

1. Привлечение физического лица к ответственности за деликт в каждом случае требует установления судом состава гражданского правонарушения.

Граждане обратились в Конституционный Суд Российской Федерации с жалобами на нарушение их конституционных прав положениями статей 15, 1064 и 1068 Гражданского кодекса Российской Федерации, подпункта 1 пункта 1 статьи 31 Налогового кодекса Российской Федерации, статьи 199.2 Уголовного Кодекса Российской Федерации и части первой статьи 54 Уголовно-процессуального кодекса Российской Федерации, так как по смыслу, придаваемому им правоприменительной практикой данные положения позволяют признавать налоговые органы надлежащими заявителями по искам о взыскании с граждан вреда, причиненного налоговым преступлением, выразившимся в уклонении от уплаты налогов организаций; позволяют взыскивать с граждан вред, причиненный бюджету таким налоговым преступлением, в случае прекращения в отношении них уголовного дела по нереабилитирующему основанию без учета того, что организация, привлеченная к налоговой ответственности за неуплату налога, является действующей и погашает образовавшуюся задолженность самостоятельно; позволяют взыскивать в пользу государства вред, причиненный преступлением, предусмотренным статьей 199.2 Уголовного кодекса Российской Федерации, с граждан, уголовное дело в отношении которых прекращено вследствие акта об амнистии, признавая их виновными в инкриминируемом преступлении в рамках гражданского, а не уголовного процесса и нарушая тем самым презумпцию невиновности; неопределенность содержащегося в обжалуемых нормах понятия "вред", по мнению одного из заявителей, позволяет взыскивать с руководителя организации суммы неуплаченного в бюджет налога в случае, если неуплата возникла вследствие его преступных действий, установленных приговором суда.

Поводом к обращениям послужили факты взыскания с граждан в судебном порядке вреда, причиненного совершенными ими преступлениями.

По результатам изучения жалобы Конституционный Суд Российской Федерации пришел к следующим выводам.

На основании того, что органы Федеральной налоговой службы выступают, по сути, в качестве представителя интересов соответствующего публично-правового образования, лишившегося имущества в размере налоговых платежей, которые не поступили в бюджет в результате неправомерных действий физического лица соответствующие иски о возмещении вреда на основании статьи 1064 Гражданского кодекса Российской Федерации могут предъявляться налоговыми органами наряду с исками, прямо упомянутыми в статье 31 Налогового кодекса Российской Федерации как в уголовном, так и в гражданском процессе.

При этом статья 31 Налогового кодекса Российской Федерации не исключает наличия у налоговых органов правомочия по обращению в суд от имени публично-правового образования с иском к физическим лицам, которые были осуждены за совершение налоговых преступлений или в отношении которых уголовное преследование в связи с совершением таких преступлений было прекращено по нереабилитирующим основаниям, о возмещении вреда, причиненного их противоправными действиями публично-правовому образованию, что соответствует требованиям Конституции Российской Федерации.

Конституционный Суд Российской Федерации подчеркнул, что обязанность возместить причиненный вред как мера гражданско-правовой ответственности применяется к причинителю вреда при наличии состава правонарушения, включающего, как правило, наступление вреда, противоправность поведения причинителя вреда, причинную связь между противоправным поведением причинителя вреда и наступлением вреда, а также его вину.

Конституционный Суд Российской Федерации также отметил, что вред, причиняемый налоговыми правонарушениями, заключается в непоступлении в бюджет соответствующего уровня неуплаченных налогов (недоимки) и пеней. При этом, учитывая предусмотренные законом механизмы взыскания налоговой задолженности юридического лица - налогоплательщика с третьих лиц, наличие имущественного вреда в таких случаях, по смыслу положений главы 59 "Обязательства вследствие причинения вреда" Гражданского кодекса Российской Федерации, связано с невозможностью взыскания налоговой недоимки и предопределяется исчерпанием либо отсутствием оснований для применения мер ее взыскания (в том числе закрепленных абзацами восьмым и девятым подпункта 2 пункта 2 статьи 45 Налогового кодекса Российской Федерации), а также предусмотренных гражданским законодательством механизмов привлечения к ответственности по долгам юридического лица - налогоплательщика иных лиц.

Указывая на возможность возмещения физическим лицом вреда только при подтверждении окончательной невозможности исполнения налоговых обязанностей организацией-налогоплательщиком Конституционный Суд Российской Федерации отметил, что в тех случаях, когда судом установлено, что юридическое лицо служит лишь "прикрытием" для действий контролирующего его физического лица (т.е. de

facto не является самостоятельным участником экономической деятельности), не исключается возможность привлечения такого физического лица к ответственности за вред, причиненный бюджету в связи с совершением соответствующего налогового преступления, еще до наступления указанных признаков невозможности исполнения юридическим лицом налоговых обязательств.

При этом прекращение уголовного преследования и уголовного дела не означает освобождение лица от иных негативных последствий совершенного деяния. При рассмотрении заявленного потерпевшим гражданского иска о возмещении причиненного налоговым преступлением вреда суд - с учетом того, что для прекращения уголовного дела по нереабилитирующему основанию требуется отсутствие возражений обвиняемого (подсудимого) против применения данного основания, - не связан решением о прекращении уголовного дела в части установленности состава гражданского правонарушения, однако обязан произвести всестороннее и полное исследование доказательств по делу и дать им оценку, с тем чтобы, следуя требованиям Конституции Российской Федерации, вынести законное, обоснованное и справедливое решение.

Таким образом, Конституционный Суд Российской Федерации поддержал выводы, содержащиеся в Определении Верховного Суда Российской Федерации от 11.07.2017 N 77-КГ17-11 о том, что прекращение уголовного дела вследствие акта амнистии не освобождает ответчика от возмещения вреда, причиненного в результате совершенных им противоправных действий, а также выводы, изложенные в Определении Конституционного Суда Российской Федерации от 27.06.2017 N 1359-О о том, что отказ в возбуждении уголовного дела в связи с истечением сроков давности уголовного преследования на стадии досудебного производства не освобождает ответчика от возмещения вреда.

Данные выводы содержатся в Постановлении Конституционного Суда Российской Федерации от 08.12.2017 N 39-П (по жалобе граждан на нарушение их конституционных прав положениями статей 15, 1064 и 1068 Гражданского кодекса Российской Федерации, подпункта 14 пункта 1 статьи 31 Налогового кодекса Российской Федерации, статьи 199.2 Уголовного Кодекса Российской Федерации и части первой статьи 54 Уголовно-процессуального кодекса Российской Федерации.).

2. Операции по реализации услуг буксиров по установке (снятию) бонового ограждения судна не освобождаются от обложения налогом на добавленную стоимость.

