Судебная практика по спорам, связанным с применением налогового законодательства

В соответствии с планом работы Арбитражного суда Волго-Вятского округа на первое полугодие 2022 года проведено обобщение судебной практики по спорам, связанным с применением налогового законодательства.

Практически все споры по данной категории дел разрешались в порядке главы 24 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации в связи с оспариванием налогоплательщиками решений налоговых органов о привлечении к ответственности за совершение налоговых правонарушений и доначислении налогов по результатам выездных либо камеральных налоговых проверок.

Анализ дел, рассмотренных судьями третьего судебного состава Арбитражного суда Волго-Вятского округа в анализируемом периоде в порядке кассационного производства, показал, что в арбитражных судах округа в целом сложилась единообразная практика применения норм налогового законодательства. Однако при рассмотрении кассационных жалоб все же был выявлен ряд вопросов, которые требуют отдельного освещения в рамках данного обобщения.

1. Денежные средства (премии), полученные налогоплательщиком от продавца-автопроизводителя, являются выплатами в счет увеличения дохода налогоплательщика и связаны с оплатой автомобилей, реализованных конечным покупателям со скидкой, а потому подлежат включению в налоговую базу по налогу на добавленную стоимость (далее – НДС).

Дело № А39-7206/2020

Инспекция провела выездную налоговую проверку Общества, в ходе которой пришла к выводу, что налогоплательщик неправомерно не включил в налоговую базу по НДС сумму премий, полученных им от продавца-автопроизводителя в рамках Программы обновления парка колесных транспортных средств (далее – Программа) и фактически являющихся доходами от реализации.

Как установлено в рамках рассмотрения настоящего спора, налогоплательщик заключил с автопроизводителем дилерский договор, по которому он приобретал у последнего автомобили и продавал их своим покупателям, в том числе в рамках программы трейд-ин.

Автопроизводитель возмещал налогоплательщику расходы, связанные с предоставлением скидок потребителям, путём выплаты премии за каждый проданный со скидкой автомобиль.

Согласно условиям договора премии не изменяли цену поставленных производителем автомобилей. Налогоплательщик учитывал суммы премий в составе внереализационных доходов и не включал их в налоговую базу по НДС.

В соответствии с пунктом 1 статьи 39 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ) реализацией товаров, работ, услуг организацией или индивидуальным предпринимателем признается соответственно передача на возмездной основе (в том числе обмен товарами, работами, услугами) права собственности на товары, результатов выполненных работ одним лицом для другого лица, возмездное оказание услуг одним лицом другому лицу, а в случаях, предусмотренных НК РФ, передача права собственности на товары, результатов выполненных работ одним лицом для другого лица, оказание услуг одним лицом другому лицу – на безвозмездной основе.

В силу подпункта 1 пункта 1 статьи 146 НК РФ объектом обложения налогом на добавленную стоимость признается реализация товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации.

При определении налоговой базы выручка от реализации товаров (работ, услуг), передачи имущественных прав определяется исходя из всех доходов налогоплательщика, связанных с расчетами по оплате указанных товаров (работ, услуг), имущественных прав, полученных им в денежной и (или) натуральной формах (пункт 2 статьи 153 НК РФ).

Согласно подпункту 2 пункта 1 статьи 162 НК РФ налоговая база, определенная в соответствии со статьями 153 – 158 НК РФ, увеличивается на суммы полученных за реализованные товары (работы, услуги) в виде финансовой помощи, на пополнение фондов специального назначения, в счет увеличения доходов либо иначе связанных с оплатой реализованных товаров (работ, услуг).

Суды первой и апелляционной инстанций, проанализировав условия дилерских соглашений, условия получения премий, их размер и установив, что премия автопроизводителя в расчёте за каждый реализованный налогоплательщиком автомобиль примерно была равна скидке, предоставленной налогоплательщиком покупателю; автомобили были реализованы конечным потребителям ниже стоимости их приобретения налогоплательщиком у автопроизводителя, то есть с убытком и, по сути, выплата премий производилась в счёт покрытия таких убытков, пришли к выводу, что спорные денежные средства представляют собой компенсацию неполученной налогоплательщиком выручки при предоставлении скидки покупателю – физическому лицу, то есть связаны с оплатой реализованных автомобилей.

