

**ОБЗОР
ПРАВОВЫХ ПОЗИЦИЙ, ОТРАЖЕННЫХ В СУДЕБНЫХ АКТАХ
КОНСТИТУЦИОННОГО СУДА РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ И ВЕРХОВНОГО
СУДА РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ, ПРИНЯТЫХ ВО ВТОРОМ КВАРТАЛЕ
2017 ГОДА ПО ВОПРОСАМ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ**

1. 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, являясь сетевой компанией в сфере поставки коммунальных ресурсов, приобретало тепловую энергию по тарифу генерирующих организаций, рассчитанному по Методике определения количества тепловой энергии и теплоносителя в водяных системах коммунального теплоснабжения, утвержденной Приказом Госстроя Российской Федерации от 06.05.2000 N 105 (далее - Методика N 105).

Тепловой ресурс поставлялся обществом потребителям по тарифу теплоснабжающей компании, утвержденному уполномоченным органом, с выставлением счетов-фактур.

Обществом были выставлены корректировочные счета-фактуры на уменьшение налога на добавленную стоимость по причине уменьшения стоимости реализации тепловой энергии контрагентам на основании судебных актов и иных документов (претензий покупателей и т.п.).

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 собственников жилья и другим покупателям).

Суды первой и апелляционной инстанций, удовлетворяя требования, пришли к выводу о том, что заявитель правомерно выставил в адрес потребителей корректировочные счета-фактуры с уменьшением налога на добавленную стоимость, поскольку использование различных методик определения поставленного объема теплового ресурса привело к уменьшению объема поставленной тепловой энергии.

Суд кассационной инстанции не согласился с данными выводами, указав, что при отсутствии каких-либо потерь объем приобретенной и поставленной энергии не изменялся, а суды первой и апелляционной инстанций не учли, 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 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 вычетов.

Данные выводы содержатся в Постановлении Арбитражного суда Уральского округа от 30.12.2016, поддержанном Определением Верховного Суда Российской Федерации от 05.04.2017 N 309-КГ17-2046 по делу N А50-25923/2015 (ООО "Пермская сетевая компания" против Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам по Пермскому краю).

2. Суды пришли к выводу, что действия налогоплательщика направлены на скрытое распределение дивидендов в адрес материнской иностранной компании, а действия взаимозависимых лиц направлены на получение возможности за счет долговых обязательств корректировать налоговую базу, уменьшать налоговые обязательства и иметь возможность вывода из Российской Федерации капитала, принадлежащего, в конечном итоге, иностранной материнской компании.

Общество имело непогашенную задолженность перед своим участником, аффилированным с иностранной компанией, зарегистрированной в республике Кипр, ранее (незадолго до выдачи займа) являвшейся участником общества.

В ходе повторной выездной налоговой проверки Федеральной налоговой службой установлено, что в нарушение пунктов 2, 3 статьи 269 Налогового кодекса Российской Федерации в 2010 году обществом были неправомерно завышены внереализационные расходы на сумму предельных процентов по контролируемой задолженности. Также Федеральная налоговая служба пришла к выводу о том, что вопреки пункту 4 статьи 269 Налогового кодекса Российской Федерации общество не перечислило в бюджет налог на прибыль организаций за 2010 год с суммы положительной разницы между начисленными и предельными процентами по контролируемой задолженности (дивидендов).

При повторном рассмотрении данного дела суды первой и апелляционной инстанций, с учетом указаний суда округа по Постановлению от 05.04.2016 и правовой позиции Определения Верховного Суда Российской Федерации от 18.03.2016 N 305-КГ-15-14263 (по спору за 2011 год), на основании представленных в материалы дела доказательств наличия скрытой выплаты дивидендов в адрес иностранной компании пришли к выводу о

наличии оснований для применения к спорным правоотношениям положений пункта 4 статьи 269 Налогового кодекса Российской Федерации.

Данные выводы содержатся в судебных актах по делу N А40-81712/2015, поддержанных Определением Верховного Суда Российской Федерации от 26.06.2017 N 305-КГ17-4374 по делу N А40-81712/2015 (ООО "Новая Табачная Компания" против Федеральной налоговой службы).

3. Выводы о создании схемы ухода от налогообложения прибыли сделаны на основе доказательств того, что единственной целью приобретения акций у материнской компании по стоимости выше цены сделок на бирже было получение необоснованной налоговой выгоды.

Общество заключило ряд договоров купли-продажи ценных бумаг, не обращающихся на организованном рынке ценных бумаг (далее - ОРЦБ). При этом в ходе выездной налоговой проверки налоговым органом установлено, что покупка ценных бумаг осуществлялась по завышенной стоимости.

Суды поддержали выводы налогового органа о том, что при совершении сделок с ценными бумагами проверяемым обществом выстроена схема ухода от налогообложения прибыли, выраженная в приобретении обществом у материнской компании акций по цене выше цены сделок на бирже (рыночных котировок), с целью учета для целей налогообложения прибыли всей суммы расходов, что повлекло получение обществом необоснованной налоговой выгоды по налогу на прибыль организаций, так как расходы, понесенные налогоплательщиком, являются доходами материнской компании, которые в соответствии с Законом о налогообложении доходов от 2002 Республики Кипр освобождаются от налогообложения.