Поводом для обращения общества в Конституционный Суд Российской Федерации послужила имевшаяся, по его мнению, неопределенность в вопросе о применении подпункта 23 пункта 2 статьи 149 Налогового кодекса Российской Федерации, в соответствии с которым от обложения налогом на добавленную стоимость освобождаются услуги морским судам в период их стоянки в порту, при реализации обществом по договору с судовладельцем услуг буксиров по установке (снятию) боновых ограждений, которые препятствуют растеканию нефти и нефтепродуктов при их перегрузке в порту с борта судна.

Общество относило данные услуги к услугам по обслуживанию морских судов и судов внутреннего плавания в период их стоянки в портах в связи с чем не облагало их указанным налогом руководствуясь ответом Министерства транспорта Российской Федерации и имевшейся судебной практикой Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации (Определение от 16.08.2010 N ВАС-10859/10 по делу N А56-30865/2009 по заявлению ЗАО "Инфотек Балтика") в котором указано, что перечень услуг по обслуживанию морских судов относительно подпункта 23 пункта 2 статьи 149 Налогового кодекса Российской Федерации законодателем не ограничен.

Арбитражные суды по делу N А32-16940/2016, поддержанные Определением Верховного Суда Российской Федерации от 06.03.2017 N 308-КГ17-755 пришли к выводу о законности доначисления налоговым органом по результатам выездной налоговой проверки налога на добавленную стоимость по указанным услугам, а также пени и штрафа, установив, что услуги не связаны непосредственно с обслуживанием судна, а связаны с погрузкой нефти и нефтепродуктов. Суды, руководствуясь иной практикой арбитражных судов, которая изменила практику по рассматриваемому вопросу (Определение Верховного Суда Российской Федерации от 30.03.2015 N 308-КГ15-1222 по делу по делу N А32-9859/2014 по заявлению ЗАО "Таманьнефтегаз") поддержали выводы налогового органа о том, что услуга по бонированию не связана с обслуживанием судна, следовательно, подлежит обложению налогом на добавленную стоимость в общем порядке.

Конституционный Суд Российской Федерации поддержав в своем постановлении выводы судов относительно невозможности освобождения от обложения налогом на добавленную стоимость спорных операций указал на недопустимость неблагоприятного воздействия на правовое положение лиц в случае изменения ранее устоявшейся судебной практики.

Соответственно, взимание с налогоплательщика, осуществляющего указанный вид услуги, налога на

добавленную стоимость, а также суммы пени и штрафа за предыдущие периоды в данных правоотношениях возможно только с учетом действия налогового периода по налогу на добавленную стоимость и порядка изменения налогового регулирования, ухудшающего положение налогоплательщиков.

Данные выводы содержатся в Постановлении Конституционного Суда Российской Федерации от 28.11.2017 N 34-П (по жалобе АО "Флот Новороссийского морского торгового порта" о проверке конституционности положений пункта 8 статьи 75, подпункта 3 пункта 1 статьи 111 и подпункта 23 пункта 2 статьи 149 Налогового кодекса Российской Федерации).

3. Применение налогоплательщиком различных способов определения объема товара при его приобретении и последующей реализации в целях исчисления налога на добавленную стоимость противоречит принципу экономического основания налога, как налога, уплачиваемого с добавленной стоимости.

Общество для осуществления деятельности по производству, передаче и распределению пара и горячей воды приобретало ресурсы у контрагентов.

Приобретенный тепловой ресурс поставлялся обществом потребителям: управляющим компаниям, товариществам собственников жилья для нужд населения, а также иным потребителям по тарифу теплоснабжающей компании, утвержденному уполномоченным органом, с выставлением в адрес покупателей счетов-фактур.

В связи с изменением условий договоров, наличием писем потребителей и вступивших в законную силу судебных решений по договорам теплоснабжения (общество обращалось в суд с целью взыскания с покупателей дебиторской задолженности, образовавшейся по реализации тепловой энергии и горячей воды) налогоплательщиком составлены корректировочные счета-фактуры, в которых уменьшена либо увеличена стоимость и объем реализованной тепловой энергии.

Основной причиной такого уменьшения явилось применение различных методик определения объема потребленной тепловой энергии и теплоносителя, а именно, - вместо Методики N 105, которая применялась первоначально, расчет произведен в соответствии с Расчетом размера платы за коммунальные услуги, утвержденным Постановлением Правительства Российской Федерации от 23.05.2006 N 307 "О порядке предоставления коммунальных услуг гражданам", на основании которого производился перерасчет налоговых обязательств за поставку теплоносителя в жилищный фонд (управляющим компаниям, товариществам собственникам жилья, и другим покупателям).

Суды поддерживая позицию налогового органа отметили, что применение налоговых вычетов и расчет налоговой базы производится исходя из единых требований, предъявляемых к объекту налогообложения, в том числе, единой методики подсчета количества товара. Применение налогоплательщиком различных способов определения объема товара при его приобретении и последующей реализации противоречит принципу экономического основания налога, как налога, уплачиваемого с добавленной стоимости.

Учитывая, что после корректировки налогоплательщиком налоговой базы и выставления им в одностороннем порядке корректировочных счетов-фактур, как производителями, так и покупателями не были проведены корректировки объемов коммунальных ресурсов и налоговых обязательств, налоговый орган правомерно отказал заявителю в применении указанных вычетов по налогу на добавленную стоимость.

При этом наличие судебных актов о взыскании с потребителей задолженности за поставленную энергию для целей налогообложения не имеет значения, поскольку взыскание задолженности в меньшей сумме связано не с наличием оснований, предусмотренных пунктом 13 статьи 171 Налогового кодекса Российской Федерации, а в связи с применением различных методик.

Суды рассматривая настоящий спор также руководствовались правовой позицией, изложенной в Определении Верховного Суда РФ от 05.04.2017 N 309-КГ17-2046, высказанной по результатам рассмотрения аналогичного налогового спора.

Данные выводы содержатся в судебных актах, поддержанных Определением Верховного Суда Российской Федерации от 01.12.2017 N 309-КГ17-2046 по делу N А50-12360/2016 (ООО "ИнвестСпецПром" против Инспекции Федеральной налоговой службы по Свердловскому району г. Перми).

4. Юридически значимым обстоятельством, определяющим возможность применения налоговых вычетов при приобретении товаров (работ, услуг) покупателем, является заявление к вычету налога на

добавленную стоимость не более суммы налога, предъявленной ему контрагентом, так как поставщик создает в бюджете экономический источник для последующего возмещения налога покупателем.

Общество закупило коньячный спирт у иностранных поставщиков согласно заключенным контрактам.