На основании изложенного суды согласились с позицией налогового органа о включении спорных денежных средств в налоговую базу и признали решение Инспекции законным и обоснованным.

Суд округа поддержал выводы судов и оставил принятые судебные акты без изменения.

В передаче кассационной жалобы для рассмотрения в судебном заседании Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации отказано.

2. Принятие к вычету НДС при приобретении имущества за счет бюджетных средств, предоставленных для увеличения уставного капитала, является неправомерным.

Дело № А82-9973/2020

Единственным акционером налогоплательщика являлся региональный Департамент имущественных и земельных отношений, который принял решение увеличить уставный капитал Общества путем размещения дополнительных обыкновенных именных бездокументарных акций в количестве 372 800 штук номинальной стоимостью 1000 рублей с целью развития инфраструктуры по сбору, обработке, утилизации, обезвреживанию и размещению отходов, в том числе ТКО.

После увеличения уставного капитала Общество совершило сделки по приобретению основных средств. По данным сделкам впоследствии был заявлен НДС к вычету.

Вместе с тем по результатам камеральной налоговой проверки представленной Обществом налоговой декларации по НДС Инспекцией приняты решения о привлечении налогоплательщика к ответственности, предусмотренной пунктом 1 статьи 122 НК РФ, в виде штрафа, доначислении НДС, а также об отказе в возмещении налога.

Налоговый орган пришел к выводу о том, что применение вычета по НДС произведено налогоплательщиком неправомерно, поскольку основные средства приобретены за счет денежных средств, полученных им путем увеличения уставного капитала, которые, по своей сути, являются бюджетными инвестициями.

Суды первой и апелляционной инстанций не согласились с налоговым органом, отметив, что в силу пункта 3 статьи 213 Гражданского кодекса Российской Федерации (далее – ГК РФ) коммерческие и некоммерческие организации, кроме государственных и муниципальных предприятий, а также учреждений, являются собственниками имущества, переданного им в качестве вкладов (взносов) их учредителями (участниками, членами), а также имущества, приобретенного этими юридическими лицами по иным основаниям. Таким образом, денежные средства, полученные путем увеличения уставного капитала за счет дополнительного выпуска акций, являются собственными средствами налогоплательщика. Следовательно, при соблюдении общих условий для применения вычета налогоплательщик вправе воспользоваться налоговым вычетом при оплате товаров (работ, услуг) с помощью указанных денежных средств.

Суд округа не согласился с позицией нижестоящих судов, исходя из следующего.

В силу пункта 1 статьи 80 Бюджетного кодекса Российской Федерации (далее – БК РФ) предоставление бюджетных инвестиций юридическим лицам, не являющимся государственными или муниципальными учреждениями и государственными или муниципальными унитарными предприятиями, влечет возникновение права государственной или муниципальной собственности на эквивалентную часть уставных (складочных) капиталов указанных юридических лиц, которое оформляется участием Российской Федерации, субъектов Российской Федерации и муниципальных образований в уставных (складочных) капиталах таких юридических лиц в соответствии с гражданским законодательством Российской Федерации. Оформление доли Российской Федерации, субъекта Российской Федерации, муниципального образования в уставном (складочном) капитале, принадлежащей Российской Федерации, субъекту Российской Федерации, муниципальному образованию, осуществляется в порядке и по ценам, которые определяются в соответствии с законодательством Российской Федерации.

В данном случае денежные средства на увеличение уставного капитала выделены на основании нормативных актов; источник денежных средств – бюджетная система Российской Федерации; денежные средства предоставлены конкретному получателю – налогоплательщику, носят целевой характер и повлекли увеличение стоимости государственного (муниципального) имущества на эквивалентную часть уставного капитала налогоплательщика.

С учетом изложенного у налогоплательщика отсутствовали правовые основания для предъявления к вычету спорной суммы НДС.

По итогам рассмотрения кассационной жалобы Инспекции в суде округа судебные акты по делу № А82-9973/2020 были отменены, а в удовлетворении требования Общества о признании недействительными решений налогового органа отказано.

