**ОБЗОР**

**правовых позиций, отраженных в судебных актах Конституционного Суда Российской Федерации и Верховного Суда Российской Федерации, принятых во втором полугодии 2016 года по вопросам налогообложения**

**Фактическое право на доход при применении соглашений об избежании двойного налогообложения.**

**1.  При отсутствии у иностранных организаций фактического права на получение дохода применение льготных положений соглашения об избежании двойного налогообложения признано неправомерным.**

Основанием для доначисления сумм налога и пени послужил вывод инспекции о том, что заявитель не исполнил обязанность налогового агента по исчислению, удержанию и перечислению в бюджет налога на доходы иностранных организации от источников в Российской Федерации с доходов, полученных в виде ценных бумаг (акций российской организации) иностранными компаниями – резидентам Британских Виргинских островов через подконтрольные заявителю иностранные компании, расположенные в республике Кипр.

Удовлетворяя заявленное обществом требование, суд первой инстанции исходил из того, что действующим налоговым законодательством Российской Федерации не установлен порядок исчисления, удержания и перечисления налоговым агентом - российской организацией налога на прибыль организаций при передаче дохода иностранной организации в виде стоимости акций российской компании. Также суд признал недоказанным вывод инспекции об отсутствии деловой цели в совершенных обществом сделках.

Отменяя решение суда и отказывая в удовлетворении заявленных обществом требований, суды апелляционной и кассационной инстанций отметили, что согласно положениям подпунктов 2 и 10 пункта 1 статьи 309 Налогового кодекса РФ доходы, получаемые в результате распределения в пользу иностранных организаций прибыли или имущества организаций (с учетом положений подпунктов 1 и 2 статьи 43 Кодекса), и иные аналогичные доходы, относятся к доходам иностранной организации от источников в Российской Федерации и подлежат обложению налогом, удерживаемым у источника выплаты доходов. Исключение сделано в отношении выплаты доходов, которые в соответствии с международными договорами (соглашениями) не облагаются налогом в Российской Федерации, при условии предъявления иностранной организацией налоговому агенту подтверждения, установленного пунктом 1 статьи 312 Налогового кодекса.

Ввиду отсутствия у Российской Федерации с Британскими Виргинскими островами вышеуказанного международного договора, налогообложение организации – резидента Британских Виргинских островов осуществляется в соответствии с положениями Налогового кодекса РФ.

Анализируя положения международного соглашения об избежании двойного налогообложения с республикой Кипр с учетом комментариев к Модельной конвенции ОЭСР суд апелляционной инстанции указал, что для признания лица в качестве фактического получателя дохода (бенефициарного собственника) необходимо не только наличие правовых оснований для непосредственного получения дохода, но это лицо также должно быть непосредственным выгодоприобретателем, то есть лицом, которое фактически получает выгоду от полученного дохода и определяет его дальнейшую экономическую судьбу.

В рассматриваемом случае промежуточное звено не могло рассматриваться как лицо, имеющее фактическое право на получаемый доход, несмотря на свой формальный статус собственника дохода.

Поддерживая выводы судов, Верховный Суд РФ отметил, что они не противоречат подходам, высказанным в постановлении Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды», в соответствии с которым если суд на основании оценки представленных налоговым органом и налогоплательщиком доказательств придет к выводу о том, что налогоплательщик для целей налогообложения учел операции не в соответствии с их действительным экономическим смыслом, суд определяет объем прав и обязанностей налогоплательщика, исходя из подлинного экономического содержания соответствующей операции.

*Данные выводы содержатся в судебных актах, поддержанных Определением Верховного Суда Российской Федерации от 05.08.2016 № 307-КГ16-7111 по делу № А13-5850/2014 (ООО «Капитал» против Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам по Вологодской области).*

*Вопросы применения налоговыми органами льготных ставок по соглашениям об избежании двойного налогообложения при отсутствии у налогоплательщиков фактического права на доход освещены также в рамках завершенных судебных споров № А40-113217/2016, № А40-442/2015, № А40-116746/2015 и № А40-241361/2015.*

**Взыскание налоговой задолженности при переводе налогоплательщиком выручки и активов на иных лиц, а также взыскание ущерба, причиненного бюджету.**

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

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

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

Суды первой и апелляционной инстанции заявленные требования налогового органа удовлетворили.

Однако суд округа пришел к выводу о том, что в рассматриваемом деле имело место не разделение бизнеса, осуществлявшегося проверяемым налогоплательщиком, а приобретение бизнеса самостоятельным юридическим лицом, созданным другими участниками, находящимся по другому юридическому адресу, имеющему свой управленческий персонал и иной штат сотрудников.

Отменяя постановление суда кассационной инстанции Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации пришла к выводу, что передача налогоплательщиком имущества (прав на получение доходов) после вступления в силу решения инспекции, принятого по результатам налоговой проверки, привела к утрате источника уплаты налогов и, как следствие, к невозможности исполнения налоговой обязанности налогоплательщиком, о чем вновь созданное лицо не могло не знать в силу своего зависимого положения по отношению к налогоплательщику.

При наличии совокупности обстоятельств, предусмотренных пунктом 2 статьи 45 Налогового кодекса РФ, налоговая обязанность следует судьбе переданных налогоплательщиком в пользу зависимого с ним лица денежных средств и иного имущества, к которому для целей обращения взыскания следует относить и имущественные права.

С учетом особенностей осуществляемой обществами деятельности, перезаключение договоров с поставщиками и покупателями по существу привело к передаче прав на получение доходов от деятельности налогоплательщика, что для целей применения пункта 2 статьи 45 Налогового кодекса РФ может рассматриваться в качестве одной из форм передачи имущества (имущественных прав).

При этом суды первой и апелляционной инстанции установили, что после вынесения решения по результатам выездной налоговой проверки налогоплательщик прекратил деятельность по фактическому адресу местонахождения и не осуществлял денежных операций по всем расчетным счетам. Вновь созданным обществом были перезаключены договоры с покупателями и поставщиками товара налогоплательщика по инициативе последнего, осуществлен перевод сотрудников во вновь созданную организацию.

Оценив представленные доказательства, суды первой и апелляционной инстанции пришли к заключению, что оба общества находились в состоянии зависимости друг от друга, их согласованные действия были направлены на неисполнение налоговой обязанности, что в силу указанных положений подпункта 2 пункта 2 статьи 45 Налогового кодекса РФ является основанием для взыскания с вновь созданного общества задолженности по налогам, числящейся за налогоплательщиком.

Соответственно, у суда округа не было оснований для вывода о самостоятельном ведении вновь созданным лицом предпринимательской деятельности и наличия у новой организации собственного коммерческого интереса. Следовательно, предусмотренные статьей 288 Арбитражного процессуального кодекса РФ основания для отмены судебных актов, принятых в соответствии с положениями пункта 2 статьи 45 Налогового кодекса РФ, в данном случае отсутствовали.

*Данные выводы содержатся в Определении Верховного Суда Российской Федерации от 16.09.2016 № 305-КГ16-6003 по делу № А40-77894/2015 (Инспекция Федеральной налоговой службы № 7 по городу Москве против ООО «Интерос»).*

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

**3. По искам о взыскании ущерба, причиненного государству, постановление о прекращении уголовного дела является одним из доказательств и подлежит оценке наряду с другими доказательствами в их совокупности. При этом решение о прекращении уголовного дела в связи с истечением срока давности уголовного преследования не влечет за собой реабилитацию лица, обвиняемого в преступлении (признание его невиновным).**

Налоговым органом проведена выездная проверка хозяйственного общества по результатам которой общество привлечено к налоговой ответственности.

Следственным управлением Следственного комитета Российской Федерации по Хабаровскому краю в отношении генерального директора общества, по факту уклонения от уплаты налогов организации в особо крупном размере, путем включения в налоговые декларации заведомо ложных сведений, было возбуждено уголовное дело. В связи с истечением сроков давности уголовного преследования следователем вынесено постановление о прекращении уголовного дела и уголовного преследования указанного лица.

Далее прокурором был заявлен иск о взыскании с генерального директора общества в бюджет Российской Федерации денежных средств в счет возмещения ущерба, причиненного преступлением.

В обоснование своих требований прокурор указывал, что в ходе проведенной налоговым органом выездной налоговой проверки общества выявлено, что генеральный директор общества путем включения в налоговые декларации заведомо ложных сведений умышленно уклонился от уплаты налога на добавленную стоимость.

Отказывая в удовлетворении иска, суды исходили из того, что вина в причинении ущерба государству приговором суда не установлена, постановление о прекращении уголовного дела в связи с истечением срока давности уголовного преследования преюдициального значения не имеет.

Отменяя судебные акты и направляя дело на новое рассмотрение Судебная коллегия по гражданским делам Верховного Суда Российской Федерации указала, что для правильного разрешения спора суду в настоящем случае надлежало установить, исполнена ли обязанность по уплате налога на добавленную стоимость юридическим лицом, кто является виновным в такой неуплате и, соответственно, причинении государству ущерба, а вывод суда о том, что вина генерального директора общества в причинении государству ущерба приговором суда не установлена, не может являться основанием к отказу в удовлетворении исковых требований о взыскании ущерба, причиненного преступлением. При этом постановление о прекращении уголовного дела является одним из доказательств по делу и подлежит оценке наряду с другими доказательствами в их совокупности.