Инспекция по результатам налоговой проверки, применив положения статьи 40 Налогового кодекса Российской Федерации, сделала вывод о завышении обществом расходов по налогу на прибыль организаций в связи с приобретением коньячного спирта, а также отказала налогоплательщику в применении вычетов по "таможенному" налогу на добавленную стоимость, уплаченному обществом при ввозе коньячного спирта на территорию Российской Федерации.

В части доначисления налога на прибыль организаций, штрафов и пеней производство по делу было прекращено.

Суды трех инстанций поддержали выводы налогового органа в силу установленного инспекцией факта приобретения обществом спорного товара у иностранных поставщиков по завышенным ценам относительно уровня рыночных цен на соответствующий товар, что свидетельствует об уплате обществом на таможне при ввозе этого товара на территорию Российской Федерации налога в завышенном размере, что, в свою очередь, по мнению судов, привело к принятию обществом к вычету указанных сумм налога в завышенном размере.

На основании изложенного, суды пришли к выводу о неправомерности применения обществом налоговых вычетов по налогу на добавленную стоимость в части, приходящейся на разницу между импортной ценой спорного товара и установленной инспекцией в порядке статьи 40 Налогового кодекса Российской Федерации рыночной ценой соответствующего товара. При этом суды указали, что изменив в меньшую сторону цену сделки приобретенного товара по правилам статьи 40 Налогового кодекса Российской Федерации, инспекция в силу подпункта 4 пункта 3 статьи 170 Налогового кодекса Российской Федерации правомерно изменила величину принятого обществом к вычету налога на добавленную стоимость исходя из рыночной цены товара, установленной в порядке статьи 40 Налогового кодекса Российской Федерации. По мнению судов, общество не лишено возможности обратиться в таможенные органы с заявлением о возврате излишне уплаченных сумм налога на добавленную стоимость при ввозе на территорию Российской Федерации спорного товара в размере не принятых инспекцией к вычету сумм указанного налога.

Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации отменяя судебные акты нижестоящих судов отметила, что общество приобрело у иностранных поставщиков коньячный спирт, при ввозе которого на территорию Российской Федерации общество уплатило в бюджет налог на добавленную стоимость в соответствующем размере (исходя из примененной сторонами сделки импортной цены товара), что подтверждается необходимыми документами; коньячный спирт был принят обществом к учету и использован в облагаемой налогом деятельности; принятая обществом к вычету сумма налога соответствует сумме налога, уплаченной в бюджет при ввозе названного товара на территорию Российской Федерации. Следовательно, установленные законом требования к вычету налога на добавленную стоимость обществом соблюдены.

Данные выводы содержатся в Определении Верховного Суда Российской Федерации от 03.10.2017 N 305-КГ17-4111 по делу N А40-189344/2014 (ООО "Виноконьячный завод "Альянс-1892" против Межрегиональной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам N 3).

5. При отсутствии доказательств направленности действий налогоплательщика на получение необоснованной налоговой выгоды налогоплательщик, приобретая у подрядных организаций работы (услуги) по сохранению объекта культурного наследия и получив от этих подрядных организаций счета-фактуры с выделением суммы налога на добавленную стоимость, вправе применить соответствующие налоговые вычеты, а подрядные организации обязаны уплатить налог на добавленную стоимость в бюджет.

Отказывая налогоплательщику в возмещении налога на добавленную стоимость, налоговый орган исходил из того, что работы по сохранению и приспособлению объекта под современное использование с привлечением подрядных организаций выполнены на объекте культурного наследия и в соответствии с пунктом 5 статьи 173 Налогового кодекса Российской Федерации освобождены от налогообложения налогом на добавленную стоимость, следовательно, налогоплательщик не имеет права на возмещение указанного налога, так как налоговые вычеты указаны по операциям, освобожденным от налогообложения налогом на добавленную стоимость.

Налогоплательщик ссылался на то, что он имеет право на получение вычетов по налогу на добавленную стоимость так как контрагенты выставили ему счета-фактуры с выделенным налогом,

указывал на то, что действия контрагентов соответствовали положениям пункта 5 статьи 173 Налогового кодекса Российской Федерации на основании которой они имели право выставить счета-фактуры с выделением налога, несмотря на то, что спорные услуги от обложения налогом на добавленную стоимость освобождены (ссылался на судебную практику по спорам ООО "Авиакомпания Когалымавиа" - Определение Верховного Суда Российской Федерации от 24.10.2016 N 305-КГ16-6640).

Кроме того, Общество полагало, что осуществленные контрагентами работы не являются работами по сохранению объекта культурного наследия, реализация которых не облагается налогом на добавленную стоимость.

Вместе с тем Арбитражный суд Северо-Западного округа учел при принятии постановления указанную судебную практику, но отклонил ее в связи с тем, что в судебных спорах с ООО "Авиакомпания Когалымавиа" судами установлены иные обстоятельства.

Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации не соглашаясь с такими выводами суда кассационной инстанции сослалась на постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 03.06.2014 N 17-П в котором разъяснено, что одним из проявлений диспозитивности в регулировании налоговых правоотношений выступает право лиц, не являющихся плательщиками налога на добавленную стоимость, или налогоплательщиков, освобожденных от исполнения обязанностей налогоплательщика, связанных с его исчислением и уплатой, вступить в правоотношения по уплате данного налога, что в силу пункта 5 статьи 173 Налогового кодекса Российской Федерации возлагает на таких лиц обязанность выставить покупателю счет-фактуру с выделением в нем суммы налога и, соответственно, исчислить сумму данного налога, подлежащую уплате в бюджет. Выставленный же покупателю счет-фактура, согласно пункту 1 статьи 169 Налогового кодекса Российской Федерации, в дальнейшем служит для него основанием для принятия указанных в счете-фактуре сумм налога к вычету.

Как следует из пункта 5 статьи 173 Налогового кодекса Российской Федерации, обязанность продавца уплатить налог на добавленную стоимость в бюджет и право покупателя применить налоговый вычет связаны с одним и тем же юридическим фактом - выставлением счета-фактуры: право покупателя на такой вычет ставится в зависимость от предъявления ему продавцом сумм налога на добавленную стоимость в порядке, предусмотренном Налоговым кодексом Российской Федерации, то есть посредством счета-фактуры (пункт 1 статьи 169), а обязанность продавца перечислить сумму этого налога в бюджет обусловлена выставлением им счета-фактуры с выделением в нем соответствующей суммы отдельной строкой.

Данные выводы содержатся в Определении Верховного Суда Российской Федерации от 27.11.2017 N 307-КГ17-12461 по делу N А56-42572/2016 (ООО "Новая Голландия Девелопмент" против Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы N 7 по Санкт-Петербургу).

Аналогичные выводы изложены в Определении Верховного Суда от 27.11.2017 N 307-КГ17-9857 по делу N А56-35772/2016 (АО "Никольские ряды" против Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы N 7 по Санкт-Петербургу).