В передаче кассационной жалобы для рассмотрения в судебном заседании Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации отказано.

3. Предполагаемая фактическая неисполнимость судебного акта о взыскании в пользу налогоплательщика задолженности не освобождает его от включения этой задолженности в состав доходов.

Дело № А11-5904/2019

Решением суда в пользу налогоплательщика с контрагента была взыскана сумма задолженности по договору и пени. В этом же году контрагент признан банкротом по упрощенной процедуре банкротства при ликвидации. Сумма взысканных пеней в реестр требований кредиторов не включалась.

В ходе выездной налоговой проверки Инспекция пришла к выводу о неправомерном невключении Обществом в состав внереализационных доходов, учитываемых при исчислении налога на прибыль организаций, суммы пеней, присужденных в пользу налогоплательщика на основании вступившего в законную силу решения суда.

Однако налогоплательщик настаивал на том, что в данном случае судебный акт, которым задолженность контрагента перед ним по пеням включена в реестр требований кредиторов, отсутствует. Кроме того, взысканная с контрагента задолженность так и не будет получена налогоплательщиком ни в денежной, ни в натуральной форме.

Согласно пункту 3 статьи 250 НК РФ к внереализационным доходам относятся доходы в виде признанных должником или подлежащих уплате должником на основании решения суда, вступившего в законную силу, штрафов, пеней и (или) иных санкций за нарушение договорных обязательств, а также сумм возмещения убытков или ущерба.

В силу подпункта 4 пункта 4 статьи 271 НК РФ датой получения доходов в виде штрафов, пеней и (или) иных санкций за нарушение договорных или долговых обязательств, а также в виде сумм возмещения убытков (ущерба) являются дата признания их должником либо дата вступления в законную силу решения суда.

В соответствии с пунктом 3 части 2 статьи 250 и подпунктом 13 пункта 1 статьи 265 НК РФ при методе начисления суммы штрафов, пеней или иных санкций за нарушение договорных обязательств, а также суммы в возмещение убытков или ущерба, признанные должником или подлежащие уплате на основании вступившего в законную силу решения суда, включаются в состав внереализационных доходов кредитора и в состав внереализационных расходов должника.

Указанные суммы включаются в состав доходов и расходов в том налоговом периоде, в котором состоялось их признание должником либо вступление в законную силу решения суда (подпункт 4 пункта 4 статьи 271, подпункт 8 пункт 7 статьи 272 НК РФ).

Для целей налогообложения прибыли сумма неустойки за нарушение договорных обязательств, указанная в решении суда, признается внереализационным доходом на дату вступления решения суда в законную силу (пункт 3 части 2 статьи 250, подпункт 4 пункта 4 статьи 271 НК РФ).

На основании подпункта 2 пункта 2 статьи 265 НК РФ к внереализационным расходам приравниваются убытки, полученные налогоплательщиком в отчетном (налоговом) периоде, в частности, суммы безнадежных долгов, а в случае, если налогоплательщик принял решение о создании резерва по сомнительным долгам, суммы безнадежных долгов, не покрытые за счет средств резерва.

В силу пункта 2 статьи 266 НК РФ безнадежными долгами (долгами, нереальными ко взысканию) признаются те долги перед налогоплательщиком, по которым истек установленный срок исковой давности, а также те

долги, по которым в соответствии с гражданским законодательством обязательство прекращено вследствие невозможности его исполнения на основании акта государственного органа или ликвидации организации.

В данном случае суды не согласились с позицией налогоплательщика, указав, что присужденная сумма пеней подлежала включению в состав внереализационных доходов Общества на дату вступления в силу решения суда.

При этом суды также отметили, что в случае неуплаты пеней, подлежащих уплате контрагентом на основании решения суда, вступившего в законную силу, и при признании последних безнадежными долгами, налогоплательщик имеет право отнести данные долги к внереализационным расходам, уменьшающим полученные доходы в целях налогообложения прибыли, в соответствии с подпунктом 2 пункта 2 статьи 265 НК.