Относительно соглашения об опционе на продажу акций, заключенного обществом с материнской компанией, судами установлено, что обществом данные акции приобретены по цене в 6,7 раз выше цены сделок на бирже (ОРЦБ), в связи с чем обществом получена необоснованная налоговая выгода по налогу на прибыль организаций.

Проверяя доводы налогового органа по эпизоду, связанному с завышением стоимости приобретения ценных бумаг, обращающихся на ОРЦБ, судами установлено, что обществом осуществлена покупка акций на основании соглашений об опционе. По данным фондовой биржи установлена минимальная и максимальная цена на ОРЦБ на спорные акции, из которой следует, что реальная стоимость приобретения акций должна составлять меньшую стоимость.

Суд первой инстанции также пришел к выводу, что действительным экономическим смыслом всех совершенных операций являлось формирование отрицательного финансового результата по сделкам, связанным с куплей-продажей ценных бумаг, путем приобретения ценных бумаг по завышенной (нерыночной) цене, и последующая перепродажа взаимозависимому лицу по рыночной цене.

При этом суды согласились с применением налоговым органом в рассматриваемом случае положений пункта 5 статьи 280 Налогового кодекса Российской Федерации (в редакции, действовавшей в проверяемом периоде), согласно которым, в случае реализации (приобретения) ценных бумаг, обращающихся на организованном рынке ценных бумаг, по цене ниже минимальной (выше максимальной) цены сделок на организованном рынке ценных бумаг при определении финансового результата принимается минимальная (максимальная) цена сделки на организованном рынке ценных бумаг.

Данные выводы содержатся в судебных актах по делу N А40-42527/2016, поддержанных Определением Верховного Суда Российской Федерации от 07.04.2017 N 305-КГ17-2317 (АО "Сибирская Угольная Энергетическая Компания" против Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы N 48 по г. Москве).

4. При реализации не закрепленного за муниципальными предприятиями и учреждениями муниципального имущества, составляющего казну муниципального образования, обязанность налогового агента исчислить, удержать и уплатить в бюджет налог на добавленную стоимость лежит на покупателях этого имущества, за исключением физических лиц, не являющихся индивидуальными предпринимателями, и не может быть возложена на продавца этого имущества даже когда подлежащий перечислению в бюджет налог уплачен в составе выкупной стоимости муниципального имущества.

На основании договоров купли-продажи, заключенных с Комитетом по управлению имуществом (далее - Комитет) предприниматель приобрел в собственность муниципальное недвижимое имущество. По результатам рассмотрения материалов выездной налоговой проверки инспекция пришла к выводу о наличии у предпринимателя, как у налогового агента, обязанности исчислить, удержать и уплатить в бюджет налог на добавленную стоимость при перечислении Комитету стоимости приобретенного муниципального имущества на основании абзаца 2 пункта 3 статьи 161 Налогового кодекса Российской Федерации. Поскольку предприниматель указанную обязанность не исполнил и не сообщил в инспекцию о невозможности исполнения этой обязанности, инспекция привлекла предпринимателя к ответственности по пункту 1 статьи 123 Налогового кодекса Российской Федерации и предложила предпринимателю уплатить в федеральный бюджет суммы неуплаченного налога на добавленную стоимость.

Суды трех инстанций, установив, что при приобретении муниципального недвижимого имущества предприниматель имел статус налогового агента, пришли тем не менее к выводу о том, что поскольку предпринимателем сумма налога на добавленную стоимость при оплате стоимости имущества продавцу удержана не была, то уплата данного налога в бюджет за счет собственных средств приведет к ущемлению прав и законных интересов предпринимателя в налоговых правоотношениях, нарушит принцип равного и справедливого налогообложения. При этом суды указали, что обязанность по перечислению сумм налога в доход федерального бюджета лежит на муниципальном образовании.

Признавая позицию налогового органа обоснованной и отменяя судебные акты нижестоящих инстанций, Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации указала, что в соответствии с абзацем 2 пункта 3 статьи 161 Налогового кодекса Российской Федерации при реализации на территории Российской Федерации государственного имущества, не закрепленного за государственными предприятиями и учреждениями, налоговая база определяется как сумма дохода от реализации этого имущества с учетом налога. При этом налоговыми агентами признаются покупатели указанного имущества, за исключением физических лиц, не являющихся индивидуальными предпринимателями.

Указанные лица обязаны исчислить расчетным методом, удержать из выплачиваемых доходов и уплатить в бюджет соответствующую сумму налога.

Устанавливая специальный порядок уплаты налога на добавленную стоимость в бюджет при реализации имущества, составляющего казну муниципального образования, положения пункта 3 статьи 161 Налогового кодекса Российской Федерации предусматривают, что у органов муниципального образования не возникает обязанности по исчислению и уплате налога.

Налоговое законодательство не содержит механизм взыскания сумм налога на добавленную стоимость с муниципального образования, которое не является плательщиком налога на добавленную стоимость при реализации полномочий, предусмотренных Федеральным законом от 06.10.2003 N 131-ФЗ "Об общих принципах организации местного самоуправления в Российской Федерации".

В связи с этим принцип невозможности взыскания с налогового агента не удержанной им суммы налога на добавленную стоимость в данном случае неприменим, поскольку в рассматриваемых правоотношениях продавец имущества плательщиком налога на добавленную стоимость не является.