6. Налоговым органом представлены доказательства получения налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды и соответственно необходимости восстановления налогоплательщиком сумм налога на добавленную стоимость, принятых к вычету реорганизованной организацией в результате проведения ремонтных работ в нежилом здании, переданном правопреемнику для использования в необлагаемых указанным налогом операциях.

Общество, применявшее до реорганизации общий режим налогообложения, прекратило деятельность путем реорганизации в форме присоединения к проверяемому налогоплательщику (правопреемник), применяющее упрощенную систему налогообложения.

Налоговый орган пришел к выводу, что в случае если правопреемник не признается налогоплательщиком налога на добавленную стоимость, то суммы налога, ранее принятые к вычету реорганизованной организацией по приобретенным работам, связанным с капитальным ремонтом здания, переданного правопреемнику для использования в операциях, по которым исчисление налога на добавленную стоимость не производится, подлежат восстановлению и уплате в бюджет правопреемником на основании пункта 3 статьи 170 Налогового кодекса Российской Федерации.

При этом инспекция сослалась на взаимозависимость вновь созданных юридических лиц: занятие одними и теми же лицами руководящих должностей у реорганизованного лица и правопреемника; нахождение их по одному и тому же адресу; обслуживание в одном и том же банке.

Суды, принимая во внимание взаимосвязанные положения подпункта 2 пункта 3 статьи 170 и пункта 2 статьи 346.11 Налогового кодекса Российской Федерации, пришли к выводу о возможности в спорной правовой ситуации возложить обязанность по восстановлению налога на добавленную стоимость на налогоплательщика.

При этом суды поддержали выводы налогового органа о получении обществом необоснованной налоговой выгоды в виде неисполнения обязанности по восстановлению налога на добавленную стоимость в связи с совершением учредителями и руководителями организаций согласованных действий по реорганизации и дальнейшему переходу на упрощенную систему налогообложения.

Данные выводы содержатся в судебных актах по делу N А40-61102/2015, поддержанных Определением Верховного Суда Российской Федерации от 09.10.2017 N 305-КГ16-7109 (ООО "Арт-Гранд Виктория" против Инспекции Федеральной налоговой службы N 5 по г. Москве).

7. В случае, если за налоговый период доля совокупных расходов на производство товаров (работ, услуг, имущественных прав), операции по реализации которых не подлежат налогообложению, не превышает пяти процентов общей величины совокупных расходов на производство, то все суммы налога, предъявленные налогоплательщикам продавцами используемых в производстве товаров (работ, услуг, имущественных прав) в указанном налоговом периоде, налогоплательщики вправе предъявлять к вычету.

Министерство промышленности и торговли Российской Федерации (заказчик) и общество (исполнитель) заключили государственный контракт на выполнение научно-исследовательской и опытно-конструкторской работы.

Во исполнение контракта общество заключило договор с иностранной компанией на оказание инжиниринговых услуг и работ.

Оказанные обществу услуги и выполненные работы передавались заказчику и в рамках вышепоименованного контракта налогом на добавленную стоимость не облагались.

Основанием доначисления налога на добавленную стоимость в оспариваемой сумме послужил вывод инспекции о неправомерном предъявлении к вычету сумм налога по услугам и работам, приобретенным во исполнение обязательств по указанному государственному контракту, то есть в целях осуществления операций, освобожденных от налогообложения на основании подпункта 16 пункта 3 статьи 149 Налогового кодекса Российской Федерации.

Суды двух инстанций выводы налогового органа поддержали.

Суд кассационной инстанции, руководствуясь положениями абзаца 9 пункта 4 статьи 170 Налогового кодекса Российской Федерации, а также правовой позицией, изложенной в Постановлении Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 21.06.2012 N 2676/12 и отменяя судебные акты нижестоящих судов, пришел к выводу о том, что поскольку доля совокупных расходов общества на производство товаров (работ, услуг), операции по реализации которых не подлежат налогообложению в настоящем случае не превышает 5 процентов общей величины совокупных расходов на производство, то все суммы налога, предъявленные налогоплательщику продавцами используемых в производстве товаров (работ, услуг) в указанном налоговом периоде, общество вправе предъявлять к вычету в соответствии с порядком, предусмотренным статьей 172 Налогового кодекса Российской Федерации.

Данные выводы содержатся в Постановлении Арбитражного суда Северо-Западного округа от 27.07.2017 по делу N А56-40261/2016, поддержанном Определением Верховного Суда Российской Федерации от 28.11.2017 N 307-КГ17-17210 (ПАО "АВТОВАЗ" против Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам N 8).

Федеральная налоговая служба отмечает, что по данному вопросу имеется противоположенная позиция арбитражных судов, поддержанная определениями Верховного Суда Российской Федерации от 12.10.2016 N 305-КГ16-9537 по делу N А40-65178/2015 по заявлению АО "РЖДстрой" и от 24.09.2015 N 304-КГ15-11541 по делу N А27-6566/2014 по заявлению ОАО "СУЭК-Кузбасс", а также в Определении Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 24.10.2013 N ВАС-14569/13 по делу N А40-81453/12 по заявлению ОАО "Новокуйбышевский нефтеперерабатывающий завод".

8. Имущество, используемое в производстве электрической энергии, несмотря на связь этого процесса с процессом передачи энергии, не может быть отнесено к подлежащему налогообложению по льготным ставкам, предусмотренным пунктом 3 статьи 380 Налогового кодекса Российской Федерации.

По итогам проведенных камеральных проверок налоговых деклараций по налогу на имущество

организаций инспекция отказала налогоплательщику в применении пониженной ставки по данному налогу, предусмотренной пунктом 3 статьи 380 Налогового кодекса Российской Федерации.

Налоговый орган указал, что рассматриваемое имущество не относится к объектам основных средств по перечню, утвержденному постановлением Правительства Российской Федерации от 30.09.2004 N 504 "О Перечне имущества, относящегося к железнодорожным путям общего пользования, федеральным автомобильным дорогам общего пользования, магистральным трубопроводам, линиям электропередачи, а также сооружений, являющихся неотъемлемой технологической частью указанных объектов".

Суды первой и апелляционной инстанций с такими выводами налогового органа не согласились, требования налогоплательщика удовлетворили.

Отменяя решение и постановление судов первой и апелляционной инстанций и признавая решение инспекции в оспоренной части законным и обоснованным, суд округа исходил из того, что в ходе выездной проверки Инспекция установила, что спорные объекты общества входят в состав имущества, функциональным назначением которого является участие в технологических процессах производства электрической энергии заданного количества и качества с целью последующей передачи потребителям посредством электрических сетей и энергоустановок сетевых организаций.