*Данные выводы содержатся в Определении Верховного Суда Российской Федерации от 22.11.2016 № 58-КГПР16-22 (прокурор Железнодорожного района г. Хабаровска в интересах Российской Федерации против генерального директора ООО «Контур - Дальний Восток»).*

**Применение налоговыми органами расчетного метода в целях исчисления налоговых обязательств налогоплательщиков.**

**4. Допустимость применения расчетного метода исчисления налогов непосредственно связана с обязанностью правильной, полной и своевременной их уплаты и обусловливается неправомерными действиями или бездействием налогоплательщика, не обеспечившего надлежащее оформление учета своих доходов и расходов.**

В ходе выездной налоговой проверки установлено, что между налогоплательщиком и его взаимозависимыми контрагентами, находящимися на упрощенной системе налогообложения и зарегистрированными незадолго до совершения спорных операций, произведены сделки по купле-продаже недвижимого имущества. После приобретения объектов недвижимости у налогоплательщика, данные организации осуществляли сдачу приобретенного имущества в аренду.

Экспертизой, проведенной на основании решения налогового органа установлено многократное отклонение цены, указанной в договорах купли-продажи зданий, от рыночного уровня цен.

Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации согласилась с выводами налогового органа о том, что такое отклонение цен ставит под сомнение саму возможность совершения операций по реализации дорогостоящего имущества на таких условиях, что с учетом взаимозависимости участников сделок и отсутствия разумных экономических причин к установлению цены в столь заниженном размере, позволяет сделать вывод о том, что поведение налогоплательщика при определении условий сделок было продиктовано, прежде всего, целью получения налоговой экономии.

Поскольку операции по реализации имущества отражены обществом в целях налогообложения недостоверно, Судебная коллегия указала на то, что подпункт 7 пункта 1 статьи 31 Налогового кодекса РФ не исключает возможность определения размера недоимки как применительно к установленным главой 14.3 Налогового кодекса РФ методам, используемым при определении для целей налогообложения доходов (прибыли, выручки) в сделках, сторонами которых являются взаимозависимые лица, так и на основании сведений о рыночной стоимости объекта оценки, если с учетом всех обстоятельств дела эти сведения позволяют сделать вывод не о точной величине, но об уровне дохода, который действительно мог быть получен при совершении сделок аналогичными налогоплательщиками.

*Данные выводы содержатся в Определении Верховного Суда Российской Федерации от 22.07.2016 № 305-КГ16-4920 по делу № А40-63374/2015 (ООО «Деловой центр Минаевский» против Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 49 по городу Москве).*

**5.** **Существенность и выраженность отклонения примененной налогоплательщиком цены от рыночного уровня в совокупности с иными обстоятельствами совершения спорных операций, имеет юридическое значение, если при проведении камеральной или выездной налоговой проверки установлены признаки получения необоснованной налоговой выгоды.**

Инспекцией установлено необоснованное включение налогоплательщиком в состав налоговых вычетов по налогу на добавленную стоимость сумм, перечисленных контрагенту при приобретении земельного участка и находящихся на нём строений. Налоговый орган сделал вывод о том, что налогоплательщик приобрёл спорное недвижимое имущество, занизив стоимость земельного участка и завысив стоимость зданий. Указанные действия привели к необоснованному увеличению налоговой базы по налогу на добавленную стоимость, так как реализация земельных участков, в соответствии с положениями Налогового кодекса РФ, не облагается указанным налогом. При этом заявленные налогоплательщиком к вычету суммы налога на добавленную стоимость не были уплачены его контрагентом в бюджет, в связи с чем в нём не сформирован источник для возмещения суммы данного налога.

Учитывая наличие доказательств согласованности действий контрагентов и общества, действия которых не были обусловлены разумными экономическими причинами, а также наличие только цели получения необоснованной налоговой выгоды в виде вычетов по налогу на добавленную стоимость, суды пришли к выводу о правомерности определения налоговым органом рыночной цены сделки в целях корректировки налоговых обязательств общества.

*Данные выводы содержатся в Определении Верховного Суда Российской Федерации от 08.08.2016 № 305-КГ16-9205 по делу № А40-71974/2015 (ООО «Офис Риэлти» против Инспекции Федеральной налоговой службы № 31 по городу Москве).*

**6. Отличие примененной налогоплательщиком цены от уровня цен, обычно применяемых по идентичным (однородным) товарам, работам или услугам другими участниками гражданского оборота не может служить самостоятельным основанием для вывода о получении налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды.** **Многократное отклонение цены сделки от рыночного уровня может учитываться в качестве одного из признаков получения необоснованной налоговой выгоды в совокупности и взаимосвязи с иными обстоятельствами, порочащими деловую цель сделки.**

Инспекцией в ходе выездной налоговой проверки установлено, что налогоплательщик и взаимозависимое с ним лицо в проверяемом периоде реализовали земельные участки и объекты недвижимости физическим лицам по заниженной цене, которые через небольшой промежуток времени реализовали данные земельные участки с минимальной наценкой также взаимозависимым с проверяемым обществом лицам. По мнению налогового органа данные сделки позволили передать взаимозависимым лицам земельные участки с минимальной уплатой налогов и с сохранением при этом права на применение упрощенной системы налогообложения.

Доначисление спорных сумм налогов произведено инспекцией в результате применения к сделкам общества положений статей 20, 40 Налогового кодекса РФ и методов определения рыночной цены, предусмотренных главой 14.3 раздела V.1. Налогового кодекса РФ, вследствие чего общество утратило с IV квартала 2010 года право на применение упрощенной системы налогообложения и было переведено инспекцией на общую систему налогообложения.

Однако Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации признала правильными выводы судов первой и апелляционной инстанций о том, что налоговым органом не доказано получение обществом необоснованной налоговой выгоды, а также наличие взаимозависимости между физическими лицами и обществом в связи с чем признала неправомерным перерасчет налоговых обязательств общества посредством определения рыночных цен по сделкам купли-продажи объектов недвижимости.

*Данные выводы содержатся в Определении Верховного Суда Российской Федерации от 01.12.2016 № 308-КГ16-10862 по делу № А32-2277/2015 (ООО «Аквапарк» против Инспекции Федеральной налоговой службы по городу-курорту Анапа).*

**Необоснованная налоговая выгода.**

**7. Противоречия в доказательствах, подтверждающих последовательность движения товара от изготовителя к налогоплательщику, но не опровергающих сам факт поступления товара налогоплательщику, равно как и факты неисполнения соответствующими участниками сделок (поставщиками первого, второго и более дальних звеньев по отношению к налогоплательщику) обязанности по уплате налогов сами по себе не могут являться основанием для возложения соответствующих негативных последствий на налогоплательщика, выступившего покупателем товаров.**

*Данные выводы содержатся в Определении Верховного Суда Российской Федерации от 29.11.2016 № 305-КГ16-10399 по делу № А40-71125/2015 (ООО «Центррегионуголь» против Инспекции Федеральной налоговой службы России № 36 по городу Москве).*

**Налог на добавленную стоимость.**

**8. 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 РФ, то есть посредством счета-фактуры, а обязанность продавца перечислить сумму этого налога в бюджет обусловлена выставлением им счета-фактуры с выделением в нем соответствующей суммы отдельной строкой.**

Налогоплательщик, осуществляя в проверяемом периоде воздушные перевозки пассажиров и багажа, включая международные перевозки, пользовался услугами наземного обслуживания воздушных судов в различных аэропортах, которые в силу подпункта 22 пункта 2 статьи 149 Налогового кодекса РФ освобождены от налогообложения налогом на добавленную стоимость.

При этом контрагент общества выставлял обществу по оказанным услугам счета-фактуры с выделенным налогом на добавленную стоимость, суммы которого общество в свою очередь предъявляло к вычету.

Суд первой инстанции согласился с позицией налогоплательщика. Однако судом апелляционной инстанции решение суда первой инстанции отменено. Суд кассационной инстанции согласился с выводами апелляционной инстанции.

Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации отменяя судебные акты апелляционной и кассационной инстанций указала на несостоятельность выводов судов относительно несоответствия счетов-фактур требованиям статьи 169 Налогового кодекса РФ, указывая, что по спорным счетам-фактурам, в которых выделена сумма налога на добавленную стоимость, вычет возможен с учетом положений пункта 5 статьи 173 Налогового кодекса РФ и позиции, отраженной в постановлении Конституционного Суда Российской Федерации от 03.06.2014 № 17-П.

При этом Судебная коллегия Верховного Суда Российской Федерации согласилась с выводами налогового органа о том, что под услугами по обслуживанию воздушных судов непосредственно в аэропортах Российской Федерации и воздушном пространстве Российской Федерации в целях применения подпункта 22 пункта 2 статьи 149 Налогового кодекса РФ, следует понимать любые услуги, оказанные авиакомпании (заказчику) в рамках заключенных договоров и направленные на подготовку воздушного судна к вылету с пассажирами, багажом и грузом, поскольку, такие услуги являются составной частью обслуживания воздушных судов в аэропортах и представляют собой комплекс мер, направленных на осуществление воздушной перевозки.

