претензионного или иного досудебного порядка урегулирования спора суд относит на это лицо судебные расходы.

Предпринимателем в ходе выездной налоговой проверки не представлены необходимые для подтверждения заявленных вычетов по налогу на добавленную стоимость документы, в силу чего ему доначислен налог на добавленную стоимость, который в дальнейшем взыскан с него в судебном порядке.

С целью уменьшения налоговых обязательств по налогу на добавленную стоимость, исчисленных в решении инспекции и в связи с отсутствием возможности получения вычетов по налогу на добавленную стоимость в административном порядке, предприниматель обратился в арбитражный суд с требованиями к налоговой инспекции, об уменьшении сумм налога на добавленную стоимость и взыскании с инспекции государственной пошлины, уплаченной при обращении в суд. В суд предпринимателем представлены документы, которые не были представлены в ходе выездной налоговой проверки.

Удовлетворяя заявленные предпринимателем требования в части, суды признали их материальными, установив при этом отсутствие пропуска предпринимателем срока исковой давности, установленного для обращения за защитой нарушенного права.

Однако во взыскании государственной пошлины, а в дальнейшем и судебных расходов, налогоплательщику отказано.

При отказе в удовлетворении заявленных требований индивидуального предпринимателя суды руководствовались положениями статей 101, 106, 110, части 2 статьи 7, части 1 статьи 111 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, правовой позицией Конституционного Суда Российской Федерации, изложенной в Определении N 454-О от 21.12.2004, и исходили из того обстоятельства, что в случаях, когда спор возник вследствие нарушения лицом, участвующим в деле, претензионного или иного досудебного порядка урегулирования спора, предусмотренного федеральным законом, арбитражный суд относит на это лицо судебные расходы независимо от результатов рассмотрения дела.

Данные выводы содержатся в судебных актах, поддержанных Определением Верховного Суда Российской Федерации от 13.01.2016 N 302-КГ15-17502 по делу N А78-9832/2012 (ИП Хохлова Л.А. против Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы N 8 по Забайкальскому краю).

23. Управляя многоквартирным жилым домом и осуществляя расчеты за жилищно-коммунальные услуги с физическими лицами - собственниками жилых помещений при участии платежного агента, у товарищества возникает обязанность по использованию специального банковского счета для приема платежей.

Данные выводы содержатся в Постановлении Верховного Суда Российской Федерации от 11.05.2016 N 307-АД15-20173 по делу N А56-6310/2015 (ТСЖ "Коломяги-21" против Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы N 26 по Санкт-Петербургу).

24. Товарищество является юридическим лицом, которому вносится плата за жилое помещение и коммунальные услуги, такая организация не является платежным агентом, поскольку для целей Федерального закона от 03.06.2009 N 103-ФЗ "О деятельности по приему платежей физических лиц, осуществляемой платежными агентами" она признается поставщиком услуг.

В ходе проверки налоговым органом установлен факт зачисления товариществом, как платежным агентом, денежных средств, полученных от физических лиц (собственников жилья) за жилищно-коммунальные услуги не на специальный банковский счет.

Кроме того, при проведении проверки выявлено неприменение товариществом как платежным агентом при приеме платежей физических лиц за жилищно-коммунальные услуги контрольно-кассовой техники.

По результатам проверки уполномоченным должностным лицом налогового органа составлены протоколы об административных правонарушениях и вынесены постановления о признании товарищества виновным в совершении правонарушений, предусмотренных частью 2 статьи 15.1 КоАП РФ и частью 2 статьи 14.5 КоАП РФ.

Однако Верховный Суд Российской Федерации, учитывая положения статьи 155 Жилищного кодекса Российской Федерации, указал, что невнесение товариществом на специальный банковский счет поступающих платежей за жилое помещение и коммунальные услуги не образуют в действиях товарищества составы административных правонарушений, предусмотренных частью 2 статьи 15.1 и частью 2 статьи 14.5 КоАП РФ, так как товарищество в рассматриваемом случае не является платежным агентом.

Данные выводы содержатся в Постановлении Верховного Суда Российской Федерации от 16.03.2016 N 306-АД15-16784 по делу N А12-18292/2015 (ТСЖ "Волга" против Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы N 10 по Волгоградской области).

25. Проведение инвентаризации законодателем предусмотрено в организациях независимо от рода их деятельности, в связи с чем налогоплательщик обязан обеспечить налоговый орган при проведении инвентаризации той рабочей силой и тем оборудованием, которое у него имеется.

Общество обратилось в Верховный Суд Российской Федерации с административным иском о признании недействующим абзаца второго пункта 2.7 Положения о порядке проведения инвентаризации имущества налогоплательщиков при налоговой проверке, утвержденного приказом Министерства финансов Российской Федерации и Министерства Российской Федерации по налогам и сборам от 10.03.1999 N 20н/ГБ-3-04/39 (далее - Положение).

Общество считало, что указанный нормативный акт не соответствует пункту 1 статьи 6 Налогового кодекса Российской Федерации, поскольку вводит дополнительные обязанности налогоплательщиков, не предусмотренные законодательством о налогах и сборах, а именно обязанность по обеспечению налогового органа материально-технической базой при проведении им инвентаризации на складе проверяемого налогоплательщика.

Обосновывая свою позицию общество ссылалось на применение обжалуемого Положения в рамках дела N А56-18416/2014 (по данному делу Определением Верховного Суда Российской Федерации от 19.11.2015 N 307-КГ15-15120 обществу отказано в передаче кассационной жалобы для рассмотрения в судебном заседании Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации).

Верховный Суд Российской Федерации, отказывая налогоплательщику в заявленных требованиях пришел к выводу, что налогоплательщик должен создать условия, обеспечивающие полную и точную проверку фактического наличия имущества в установленные сроки (обеспечить рабочей силой для перевешивания и перемещения грузов, технически исправным весовым хозяйством, измерительными и контрольными приборами, мерной тарой).

Данные выводы содержатся в Решении Верховного Суда Российской Федерации от 24.11.2015 N АКПИ15-1111 и Апелляционном определении Верховного Суда Российской Федерации от 25.02.2016 N АПЛ16-25 (спор по административному исковому заявлению ООО "Офис Трэйд" к Министерству финансов Российской Федерации и Федеральной налоговой службе).