Спорные объекты основных средств исходя из их функционального назначения и характеристик, являются оборудованием, обеспечивающим производство, преобразование и передачу электроэнергии до начала линий электропередачи, и находятся в зоне балансовой и эксплуатационной ответственности тепловой электростанции. Представленные налогоплательщиком схемы электрических соединений станции, инструкции по эксплуатации основных средств, технические паспорта, которые, по его мнению, подтверждают использование имущества в целях передачи энергии, свидетельствуют лишь об участии спорного оборудования в едином цикле производства энергии, то есть об отнесении его к технологической части производства, а не передачи.

При этом исходя из норм отраслевого законодательства суд кассационной инстанции сделал вывод о том, что к линиям энергопередачи, а также сооружениям, являющимся их неотъемлемой технологической частью, коды Общероссийского классификатора основных фондов которых содержатся в поименованном Перечне, относится имущество, которое с учетом функционального назначения используется для передачи электроэнергии.

Верховным Судом Российской Федерации толкование норм материального права судом кассационной инстанции поддержаны.

Данные выводы содержатся в Постановлении Арбитражного суда Северо-Западного округа от 22.06.2017 по делу N А56-7556/2016, поддержанном Определением Верховного Суда Российской Федерации от 11.10.2017 N 307-КГ17-14399 (АО "ИНТЕР РАО-Электрогенерация" против Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы N 26 по Санкт-Петербургу).

К выводам о невозможности применения пониженной ставки налога на имущество организаций, предусмотренной пунктом 3 статьи 380 Налогового кодекса Российской Федерации, по оборудованию, обеспечивающим выработку, преобразование и передачу электроэнергии до точки разграничения балансовой и эксплуатационной ответственности гидроэлектростанции, пришли суды в рамках дела N А55-15475/2016 рассмотренного по заявлению публичного АО "РусГидро" (Определение Верховного Суда РФ от 07.11.2017 N 306-КГ17-15755).

9. Не исключается возможность отмены вышестоящим налоговым органом решения нижестоящего налогового органа, которым налогоплательщику были предоставлены определенные льготы (преимущества, вычеты), в том числе решения о возмещении налога на добавленную стоимость, в случае, когда оно было принято в нарушение требований законодательства о налогах и сборах.

По результатам камеральной налоговой проверки представленной обществом налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость за 4 квартал 2013, налоговым органом отказано налогоплательщику в возмещении налога на добавленную стоимость, а также предложено уплатить суммы недоимки по указанному налогу, пени и штраф.

Далее указанные решения, по результатам рассмотрения апелляционной жалобы общества, отменены решением вышестоящего налогового органа - Управлением Федеральной налоговой службы по Костромской области.

Однако Федеральная налоговая служба, руководствуясь положениями пункта 3 статьи 31 Налогового

кодекса Российской Федерации и статьи 9 Закона Российской Федерации "О налоговых органах Российской Федерации", в порядке контроля за деятельностью Управления, отменила решение Управления в связи с необоснованностью выводов о недоказанности инспекцией нереального характера финансово-хозяйственных отношений общества с его контрагентами и не проявления должной осмотрительности при их выборе.

Общество полагая, что решение Федеральной налоговой службы принято с нарушением норм права, установленных статьями 88, 101 и 140 Налогового кодекса Российской Федерации обжаловало его в судебном порядке.

Суды трех инстанций поддержали Федеральную налоговую службу с чем согласилась и Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации указав, что в данном случае предусматривается право государства (вышестоящего налогового органа), выявившего ошибку в определении налоговой обязанности, исправить ее по собственной инициативе, такое регулирование согласуется со статьей 57 Конституции Российской Федерации, из содержания которой усматривается, что определение размера налоговой обязанности не является предметом усмотрения налогоплательщиков и налоговых органов, налоги должны уплачиваться в законно установленном размере.

Вместе с тем Судебная коллегия также отметила, что сроки на реализацию вышестоящим налоговым органом рассматриваемых полномочий не могут быть не ограниченными во времени. Такой подход корреспондирует положениям статьи 89 Налогового кодекса Российской Федерации, которые предусматривают гарантии прав налогоплательщиков при проведении мероприятий налогового контроля, ограничивая глубину выездной налоговой проверки периодом, не превышающим трех календарных лет. Кроме того, из положений пунктов 4 и 10 статьи 89 Налогового кодекса Российской Федерации следует, что результаты камеральной налоговой проверки могут быть пересмотрены по итогам выездной налоговой проверки, в том числе, проводимой в рамках контроля за действиями нижестоящего налогового органа при условии, что налоговый период, за который проводится выездная налоговая проверка, охватывается трехлетним календарным сроком, исчисляемым с конца года, предшествующего году назначения выездной проверки.

В силу подпункта 8 пункта 1 статьи 23 Налогового кодекса Российской Федерации налогоплательщики обязаны в течение четырех лет обеспечивать сохранность данных бухгалтерского и налогового учета и других документов, необходимых для исчисления и уплаты налогов, в том числе документов, подтверждающих получение доходов, осуществление расходов (для организаций и индивидуальных предпринимателей), а также уплату (удержание) налогов, если иное не предусмотрено Налоговым кодексом Российской Федерации. Указанный общий срок соответствует максимальной глубине выездных налоговых проверок.

С учетом приведенных положений, Судебная коллегия определила, что вышестоящий налоговый орган вправе реализовать полномочия, установленные пунктом 3 статьи 31 Налогового кодекса Российской Федерации в пределах срока, предусмотренного для проведения мероприятий налогового контроля, а именно в пределах трех лет, исчисляемых с момента окончания контролируемого налогового периода.

Данные выводы содержатся в Определении Верховного Суда Российской Федерации от 31.10.2017 N 305-КГ17-5672 по делу N А40-101850/2016 (ООО "Акварин" против Федеральной налоговой службы).

10. Для целей применения пониженной налоговой ставки резидентом промышленно-производственной особой экономической зоны значение имеет объективная связь рассматриваемых доходов (расходов) с деятельностью налогоплательщика в особой экономической зоне, включая те случаи, когда определенные доходы (расходы) имели место на стадии инвестирования в объекты, с использованием которых должна осуществляться указанная деятельность.

Общество является участником Соглашения об осуществлении промышленно-производственной деятельности в особой экономической зоне, созданной на территории Ставропольского района Самарской области. С целью исполнения указанного Соглашения обществом заключены международные контракты и для осуществления платежей по контрактам налогоплательщиком приобретена валюта (евро).

В связи с приобретением иностранной валюты общество получило внереализационный доход, который сложился из курсовых разниц.