*Данные выводы содержатся в Определении Верховного Суда Российской Федерации от 24.10.2016 № 305-КГ16-6640 по делу № А40-79255/2014 (ООО «Авиакомпания Когалымавиа» против Инспекции Федеральной налоговой службы № 9 по городу Москве).*

**9. Дополнительная плата в виде компенсации затрат арендодателя на уплату земельного налога, имеет прямое отношение к договору аренды и связана с оплатой за аренду земельных участков, а потому подлежит учету в налоговой базе по налогу на добавленную стоимость.**

Между обществом (арендодатель) и контрагентом (арендатор) заключены договоры долгосрочной аренды земельных участков, согласно которым арендная плата уплачивается в твердой сумме. При этом арендатор возмещает арендодателю сумму земельного налога, начисленного на земельные участки, являющиеся предметом рассматриваемых договоров.

Налоговый орган пришел к выводу, что полученные Обществом денежные средства подлежат в силу подпункта 2 пункта 1 статьи 162 Налогового кодекса РФ учету в налоговой базе по налогу на добавленную стоимость.

Верховным Судом Российской Федерации поддержаны выводы нижестоящих судов и налогового органа о том, что спорные суммы, являющиеся компенсацией расходов общества по уплате земельного налога за переданные в аренду земельные участки, имеют прямое отношение к сдаче указанных земельных участков в аренду и фактически являются дополнительной платой по договорам аренды, которая подлежит учету в налоговой базе по налогу на добавленную стоимость.

*Данные выводы содержатся в Определении Верховного Суда Российской Федерации от 12.08.2016 № 305-КГ16-10312 по делу № А40-144005/2015 (ООО «Первая Ипотечная Компания - Регион (Пермь)» против Инспекции Федеральной налоговой службы № 17 по городу Москве).*

**10. Многоквартирный дом (как здание в целом) является объектом непроизводственного (жилого) назначения независимо от наличия в нем нежилых помещений.**

Судами установлено, что в проверяемый период общество осуществляло, в частности, строительство многоквартирных жилых домов со встроенными помещениями и автостоянками.

Основанием увеличения обществу налоговой базы по налогу на добавленную стоимость явился вывод инспекции о том, что нежилые помещения, оконченные строительством в многоквартирных жилых домах, и автостоянки являются объектами производственного назначения, предназначенными для использования в производстве товаров (выполнении работ, оказании услуг), поэтому стоимость услуг застройщика (общества) должна быть включена в выручку при определении налоговой базы по налогу на добавленную стоимость в соответствии с подпунктом 23.1 пункта 3 статьи 149 Налогового кодекса РФ.

Отменяя решение налогового органа в данной части суды указали, что определения понятия «объект производственного назначения» Налоговый кодекс РФ не содержит. Законодатель указал лишь характеризующий критерий, обусловленный предназначением таких объектов, - использование их в производстве товаров, выполнении работ, оказании услуг.

Однако доказательств, свидетельствующих о производственном назначении приведенных нежилых помещений и автостоянок, налоговым органом не приведено и в материалы дела не представлено.

*Данные выводы содержатся в Определении Верховного Суда Российской Федерации от 21.09.2016 № 302-КГ16-11410 по делу № А78-10467/2015 (ООО «Тантал» против Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 2 по городу Чите).*

**11. Субсидии, полученные налогоплательщиками из бюджета субъекта Российской Федерации, местного бюджета, источником финансового обеспечения которых являлись, в том числе, целевые межбюджетные трансферты, предоставленные из федерального бюджета, не могут рассматриваться как субсидии из средств федерального бюджета.**

Инспекция пришла к выводу о неправомерном заявлении предприятием к вычету суммы налога на добавленную стоимость по счетам-фактурам, полученным от подрядчиков в отношении выполненных строительных работ, финансируемых по инвестиционной программе за счет бюджетных средств. По мнению инспекции, предприятие не имеет права на налоговый вычет, поскольку не понесло расходов на приобретение товаров (работ, услуг), в том числе по налогу на добавленную стоимость, так как налог был фактически оплачен за счет средств федерального бюджета, при этом денежные средства, выделенные налогоплательщику из федерального бюджета в рамках инвестиционной программы, являются целевыми, а не собственными денежными средствами предприятия.

Однако Верховный Суд Российской Федерации поддержал позицию судов трех инстанций о правомерном принятии налогоплательщиком спорных сумм налога на добавленную стоимость к вычету, поскольку полученные предприятием из бюджета муниципального образования бюджетные средства не могут рассматриваться как субсидии из средств федерального бюджета, из которых оплачивается налог на добавленную стоимость, предъявленный подрядными организациями при выполнении работ по строительству и реконструкции объектов основных средств данного предприятия.

При этом правовая позиция о том, что в целях применения подпункта 6 пункта 3 статьи 170 Налогового кодекса РФ поступившие из федерального бюджета денежные средства в виде субсидий становятся собственными доходами бюджета субъекта Российской Федерации, имеющими целевое назначение, была также сформулирована в определениях Верховного Суда Российской Федерации от 19.11.2015 [№HYPERLINK "consultantplus://offline/ref=75F965701BEB6BB1103C05BECA4EE8318A08BE78C8D4F0EDAB7759B6FFqCi1G" HYPERLINK "consultantplus://offline/ref=75F965701BEB6BB1103C05BECA4EE8318A08BE78C8D4F0EDAB7759B6FFqCi1G"310-КГ15-8772](consultantplus://offline/ref=75F965701BEB6BB1103C05BECA4EE8318A08BE78C8D4F0EDAB7759B6FFqCi1G) и от 21.01.2016 [№HYPERLINK "consultantplus://offline/ref=75F965701BEB6BB1103C05BECA4EE8318A09BA79C8D0F0EDAB7759B6FFqCi1G" HYPERLINK "consultantplus://offline/ref=75F965701BEB6BB1103C05BECA4EE8318A09BA79C8D0F0EDAB7759B6FFqCi1G"310-КГ15-13228](consultantplus://offline/ref=75F965701BEB6BB1103C05BECA4EE8318A09BA79C8D0F0EDAB7759B6FFqCi1G).

*Данные выводы содержатся в Определении Верховного Суда Российской Федерации от 06.09.2016 № 303-КГ16-10654 по делу № А73-7805/2014 (МУП «Горводоканал» против Инспекции Федеральной налоговой службы по городу Комсомольску-на-Амуре Хабаровского края).*

**12.** **Налог на добавленную стоимость по** **товарам (работам, услугам), которые используются исключительно в необлагаемой данным налогом деятельности, вычету не подлежит, даже если доля совокупных расходов налогоплательщика на приобретение, производство и (или) реализацию товаров (работ, услуг), имущественных прав, операции по реализации которых не подлежат налогообложению, составляет менее 5 процентов.**

Между контрагентом, являющимся юридическим лицом, зарегистрированным в соответствии с законодательством КНДР, и обществом (генподрядчик) были заключены контракты на выполнение работ по реконструкции верхнего строения железнодорожного пути и работ по развитию контейнерного терминала в порту Раджин (КНДР).

В соответствии с условиями указанных контрактов обществом были приобретены материалы для выполнения работ, местом реализации которых не признается территория Российской Федерации.

При этом общество определило, что доля его совокупных расходов на реализацию работ, операции по реализации которых не подлежат налогообложению, составляет во всех периодах менее 5 процентов. На этом основании налог на добавленную стоимость в полном объеме был принят обществом к вычету.

Однако судами отклонен как основанный на неверном толковании норм права довод общества о том, что [абзац 9 пункта 4 статьи 170](consultantplus://offline/ref=78437A6C56FC5F8DCEA9921F1311A50C130C061E99BC1FDF82C866327C2AEA3AA2651646CA311BD1O) Налогового кодекса РФ позволяет налогоплательщику в данном случае принять к вычету весь предъявленный налог на добавленную стоимость. Суды пришли к выводу, что к операциям по приобретенным товарам, используемым только для не подлежащих налогообложению (освобожденных от налогообложения) операций, не могут быть применены правила, установленные абзацем 9 пункта 4 статьи 170 Налогового кодекса РФ.

*Данные выводы содержатся в судебных актах, поддержанных Определением Верховного Суда Российской Федерации от 12.10.2016 № 305-КГ16-9537 по делу № А40-65178/2015 (АО «РЖДстрой» против Межрегиональной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам № 6).*

**13. Правом на налоговый вычет и возмещение из бюджета сумм налога на добавленную стоимость, предъявленных налогоплательщику его поставщиками может воспользоваться только налогоплательщик, приобретающий соответствующие товары (работы, услуги) с целью осуществления налогооблагаемой деятельности на территории Российской Федерации.**

Общество по договорам морской перевозки оказывало услуги по транспортировке рыбопродукции из района вылова за пределами 12-мильной зоны (в исключительной экономической зоне Российской Федерации) до конечного покупателя (порты Южной Кореи и Китая). При этом перевозка рыбопродукции осуществлялась заявителем через порт Владивосток, где происходило ее таможенное оформление. Полагая, что оказание услуг по перевозке товара происходит на территории Российской Федерации (с учетом захода в порт Владивосток), заявитель облагал данные услуги налогом на добавленную стоимость по ставке 0 процентов, а также принимал к вычету суммы указанного налога, связанные с данными услугами.