Суд округа поддержал правовую позицию судов первой и апелляционной инстанций и оставил принятые ими судебные акты без изменения.

4. Уменьшение налога на прибыль организаций не только на сумму налога на имущество организаций, но и льготы по нему, предусмотренной региональным законом, неправомерно.

Дело № А82-23426/2019

Согласно пункту 1 статьи 252 НК РФ в целях главы 25 НК РФ налогоплательщик уменьшает полученные доходы на сумму произведенных расходов (за исключением расходов, указанных в статье 270 НК РФ). Расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты (а в случаях, предусмотренных статьей 265 НК РФ, убытки), осуществленные (понесенные) налогоплательщиком.

В соответствии с подпунктом 1 пункта 1 статьи 264 НК РФ к прочим расходам, связанным с производством и реализацией, относятся суммы налогов, начисленные в установленном Кодексом порядке, за исключением перечисленных в статье 270 НК РФ.

Региональным законом о налоге на имущество организаций было предусмотрено, что сумма налога на имущество организаций (сумма авансовых платежей по налогу), подлежащего уплате в областной бюджет за 2016 – 2019 годы, уменьшается организациями, осуществляющими финансовую поддержку профессиональных футбольных клубов. Уменьшение суммы налога на имущество организаций (суммы авансовых платежей по налогу) осуществляется организациями на сумму фактически перечисленных в указанном налоговом периоде средств на финансовую поддержку в пределах объема средств на такую поддержку, предусмотренного государственной программой региона.

В проверяемом периоде налогоплательщик перечислил на поддержку одного из футбольных клубов 46 100 000 рублей, при этом сумма налога на имущество, задекларированная к уплате в бюджет, составила 48 788 836 рублей. Далее при исчислении налога на прибыль организаций налогоплатель-

щик уменьшил сумму этого налога сразу на обе суммы, то есть на 94 888 836 рублей.

Инспекция не согласилась с уменьшением налоговой базы по налогу на прибыль организаций в части 46 100 000 рублей, так как это не соответствует положениям подпункта 1 пункта 1 статьи 264 НК РФ, поскольку входящая в расчет суммы налога в этом размере (исходя из налоговой базы и ставки налога) спорная сумма (в размере 46 100 000 рублей) не является налогом, подлежащим уплате в соответствующий бюджет, а является суммой льготы по налогу на имущество, предусмотренной региональным законом.

Суд первой инстанции рассмотрел спор в пользу налогоплательщика. Суд исходил из того, что 1) для налогоплательщика отсутствует разница в экономической природе и содержании уплаты суммы налога на имущество организаций в бюджет публично-правового образования и перечислении финансовой поддержки в адрес организации, указанной таким публично-правовым образованием; 2) в спорной ситуации нет признаков пожертвования (в том числе безвозмездность). Налогоплательщик не освобождается от уплаты суммы начисленного налога на имущество организаций, также не уменьшается сумма начисленного налога на имущество, вся сумма начисленного налога подлежит обязательному изъятию в той или иной форме.

Суд апелляционной инстанции отменил решение суда первой инстанции, удовлетворив жалобу налогового органа. Суд отметил, что правовое значение для возможности уменьшения налоговой базы по налогу на прибыль имеют не только нормы законодательства субъекта Российской Федерации в отношении налога на имущество и льгот по налогу на имущество, а нормы НК РФ, регламентирующие учет расходов по налогу на прибыль. Финансовая поддержка не является обязательной, перечисляется не в бюджет и не является налогом. Кроме того, оснований считать, что перечисление денежных средств клубу было связано с экономической деятельностью налогоплательщика, не имеется. Таким образом, перечисление спорной суммы также не соответствует требованию пункта 1 статьи 252 НК РФ.

Суд округа поддержал выводы суда апелляционной инстанции.

5. Срок на перевыставление инкассовых поручений налоговым законодательством не установлен. С даты признания должника несостоятельным (банкротом) и открытия конкурсного производства принудительное взыскание денежных средств по требованиям налогового органа возможно только за счет денежных средств налогоплательщика.

Дело № А43- 20791/2020

Налогоплательщик признан несостоятельным (банкротом) и в отношении него введено конкурсное производство.