В ходе налоговой проверки инспекция пришла к выводу, что общество неправомерно применило ставку 0 процентов в части налога на прибыль организаций в отношении указанного дохода от курсовых разниц, так как в рассматриваемой ситуации не соблюдаются условия применения пониженной ставки налога, указанные в Законе Самарской области от 07.11.2005 N 187-ГД "О пониженных ставках налога на

прибыль организаций, зачисляемого в областной бюджет" и статьях 2, 3, 9, 10 Федерального закона от 22.07.2005 N 116-ФЗ "Об особых экономических зонах в Российской Федерации", поскольку полученные доходы не относятся к производственной деятельности, что послужило основанием для доначисления налога на прибыль организаций по ставке 20 процентов.

Суды трех инстанций поддержали налоговый орган в том, что под деятельностью, осуществляемой на территории особой экономической зоны, понимается производство и (или) переработка товаров (продукции) и их реализация, оказание услуг по обеспечению перевозок и складированию товаров, а также технико-внедренческая деятельность в силу чего доход от курсовых разниц облагается по общеустановленной налоговой ставке.

Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации пришла к противоположному выводу указав, что из взаимосвязанных положений пункта 1 статьи 10, пункта 1 статьи 12 Федерального закона от 22.07.2005 N 116-ФЗ "Об особых экономических зонах в Российской Федерации" следует, что резидент промышленно-производственной особой экономической зоны не только ведет промышленно-производственную деятельность, но, прежде всего, осуществляет инвестиции и капитальные вложения, необходимые для ведения указанной деятельности.

Сформированный судами подход при рассмотрении настоящего дела, приводит к невозможности применения пониженной налоговой ставки резидентами промышленно-производственной особой экономической зоны на стадии осуществления инвестиций, и к ограничению области применения пониженной ставки налога только прибылью от реализации товаров (работ, услуг), что не вытекает из положений пункта 1 статьи 284 Налогового кодекса Российской Федерации, Федерального закона от 22.07.2005 N 116-ФЗ "Об особых экономических зонах в Российской Федерации" и не соответствует целям поощрения, государственной поддержки инвестиций.

Судами установлено, что иностранная валюта приобретена обществом в размере, соответствующем общей величине авансовых платежей, необходимость осуществления которых предусмотрена контрактами, заключенными с иностранными поставщиками оборудования, необходимого для исполнения Соглашения об осуществлении промышленно-производственной деятельности в особой экономической зоне. Фактическое использование иностранной валюты на указанные цели налоговым органом не оспаривалось.

С учетом связи внереализационных доходов в виде курсовых разницы с осуществлением обществом реальной экономической (инвестиционной) деятельности в качестве резидента особой экономической зоны Судебная коллегия пришла к выводу, что в отношении налоговой базы по названным доходам обществом могла быть применена пониженная налоговая ставка по налогу на прибыль организаций.

Данные выводы содержатся в Определении Верховного Суда Российской Федерации от 02.11.2017 N 306-КГ17-9355 по делу N А55-12793/2016 (ООО "Озон Фарм" против Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы N 15 по Самарской области).

11. Драгоценные металлы, находящиеся на обезличенном металлическом счете, не относятся к валютным ценностям, следовательно, при их переоценке не возникает доходов (расходов) в виде положительной (отрицательной) курсовой разницы.

Общество производило переоценку стоимости драгоценных металлов по обезличенному металлическому счету по рыночному курсу стоимости золота.

Общество руководствуясь пунктом 11 статьи 250 и подпунктом 5 пункта 1 статьи 265 Налогового кодекса Российской Федерации включило в состав внереализационных доходов за 2012 год включило выручку, полученную от переоценки остатка золота, а за 2013 год в состав внереализационных расходов затраты, понесенные от переоценки остатка золота.

Суды, учитывая пункт 5 части 1 статьи 1 Федерального закона от 10.12.2003 N 173-ФЗ "О валютном регулировании и валютном контроле", согласно которому валютными ценностями признаются иностранная валюта и внешние ценные бумаги пришли к выводу, что для целей налогового учета переоценка производится в отношении валютных ценностей и требований (обязательств), стоимость которых выражена в иностранной валюте.

Руководствуясь вышеуказанными нормами суды пришли к выводу о том, что драгоценные металлы, находящиеся на обезличенном металлическом счете, не относятся к валютным ценностям и не являются требованием (обязательством) налогоплательщика, следовательно, у заявителя не возникло доходов (расходов) в виде положительной (отрицательной) курсовой разницы.

Верховный Суд Российской Федерации также отметил, что соответствующая правовая позиция изложена в письме Министерства финансов Российской Федерации от 20.12.2011 N 11-14-09/1873.

Данные выводы содержатся в Определении Верховного Суда Российской Федерации от 26.09.2017 N 303-КГ17-9519 по делу N А24-925/2016 (ЗАО "Артель старателей "Камчатка" против Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы N 3 по Камчатскому краю).

12. Обязательные платежи и взносы собственников помещений в многоквартирном доме, используемые товариществом собственников недвижимости на оплату стоимости содержания, обслуживания и ремонта жилого фонда, а также на оплату коммунальных услуг, являются целевыми поступлениями и не учитываются при определении налоговой базы.

Налоговым органом установлена неуплата товариществом собственников недвижимости налогов по упрощенной системе налогообложения по причине не отражения платежей за коммунальные услуги, поступивших от собственников помещений в многоквартирном доме, в налоговой базе. Налоговый орган полагал, что указанные средства нельзя считать целевыми поступлениями в смысле статьи 251 Налогового кодекса Российской Федерации, поскольку товарищество являлось исполнителем указанных услуг.

Суды не согласились с позицией налогового органа указав, что товарищество в силу своего правового статуса не является хозяйствующим субъектом с самостоятельными экономическими интересами, отличными от интересов его членов, является некоммерческой организацией. Осуществляя функции по сбору коммунальных платежей, товарищество не преследовало цели получения дохода, а удовлетворяло потребности собственников помещений в многоквартирном доме. Заключая договоры на оказание коммунальных услуг, на эксплуатацию, содержание и ремонт жилых помещений и общего имущества в многоквартирных домах, а также трудовые договоры со специалистами, товарищество выступало в имущественном обороте не в своих интересах, а в интересах членов товарищества. Товарищество оплачивало услуги организациям, непосредственно, выполняющим работы (оказывающим услуги) для собственников помещения дома.

Учитывая изложенное, суды пришли к выводу о том, что денежные средства, поступившие в проверяемом периоде на расчетный счет товарищества от собственников жилых помещений и израсходованные им на оплату коммунальных услуг, предоставленных сторонними организациями собственникам жилья в многоквартирном доме, являются целевыми поступлениями и в силу пункта 2 статьи 251 Налогового кодекса Российской Федерации не подлежат учету при определении налоговой базы.

