

Ключевые вопросы судебной практики по налоговым спорам за 2014 г.

Ирина Штукмастер, ведущий юрист

23 июня 2014 г.

Москва

▶ пункт 3 статьи 105.16 НК РФ – информация в сведениях о контролируемых сделках. Форма уведомления о контролируемых сделках налогоплательщика - Приказ Федеральной налоговой службы от 27.07.2012 № ММВ-7-13/524@.

▶ Предмет спора – объем информации в Приказе превышает объем информации в НК РФ.

Решение ВАС РФ от 16.09.2013 г.:

▶ уведомление должно содержать достаточно информации для проведения налоговой проверки цен контролируемой сделки и последующего вывода должностных лиц, осуществляющих эту проверку, о соответствии (несоответствии) цен проверяемой сделки рыночным ценам без использования дополнительных мероприятий налогового контроля, предусмотренных в главе 14.5 НК РФ.

Постановление ВАС РФ

► Представление налогоплательщиком уведомления имеет целью информирование налогового органа о контролируемых сделках и не должно подменять все последующие этапы налогового контроля, предусмотренные главой 14.5 НК РФ.

Оговорка

ФНС России вправе была определить объем сведений, характеризующих предметы сделок (существенные условия, характеризующие предоставляемое по сделке исполнение и (или) влияющие на ценообразование), с учетом того, чтобы полученная информация позволяла оценить и принять мотивированное решение по вопросу о необходимости проведения проверки в порядке, предусмотренном главой 14.5 НК РФ.

Суть спора:

- ▶ при выплате дивидендов иностранным компаниям обществом был исчислен и удержан налог с доходов, полученных иностранной организацией от источников в РФ, в размере 226 728 070 руб. Из указанной суммы налога обществом перечислено в бюджет 202 377 175 руб.
- ▶ После обнаружения ошибки при перечислении налога общество уплатило недостающую сумму – 24 350 895 руб. и пени, начисленные за просрочку платежа (160 715 руб. 91 коп.).
- ▶ Налоговый орган привлек к ответственности по ст. 123 НК РФ.

Суды трех инстанций (ФАС МО)

Несвоевременное перечисление налоговым агентом удержанного налога – штраф по ст. 123 НК РФ.

Невозможность освобождения от ответственности в соответствии со ст. 81 НК РФ.

Судьи ВАС РФ, передавая дело в Президиум по заявлению общества, указали, что вывод судов о невозможности освобождения общества с ответственности в соответствии со статьей 81 НК РФ ошибочен.

Толкование судами действующего налогового законодательства не отвечает принципу справедливости, поскольку приводит к тому, что налоговые агенты, допустившие искажение сведений, повлекшее неполную уплату налога в бюджет, ставятся в более выгодное положение по сравнению с налоговыми агентами, представившими достоверную информацию об удержанных и перечисленных суммах налога, однако допустивших нарушение срока перечисления этих сумм в бюджет.

Суть спора

- ▶ Банком представлялись в инспекцию авансовые расчеты по земельному налогу за 2010 и 2011 гг. Для определения налоговой базы использовалась кадастровая стоимость земельного участка 7 057 600 руб.
- ▶ В последующем распоряжением государственного органа кадастровая стоимость земельного участка, принадлежащего Банку, была уменьшена и установлена в размере 5 123 396 руб. (оценка установлена по состоянию на 01.01.2010).
- ▶ Банк предоставил уточненные авансовые расчеты и заявление о возврате переплаты

ФАС Московского округа

При утверждении уполномоченным государственным органом новых результатов государственной оценки земель нормативно-правовым актом, в том случае если есть указание на дату установления оценки, эта дата означает дату, начиная с которой применяется новая оценка кадастровой стоимости. Следовательно, вновь утвержденные результаты государственной кадастровой оценки земель применяются для перерасчета земельного налога, уплаченного за предыдущие налоговые периоды, в случае, если улучшается положение налогоплательщика (п. 4 ст. 5 НК РФ).

ВАС РФ

- ▶ Изменение кадастровой стоимости участка не позволяет пересчитывать земельный налог за прошедшие периоды.
- ▶ Необходимо прямое указание на распространение действия нормативного акта на прошлые налоговые периоды.
- ▶ Установление кадастровой стоимости по состоянию на конкретную дату – это не момент начала применения кадастровой стоимости, а дата, на которую проводилась кадастровая оценка.