Установленный же пунктом 5 статьи 173 Налогового кодекса Российской Федерации порядок уплаты налога на добавленную стоимость в бюджет предусмотрен для лиц, которые не являются плательщиками этого налога, но выставили счет-фактуру с выделением налога на добавленную стоимость, в то время как в рассматриваемом случае Комитет не выставил счета-фактуры при реализации имущества по упомянутым сделкам.

Данные выводы содержатся в Определении Верховного Суда Российской Федерации от 23.05.2017 N 310-КГ16-17804 по делу N А09-10032/2015 (индивидуальный предприниматель против Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы N 1 по Брянской области).

5. Ненадлежащее исполнение контрагентом своих обязанностей по исчислению и уплате налогов с полученных от заказчика сумм платежей не может повлечь отказ в предоставлении собственнику дома имущественного налогового вычета при его продаже.

Налогоплательщик представил уточненную налоговую декларацию по налогу на доходы физических лиц за 2012 год, в которой задекларировал доход от продажи жилого дома, находящегося в собственности менее трех лет, указав одновременно в этом же размере налоговый вычет в виде документально подтвержденных расходов, считая, что налог на доходы физических лиц за 2012 год составил ноль рублей.

Поскольку при подаче декларации документы, подтверждающие произведенные расходы на строительство жилья, не представлены, а требование налогового органа о направлении таких документов налогоплательщиком не исполнено, налоговая инспекция после проведения камеральной налоговой проверки доначислила налог на добавленную стоимость и привлекла налогоплательщика к налоговой ответственности.

При этом налоговый орган, исходя из того, что получен доход от продажи жилого дома, находившегося в собственности менее трех лет, определил налоговую базу с учетом имущественного налогового вычета в размере 1 000 000 рублей.

Признавая решение налоговой инспекции о привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности законным, суды исходили из того, что при подаче налоговой декларации и проведении налоговым органом камеральной налоговой проверки налогоплательщик не представил документальное подтверждение расходов, понесенных при строительстве жилого дома. Также суды согласились с выводом вышестоящего налогового органа о недействительности платежных документов, представленных в подтверждение понесенных расходов вместе с жалобой на решение инспекции.

Отменяя судебные акты нижестоящих инстанций, Судебная коллегия по административным делам Верховного Суда Российской Федерации указала, что при проверке представленных административным истцом кассовых чеков и квитанций к приходным кассовым ордерам ни налоговым органом, ни судом первой инстанции не указано, какие именно из обязательных реквизитов отсутствовали в чеках и квитанциях, которые физическое лицо при обычных обстоятельствах могло выявить при расчетах за строительные материалы и работы.

Допрошенный налоговым инспектором в качестве свидетеля директор организации, выполнявшей согласно представленным документам строительные работы, утверждал, что осуществлял приобретение материалов и строительство жилого дома с внутренней отделкой, а также пояснил, что заказчик лично производил расчеты наличными денежными средствами, о чем ему выданы чеки, что для осуществления строительных работ арендовал специализированную технику и нанимал работников по гражданско-правовым договорам.

Таким образом, организация выполнила свои обязательства перед налогоплательщиком по договору строительного подряда, а административный истец оплатил произведенные работы и материалы, у сторон договора отсутствуют взаимные претензии. Прекращение названным обществом в дальнейшем своей деятельности в связи с банкротством не имеет правового значения для решения вопроса об обязанности налогоплательщика уплатить законно и обоснованно начисленный налог и о его праве на получение соответствующих льгот. Какие-либо обстоятельства взаимозависимости заказчика и подрядчика строительных работ, а также доказательства отсутствия действительной уплаты налогоплательщиком денежных средств в

заявленной сумме налоговыми органами не приведены.

Данные выводы содержатся в Определении Верховного Суда Российской Федерации от 27.04.2017 N 86-КГ17-1 (гражданин против Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы N 2 по Владимирской области).

6. Суд кассационной инстанции пришел к выводу о доказанности налоговым органом создания обществом схемы, направленной на уклонение от уплаты налога на добавленную стоимость путем заключения в качестве комиссионера формальных договоров комиссии с контрагентами, которые находились на упрощенной системе налогообложения и не имели необходимых условий для достижения результатов соответствующей экономической деятельности.

Налогоплательщик, находясь на общей системе налогообложения и осуществляя реальную деятельность по продаже третьим лицам закупленного им у сельхозпроизводителей молока, с целью сокрытия оборота по реализации от обложения налогом на добавленную стоимость заключал в качестве комиссионера формальные договоры комиссии с лицами, которые находились на упрощенной системе налогообложения и не имели необходимых условий для достижения результатов соответствующей экономической деятельности в силу отсутствия персонала, основных средств, производственных активов, складских помещений, транспортных средств.

При этом налоговый орган исходил из того, что вся выручка, полученная взаимозависимыми лицами за реализованное молоко, перечислялась налогоплательщику, который после оформления документов по предъявлению комиссионного вознаграждения перечислял часть средств на расчетные счета комитентов, а часть средств выдавал наличными средствами через кассу общества в конце года после подведения итогов предпринимательской деятельности; комитенты не несли расходов по закупке и реализации молока; указанные расходы, в том числе по оплате услуг контрагента по подготовке молока к отгрузке покупателям, транспортные расходы по доставке молока, несло общество; комиссионное вознаграждение в размере 0,1% от суммы закупленного молока не покрывало расходы общества по сделкам с взаимозависимыми лицами, деятельность налогоплательщика по данным сделкам являлась убыточной; все имеющиеся у взаимозависимых лиц расходы связаны с обязательными затратами на оформление пакета документов по реализации молока конечным покупателям и обслуживанием транзитных расчетных счетов; у взаимозависимых лиц отсутствуют расходы, связанные с осуществлением реальной хозяйственной деятельности.