Инспекция в порядке статьи 46 НК РФ приняла решения о взыскании налога, сбора, страховых взносов, пени, штрафов, процентов за счет денеж-

ных средств на счетах налогоплательщика и направила инкассовые поручения на списание задолженности с расчетного счета Общества, открытого в банке.

В связи с выявлением факта поступления денежных средств на расчетный счет налогоплательщика, открытый в другом банке, налоговый орган отозвал неисполненное поручение из первоначального банка и направил его в другой банк.

Налогоплательщик посчитал незаконным выставление инкассового поручения на счет в этом другом банке. По его мнению, выставление повторных инкассовых поручений к иным расчётным счетам налогоплательщика могло производиться налоговым органом только в пределах установленного пунктом 1 статьи 47 НК РФ годичного срока после истечения срока исполнения требований об уплате налога. Кроме того, нормы налогового законодательства не предусматривают возможность повторного выставления инкассовых поручений. Установив отсутствие денежных средств на счетах налогоплательщика в банках, налоговый орган обязан был принять решение о взыскании недоимки за счет иного имущества Общества.

Суды не согласились с позицией налогоплательщика и отказали в удовлетворении его требований, отметив следующее.

В пункте 1 статьи 46 НК РФ установлено, что в случае неуплаты или неполной уплаты налога в установленный срок обязанность по уплате налога исполняется в принудительном порядке путем обращения взыскания на денежные средства (драгоценные металлы) на счетах налогоплательщика (налогового агента) – организации или индивидуального предпринимателя в банках и его электронные денежные средства, за исключением средств на специальных избирательных счетах, специальных счетах фондов референдума.

Взыскание налога производится по решению налогового органа путем направления на бумажном носителе или в электронной форме в банк, в котором открыты счета налогоплательщика (налогового агента) – организации или индивидуального предпринимателя, поручения налогового органа на списание и перечисление в бюджетную систему Российской Федерации необходимых денежных средств со счетов налогоплательщика (налогового агента) – организации или индивидуального предпринимателя (пункт 2 статьи 46 НК РФ).

Согласно пункту 4 статьи 46 НК РФ поручение налогового органа на перечисление сумм налога в бюджетную систему Российской Федерации направляется в банк, в котором открыты счета налогоплательщика (налогового агента) – организации или индивидуального предпринимателя, и подлежит безусловному исполнению банком в очередности, установленной гражданским законодательством Российской Федерации.

В силу пункта 4.1 статьи 46 НК РФ налоговые органы принимают решение об отзыве не исполненных (полностью или частично) поручений на списание и перечисление денежных средств со счетов налогоплательщиков

(налоговых агентов) – организаций или индивидуальных предпринимателей или поручений на перевод электронных денежных средств налогоплательщиков (налоговых агентов) – организаций или индивидуальных предпринимателей в бюджетную систему Российской Федерации, в том числе случае поступления в налоговый орган от банка информации об остатках денежных средств на других счетах (остатках электронных денежных средств) налогоплательщика в соответствии с пунктами 5 и 9 статьи 76 и пунктом 2 статьи 86 настоящего Кодекса в целях взыскания по принятому в соответствии с пунктом 3 настоящей статьи решению о взыскании.

Таким образом, перевыставление инкассовых поручений к расчетному счету должника, на котором имеются денежные средства, не противоречит законодательству о налогах и сборах, поскольку носит технический характер. Нормы НК РФ не устанавливают срок на перенаправление инкассовых поручений в порядке пункта 4.1 статьи 46 НК РФ.

Приняв во внимание дату принятия заявления о признании Общества несостоятельным (банкротом) и даты вынесения решений о взыскании задолженности, суды отнесли спорную задолженность к категории текущих платежей и признали правомерным применение Инспекцией мер, установленных статьей 46 НК РФ. Кроме того, судами также учтено, что с даты признания должника несостоятельным (банкротом) и открытия конкурсного производства принудительное взыскание денежных средств по требованиям налогового органа возможно только за счет денежных средств налогоплательщика.