Налоговый орган по результатам проверки пришел к выводу о том, что местом оказания услуг по перевозке рыбопродукции территория Российской Федерации не является, поскольку район промысла не относится к территории Российской Федерации, а соответственно, пункт отправления находится за пределами ее территории. Учитывая, что местом реализации услуг по перевозке территория Российской Федерации не является (соответственно, данная операция относится к категории необлагаемых налогом на добавленную стоимость, в том числе по ставке 0 процентов), налоговый орган признал незаконным принятие заявителем к вычету сумм налога на добавленную стоимость в отношении данных услуг.

Примененные в указанном споре нормы права по мнению заявителя, носят неопределенный характер, что не позволяет применять ставку 0 процентов по налогу на добавленную стоимость в отношении услуг по перевозке экспортируемых товаров.

Однако Конституционный Суд Российской Федерации пришел к выводу, что оспариваемые законоположения не содержат неопределенности, а потому сами по себе в системе действующего правового регулирования не нарушают его конституционных прав как налогоплательщика в указанном им аспекте указав, что если реализация услуг происходит не на территории Российской Федерации, объекта обложения налогом на добавленную стоимость не возникает, в результате чего не возникает права на налоговый вычет и возмещение сумм налога на добавленную стоимость.

*Данные выводы содержатся в Определении Конституционного Суда Российской Федерации от 29.09.2016 № 024-О (по жалобе ООО «Дальтрансфлот»).*

**14. Правовой статус органов местного самоуправления позволяет признавать их плательщиками налога на добавленную стоимость в отношении операций по реализации муниципального имущества, не закрепленного за муниципальными предприятиями и учреждениями, составляющего муниципальную казну соответствующего городского, сельского поселения или другого муниципального образования, и, соответственно, возлагать на них обязанность по исчислению и уплате налога на добавленную стоимость в случае, если указанное имущество реализуется физическим лицам, не являющимся индивидуальными предпринимателями.**

*Данные выводы содержатся в Определении Конституционного Суда Российской Федерации от 19.07.2016 № 1719-О (по жалобе Комитета по управлению муниципальным имуществом муниципального образования «Юргинский городской округ»).*

*Вопросы уплаты налога на добавленную стоимость по сделкам с органами государственной власти и управления и органами местного самоуправления рассмотрены также в Постановлении Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 13.01.2011 № 10067/10 по делу № А50-32345/2009.*

**Налог на прибыль организаций.**

**15. Нормы статей 275, 309 и 310 Налогового кодекса РФ и Конвенции между Правительством РФ и Правительством Австрийской Республики от 13.04.2000 регламентируют применение пониженной ставки налога с дивидендов, определяемой на дату выплаты дивидендов при одновременном соблюдении условий касательно доли и объема участия в уставном капитале.**

Инспекция пришла к выводу о неправомерном исчислении обществом налога на доходы иностранной организации по ставке 5 процентов, предусмотренной подпунктом «а» пункта 1 статьи 10 Конвенции между Правительством РФ и Правительством Австрийской Республики от 13.04.2000 «Об избежании двойного налогообложения…» (далее в данном пункте – Конвенция), в отношении дивидендов, выплаченных в 2014 году, начисленных за 2012 - 2013 годы в пользу иностранной компании, так как общество обязано было исчислить и удержать налог на доходы иностранных организаций по ставке 15 процентов в отношении дивидендов, выплаченных за 2012 год в связи с невыполнением обществом условия участия в российской компании в размере более 100 000 долларов США, установленного Конвенцией от 13.04.2000 для применения ставки 5 процентов в периоде, за который выплачены дивиденды.

Однако Верховный Суд Российской Федерации поддержал позицию налогоплательщика и арбитражного суда кассационной инстанции о том, что соблюдение условий касательно доли участия и объема участия, установленных статьей Конвенции «Дивиденды» в целях применения положений статей 275, 309 и 310 Налогового кодекса РФ и Конвенции, необходимо учитывать на дату выплаты дивидендов. На дату выплаты дивидендов указанные условия участия в российской компании обществом были соблюдены.

*Данные выводы содержатся в Определении Верховного Суда Российской Федерации от 11.07.2016 № 307-КГ16-8606 по делу № А05-6325/2015 (ОАО «Архангельский целлюлозно-бумажный комбинат» против Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам по Архангельской области и Ненецкому автономному округу).*

**16. Увольнение работника является завершающим этапом его вовлечения в деятельность налогоплательщика, в связи с чем вывод о несоответствии расходов, производимых при увольнении работников, требованиям пункта 1 статьи 252 Налогового кодекса РФ не может следовать из того факта, что работник в дальнейшем не сможет приносить доход организации результатом своего труда.**

**Однако это не означает, что экономически оправданными могут признаваться расходы, произведенные вне связи с экономической деятельностью налогоплательщика, то есть, по существу направленные на удовлетворение личных нужд уволенных граждан за счет бывшего работодателя.**

Общество учло суммы компенсаций, выплаченных увольняемым работникам на основании соглашений о расторжении трудовых договоров, при исчислении налога на прибыль организаций в составе расходов.

Судами установлено, что прекращение трудовых отношений имело место не по указанным в [пункте 9 статьи 255](consultantplus://offline/ref=49ECEFBAC8823C9C2FC44E10576241953E200D19D4F2CDA589520A29DBA5EA3464672EB81A3E88w1R9J) Налогового кодекса РФ вынужденным для работников причинам, а по обоюдному согласию сторон трудового договора. Несмотря на это, в соглашениях о расторжении трудовых договоров предусмотрено осуществление в пользу работников выплат, названных «компенсациями».

Экономическая оправданность затрат на выплату «компенсаций» увольняемым работникам, с точки зрения общества состояла в минимизации затрат, имея в виду, что в случае увольнения работников по сокращению штата им причитались бы большие суммы выплат.

Учитывая, что доказательства того, что фактически налогоплательщик преследовал цель уменьшения численности работников, в материалах дела отсутствовали, хотя данное обстоятельство требует выяснения, Судебной коллегией по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации дело направлено на новое рассмотрение.

Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации отметила, что выплаты, производимые на основании соглашений о расторжении трудового договора, могут выполнять как функцию выходного пособия (заработка, сохраняемого на относительно небольшой период времени до трудоустройства работника), так и по существу выступать платой за согласие работника на отказ от трудового договора.

При этом на налогоплательщике лежит бремя раскрытия доказательств, обосновывающих природу произведенных выплат и их экономическую оправданность.

*Данные выводы содержатся в Определении Верховного Суда Российской Федерации от 23.09.2016 № 305-КГ16-5939 по делу № А40-94960/2015 (ООО «Парламент Продакшн» против Межрегиональной инспекции Федеральной налоговой службы № 3 по крупнейшим налогоплательщикам).*

**17.** **Положения Федерального закона № 178-ФЗ «О внесении изменений в статью 288.1 части второй Налогового кодекса Российской Федерации», которыми внесены изменения в порядок применения льготы по налогу на прибыль организаций, не могут распространяться на правоотношения, связанные с уплатой налога на имущество организаций, поскольку объектом обложения налогом на имущество организаций является иное экономическое основание, а не прибыль, как таковая.**

Включенная в реестр резидентов Особой экономической зоны Калининградской области в декабре 2006 года организация начала применять льготу по налогу на имущество организаций только с 2007-го, тогда как в соответствии с пунктом 3 статьи 385.1 Налогового кодекса РФ нулевая ставка по налогу на имущество организаций применяется в течение шести календарных лет с даты включения налогоплательщика в реестр резидентов Особой экономической зоны. В компании посчитали, что льготный период необходимо считать именно с 1 января года, следующего за годом включения в реестр, по аналогии с льготным периодом по налогу на прибыль организаций для резидентов Особой экономической зоны, что позволило применить льготу также за 2012 год.

Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации поддержала налоговый орган в том, что изменения указанным законом внесены только в статью 288.1 Налогового кодекса РФ и касались исчисления льготного периода по налогу на прибыль организаций, а действующий порядок исчисления периода применения льготных ставок по налогу на имущество организаций сохранен. Таким образом, в данном споре льготная налоговая ставка по налогу на имущество организаций для резидентов Особой экономической зоны подлежит применению организацией с 2006 по 2011 год.

*Данные выводы содержатся в Определении Верховного Суда Российской Федерации от 08.11.2016 № 307-КГ16-7941 по делу № А21-7635/2014 (ООО «А-Инвестмент Групп» против Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам по Калининградской области).*

**Налог на доходы физических лиц.**

**18. Сам по себе факт расходования налогоплательщиком денежных средств в налоговом периоде не подтверждает получение дохода, облагаемого налогом на доходы физических лиц, в сумме, равной израсходованным средствам. Факт приобретения имущества подтверждает лишь то, что налогоплательщиком в налоговом периоде понесены соответствующие расходы. Бремя доказывания факта получения налогоплательщиком налогооблагаемого дохода возлагается на налоговый орган.**

Налоговый орган обратился в суд с заявлением о взыскании с налогоплательщика недоимки по налогу на доходы физических лиц за 2012 и 2013 годы, а также суммы пени.