Вместе с тем суды первой и апелляционной инстанции отклонили вышеуказанные доводы налогового органа, удовлетворив требования общества, исходя из того, что налоговым органом не представлено доказательств получения налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды по рассматриваемым сделкам.

Суд кассационной инстанции пришел к выводу, что суды первой и апелляционной инстанции, отклоняя каждый из доводов инспекции в отдельности, допустили нарушение норм процессуального права, не оценив все имеющиеся доказательства по делу в их совокупности и взаимосвязи, сделали выводы, не соответствующие имеющимся в деле доказательствам, в связи с чем кассационная инстанция приняла новый судебный акт об отказе обществу в заявленных требованиях в части рассматриваемого эпизода.

При этом суд кассационной инстанции пришел к выводу, что отсутствие у контрагента необходимых условий для осуществления определенного вида деятельности, в том числе собственного имущества, о чем должно быть известно в силу взаимозависимости другому участнику сделки, свидетельствует об отсутствии деловой цели в привлечении такого контрагента к участию в сделке.

Данные выводы содержатся в Постановлении Арбитражного суда Уральского округа от 16.12.2016 по делу N А71-10890/2015, поддержанном Определением Верховного Суда Российской Федерации от 17.04.2017 N 309-КГ17-2799 (ООО "Дабрович" против Межрайонной ИФНС России N 7 по Удмуртской Республике).

7. По вопросам получения необоснованной налоговой выгоды посредством искусственного применения специальных налоговых режимов во втором квартале 2017 года Верховным Судом Российской Федерации отказано в передаче на рассмотрение Судебной коллегии по экономическим спорам следующих жалоб налогоплательщиков.

Дело N А59-5390/2015 - предприниматель при формальном разделении площади магазина посредством заключения договоров аренды с взаимозависимыми лицами самостоятельно осуществлял деятельность в магазине на всей площади торгового зала, превышающей 150 квадратных метров.

Дело N А19-273/2016 (ООО "Русич Маркет") - общество на основании договоров комиссии передавало взаимозависимым лицам, применяющим специальные налоговые режимы, продукты питания для реализации в розницу по ценам, установленным обществом, в торговых точках, в которых им ранее осуществлялась розничная торговля. Фактически общество с взаимозависимыми лицами, доходы и расходы которых были объединены, действовало как единая торговая оптово-розничная сеть при отсутствии у взаимозависимых лиц активов и основных средств для самостоятельного осуществления деятельности.

Дело N А27-10743/2016 (ООО "Спецавтохозяйство") - при финансово-хозяйственных взаимоотношениях с заказчиками, в случае приближения получаемых доходов в одной из организаций группы взаимозависимых лиц к предельно допустимому размеру для применения упрощенной системы налогообложения, договоры с заказчиками либо расторгались, либо заключались дополнительные договоры с другой взаимозависимой организацией на тех же условиях. Отказывая в удовлетворении заявленных требований, суды первой и апелляционной инстанций, установив, что фактически все три организации функционировали как единый бизнес

в сфере оказания услуг по вывозу мусора при отсутствии самостоятельности взаимозависимых с обществом лиц, исходили из доказанности получения обществом необоснованной налоговой выгоды в связи с минимизацией своих налоговых обязательств.

Дело N А19-2320/2016 (ООО "Тетра") налоговым органом доказано получение обществом необоснованной налоговой выгоды в виде искусственного применения специального налогового режима (системы налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности) и уклонение от уплаты налогов по общей системе налогообложения.

8. Единовременная компенсационная выплата медицинским работникам государственных учреждений здравоохранения или муниципальных учреждений здравоохранения, прибывшим на работу в сельские населенные пункты и имеющим как высшее, так и среднее медицинское образование, налогом на доходы физических лиц не облагается на основании пункта 37.2 статьи 217 Налогового кодекса Российской Федерации.

Медицинскому работнику, имеющему среднее медицинское образование, была предоставлена единовременная компенсационная выплата в соответствии и на основании постановления Правительства Республики Коми "Об осуществлении единовременных компенсационных выплат отдельным категориям медицинских работников с высшим профессиональным и средним профессиональным образованием, работающих в сельских населенных пунктах", в размере трехсот пятидесяти тысяч рублей.

Указанное постановление Правительства Республики Коми издано в соответствии со статьей 51 Федерального закона от 29.11.2010 N 326-ФЗ "Об обязательном медицинском страховании в Российской Федерации".

Пунктом 37.2 статьи 217 Налогового кодекса Российской Федерации определено, что не подлежат налогообложению (освобождаются от налогообложения) единовременные компенсационные выплаты медицинским работникам, осуществленные в порядке и на условиях, предусмотренных статьей 51 Федерального закона "Об обязательном медицинском страховании в Российской Федерации".

Сама статья 51 Федерального закона "Об обязательном медицинском страховании в Российской Федерации" предусматривает выплаты только медицинским работникам, имеющим высшее медицинское образование, на основании чего налоговый орган пришел к выводу, что только выплаты для указанной категории лиц не подлежат налогообложению.