► Исчисление процентов за несвоевременный возврат подлежащего возмещению НДС или излишне уплаченных (взысканных) сумм налогов, равно как и взыскание с налогоплательщика пеней за просрочку уплаты налога, носит компенсационный характер и должно осуществляться по единым правилам.

Порядок расчета:

► при определении периода просрочки - фактическое количество календарных дней просрочки с учетом дня фактического возврата налога (поступления денежных средств в банк),

► при определении ставки процентов - ставка рефинансирования ЦБ РФ, действовавшая в дни нарушения срока возмещения, деленная на количество дней в соответствующем году (365 или 366 дней).

Отрицательные:

- ▶ Определение от 07.05.2014 г. № ВАС-5177/14 (ООО «Алтайоптфарм»),
- ▶ ФАС Московского округа от 15.04.2014 г. по делу № А40-96328/13 (ООО «ТК Родос»).

Положительные:

- ▶ Определение от 29.04.2014 г. № ВАС-2381/14 (ООО «ГАЛФ-трейд»),
- ▶ Определение от 24.04.2014 г. № ВАС-1873/14 (ООО «Медиа-Маркт-Сатурн»).

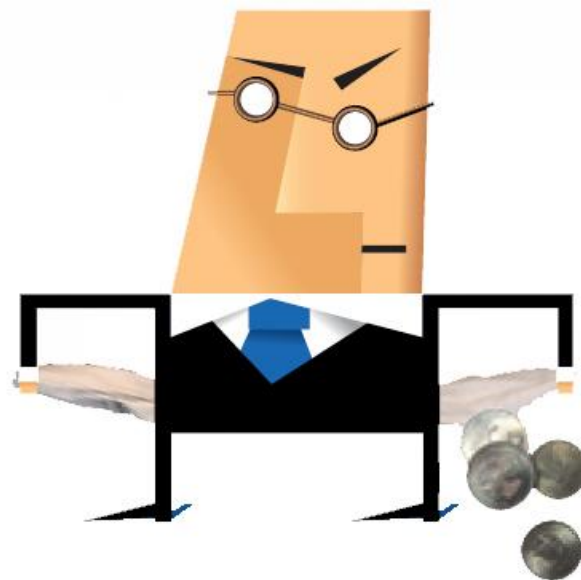
Пленум ВАС РФ о некоторых вопросах взимания НДС от 30.05.2014 г. № 33

Постановление Пленума ВАС РФ «О некоторых вопросах, возникающих у арбитражных судов при рассмотрении дел, связанных с взиманием НДС»

Лицо, не являющееся плательщиком НДС (налогоплательщик, освобожденный от уплаты НДС), при выставлении покупателю счета-фактуры с выделением налога обязано перечислить соответствующую сумму в бюджет (подп. 1 п. 5 ст. 173 НК РФ).

Лицо **не приобретает** статус налогоплательщика, в том числе право на применение налоговых вычетов, поскольку такое право ни п. 5 ст. 173 НК РФ, ни иными положениями гл. 21 НК РФ не предусмотрено.

(п. 5 Постановления Пленума ВАС РФ)

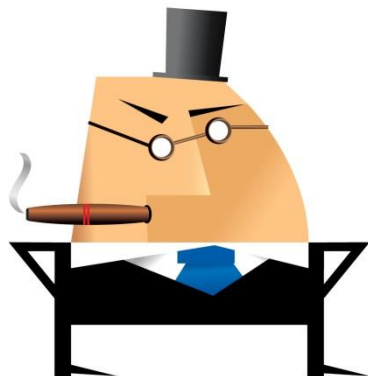


Постановление Пленума ВАС РФ «О некоторых вопросах, возникающих у арбитражных судов при рассмотрении дел, связанных с взиманием НДС»

Плательщик НДС в случае выделения в счете-фактуре налога при совершении операций по реализации товаров (работ, услуг), не облагаемых НДС, обязан перечислить соответствующую сумму налога в бюджет (подп. 2 п. 5 ст. 173 НК РФ).

Последствия:

- налогоплательщик вправе применить налоговые вычеты по товарам (работам, услугам), имущественным правам, приобретенным для осуществления таких операций;
- налогоплательщик обязан внести соответствующие коррективы в расчет налога на прибыль организаций, если сумма НДС к вычету ранее была учтена как часть стоимости приобретенных товаров (работ, услуг), имущественных прав.