При этом сумму налога на доходы физических лиц, подлежащую уплате инспекция определила расчетным путем исходя из стоимости приобретенных налогоплательщиком транспортных средств, являющихся, по мнению налогового органа, доходом, полученным им в натуральной форме, уменьшив указанную сумму на размер подтвержденных доходов.

Судебная коллегия по административным делам Верховного Суда Российской Федерации не согласилась с такими выводами указав, что сумма израсходованных налогоплательщиком денежных средств на покупку автомобилей не могла рассматриваться налоговым органом в качестве объекта налогообложения по налогу на доходы физических лиц.

Кроме того, Судебной коллегией Верховного Суда Российской Федерации отмечено, что налоговым органом не соблюден предусмотренный законодательством о налогах и сборах порядок взыскания недоимки по налогу.

Требование об уплате налога на доходы физических лиц, порядок направления которого урегулирован главой 10 Налогового кодекса РФ, в адрес налогоплательщика не направлялось, следовательно, взыскание налога производилось налоговым органом в нарушение положений статьи 48 Налогового кодекса РФ.

*Данные выводы содержатся в Определении Верховного Суда Российской Федерации от 27.07.2016 № 57-КГ16-6 (Инспекция Федеральной налоговой службы России по городу Белгороду против Геврасева С.М).*

*Аналогичные выводы отражены в обзоре судебной практики Верховного Суда Российской Федерации № 4 (2015), утвержденном Президиумом Верховного Суда Российской Федерации 23.12.2015 (пункт 1 раздела «Судебная коллегия по административным делам»).*

**19. Доходом для целей обложения налогом на доходы физических лиц федеральный законодатель признает лишь экономическую выгоду в денежной или натуральной форме, возникающую у физического лица при осуществлении им хозяйственной деятельности. Такой подход позволяет на практике вывести из-под налогообложения выплаты, носящие, например, компенсационный характер или характер возмещения ущерба.**

Судом в пользу физического лица были взысканы неустойка и штраф, предусмотренные Законом Российской Федерации от 07.02.1992 № 2300-I «О защите прав потребителей». Впоследствии решением налогового органа налогоплательщик привлечен к ответственности за неуплату налога на доходы физических лиц с указанных сумм. Налогоплательщику отказано в удовлетворении требования о признании незаконным решения налогового органа. При этом суд пришел к выводу, что суммы неустойки и штрафа носят штрафной, а не компенсационный характер и являются экономической выгодой налогоплательщика.

Конституционный Суд Российской Федерации отказывая в принятии жалобы налогоплательщика к рассмотрению указал, что в отношении неустойки и штрафа, выплачиваемых в соответствии с действующим гражданским законодательством (в частности, в соответствии со статьей 330 Гражданского кодекса РФ), характер соответствующих выплат для целей налогообложения должен определяться применительно к фактическим обстоятельствам конкретного дела - исходя из того, возникает ли при получении у налогоплательщика экономическая выгода или нет.

*Данные выводы содержатся в Определении Конституционного Суда Российской Федерации от 19.07.2016 № 1460-О (по жалобе Фроловой В.В.).*

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

В связи с приобретением квартиры налогоплательщиком подана в инспекцию налоговая декларация за 2011 год, в которой в том числе был заявлен имущественный налоговый вычет - 2 000 000 рублей.

Однако в дальнейшем налогоплательщиком подана уточненная декларация, в которой о предоставлении имущественного налогового вычета в связи с приобретением указанной квартиры не заявлено.

Также указанный налогоплательщик с супругом подали в налоговую инспекцию заявление о распределении имущественного налогового вычета в связи с приобретением названной квартиры в размере 2 000 000 рублей, согласно которому право на получение вычета было предоставлено супругу налогоплательщика.

Решениями налогового органа супругу налогоплательщика отказано в предоставлении заявленных имущественных налоговых вычетов.

При этом налоговым органом предложено подтвердить налогоплательщику ранее заявленный имущественный налоговый вычет.

Разрешая заявленные требования, суды первой и апелляционной инстанций пришли к выводу о том, что имущественный налоговый вычет в связи с приобретением квартиры был заявлен и предоставлен физическому лицу, которое не имеет права отказаться от него, в связи с чем его супруг не имеет права на предоставление такого вычета.

Судебной коллегией по административным делам Верховного Суда Российской Федерации указано, что отказ от уже предоставленного решением налогового органа имущественного налогового вычета в соответствии с действующим налоговым законодательством невозможен. Вместе с тем исходя из положений статьи 254 Гражданского кодекса РФ и статьи 34 Семейного кодекса РФ имущество, нажитое супругами во время брака, является их совместной собственностью, каждый из супругов имеет право на имущественный налоговый вычет независимо от того, на имя кого из супругов оформлено право собственности на объект недвижимости и платежные документы.

Учитывая, что налогоплательщиком в 2011 году имущественный налоговый вычет в размере фактически произведенных расходов на приобретение квартиры использован не полностью, остаток может быть использован его супругом, так как данные расходы произведены за счет их общего имущества.

*Данные выводы содержатся в Определении Верховного Суда Российской Федерации от 20.07.2016 № 58-КГ16-12 (физические лица против ИФНС России по Индустриальному району г. Хабаровска).*

**21. Право налогоплательщика уменьшить налоговую базу по налогу на доходы физических лиц на сумму имущественного налогового вычета возникает с момента регистрации права собственности на жилой дом.**

Налоговый орган отказал налогоплательщику в предоставлении имущественного налогового вычета, связанного с расходами на приобретение объекта незавершенного строительства, поскольку им не были представлены документы, подтверждающие право собственности на жилой дом. Суд общей юрисдикции согласился с выводом налогового органа, указав также, что в представленных налогоплательщиком правоустанавливающих документах не установлен статус данного объекта как жилого дома.

Примененные в указанном споре нормы права по мнению налогоплательщика ограничивают его в праве на применение имущественного налогового вычета в отношении не оконченного строительством жилого дома.

Однако Конституционный Суд Российской Федерации пришел к выводу, что оспариваемые законоположения позволяют налогоплательщикам при соблюдении установленных налоговым законом условий воспользоваться правом на соответствующий имущественный налоговый вычет, указав что статьей 220 Налогового кодекса РФ предусмотрен порядок получения имущественного налогового вычета по налогу на доходы физических лиц при строительстве или приобретении жилого дома (в том числе не оконченного строительством) на территории Российской Федерации, согласно которому для реализации права на соответствующий имущественный налоговый вычет налогоплательщик представляет документы, подтверждающие право собственности на жилой дом. Соответственно, в данном случае право налогоплательщика уменьшить налоговую базу по налогу на доходы физических лиц на сумму имущественного налогового вычета возникает с момента регистрации права собственности на жилой дом. При этом налогоплательщик вправе уменьшить ее на сумму имущественного налогового вычета в предельно допустимом размере - с учетом суммы как расходов на приобретение не оконченного строительством жилого дома, так и расходов по его достройке (подпункт 3 пункта 3 статьи 220 Налогового кодекса РФ).

*Данные выводы содержатся в Определении Конституционного Суда Российской Федерации от 29.09.2016 № 1806-О (по жалобе Ворониной Т.Е.).*

**Водный налог.**

**22. Осуществление забора воды для водоснабжения садоводческих обществ, гаражных кооперативов, больниц, учреждений санаторно-курортной сферы по своей правовой природе не является водоснабжением населения, поскольку данные помещения не предназначены для постоянного проживания граждан, являются местом их временного пребывания и не подпадают под понятие жилого помещения, в связи с чем применение обществом в данном случае льготной ставки водного налога является неправомерным.**

Основанием для начисления водного налога послужил вывод инспекции о том, что при исчислении налога общество неправомерно применило льготную ставку, предусмотренную при заборе (изъятии) водных ресурсов из водных объектов для водоснабжения населения (пункт 3 статьи 333.12 Налогового кодекса РФ) в отношении нужд организаций и индивидуальных предпринимателей.

Льготная ставка применялась налогоплательщиком при исчислении водного налога в отношении объема воды, отпущенной спорным категориями абонентов: садоводческим обществам гаражным кооперативам; больницам; учреждениям санаторно-курортной сферы (гостиницы, санатории, пансионаты, базы и дома отдыха, туристические лагеря), в силу того, что указанные категории абонентов фактически используют воду для питьевого и хозяйственно-бытового снабжения находящихся у них (пребывающих) физических лиц.

Признавая неправомерным применение обществом пониженной ставки водного налога для указанных учреждений, судебные инстанции руководствовались тем, что в целях применения пункта 3 статьи 333.12 Налогового кодекса РФ под водоснабжением населения понимается обеспечение питьевой водой по договорам, абонентами по которым выступают физические лица, а также организации, в собственности, хозяйственном ведении или оперативном управлении которых находятся жилищный фонд и объекты инженерной инфраструктуры; организации, уполномоченные оказывать коммунальные услуги населению, проживающему в государственном (ведомственном), муниципальном или общественном жилищном фонде; товарищества и другие объединения собственников, которым передано право управления жилищным фондом.