Данные выводы содержатся в судебных актах по делу N А43-4208/2017, поддержанных Определением Верховного Суда Российской Федерации от 24.11.2017 N 301-КГ17-17182 (ТСН "Факел" против Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы N 4 по Нижегородской области).

Федеральная налоговая служба отмечает, что к рассматриваемому спору не применимы позиции, отраженные в судебных актах по делу N А42-7042/2014 по заявлению ТСЖ "Маяк" (Определение Верховного Суда Российской Федерации от 24.01.2017 N 307-КГ16-5541) в силу различных обстоятельств данных дел.

В рассматриваемом деле ТСН "Факел" в налоговой декларации по упрощенной системе налогообложения не отражались только транзитные платежи, перечисляемые на счета ресурсоснабжающих организаций. При этом платежи за содержание жилья и свое вознаграждение товарищество отразило в налоговой базе, что учтено судами при рассмотрении дела.

В рамках дела N А42-7042/2014 ТСЖ "Маяк" применяло общую систему налогообложения (2011 - 2012 годы) и упрощенную систему налогообложения с объектом "доходы, уменьшенные на величину расходов" (2010 год), следовательно, с учетом расходов также облагало только оставшееся у него вознаграждение.

В виду того, что основанием для отмены или изменения Судебной коллегией Верховного Суда Российской Федерации судебных актов в порядке кассационного производства являются не только существенные нарушения норм материального права, но и восстановление и защита нарушенных прав, свобод, законных интересов в сфере предпринимательской и иной экономической деятельности (статья 291.11 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации) и учитывая, что обстоятельства данных споров являются различными судебная практика Верховного Суда Российской Федерации по рассматриваемому вопросу не является противоречивой.

13. В случае, если управляющая организация является исполнителем услуг, а не агентом (посредником) между ресурсоснабжающими организациями и собственниками помещений, то полученные

от собственников помещений денежные средства включаются в состав доходов такой организации.

Между обществом и собственниками был заключен договор управления многоквартирным домом.

Из содержания представленного договора на техническое обслуживание и предоставление коммунальных услуг, заключенных заявителем с собственниками жилых помещений следовало, что предметом данных договоров является оказание услуг и выполнение работ по надлежащему содержанию и ремонту общего имущества многоквартирного дома, обеспечение предоставления коммунальных услуг: холодного и горячего водоснабжения, водоотведения, отопления, теплоснабжения, вывоза мусора путем заключения договоров с ресурсоснабжающими предприятиями.

Налоговый орган определил объем выручки, полученной обществом от оказания коммунальных услуг, на основании сведений, содержащихся в лицевых счетах собственников жилых помещений, книги учета доходов и расходов организации, первичных учетных документов.

Суды апелляционной и кассационной инстанций поддерживая налоговый орган указали, что для целей исчисления единого налога, уплачиваемого в связи с применением упрощенной системы налогообложения, не имеет правового значения факт реализации обществом коммунальных услуг в качестве перепродавца, а не производителя, поскольку услуги по государственным регулируемым тарифам оказывались населению непосредственно обществом. Платежи за коммунальные услуги поступали на счет общества и расходовались последним по своему усмотрению.

Суд апелляционной инстанции также указал, что оснований для вывода о том, что заключенные обществом договоры управления являются агентскими договорами, не имеется, поскольку денежные средства, поступающие на счет общества в оплату коммунальных услуг, подлежат включению в состав доходов в соответствии со статьями 249 и 346.15 Налогового кодекса Российской Федерации.

Данные выводы содержатся в судебных актах по делу N А74-10158/2016, поддержанных Определением Верховного Суда Российской Федерации от 30.10.2017 N 302-КГ17-15230 (ООО "Ремонтно-эксплуатационное управление" против Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы N 2 по Республике Хакасия).

14. Налогоплательщики, применяющие упрощенную систему налогообложения и выбравшие в качестве объекта налогообложения доходы, уменьшенные на величину расходов, при определении расчетной базы для исчисления страховых взносов уменьшают полученные доходы, исчисленные в соответствии со статьей 346.15 Налогового кодекса Российской Федерации на расходы, предусмотренные статьей 346.16 Налогового кодекса Российской Федерации.

Обжалуя решение пенсионного фонда предприниматель указывал на неправомерность исчисления страховых взносов для налогоплательщиков применяющих упрощенную систему налогообложения с объектом налогообложения "доходы уменьшенные на величину расходов" исходя из всей суммы доходов предпринимателя за спорный период без учета произведенных в связи с осуществлением хозяйственной деятельности расходов, поскольку такое исчисление приводит к возложению на предпринимателя бремени уплаты обязательных публичных платежей, несоизмерного результатам его экономической деятельности.

По мнению предпринимателя, расчетная база для обложения страховыми взносами по обязательному пенсионному страхованию должна быть экономически обоснована с учетом размера доходов индивидуального предпринимателя и документально подтвержденных расходов, непосредственно связанных с извлечением доходов.

В обоснование своих доводов предприниматель ссылался на правовую позицию Конституционного Суда Российской Федерации, изложенную в Постановлении от 30.11.2016 N 27-П (рассматривался вопрос исчисления страховых взносов лицами, применяющими общий режим налогообложения - уплачивающими налог на доходы физических лиц).

Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации поддержала выводы предпринимателя указав, что поскольку принцип определения объекта налогообложения плательщиками налога на доходы физических лиц аналогичен принципу определения объекта налогообложения для плательщиков, применяющих упрощенную систему налогообложения с объектом налогообложения доходы, уменьшенные на величину расходов изложенная Конституционным Судом Российской Федерации в Постановлении от 30.11.2016 N 27-П правовая позиция подлежит применению и в рассматриваемой ситуации, следовательно, расчетная база для страховых взносов по обязательному пенсионному страхованию должна определяться с учетом документально подтвержденных расходов, непосредственно связанных с извлечением доходов.

Данные выводы содержатся в Определении Верховного Суда Российской Федерации от 22.11.2017 N 303-КГ17-8359 по делу N А51-8964/2016, (предприниматель против государственного учреждения - Управление Пенсионного фонда Российской Федерации по Арсеньевскому городскому округу Приморского края).

Федеральная налоговая служба сообщает, что выводы по рассматриваемому делу применимы и к расчету страховых взносов, установленных главой 34 "Страховые взносы" Налогового кодекса Российской Федерации, вступившей в силу с 01.01.2017 согласно Федеральному закону от 03.07.2016 N 243-ФЗ, так как в своем Постановлении от 30.11.2016 N 27-П Конституционный Суд Российской Федерации указал на аналогичный по существу механизм определения базы для обложения страховыми взносами между Налоговым кодексом Российской Федерации и Федеральным законом от 24.07.2009 N 212-ФЗ "О страховых взносах в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный Фонд обязательного медицинского страхования".