(п. 6 Постановления Пленума ВАС РФ)

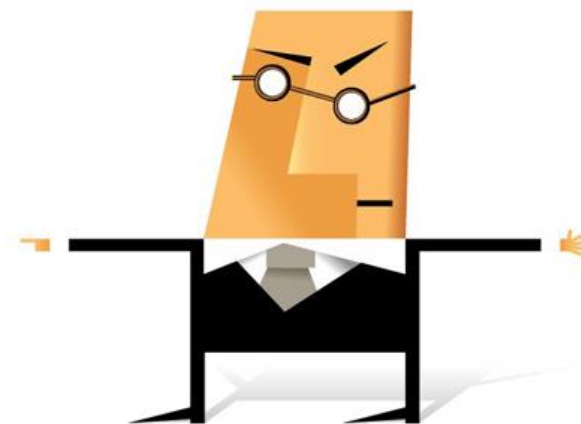
Объект обложения НДС – операции по реализации товаров (работ, услуг) на территории России (подп. 1 п. 1 ст. 146 НК РФ).

«При применении указанного положения судам надлежит учитывать определения понятий «товары», «работы», «услуги», «реализация товаров (работ, услуг)», данные в пунктах 3, 4, 5 статьи 38 и в пункте 1 статьи 39 Кодекса, если иное содержание этих понятий не предусмотрено положениями главы 21 НК РФ».

В частности, ст. 148 НК РФ закрепляет более широкое понятие услуг:

- аренда;
- передача и предоставление патентов, лицензий, торговых марок, авторских прав и ряд других гражданско-правовых обязательств.

(п. 9 Постановления Пленума ВАС РФ)



Выбытие (списание) имущества в результате событий, не зависящих от воли налогоплательщика

Выбытие (списание) имущества в результате событий, не зависящих от воли налогоплательщика (утрата имущества по причине порчи, боя, хищения, стихийного бедствия и тому подобных событий) **≠** объект обложения НДС (п. 1 ст. 146 НК РФ).

Обязанности налогоплательщика:

- зафиксировать факт такого выбытия **и**
- то обстоятельство, что соответствующее имущество было именно по указанным основаниям, без передачи его третьим лицам.

Обоснование: в силу п. 1 ст. 54 НК РФ налогоплательщик обязан доказать наличие тех фактов хозяйственной деятельности, которые влияют на формирование финансового результата, служащего основанием для определения объема налоговой обязанности.

(п. 10 Постановления Пленума ВАС РФ)

Выбытие (списание) имущества в результате событий, не зависящих от воли налогоплательщика

ПРОДОЛЖЕНИЕ:

В случае спора о соответствии действительности причин выбытия имущества суды учитывают:

- характер деятельности налогоплательщика;
- условия его хозяйствования;
- соответствие объемов и частоты выбытия имущества обычному для такой деятельности уровню;
- возражения налогового органа относительно вероятности выбытия имущества по указанным налогоплательщиком причинам (в частности доводы о чрезмерности соответствующих потерь);
- иные подобные обстоятельства.

Отсутствие доказательств выбытия в результате наступления событий, не зависящих от воли налогоплательщика → обязанность исчислить налог по правилам п. 2 ст. 154 НК РФ (безвозмездная реализация имущества).

(п. 10 Постановления Пленума ВАС РФ)

Постановление Пленума ВАС РФ «О некоторых вопросах, возникающих у арбитражных судов при рассмотрении дел, связанных с взиманием НДС»

Объект налогообложения формирует совокупность совершенных в течение налогового периода финансово-хозяйственных операций по реализации товаров (работ, услуг) (п. 1 ст. 38, п. 1 ст. 54 и подп. 1 п. 1 ст. 146 НК РФ).

Невыполнение предписаний публично-правовых и гражданско-правовых норм (неполучение лицензии, неосуществление регистрации договора и т.п.) → неблагоприятные налоговые последствия:

- невозможность использовать освобождение от налогообложения,
- применять налоговые вычеты,
- заявлять налог к возмещению из бюджета и др.

Ключевое условие – если это прямо предусмотрено ч. 2 НК РФ!!!

Пример: если на осуществление деятельности необходима лицензия, освобождение операций от НДС действует только при ее наличии (п. 6 ст. 149 НК РФ).