*Данные выводы содержатся в Определении Верховного Суда Российской Федерации от 19.08.2016 № 308-КГ16-9865 по делу № А32-25791/2015 (ООО «Югводоканал» против Инспекции Федеральной налоговой службы по городу Крымску Краснодарского края).*

**Налог на добычу полезных ископаемых.**

**23.** **При отсутствии утвержденных в установленном порядке нормативов потерь** **добычи полезного ископаемого, фактические потери считаются сверхнормативными и подлежат налогообложению по ставке, установленной пунктом 2 статьи 342 Налогового кодекса РФ.**

Налоговым органом доначислен обществу налог на добычу полезных ископаемых в связи с тем, что в нарушение статьи 336 Налогового кодекса РФ налогоплательщиком из объекта налогообложения налога на добычу полезных ископаемых в рассматриваемых налоговых периодах исключены фактические технологические потери, на которые соответствующие нормативы в установленном порядке не утверждены, в связи с чем налогоплательщиком допущено занижение количества добытого полезного ископаемого, подлежащего налогообложению по общеустановленной ставке - 6%.

Отказывая обществу в удовлетворении требований, суды установили, что общество согласовало только нормативные эксплуатационные потери добычи полезного ископаемого в размере 4,5%, утвержденные в составе проектной документации, в то время как технологические потери обществом согласованы не были. В связи с изложенным суды пришли к выводу о том, что установленные инспекцией в ходе проверки фактические потери полезного ископаемого являются сверхнормативными и подлежат обложению налогом на добычу полезных ископаемых.

*Данные выводы содержатся в Определении Верховного Суда Российской Федерации от 11.11.2016 № 302-КГ16-14748 по делу № А78-3803/2015 (ЗАО «Рудник Апрелково» против Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 7 по Забайкальскому краю).*

*По вопросу учета потерь полезного ископаемого в целях налогообложения налогом на добычу полезных ископаемых следует учитывать также Определение Верховного Суда Российской Федерации от 26.03.2015 № 302-КГ15-1144 по делу № А78-6124/2013 и Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 19.02.2013 № 12232/12 по делу № А19-16360/2011.*

**24. Если технологический цикл по добыче полезного ископаемого заканчивается получением золотосодержащих полупродуктов, объектом по налогу на добычу полезных ископаемых является полупродукт, в силу чего налогоплательщик обоснованно применял для определения стоимости полезного ископаемого способ оценки, указанный в пункте 3 статьи 340 Налогового кодекса РФ (исходя из цены реализации добытого полезного ископаемого - флотоконцентрата).**

Судами установлено, что технологический цикл общества по добыче полезного ископаемого заканчивается получением двух золотосодержащих полупродуктов - флотоконцентрата и (или) сплава Доре, в зависимости от сорта руды.

На основании данного обстоятельства налоговый орган пришел к выводу, что обществом добыты драгоценные металлы, следовательно оценка их стоимости определяется исходя из цен реализации химически чистого металла, без учета налога на добавленную стоимость, уменьшенных на расходы налогоплательщика по его аффинажу и доставке (перевозке) до получателя. Стоимость единицы указанного добытого полезного ископаемого определяется как произведение доли (в натуральных измерителях) содержания химически чистого металла в единице добытого полезного ископаемого и стоимости единицы химически чистого металла (пункт 5 статьи 340 Налогового кодекса РФ).

Однако Верховный Суд Российской Федерации поддержал позицию судов трех инстанций о правомерности применения обществом для определения стоимости полезного ископаемого способа оценки, указанного в пункте 3 статьи 340 Налогового кодекса РФ (исходя из цены реализации добытого полезного ископаемого - флотоконцентрата), поскольку объектом по налогу на добычу полезных ископаемых у общества являлся именно золотосодержащий концентрат, а не химически чистый металл.

*Данные выводы содержатся в Определении Верховного Суда Российской Федерации от 09.09.2016 № 303-КГ16-10595 по делу № А80-168/2015 (ООО «Золоторудная компания «Майское» против Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 2 по Чукотскому автономному округу).*

**25.** **Определение степени выработанности запасов конкретного участка недр необходимо производить по всему участку недр, границы которого указаны в лицензии на право пользования недрами, а не по отдельным объектам разработки – пластам залежам, горизонтам или месторождениям соответствующего участка.**

В ходе проверки инспекцией установлено, что общество имеет лицензию на право пользования недрами с целью геологического изучения недр и добычи нефти и газа на Среднеюрольском участке. Участок недр имеет статус горного отвода и включает в себя три нефтяных месторождения.

Обществом произведено исчисление налога на добычу полезных ископаемых по одному из месторождений с применением коэффициента выработанности (Кв) равным 0,3.

Доначисляя налог, инспекция указала, что общество при исчислении налога на добычу полезных ископаемых неправомерно применило к налоговой ставке коэффициент выработанности в размере 0,3, что повлекло занижение подлежащего к уплате в бюджет налога на добычу полезных ископаемых, поскольку указанный коэффициент необходимо рассчитывать по Средненюрольскому участку недр в целом, границы которого указаны в лицензии на право пользования недрами, а не по отдельным объектам разработки – пластам, залежам, горизонтам или месторождениям соответствующего участка.

Верховный Суд Российской Федерации поддержал позицию судов и налогового органа указав, что геологические и горные отводы не образуют самостоятельных участков недр и являются единым участком недр в рамках лицензии.

*Данные выводы содержатся в Определении Верховного Суда Российской Федерации от 13.12.2016 № 304-КГ16-13667 по делу № А67-6084/2015 (ООО «ННК-Восточная транснациональная компания» против Инспекции Федеральной налоговой службы по г. Томску).*

**Специальные налоговые режимы.**

**26. Механизм правового регулирования упрощенной системы налогообложения предполагает право налогоплательщиков самостоятельно, с учетом специфики осуществляемой ими хозяйственной деятельности, выбрать объект налогообложения (доходы или доходы, уменьшенные на величину расходов).**

В соответствии с [пунктом 2 статьи 346.14](consultantplus://offline/ref=0778E9D0C4A19AF5D4F489F21E030AC95F49F77C4EB2F1A8A00FE65A18D2F7BBE9EE1372FAC2Y8NEH) Налогового кодекса РФ объект налогообложения может изменяться налогоплательщиком ежегодно с начала налогового периода, которым признается календарный год, если налогоплательщик уведомит об этом налоговый орган до 31 декабря года, предшествующего году, в котором налогоплательщик предлагает изменить объект налогообложения, но в течение налогового периода налогоплательщик менять объект налогообложения не может.

*Данные выводы содержатся в Определении Конституционного Суда Российской Федерации от 19.07.2016 № 1459-О (по жалобе Туманиной Е.М.).*

**27.** **Субъекты Российской Федерации вправе устанавливать размер потенциально возможного к получению индивидуальным предпринимателем годового дохода в зависимости от количества обособленных объектов (площадей), при этом следует учитывать, что максимальный размер потенциально возможного дохода по рассматриваемому виду деятельности по отношению к установленному Налоговым кодексом РФ может быть увеличен не более чем в десять раз.**

Инспекцией предпринимателю был выдан патент в отношении вида деятельности – сдача внаем собственного нежилого недвижимого имущества. Так как у налогоплательщика находилось в собственности три обособленных объекта недвижимости при расчете суммы налога, уплачиваемого в связи с применением патентной системы налогообложения, инспекцией применена налоговая база в размере 5 миллионов рублей по каждому обособленному объекту (15 миллионов рублей по трем объектам ) на основании Закона Республики Бурятия от 26.11.2002 № 145-III «О некоторых вопросах налогового регулирования в Республике Бурятия, отнесенных законодательством Российской Федерации о налогах и сборах к ведению субъектов Российской Федерации».

Однако Верховный Суд Российской Федерации согласился с выводами налогоплательщика и суда кассационной инстанции о том, что максимальный размер потенциально возможного к получению годового дохода по рассматриваемому виду деятельности для заявителя не мог превышать величины 10 миллионов рублей, увеличенной на коэффициент-дефлятор. Указанный максимальный размер потенциально возможного к получению индивидуальным предпринимателем годового дохода рассчитывается исходя из 1 миллиона рублей (пункт 7 статьи 346.43 Налогового кодекса РФ) увеличенного не более чем в 10 раз по виду деятельности - сдача в аренду (наем) жилых и нежилых помещений, дач, земельных участков, принадлежащих индивидуальному предпринимателю на праве собственности (подпункт 4 пункта 8 статьи 346.43 Налогового кодекса РФ).

*Данные выводы содержатся в Определении Верховного Суда Российской Федерации от 16.11.2016 № 302-КГ16-15053 по делу № А10-6042/2015 (индивидуальный предприниматель Саламатин Сергей Александрович против Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 4 по Республике Бурятия).*

**Налоговый контроль.**

**28. Справка по форме 2-НДФЛ не является достаточным документом для осуществления контроля за правильностью исчисления удержания и перечисления в бюджет налоговым агентом сумм налога на доходы физических лиц.**

Инспекцией по результатам выездной налоговой проверки установлено, что обществом был удержан налог на доходы физических лиц из доходов, выплачиваемых физическим лицам, но не перечислен в бюджет. Общество привлечено к налоговой ответственности по статье 123 Налогового кодекса РФ.

Общество не согласилось с решением налогового органа в вышеуказанной части в связи с пропуском инспекцией срока давности взыскания налога поскольку налоговый орган должен был узнать о возникшей просрочке по уплате налога на доходы физических лиц одновременно с представлением налоговым агентом сведений по форме 2-НДФЛ.