По итогам рассмотрения кассационной жалобы Общества суд округа оставил принятые судебные акты без изменения

В передаче кассационной жалобы для рассмотрения в судебном заседании Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации отказано.

6. Недостаточность представленной налогоплательщиком информации о причинах и размере убытка, влечет ту же ответственность, что и ее непредставление.

Дело № А82-19019/2020

Согласно пункту 1 статьи 129.1 НК РФ неправомерное несообщение (несвоевременное сообщение) лицом сведений, которые в соответствии с НК РФ это лицо должно сообщить налоговому органу, в том числе непредставление (несвоевременное представление) лицом в налоговый орган предусмотренных пунктом 3 статьи 88 НК РФ пояснений в случае непредставления в установленный срок уточненной налоговой декларации, при отсутствии признаков налогового правонарушения, предусмотренного статьей 126 НК РФ, влечет взыскание штрафа в размере 5000 рублей.

В рамках камеральной налоговой проверки представленной Обществом налоговой декларации по налогу на прибыль организаций Инспекция на основании абзаца третьего пункта 3 статьи 88 НК истребовала у налогоплательщика пояснения, обосновывающие размер полученного убытка с указанием конкретных причин, повлиявших на получение убытка и его сумму, а именно: 1) какие финансово-хозяйственные операции повлияли на формирование убытка (указать конкретную причину, например, убыток от сделки или списание дебиторской задолженности или иные причины), а также представить сведения (пояснения) в отношении указанных операций (дата, номер, реквизиты договоров, приказов, актов и иных документов, подтверждающих правильность формирования налоговой базы), 2) если есть убытки по сделкам от продажи товаров (работ, услуг) по основной деятельности, то указать по какому договору (номер, дата договора, ИНН контрагента, сумма убытка, акты выполненных работ и реквизиты иных документов, которые влияют на формирование убытка).

В ответ на это налогоплательщик представил пояснения, из которых следует, что убыток связан с сезонностью при выполнении работ по ремонту судов, с цикличностью, которая характерна для судостроительной отрасли вследствие длительного цикла производственного процесса в судостроении, низким процентом рентабельности, с переносом на более поздние сроки или отменой ряда крупных военных проектов и проектов по гражданскому судостроению.

Налоговый орган посчитал эту информацию недостаточной и повторно истребовал пояснения, но налогоплательщик вновь дал тот же самый ответ.

Инспекция составила акт об обнаружении фактов, свидетельствующих о предусмотренных НК РФ налоговых правонарушениях, и приняла решение о привлечении налогоплательщика к ответственности за совершение налогового правонарушения по пункту 1 статьи 129.1 НК РФ в виде штрафа в размере 10 000 рублей (размер штрафа определен с учетом наличия отягчающих ответственность обстоятельств – повторного привлечения к ответственности за совершение аналогичного правонарушения).

Налогоплательщик оспорил привлечение к ответственности, ссылаясь, в частности, на то, что обязанность по представлению затребованных налоговым органом пояснений, обосновывающих размер полученного убытка, им исполнена. Налоговый орган необоснованно направляет требование о предоставлении пояснений по обоснованию конкретных причин и сумм, которые повлияли на формирование убытка.

Суды с позицией налогоплательщика не согласились, отметив, в частности, что пояснения относительно заявленного в налоговой декларации убытка не могут носить общий характер, поскольку в силу прямого указания пункта 3 статьи 88 НК обоснование налогоплательщиком размера полученного убытка предполагает предоставление конкретных сведений (данных), раскрывающих причины возникновения убытка именно в том размере, в котором он заявлен в налоговой декларации. Фактически налогоплательщик не

представил Инспекции по ее требованиям надлежащие пояснения, в связи с чем правомерно привлечен к ответственности.

7. Пониженная налоговая ставка по своей природе не является налоговой льготой, и ее применение не требует соблюдения всех условий, необходимых для использования таких льгот.

Дело № А17-8607/2020

Региональным законом о налоге на имущество организаций было предусмотрено, что налоговая ставка по налогу на имущество организаций устанавливается в размере 2,2 процента с оговоркой «если иное не предусмотрено настоящей статьей».