Вместе с тем Судебная коллегия по административным делам Верховного Суда Российской Федерации, учитывая, что компенсационные выплаты как работникам, имеющим высшее образование, так и работникам со средним образованием имеют одинаковую правовую природу, предоставляются работникам в связи с переездом в сельскую местность на работу для исполнения трудовых обязанностей, пришла к выводу, что они должны иметь одинаковый режим налогообложения.

Данные выводы содержатся в Определении Верховного Суда Российской Федерации от 12.05.2017 N 3-КГ17-1 (гражданин против Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы N 1 по Республике Коми).

9. Единовременные выплаты, произведенные в пользу работников при расторжении трудовых договоров по соглашению сторон, выплаченные в пределах, установленных пунктом 3 статьи 217 Налогового кодекса Российской Федерации, не облагаются налогом на доходы физических лиц.

Инспекция в ходе выездной налоговой проверки пришла к выводу о неудержании и неперечислении обществом в бюджет налога на доходы физических лиц с единовременных выплат, произведенных в пользу работников при расторжении трудовых договоров по соглашению сторон.

По мнению налогового органа, у работодателя отсутствует законодательно установленная обязанность по выплате указанным работникам единовременной денежной компенсации при увольнении по соглашению сторон, в связи с чем положения пункта 3 статьи 217 Налогового кодекса Российской Федерации в отношении выплаченных сумм не применяются.

Однако Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации поддержала позицию суда апелляционной инстанции о том, что трудовое законодательство не содержит запрета на установление непосредственно в трудовом или коллективном договоре размера и условий для выплаты выходного пособия. Поскольку федеральный законодатель определил перечень доходов, подлежащих освобождению от обложения налогом на доходы физических лиц, распространив льготу на компенсационные выплаты, связанные с увольнением работников, положения пункта 3 статьи 217 Налогового кодекса Российской Федерации применяются независимо от основания увольнения и должности, занимаемой работником.

Отменяя решение налогового органа в рассматриваемой части, Верховный Суд Российской Федерации указал, что выходное пособие, выплачиваемое работнику при расторжении трудового договора по соглашению сторон, следует рассматривать в качестве компенсационной выплаты при увольнении, установленной законодательством Российской Федерации. Данная позиция уже высказывалась Судебной коллегией по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации в Определении от 20.12.2016 N 304-КГ16-12189 при решении сходного вопроса о взимании обязательных страховых взносов.

Данные выводы содержатся в Определении Верховного Суда Российской Федерации от 16.06.2017 N 307-КГ16-19781 по делу N А42-7562/2015 (ПАО "Мурманский траловый флот" против Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам по Мурманской области).

10. Налоговым кодексом Российской Федерации не предусмотрено предоставление имущественного налогового вычета по налогу на доходы физических лиц при переводе нежилых помещений в объекты жилой

недвижимости.

Гражданин приобрел по договору купли-продажи помещение в жилом доме и произвел государственную регистрацию права собственности на этот объект в качестве нежилого помещения. После перевода указанного нежилого помещения в жилое заявитель получил свидетельство о государственной регистрации права собственности на объект жилой недвижимости (квартиру) и обратился за получением налогового вычета на данное жилое помещение.

Налоговым органом в применении имущественного налогового вычета по налогу на доходы физических лиц отказано. Суды трех инстанций такое решение поддержали.

Гражданин обратился в Конституционный Суд Российской Федерации с оспариванием конституционности положения подпункта 2 пункта 1 статьи 220 Налогового кодекса Российской Федерации (в редакции Федерального закона от 19.07.2009 N 202-ФЗ), предусматривающего, что налогоплательщик имеет право на получение имущественного налогового вычета на приобретение жилой недвижимости.

Конституционный Суд Российской Федерации отказал в рассмотрении жалобы гражданина, указав, что оспариваемые положения Налогового кодекса Российской Федерации, в том числе предусмотренный ими состав документов, необходимых для предоставления налогового вычета (договор о приобретении жилого помещения или доли в нем, акт о передаче собственнику жилого помещения или свидетельство о праве собственности на него), предполагают поощрение налоговой льготой именно строительства и приобретения гражданами жилья, а не перевода уже принадлежащих им нежилых помещений в объекты жилой недвижимости, который по содержанию и правовым последствиям не равнозначен строительству жилых помещений или их приобретению по договору.

Данные выводы содержатся в Определении Конституционного Суда Российской Федерации от 06.06.2017 N 1164-О/2017 (по жалобе гражданина на нарушение его конституционных прав подпунктом 2 пункта 1 статьи 220 Налогового кодекса Российской Федерации (в редакции Федерального закона от 19.07.2009 N 202-ФЗ)).

11. Факт получения свидетельства о государственной регистрации права собственности на квартиру в 2010 году при условии приобретения объекта недвижимости и регистрации прав на него в установленном законом порядке до вступления в силу Федерального закона от 21.07.1997 N 122-ФЗ "О государственной регистрации прав на недвижимое имущество и сделок с ним" не свидетельствует, что лицо владело квартирой менее трех лет, в том числе и в целях применения налогового законодательства.

Данный вывод содержится в Определении Верховного Суда Российской Федерации от 31.05.2017 N 18-КГ17-40 (гражданин против Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы N 1 по Магаданской области).