Однако Верховный Суд Российской Федерации поддержал позицию инспекции и судов апелляционной и кассационной инстанций о том, что в отсутствие объективной возможности установления наличия и размера имеющейся у налогового агента задолженности по налогу по каждому случаю выплаты дохода лишь на основании сведений, представленных налогоплательщиком в рамках исполнения требований пункта 2 статьи 230 Налогового кодекса РФ, инспекция в пределах законодательно предоставленных ей полномочий правомерно провела выездную налоговую проверку соблюдения обществом законодательства о налогах и сборах, в рамках которой истребовала и исследовала все имеющиеся у налогового агента первичные документы, вследствие чего установила факты несвоевременного перечисления налога в бюджет и правомерно начислила пени, привлекла общество к ответственности по статье 123 Налогового кодекса РФ и предложила перечислить суммы удержанного, но не перечисленного налога на доходы физических лиц.

*Данные выводы содержатся в судебных актах, поддержанных Определением Верховного Суда Российской Федерации от 07.11.2016 № 302-КГ16-10998 по делу № А58-515/2015 (ООО «Рекламный магазин» против Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 5 по Республике Саха (Якутия)).*

**29. При подаче налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость, в которой заявлено право на возмещение налога, налоговый орган в рамках камеральной налоговой проверки вправе истребовать у налогоплательщика документы, подтверждающие правомерность применения налоговых вычетов.**

Налоговым органом проведена камеральная проверка декларации налогоплательщика, в которой заявлено право на возмещение суммы налога на добавленную стоимость из бюджета.

Инспекция по результатам проверки установила наличие схемы во взаимоотношениях с контрагентами, направленной на получение необоснованной налоговой выгоды в виде незаконного возмещения из бюджета налога на добавленную стоимость.

Суды первой и кассационной инстанции, признавая незаконным решение налогового органа, сослались на то, что предмет камеральных налоговых проверок фактически ограничен налоговой отчетностью, поэтому обстоятельства, послужившие основанием для вынесения оспариваемого решения, выходят за пределы налоговой отчетности, фактически установлены из сведений, не относящихся к предмету камеральной проверки.

Однако Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации оставляя в силе судебный акт апелляционной инстанции пришла к выводу, что к спорным правоотношениям применима норма пункта 8 статьи 88 Налогового кодекса РФ и налоговый орган был правомочен осуществить камеральную проверку с истребованием документов.

*Данные выводы содержатся в Определении Верховного Суда Российской Федерации от 20.07.2016 № 305-КГ16-4155 по делу № А40-87379/2014 (ООО «Энергокомплект» против Инспекции Федеральной налоговой службы № 7 по городу Москве).*

**30. При представлении уточненной налоговой декларации после окончания выездной налоговой проверки, но до принятия решения по ней, налоговый орган с учетом объема и характера уточняемых сведений вправе провести дополнительные мероприятия налогового контроля.**

С возражениями на акт выездной налоговой проверки налогоплательщик представил в налоговый орган уточнённые налоговые декларации по налогу на доходы физических лиц и единому социальному налогу за проверяемый период. Проверка данных уточнённых налоговых деклараций была осуществлена налоговым органом в рамках дополнительных мероприятий налогового контроля. Выводы налогового органа о занижении налогоплательщиком налоговой базы, положенные в основу решения по результатам выездной налоговой проверки, были сделаны с учётом данных, полученных при проверке сведений, содержащихся в уточнённых налоговых декларациях. Тем самым налоговый орган определил действительный размер налоговых обязательств налогоплательщика перед бюджетом.

Суд кассационной инстанции, удовлетворяя заявление предпринимателя, пришел к выводу, что налоговый орган при вынесении решения по результатам проверки не вправе был учитывать данные, содержащиеся в представленных налогоплательщиком уточненных налоговых декларациях, инспекция могла провести повторные выездные проверки уточненных налоговых деклараций с составлением актов о выявленных нарушениях.

По мнению суда округа, под видом дополнительных мероприятий налогового контроля инспекцией фактически проведены сокращенные камеральные налоговые проверки уточненных налоговых деклараций и приложенных к ним документов, а также выявлены иные нарушения, не указанные в акте выездной налоговой проверки, но отраженные в решении инспекции, что является существенным нарушением процедуры принятия решения.

Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации, отменяя постановление кассационной инстанции и оставляя в силе судебные акты первой и апелляционной инстанций согласилась с выводами налогового органа о том, что проверка уточненных налоговых деклараций в рамках дополнительных мероприятий налогового контроля позволила исключить параллельные процедуры выездной проверки и камеральной проверки в отношении одного и того же налога и за тот же налоговый период, налоговым органом не установлены новые правонарушения, при вынесении решения по выездной налоговой проверке приняты во внимание данные уточненных налоговых деклараций и определен действительный размер налоговых обязательств налогоплательщика перед бюджетом.

*Данные выводы содержатся в Определении Верховного Суда Российской Федерации от 13.09.2016 № 310-КГ16-5041 по делу № А09-6785/2013 (индивидуальный предприниматель Гавриш Александр Михайлович против Инспекции Федеральной налоговой службы по городу Брянску).*

**31. Исчисление в излишнем размере налогов, которые учитываются в расходах, не должно квалифицироваться как ошибка при расчете налога на прибыль организаций. Следовательно, излишне исчисленный налог на добычу полезных ископаемых налогоплательщик правомерно включил во внереализационные доходы в периоде, когда была скорректирована база по налогу на добычу полезных ископаемых.**

Организация в 2011 году учла в расходах по налогу на прибыль организаций сумму налога на добычу полезных ископаемых, однако в 2013 году она обнаружила, что данный налог был исчислен и уплачен в большем размере.

В 2013 году организация подала уточненные декларации по налогу на добычу полезных ископаемых за 2011 год, в которых уменьшила сумму налога. При этом общество до решения по выездной налоговой проверке также скорректировало базу по налогу на прибыль организаций за 2013 год. Сумму переплаты по налогу на добычу полезных ископаемых организация отразила в доходах.

Инспекция в ходе налоговой проверки пришла к выводу, что налогоплательщик должен был скорректировать базу по налогу на прибыль организаций за тот период, в котором завышены расходы, то есть за 2011 год.

Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации поддерживая решения суда первой инстанции пришла к выводу, что исчисление в излишнем размере налогов, которые учитываются в расходах, не должно квалифицироваться как ошибка при расчете налога на прибыль организаций. Данная корректировка фактически является новым обстоятельством, которое свидетельствует о том, что переплату по налогу на добычу полезных ископаемых нужно включить во внереализационные доходы в периоде этой корректировки.

*Данные выводы содержатся в Определении Верховного Суда Российской Федерации от 08.11.2016 № 308-КГ16-8442 по делу № А25-269/2015 (ЗАО «Недра» против Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 1 по Карачаево-Черкесской Республике).*

**32. По смыслу статьи 89 Налогового кодекса РФ, налоговый орган, доначислив по результатам выездной налоговой проверки налог на добычу полезных ископаемых, обязан уменьшить налоговую базу по налогу на прибыль организаций на сумму доначисленного налога, если налог на прибыль организаций входит в предмет выездной налоговой проверки.**

По результатам выездной налоговой проверки обществу доначислен налог на добычу полезных ископаемых. По мнению налогоплательщика, при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций налоговый орган неправомерно не учел сумму доначисленного по результатам проверки налога на добычу полезных ископаемых, что привело к излишнему доначислению налога на прибыль организаций.

Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации рассматривая данный спор пришла к выводу, что завершив выездную налоговую проверку налоговый орган, должен обладать всей полнотой информации о налоговых последствиях финансово–хозяйственной деятельности налогоплательщика, осуществленной в проверенном периоде (включая сведения о доходах и расходах по соответствующим налогам). Следовательно, налоговый орган обязан уменьшить налоговую базу по налогу на прибыль организаций на сумму доначисленного налога на добычу полезных ископаемых.

Делая данные выводы Судебная коллегия Верховного Суда Российской Федерации также сослалась на позицию, отраженную в Постановлении Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 06.07.2010 № 17152/09.