15. Налоговый орган вправе, но не обязан учитывать факты подачи уточненных налоговых деклараций налогоплательщиками после составления акта выездной налоговой проверки, сохраняя свое право на последующую реализацию возможности осуществления в их отношении соответствующих мероприятий налогового контроля.

Инспекция провела выездную налоговую проверку общества, после завершения которой (в день составления справки о проведенной проверке) общество представило уточненные налоговые декларации по налогу на добавленную стоимость, согласно которым указанный налог подлежал к уплате в бюджет в большем размере больше, чем в ранее представленных налоговых декларациях.

Инспекция не приняла во внимание названные уточненные налоговые декларации при вынесении решения по результатам проверки.

Суды первой и апелляционной инстанций, принимая судебные акты в пользу налогоплательщика, исходили из того, что налоговый орган в оспариваемом решении не определил реальный размер налоговых обязательств общества.

Вместе с тем суд кассационной инстанции пришел к выводу, что суды не учли, что Налоговый кодекс Российской Федерации не устанавливает критерии для проверки показателей уточненных налоговых деклараций, представленных после составления акта выездной налоговой проверки, но до вынесения решения по ней, исключительно в рамках проведения мероприятий дополнительного налогового контроля, камеральной налоговой проверки либо проведения повторной выездной налоговой проверки, оставляя указанные полномочия на усмотрение налогового органа.

Кассационная инстанция отметила, что по смыслу пункта 3 статьи 100, пункта 8 статьи 101 Налогового кодекса Российской Федерации при вынесении решения по итогам налоговой проверки налоговым органом должны быть определены реальные налоговые обязательства налогоплательщика. При определении действительной обязанности по уплате налогов налоговый орган должен учитывать все показатели, влияющие на формирование налоговой базы, как выявленные в ходе проверки, так и отраженные в бухгалтерском и налоговом учете налогоплательщика.

При этом в рамках рассматриваемого спора установлено, что общество, представив в ходе проведения выездной налоговой проверки уточненные налоговые декларации по налогу на добавленную стоимость фактически признало правомерность доначисления налоговым органом спорной суммы налога и определение инспекцией в ходе проверки его реальных налоговых обязательств, при этом налог на добавленную стоимость в бюджет не уплатило.

Данные выводы содержатся в Постановлении Арбитражного суда Волго-Вятского округа от 13.07.2017 по делу N А79-10989/2015, поддержанном Определением Верховного Суда Российской Федерации от 12.12.2017 N 301-КГ17-14742 (ООО "Производственная фирма "Стандарт" против Инспекции Федеральной налоговой службы по г. Чебоксары).

16. Использование налогоплательщиком воды при осуществлении деятельности по добыче углеводородного сырья является объектом налогообложения водным налогом.

Судами установлено, что в 4 квартале 2012 года налогоплательщик осуществлял водопользование на основании технического проекта, предусматривающего право на забор подземных вод для целей осуществления добычи нефти (поддержания пластового давления).

Общество, ссылаясь на положения статьи 19.1 Закона Российской Федерации от 21.02.1992 N 2395-1

"О недрах", полагало, что у него отсутствует обязанность исчислять и уплачивать водный налог, поскольку, осуществляя лицензируемую добычу полезных ископаемых, оно имеет право пользоваться водным объектом для собственных производственных и технологических нужд без получения лицензии на водопользование.

Отказывая в удовлетворении требования общества, суды исходили из анализа положений главы 25.2 Налогового кодекса Российской Федерации и указали, что налоговым законодательством установлен исчерпывающий перечень видов и целей водопользования, не признаваемых объектом налогообложения водным налогом, тогда как использование водного объекта с целью забора воды для осуществления деятельности по добыче полезных ископаемых к этому перечню не относится.

Данные выводы содержатся в судебных актах по делу N А81-6318/2016, поддержанных Определением Верховного Суда Российской Федерации от 16.11.2017 N 304-КГ17-12104 (ООО "Заполярье" против Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы N 3 по Ямало-Ненецкому автономному округу).

17. Применение профессионального налогового вычета в размере 20 процентов от общей суммы доходов, полученной от предпринимательской деятельности, не распространяется на адвокатов, учредивших адвокатские кабинеты, частнопрактикующих нотариусов, арбитражных управляющих и других лиц, занимающихся в установленном действующим законодательством порядке частной практикой, но не имеющих статуса индивидуального предпринимателя.

Предприниматель привлечен к ответственности, предусмотренной пунктом 1 статьи 122 Налогового кодекса Российской Федерации, за неуплату налога на доходы физических лиц.

Основанием для принятия решения послужили выводы налогового органа о том, что предприниматель, осуществляя в 2014 году профессиональную деятельность в качестве арбитражного управляющего, непосредственно связанную с получением доходов от занятия частной практикой, являясь индивидуальным предпринимателем, применяющим общую систему налогообложения, представил в инспекцию налоговую декларацию по налогу на доходы физических лиц за 2014 год, в которой неправомерно уменьшил полученные доходы на профессиональный вычет в размере 20 процентов от суммы доходов, поскольку не подтвердил расходы, направленные на получение дохода от предпринимательской деятельности.

Не согласившись с ненормативным актом налогового органа, предприниматель обратился в арбитражный суд.

Удовлетворяя заявленное требование, суды первой и апелляционной инстанций, учитывая правовую позицию Верховного Суда Российской Федерации, изложенную в определении от 14.09.2015 по делу N А31-13485/2013, исходили из правомерности применения заявителем установленного статьей 221 Налогового кодекса Российской Федерации профессионального налогового вычета в отношении доходов, полученных от деятельности в качестве арбитражного управляющего.

Отменяя принятые судебные акты и отказывая в удовлетворении заявленного требования, суд округа, руководствуясь положениями статей 209, 210, 221, 227 Налогового кодекса Российской Федерации, статьи 20 Федерального закона от 26.10.2002 N 127-ФЗ "О несостоятельности (банкротстве)", пришел к выводу о законности решения налогового органа, поскольку арбитражные управляющие имеют право на получение профессиональных налоговых вычетов лишь в сумме фактически произведенных ими и документально подтвержденных расходов, непосредственно связанных с извлечением доходов.

Налоговый вычет в размере 20 процентов на основании статьи 221 Налогового кодекса Российской Федерации предоставляется в отношении доходов, полученных индивидуальным предпринимателем от предпринимательской деятельности. В рассматриваемом случае такие доходы не установлены.

Данные выводы содержатся в Постановлении Арбитражного суда Поволжского округа от 13.04.2017 по делу N А55-11701/2016, поддержанном Определением Верховного Суда Российской Федерации от 10.10.2017 N 306-КГ17-9653 (арбитражный управляющий против Инспекции Федеральной налоговой службы по Кировскому району г. Самары).