Данная статья предусматривала пониженные налоговые ставки для имущества, налог по которому исчисляется исходя из его кадастровой стоимости, а также содержала отдельное положение о том, что любые пониженные ставки применяются только при отсутствии недоимки по налогам, сборам и другим обязательным платежам в бюджеты всех уровней и государственные внебюджетные фонды на конец каждого отчетного (налогового) периода, в котором налогоплательщик заявил налоговую льготу.

Налогоплательщик на основании данного регионального закона при исчислении налога на имущество организаций применил пониженную налоговую ставку в отношении имущества, налог по которому исчисляется исходя из его кадастровой стоимости.

Однако налоговый орган признал применение пониженной ставки неправомерным, поскольку у налогоплательщика имелась недоимка по страховым взносам.

В ходе рассмотрения настоящего спора налогоплательщик в качестве возражений указывал на то, что налоговые ставки не являются налоговыми льготами. Вместе с тем суд первой инстанции рассмотрел спор в пользу Инспекции, указав, что налогоплательщик не вправе ограничивать законодательный (представительный) орган государственной власти субъектов Российской Федерации в его правах по установлению налоговых ставок и налоговых льгот по налогу на имущество организаций в пределах рамок, установленных НК РФ.

Суд апелляционной инстанции, чьи выводы впоследствии поддержал суд округа, рассмотрел спор в пользу налогоплательщика, отметив следующее.

Согласно правовой позиции, приведенной в определении Конституционного Суда Российской Федерации от 15.07.2007 № 372-О-П, налоговая ставка является обязательным элементом налогообложения (пункт 1 статьи 17 НК РФ), и налогоплательщик не может произвольно ее применять (изменить ее размер в большую или меньшую сторону) или отказаться от ее применения.

В силу статьи 56 НК РФ льготами по налогам и сборам признаются предоставляемые отдельным категориям налогоплательщиков и плательщиков сборов предусмотренные законодательством о налогах и сборах преимущества по сравнению с другими налогоплательщиками или плательщиками сборов, включая возможность не уплачивать налог или сбор либо уплачивать их в меньшем размере (пункт 1); налогоплательщик вправе отказаться от использования льготы либо приостановить ее использование на один или несколько налоговых периодов, если иное не предусмотрено НК РФ (пункт 2).

В пункте 1 статьи 17 НК РФ установлено, что налоговая ставка (наряду с объектом налогообложения, налоговой базой, налоговым периодом, порядком исчисления налога, порядком и сроками уплаты налога) является одним из элементов налогообложения. Налоговая ставка представляет собой величину налоговых начислений на единицу измерения налоговой базы (пункт 1 статьи 17 НК РФ).

Таким образом, налоговая ставка, как обязательный элемент налогообложения, подлежит безусловному применению, а при установлении разных налоговых ставок в рамках одного налога – применению к тем объектам налогообложения, которые прямо указаны в законе, и выбор конкретной ставки, в отличие от налоговой льготы, как следует из правовой позиции Конституционного Суда Российской Федерации, изложенной в определении от 15.05.2007 № 372-О-П, не может быть обусловлен волеизъявлением налогоплательщика. Следовательно, установление единой (пониженной) налоговой ставки в отношении имущества, включенного в кадастровый Перечень, не является налоговой льготой в форме понижения налоговой ставки в смысле статей 17 и 56 НК РФ. Оснований для доначисления Обществу налога на имущество организаций не имелось.

8. Период налогового контроля исчисляется от года, в котором вынесено решение о проведении проверки, а не с года (даты) начала проверочных действий.

Дело № А28-3479/2021

Инспекция 30.12.2020 приняла решение о проведении выездной налоговой проверки Общества за период с 01.01.2017 по 31.12.2019. Решение направлено по телекоммуникационным каналам связи налогоплательщику 11.01.2021 и получено им в тот же день.