(п. 11 Постановления Пленума ВАС РФ)

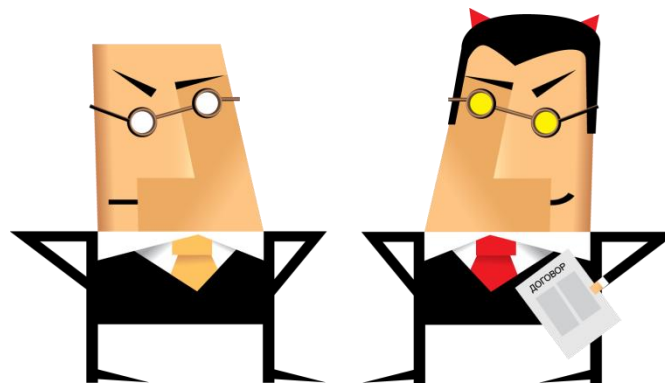


Передача товаров (работ, услуг) на возмездной/безвозмездной основе

Реализация товаров (работ, услуг) = их передача (выполнение, оказание) контрагенту на возмездной/безвозмездной основе (подп. 1 п. 1 ст. 146 НК РФ).

Передача товаров (работ, услуг) в качестве дополнения к основному товару (сувениры, подарки, бонусы) без взимания отдельной платы – передача на безвозмездной основе.

Налогоплательщик вправе доказывать, что цена основного товара включает в себя стоимость дополнительно переданных товаров (работ, услуг) и исчисленный с основной операции налог охватывает и передачу дополнительного товара (работ, услуг).



(п. 12 Постановления Пленума ВАС РФ)

Передача товаров (работ, услуг) на возмездной/безвозмездной основе

ПРОДОЛЖЕНИЕ:

Операции по передаче товаров (работ, услуг) в рекламных целях облагаются НДС, если расходы на приобретение (создание) единицы товаров (работ, услуг) превышают 100 руб. (подп. 25 п. 3 ст. 149 НК РФ).

Не являются объектом обложения НДС операции по:

- распространению рекламных материалов, которое выступает частью деятельности по продвижению на рынке производимых и (или) реализуемых товаров (работ, услуг) в целях увеличения объема продаж, если эти рекламные материалы не отвечают признакам товара (то есть имущества, предназначенного для реализации в собственном качестве);
- бесплатному предоставлению налогоплательщиком своим работникам предусмотренных трудовым законодательством гарантий и компенсаций в натуральной форме (например, в связи с вредными и (или) опасными условиями труда).

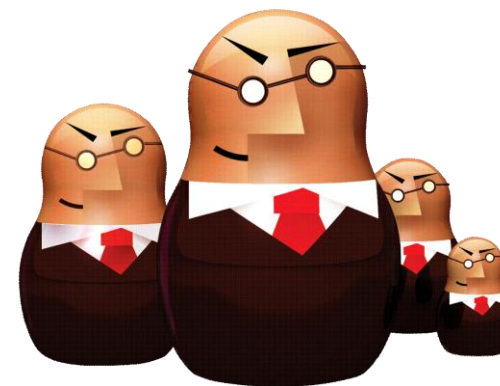
(п. 12 Постановления Пленума ВАС РФ)

Постановление Пленума ВАС РФ «О некоторых вопросах, возникающих у арбитражных судов при рассмотрении дел, связанных с взиманием НДС»

Уступка вытекающего из договора денежного требования третьему лицу = удовлетворение этого требования из иного источника, чем контрагент по договору (абз. 1 п. 1 ст. 155 НК РФ).

Уступка покупателем требования о возврате денежных средств, уплаченных продавцу в счет предстоящей передачи товаров (работ, услуг), не облагается НДС, поскольку сама операция по возврату продавцом предоплаты не подлежит налогообложению.

Последующая уступка такого требования цессионарием, не являвшимся стороной договора реализации товаров (работ, услуг) → налогообложение в порядке п. 2 ст. 155 НК РФ.



(п. 13 Постановления Пленума ВАС РФ)

Постановление Пленума ВАС РФ «О некоторых вопросах, возникающих у арбитражных судов при рассмотрении дел, связанных с взиманием НДС»

В ходе камеральной налоговой проверки налогоплательщики по требованию налоговых органов обязаны представлять документы, подтверждающие право на налоговые льготы (п. 6 ст. 88 НК РФ).

Налоговые льготы – предоставляемые отдельным категориям налогоплательщиков преимущества по сравнению с другими налогоплательщиками (п. 1 ст. 56 НК РФ).