12. Факт уплаты процентов, предусмотренных пунктом 17 статьи 176.1 Налогового кодекса Российской Федерации, не является обстоятельством, освобождающим от ответственности, предусмотренной статьей 122 Налогового кодекса Российской Федерации, поскольку уплата процентов имеет компенсационный характер, направленный на минимизацию потерь бюджета и рисков, связанных с доверительным характером возмещения сумм налога на добавленную стоимость в заявительном порядке. При этом двойного привлечения к ответственности в рассматриваемом случае не происходит.

Обществом в инспекцию представлена уточненная налоговая декларация по налогу на добавленную стоимость, в которой заявлено право на возмещение из бюджета налога в заявительном порядке.

В ходе камеральной налоговой проверки представленной декларации инспекция установила необоснованное предъявление к возмещению налога на добавленную стоимость в связи с отсутствием у общества права на применение ставки 0 процентов при экспорте части табачной продукции.

Данное обстоятельство послужило основанием для вынесения решения об отмене ранее принятого решения о возмещении суммы налога на добавленную стоимость и наложения штрафа по пункту 1 статьи 122 Налогового кодекса Российской Федерации.

Отказывая в удовлетворении заявленных требований, суды исходили из того, что общество в отсутствие правовых оснований получило из бюджета налог, в связи с чем у него образовалась недоимка по налогу на добавленную стоимость перед бюджетом, обстоятельства возникновения которой подпадают под признаки диспозиции статьи 122 Налогового кодекса Российской Федерации.

Общество ссылалось на то, что в настоящем случае имел место заявительный порядок возмещения налога на добавленную стоимость, установленный статьей 176.1 Налогового кодекса Российской Федерации, и поэтому в отношении Общества подлежит применению специальная ответственность, предусмотренная пунктом 17 указанной статьи, что исключает применение ответственности по статье 122 Налогового кодекса Российской Федерации.

Однако суды пришли к выводу, что исходя из смысла положений абзаца 4 пункта 8 статьи 101 Налогового кодекса Российской Федерации сумма налога, излишне возмещенная на основании решения налогового органа, признается недоимкой по налогу со дня фактического получения налогоплательщиком средств (в случае возврата суммы налога) или со дня принятия решения о зачете суммы налога, заявленной к возмещению (в случае зачета суммы налога), что может свидетельствовать о наличии в действиях организации, которой излишне возмещена сумма налога, налогового правонарушения, предусмотренного пунктом 1 статьи 122 Налогового кодекса Российской Федерации. При этом в определении Верховного Суда Российской Федерации отмечено, что заявитель не ссылался на то, что необоснованное возмещение налога на добавленную стоимость не привело к реальным потерям бюджета.

Данные выводы содержатся в Определении Верховного Суда Российской Федерации от 24.05.2017 N 305-КГ16-21444 по делу N A40-75563/2016 (ОАО "Донской табак" против Межрегиональной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам N 3).

Кроме того, к аналогичным выводам Верховный Суд Российской Федерации пришел в определениях от 24.03.2017 N 309-КГ17-1314 по делу N A76-1254/2016 и от 10.05.2017 N 309-КГ17-4792 по делу N A76-18939/2015.

Указанные судебные акты, по мнению Федеральной налоговой службы, свидетельствуют о изменении позиции Верховного Суда Российской Федерации по рассматриваемому вопросу, отраженной в Определении от 04.07.2016 N 309-КГ16-6729 по делу N A60-25949/2015, в котором указано, что вывод судов об отсутствии оснований для привлечения общества к ответственности по пункту 1 статьи 122 Налогового кодекса Российской Федерации является правильным, поскольку предусмотренный состав правонарушения не охватывает совершенное обществом деяние.

13. Неисполнение обязанности по сообщению налоговому органу сведений о созданных на территории Российской Федерации обособленных подразделениях, является основанием для привлечения организации к ответственности по статье 126 Налогового кодекса Российской Федерации, без привлечения к ответственности по пункту 2 статьи 116 Налогового кодекса Российской Федерации.

В ходе проведения проверки налоговым органом было установлено, что общество не осуществило постановку на налоговый учет по месту нахождения двух обособленных подразделений, через которые осуществлялась хозяйственная деятельность в проверяемый налоговый период. Данное обстоятельство послужило основанием для привлечения налогоплательщика к ответственности по пункту 2 статьи 116 Налогового кодекса Российской Федерации.

С такими выводами согласились и суды трех инстанций.

Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации, отменяя в рассматриваемой части решение налогового органа и состоявшиеся по делу судебные акты указала, что взаимосвязанные положения подпункта 2 пункта 1 и подпункта 3 пункта 2 статьи 23 Налогового кодекса Российской Федерации позволяют сделать вывод о том, что законодатель различает обязанность налогоплательщика встать на учет в налоговых органах и обязанность сообщить в налоговый орган обо всех обособленных подразделениях российской организации, созданных на территории Российской Федерации.

Непредставление налоговому органу сведений, необходимых для осуществления налогового контроля, образует событие правонарушения, ответственность за которое предусмотрена статьей 126 Налогового кодекса Российской Федерации. Учитывая, что согласно подпункту 3 пункта 2 статьи 23 Налогового кодекса Российской Федерации налогоплательщики - организации и индивидуальные предприниматели обязаны сообщать в налоговый орган соответственно по месту нахождения организации, месту жительства индивидуального предпринимателя обо всех обособленных подразделениях российской организации, созданных на территории Российской Федерации (за исключением филиалов и представительств), и изменениях в ранее сообщенные в налоговый орган сведения о таких обособленных подразделениях, то в рассматриваемом случае ответственность общества возможна лишь по статье 126 Налогового кодекса Российской Федерации.

Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации также отметила, что сам факт установления законодателем санкции в виде взыскания штрафа в размере 10 процентов от доходов позволяет сделать вывод о том, что предусмотренное в пункте 2 статьи 116 Налогового кодекса Российской Федерации изъятие соответствующей части дохода организации или индивидуального предпринимателя сопряжено с отсутствием у налогового органа возможности идентифицировать налогоплательщика в рамках налогового контроля и, соответственно, определить, какие налоги и в каком размере должен уплатить налогоплательщик в связи с ведением сокрытой от налогообложения деятельности.

В том случае, когда у налогового органа имеется возможность определить размер налоговой обязанности организации или индивидуального предпринимателя, соответствующее лицо подлежит привлечению к ответственности, предусмотренной статьей 122 Налогового кодекса Российской Федерации за неуплату (неполную уплату) налогов.

Данные выводы содержатся в Определении Верховного Суда Российской Федерации от 26.06.2017 N 303-КГ17-2377 по делу N A04-12175/2015 (ООО Мостостроительная компания "Тындатрансмост" против Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы N 7 по Амурской области).

14. Право налоговых органов требовать от банка необходимые справки и документы по счетам и операциям клиентов при наличии мотивированного запроса не возлагает на банк обязанностей, нарушающих банковскую тайну и права налогоплательщиков.

В период проведения выездной налоговой проверки в отношении банка налоговый орган направил в его адрес требование о представлении документов, в том числе договоров банковского вклада и расходных кассовых документов, послуживших основанием для выдачи денежных средств клиентам банка. В связи с непредставлением данных документов налоговому органу банк был привлечен к ответственности в виде штрафа за налоговое правонарушение. Вступившим в силу решением арбитражного суда банку было отказано в удовлетворении требования о признании недействительным указанного решения налогового органа.

По мнению банка, пункт 1 статьи 93 Налогового кодекса Российской Федерации, обязывающий его представлять налоговому органу сведения, составляющие охраняемую законом банковскую тайну, не соответствует статьям 23 (часть 1) и 55 (часть 3) Конституции Российской Федерации.

Конституционный Суд Российской Федерации пришел к выводу, что оспариваемое заявителем положение

направлено на создание необходимых условий для проведения налоговыми органами мероприятий налогового контроля, а следовательно, на обеспечение исполнения налогоплательщиками, в отношении которых проводится налоговая проверка, конституционной обязанности по уплате налогов, притом что полученные налоговым органом сведения составляют налоговую тайну и защищаются от разглашения в силу закона (статья 102 Налогового кодекса Российской Федерации). Оспариваемая норма не может рассматриваться как нарушающая конституционные права банка.

Данные выводы содержатся в Определении Конституционного Суда Российской Федерации от 28.02.2017 N 220-О (по жалобе ПАО АКБ "Интеркоопбанк" на нарушение конституционных прав и свобод абзацем первым пункта 1 статьи 93 Налогового кодекса Российской Федерации).

15. Полномочие налоговых органов без соответствующего заявления и согласия на то налогоплательщика произвести зачет излишне уплаченной суммы налога в счет погашения недоимки по другим налогам позволяет оперативно и эффективно удовлетворить имущественное притязание государства и способствует скорейшему исполнению конституционной обязанности налогоплательщика по уплате налога.

Вступившим в силу решением районного суда с гражданина по требованию налогового органа была взыскана задолженность по налогу на имущество физических лиц и транспортному налогу за 2012 год. При этом суд отклонил довод налогоплательщика о том, что за указанный период им данные налоги уже были ранее добровольно уплачены. Как отметил суд, поскольку в платежных документах налогоплательщика отсутствовали сведения, позволяющие определить период, за который происходит уплата налогов, налоговым органом был осуществлен зачет уплаченных сумм (переплаты) в счет погашения налоговой задолженности, имеющейся у налогоплательщика за предыдущие налоговые периоды (2007 - 2011 годы).

Налогоплательщик полагал, что законоположения, позволяющие налоговому органу самостоятельно осуществлять зачет сумм переплаты по налогу в счет погашения недоимки, которая может быть взыскана с налогоплательщика - физического лица только в судебном порядке, противоречат Конституции Российской Федерации.

Отказывая в рассмотрении жалобы Конституционный Суд Российской Федерации указал, что Налоговым кодексом Российской Федерации закреплено право налогоплательщика на своевременный возврат излишне уплаченной суммы налога или ее зачет в счет предстоящих платежей по этому или иным налогам, за исключением случаев, когда у налогоплательщика имеется недоимка по налогу или иная задолженность перед бюджетом; налоговый орган в таких ситуациях самостоятельно направляет сумму излишне уплаченного налога в счет погашения недоимки и иной задолженности в целях обеспечения конституционной обязанности налогоплательщика по уплате законно установленного, но вовремя не уплаченного налога. При этом в данном случае налоговый орган обязан проинформировать налогоплательщика о принятом решении о зачете, при несогласии с которым налогоплательщик вправе оспорить его в вышестоящий орган или в суд.

Данные выводы содержатся в Определении Конституционного Суда Российской Федерации от 25.05.2017 N 959-О (по жалобе гражданина на нарушение его конституционных прав положениями пунктов 1 и 5 статьи 78 Налогового кодекса Российской Федерации).