Налогоплательщик не согласился с решением налогового органа в части включения в проверяемый период 2017 года и обратился в арбитражный суд с заявлением о признании его недействительным. Общество обращало внимание на то, что с учетом вынесения решения от 30.12.2020 о приостановлении выездной налоговой проверки с 31.12.2020 и решения от 08.02.2021 о возобновлении выездной налоговой проверки налоговый орган начал проводить проверку фактически с февраля 2021 года. Несоответствие года выне-

сения решения о проведении выездной налоговой проверки фактическому началу проверки порождает правовую неопределенность, которая негативно сказывается на налогоплательщике. Налоговым органом созданы формальные условия для увеличения глубины проверяемого периода (четыре года вместо трех).

Однако суды не согласились с позицией Общества и рассмотрели спор в пользу Инспекции, указав следующее.

Согласно абзацу второму пункта 4 статьи 89 НК РФ в рамках выездной налоговой проверки может быть проверен период, не превышающий трех календарных лет, предшествующих году, в котором вынесено решение о проведении проверки, если иное не предусмотрено НК РФ.

Таким образом, из приведенных норм права следует, что период налогового контроля исчисляется от года, в котором вынесено решение о проведении проверки, а не с года (даты) фактического начала проверочных действий и контрольных мероприятий и (или) с даты получения налогоплательщиком решения о проведении выездной налоговой проверки.

Поскольку решение Инспекции о проведении в отношении налогоплательщика выездной налоговой проверки вынесено в 2020 году (30.12.2020), суд округа признал правомерным вывод судов о наличии у налогового органа правовых оснований для включения 2017 года в проверяемый период в рамках данной проверки.

9. Суммы налогов, уплаченные участниками схемы «дробления» бизнеса, должны учитываться при определении размера налоговых обязательств налогоплательщика – организатора группы.

Дело № А29-2698/2020

В ходе мероприятий налогового контроля в отношении Общества – застройщика установлено, что им создана противоправная схема уклонения от налогообложения путем формального привлечения взаимозависимых индивидуальных предпринимателей к операциям по реализации прав на объекты строительства. При этом предприниматели фактически не осуществляли самостоятельной финансово-хозяйственной деятельности, применяли упрощенную систему налогообложения, что позволило Обществу разделить доходы от осуществления своей деятельности с целью сохранения возможности применения специального налогового режима.

По итогам рассмотрения дела в суде первой и апелляционной инстанций суды пришли к выводу о доказанности Инспекцией совокупности обстоятельств, свидетельствующих о создании налогоплательщиком схемы ухода от налогообложения, при которой фактически деятельность по реализации прав на объекты строительства являлась деятельностью Общества, а заключение договоров долевого участия с индивидуальными предпринимателями производилось с целью регулирования полученных доходов.

Суд округа поддержал позицию судов нижестоящих инстанций.

В свою очередь Общество не согласилось с судебными актами судов и обратилось в Верховный Суд Российской Федерации с кассационной жалобой.

Определением Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации от 21.07.2022 № 301-ЭС22-4481 судебные акты отменены, а дело направлено на новое рассмотрение в арбитражный суд первой инстанции.

Верховный суд Российской Федерации отметил, что в целях определения объема прав и обязанностей в соответствии с действительным экономическим смыслом осуществляемой деятельности должна происходить не только консолидация доходов (прибыли) группы лиц, но также – консолидация налогов, уплаченных с соответствующих доходов, таким образом, как если бы проверяемый налогоплательщик уплачивал налог по упрощенной системе налогообложения в бюджет за подконтрольных ему лиц.

Это означает, что суммы налогов, уплаченные участниками группы в отношении дохода от искусственно разделенной деятельности должны учитываться при определении размера налоговой обязанности (недоимки) по общей системе налогообложения налогоплательщика - организатора группы.

В ином случае не будет обеспечена последовательность и полнота переквалификации совершенных налогоплательщиком операций, правильность определения их последствий, а доначисление налогов в излишнем размере (без учета уплаченных сумм), с одной стороны – приобретет характер дополнительной санкции, выходящей за пределы мер, необходимых для обеспечения всеобщности налогообложения и противодействия злоупотреблениям в этой сфере, а с другой стороны - создаст предпосылки для возврата из бюджета сумм налогов, уплаченных другими участниками схемы при том, что причиненный бюджетной системе ущерб может оставаться не возмещенным в полном объеме.