*Данные выводы содержатся в Определении Верховного Суда Российской Федерации от 30.11.2016 № 305-КГ16-10138 по делу № А40-126568/2015 (ЗАО «Обьнефтегеология» против Межрегиональной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам № 1).*

**Привлечение к ответственности.**

**33. Поскольку недоимка по налогу на добавленную стоимость возникла у налогоплательщика в результате необоснованного возмещения налога на добавленную стоимость из бюджета в порядке** [**стHYPERLINK "consultantplus://offline/ref=979E151C2C1031AD84DD763401D2DB9CDFFFD337E2E049A7E085117A2557A8DB0C8ABB975345PEB1H"атьиHYPERLINK "consultantplus://offline/ref=979E151C2C1031AD84DD763401D2DB9CDFFFD337E2E049A7E085117A2557A8DB0C8ABB975345PEB1H" 176.1**](consultantplus://offline/ref=979E151C2C1031AD84DD763401D2DB9CDFFFD337E2E049A7E085117A2557A8DB0C8ABB975345PEB1H) **Налогового кодекса РФ (возмещение налога в заявительном порядке), основания для привлечения налогоплательщика к ответственности, предусмотренной** [**пунктомHYPERLINK "consultantplus://offline/ref=979E151C2C1031AD84DD763401D2DB9CDFFFD13EEAE049A7E085117A2557A8DB0C8ABB915141PEB7H" 1 статьи 122**](consultantplus://offline/ref=979E151C2C1031AD84DD763401D2DB9CDFFFD13EEAE049A7E085117A2557A8DB0C8ABB915141PEB7H) **Налогового кодекса РФ, у налогового органа отсутствовали, так как предусмотренный состав правонарушения не охватывает совершенное обществом деяние.**

*Данный вывод содержится в Определении Верховного Суда Российской Федерации от 04.07.2016 № 309-КГ16-6729 по делу № А60-25949/2015 (ОАО «Ключевский завод ферросплавов» против Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам по Свердловской области).*

**Процессуальные вопросы.**

**34. Такие судебные способы защиты прав налогоплательщиков, как оспаривание ненормативных правовых актов налоговых органов и истребование излишне взысканного налога, являются независимыми, если иное прямо не следует из законодательства. При наличии нескольких возможных способов защиты права налогоплательщик имеет право выбора между ними. Избрав конкретный способ защиты своего права, частный субъект должен соблюдать сроки и процедуры (в том числе досудебные), как они установлены применительно к этому способу защиты права.**

Общество обратилось в арбитражный суд с заявлением к налоговому органу о взыскании излишне взысканных налогов, недоимка по которым образовалась на основании вступившего в законную силу и не обжалованного обществом в судебном порядке решения по выездной налоговой проверке.

Отказывая в удовлетворении требований общества, суды пришли к выводу о том, что при необжаловании обществом решения инспекции, а также при отсутствии с его стороны уточненного декларирования за указанный период, оснований для признания данных сумм в качестве излишне уплаченных (взысканных) не имеется.

Однако Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации отменяя судебные акты нижестоящих судов указала, что в том случае, когда налогоплательщик инициирует процедуру истребования излишне взысканного налога, суд также, как и при обжаловании ненормативного акта, решает вопрос о законности такого акта, но по результатам такого судебного спора возможно обязание налогового органа возвратить налог, уже взысканный в излишней сумме на основании незаконного акта, без его признания недействительным.

*Данные выводы содержатся в Определении Верховного Суда Российской Федерации от 20.07.2016 № 304-КГ16-3143 по делу № А27-1958/2015 (ООО «Скоморошка-Трейдинг» против Инспекции Федеральной налоговой службы по городу Кемерово).*

**35. Налогоплательщику (плательщику сборов) в случае взыскания с него излишне сумм налогов, сборов, пошлины представлено право выбора способа защиты своего нарушенного права: как путем обращения в налоговый орган с соответствующим заявлением, так и посредством обращения в суд с имущественным требованием.**

С расчетного счета налогоплательщика в безакцептном порядке повторно списаны денежные средства (государственная пошлина), взысканные по судебному акту.

Считая повторное взыскание денежных средств неправомерным, общество обратилось в суд с исковым заявлением.

Судом кассационной инстанции требования налогоплательщика оставлены без рассмотрения по причине того, что истцом не соблюден досудебный порядок урегулирования спора с ответчиком.

Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации отменяя состоявшиеся по делу судебные акты пришла к выводу, что выбор способа защиты нарушенного права является правом лица, обратившегося за такой защитой. Следовательно, внесудебный порядок возврата излишне взысканной пошлины не исключает права плательщика на обращение с соответствующим требованием в суд в порядке, установленном статьей 79 Налогового кодекса РФ.

*Данные выводы содержатся в Определении Верховного Суда Российской Федерации от 11.08.2016 № 309-КГ16-5644 по делу № А76-8183/2015 (ОАО «Торгово-промышленная фирма «Заря» против Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 18 по Челябинской области).*

**36. Инициировать судебное разбирательство об утрате налоговым органом возможности взыскания налогов, пеней, штрафов в связи с истечением установленного срока их взыскания вправе не только налоговый орган, но и налогоплательщик.**

*Данный вывод содержится в Определении Верховного Суда Российской Федерации от 02.11.2016 № 78-КГ16-43 (Андреев Д.А. против Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 10 по Санкт-Петербургу).*

**37. Требование о взыскании с наследника задолженности по транспортному налогу, обязанность по уплате которого лежала на умершем гражданине-налогоплательщике, в пределах стоимости перешедшего к нему наследственного имущества является имущественным спором, возникшим из гражданских правоотношений и подлежит рассмотрению в порядке гражданского судопроизводства.**

*Данный вывод следует из Определения Верховного Суда Российской Федерации от 29.11.2016 № 75-КГ16-15 (Инспекция Федеральной налоговой службы по г. Петрозаводску против Гричаниченко Г.В.).*

**38. Суд кассационной инстанции в силу части 2 статьи 287 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации не наделен полномочиями по переоценке доказательств по делу.**

*Данные выводы содержатся в Определении Верховного Суда Российской Федерации от 20.07.2016 № 305-КГ16-4155 по делу № А40-87379/2014 (ООО «Энергокомплект» против Инспекции Федеральной налоговой службы № 7 по городу Москве), а также в Определении Верховного Суда Российской Федерации от 18.08.2016 № 309-КГ16-838 по делу № А60-4982/2015 (ООО «Сысертский арматурный завод» против Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 31 по Свердловской области).*

**Привлечение к административной ответственности.**

**39. Общество не использовало специальный банковский счет при приеме денежных средств от физических лиц при продаже авиа-билетов и перечислении денежных средств от такой продажи на счет агента в связи с чем обоснованно привлечено к ответственности на основании части 2 статьи 15.1 КоАП РФ.**

Верховный Суд Российской Федерации согласился с выводами судов о том, что представленные доказательства (в том числе условия договора о продаже пассажирских перевозок, заключенного между компанией (агентом) и обществом (субагентом)) свидетельствуют о том, что общество действует как платежный субагент на основании указанного договора, так как его основной функцией является продажа авиа-билетов, перечисление денежных средств от продажи на счет агента и получение комиссии; помимо продажи билетов общество иных работ (услуг) не выполняет (не оказывает) и сопутствующая деятельность общества по продаже (бронирование, информационные, консультативные и сервисные услуги) обуславливает специфику работы авиакомпаний; общество действует в строгом соответствии с условиями, указанными организациями-перевозчиками, и фактически является оператором по приему платежей за вознаграждение.

Такое общество является платежным агентом, деятельность которого регулируется нормами Федерального закона от 03.06.2009 № 103-ФЗ «О деятельности по приему платежей физических лиц, осуществляемой платежными агентами», в связи с чем оно должно использовать специальный банковский счет для приема платежей.

*Данные выводы содержатся в Постановлении Верховного Суда Российской Федерации от 06.07.2016 № 305-АД16-4418 по делу № А40-216411/2015 (ООО «Корпоративный альянс «Турне-Транс» против Инспекции Федеральной налоговой службы № 7 по городу Москве).*

**40. Статья 30.17 КоАП РФ содержит исчерпывающий перечень постановлений, которые может вынести суд при рассмотрении жалобы, протеста на вступившие в законную силу постановление по делу об административном правонарушении, решения по результатам рассмотрения жалоб, протестов. При этом не допускается возможность ухудшения положения лица, в отношении которого ведется производство по делу об административном правонарушении.**

Верховный Суд Российской Федерации поддержал выводы нижестоящих судов о том, что из содержания представленных обществом договоров и фактических обстоятельств дела ООО «Адмирал-Тур» как агент (субагент) оказывает услуги, результатом которых является заключение договора перевозки пассажиров и багажа и последующие расчеты. Таким образом, суды правомерно пришли к выводу, что общество не является платежным агентом в смысле положений Федерального закона от 03.06.2009 № 103-ФЗ «О деятельности по приему платежей физических лиц, осуществляемой платежными агентами».

*Данные выводы содержатся в Постановлении Верховного Суда Российской Федерации от 24.10.2016 № 303-АД16-10144 по делу № А37-1433/2015 (ООО «Адмирал-Тур» против Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 1 по Магаданской области).*

**41. Товарищество собственников жилья является юридическим лицом, которому вносится плата за жилое помещение и коммунальные услуги, такая организация не является платежным агентом.**

Отменяя постановление налогового органа о признании товарищества собственников жилья виновным в совершении правонарушения, предусмотренного частью 2 статьи 15.1 КоАП РФ, а также судебные акты по делу, Верховный Суд Российской Федерации указал, что в соответствии с положениями статьи 155 Жилищного кодекса Российской Федерации товарищество является получателем платы за содержание и ремонт жилого помещения, а также платы за коммунальные услуги в порядке, установленном органами управления товарищества собственников жилья.

С учетом того, что товарищество является юридическим лицом, которому вносится плата за жилое помещение и коммунальные услуги, такая организация не является платежным агентом, поскольку для целей Федерального закона от 03.06.2009 № 103-ФЗ «О деятельности по приему платежей физических лиц, осуществляемой платежными агентами» она признается поставщиком услуг.

*Данные выводы содержатся в Постановлении Верховного Суда Российской Федерации от 05.07.2016 № 306-АД16-4262 по делу № А12-18298/2015 (ТСЖ «Жилсервис» против Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 10 по Волгоградской области).*