16. Действие Федерального закона от 03.06.2009 N 103-ФЗ "О деятельности по приему платежей физических лиц, осуществляемой платежными агентами" распространяется на отношения, связанные с оказанием платежным агентом единственной услуги - услуги по приему платежей от физических лиц и перечислению этих платежей поставщику товаров (работ, услуг).

Судами установлено, что в рамках заключенного с перевозчиком договора на агентские услуги по продаже билетов по междугородним маршрутам осуществляемая обществом деятельность помимо продажи билетов на междугородние маршруты перевозчика включает в себя оказание обществом услуг по информированию пассажиров по всем вопросам, касающимся междугородних перевозок (об отправлении/прибытии автотранспортного средства, о наличии свободных мест, предварительной и иной продаже билетов, и др.); осуществлению отметок в путевых листах автотранспорта, принадлежащего перевозчику; обеспечению стоянки автотранспорта перевозчика; предоставлению заявок на дополнительные туристические услуги, и др. При этом общество является организацией, осуществляющей самостоятельный вид деятельности - услуги автовокзала, обязательства предоставления которых возникают у общества перед физическими лицами, приобретшими билеты перевозчика.

Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации пришла к выводу, что поскольку общество в рамках указанного договора оказывает перевозчику иные услуги, помимо продажи билетов на междугородние маршруты перевозчика, общество не может быть признано платежным агентом, на которого распространяется действие Федерального закона от 03.06.2009 N 103-ФЗ "О деятельности по приему платежей физических лиц, осуществляемой платежными агентами", следовательно правомерно осуществляет свою деятельность без использования специального банковского счета.

Данные выводы содержатся в Определении Верховного Суда Российской Федерации от 26.05.2017 N 302-АД16-16468 по делу N А58-600/2016 (АО "Автовокзал" против Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы N 5 по Республике Саха (Якутия)).

Учитывая судебные акты Верховного Суда Российской Федерации, вынесенные в пользу налоговых органов по рассматриваемому вопросу (Постановление от 01.04.2016 N 308-АД15-14846 по делу ООО "ВИП-Трэвел"; Постановление от 06.07.2016 N 305-АД16-4418 по делу ООО "Корпоративный альянс "Турне-Транс"), в которых Верховный Суд Российской Федерации рассматривал вопрос признания лиц платежными агентами

(субагентами), Федеральная налоговая служба считает, что применение Федерального закона от 03.06.2009 N 103-ФЗ "О деятельности по приему платежей физических лиц, осуществляемой платежными агентами" распространяется на случаи, когда именно основной функцией платежного агента является функция по приему платежей от физических лиц и перечислению этих платежей поставщику товаров (работ, услуг).

17. Налоговый орган имеет полномочия по взысканию с налогоплательщика денежных средств, полученных им вследствие неправомерно (ошибочно) полученного имущественного налогового вычета по налогу на доходы физических лиц, в порядке возврата неосновательного обогащения в случае, если эта мера оказывается единственным возможным способом защиты фискальных интересов государства.

На основании поданных гражданином налоговых деклараций по налогу на доходы физических лиц за 2010 - 2013 годы налогоплательщику был предоставлен имущественный налоговый вычет в связи с приобретением квартиры. Впоследствии налоговый орган, придя к выводу о том, что оплата приобретенного жилья производилась налогоплательщиком не за счет собственных средств, а из средств целевого жилищного займа, предоставленного ему на безвозмездной основе в порядке государственной социальной поддержки участников накопительно-ипотечной системы жилищного обеспечения военнослужащих, т.е. источником финансирования расходов на приобретение жилья являлся федеральный бюджет, обратился в суд с заявлением о взыскании соответствующих сумм налогов как полученных в виде неосновательного обогащения.

Судами первой и апелляционной инстанций исковое заявление налогового органа удовлетворено, с налогоплательщика взыскан налог на доходы физических лиц за 2010, 2011 и 2013 годы.

По мнению заявителя, оспариваемые им положения Налогового кодекса Российской Федерации и Гражданского кодекса Российской Федерации по смыслу, придаваемому им правоприменительной практикой, допускают возможность предъявления налоговым органом исков о взыскании налогов с физических лиц в качестве неосновательного обогащения без учета подлежащего применению порядка взыскания налогов и сборов, установленного Налоговым кодексом Российской Федерации.

Признавая жалобу налогоплательщика не подлежащей дальнейшему рассмотрению, Конституционный Суд Российской Федерации указал, что поставленный заявителем вопрос уже был разрешен Конституционным Судом Российской Федерации в Постановлении от 24.03.2017 N 9-П.

Согласно выводам данного постановления содержащееся в главе 60 Гражданского кодекса Российской Федерации правовое регулирование обязательств вследствие неосновательного обогащения, предусматривающее в рамках статьи 1102 Гражданского кодекса Российской Федерации возложение на лицо, которое без законных оснований приобрело или сберегло имущество, обязанности возвратить неосновательно приобретенное имущество, не исключает использование института неосновательного обогащения за пределами гражданско-правовой сферы.

Данные выводы содержатся в Определении Конституционного Суда Российской Федерации от 04.04.2017 N 699-О (по жалобе гражданина на нарушение его конституционных прав статьями 48, 69, 70 и 101 Налогового кодекса Российской Федерации, а также статьями 2, 195, 196, 199, 200, 980 и 1102 Гражданского кодекса Российской Федерации).