Действие п. 6 ст. 88 НК РФ распространяется только на налоговые льготы, которые установлены, например, в отношении:

- столовых образовательных и медицинских организаций (подп. 5 п. 2 ст. 149 НК РФ);
- религиозных организаций (подп. 1 п. 3 ст. 149 НК РФ);
- общественных организаций инвалидов (подп. 2 п. 3 ст. 149 НК РФ);
- коллегий адвокатов, адвокатских бюро и адвокатских палат (подп. 14 п. 3 ст. 149 НК РФ).

Не могут быть истребованы документы по операциям, не являющимся объектом налогообложения (п. 2 ст. 146 НК РФ) или освобождаемым от налогообложения на основании статьи 149 НК РФ, *«когда такое освобождение не имеет своей целью предоставление определенной категории лиц преимуществ по сравнению с другими лицами, совершающими такие же операции, а представляет собой специальные правила налогообложения соответствующих операций»* (ценные бумаги, доли в УК, займы,

(п. 14 Постановления Пленума ВАС РФ)

Моментом определения налоговой базы может являться день оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав (подп. 2 п. 1 ст. 167 НК РФ).

Оплата произведена в случае:

- уплаты соответствующей суммы денежными средствами;
- исполнения обязательства по оплате в неденежной форме (в том числе прекращение денежного обязательства зачетом встречных однородных требований).

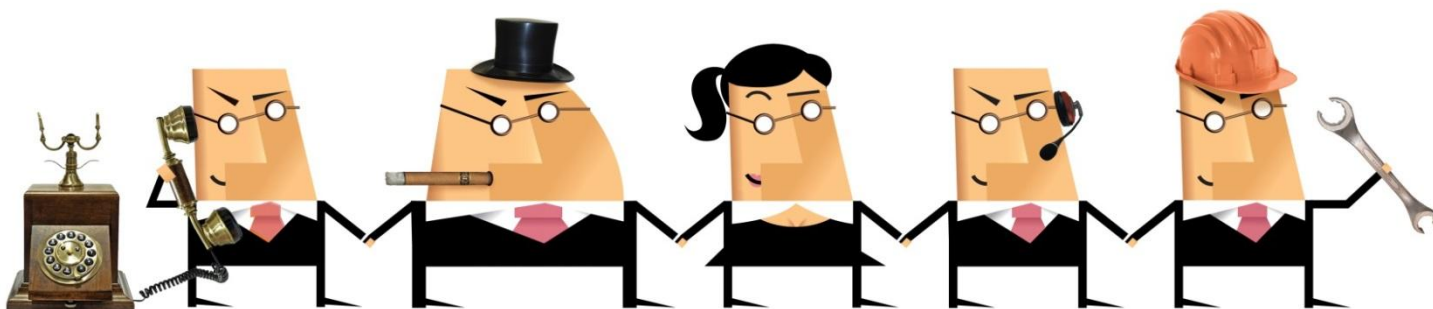
(п. 15 Постановления Пленума ВАС РФ)



Момент определения налоговой базы при реализации товаров (работ, услуг) с привлечением третьих лиц на основании договоров поручения, комиссии, агентских договоров?

«Налогоплательщик обязан определять налоговую базу по правилам статьи 167 НК РФ и в том случае, когда осуществляет реализацию товаров (работ, услуг) с участием поверенного (комиссионера, агента), обеспечивая в этих целях своевременное получение от поверенного (комиссионера, агента) документально подтвержденных данных о совершении операций по отгрузке (передаче) товаров (работ, услуг) и их оплате».

(п. 16 Постановления Пленума ВАС РФ)



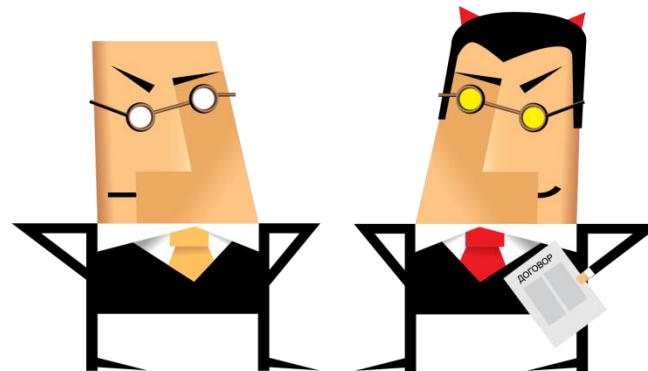
Постановление Пленума ВАС РФ «О некоторых вопросах, возникающих у арбитражных судов при рассмотрении дел, связанных с взиманием НДС»

Сумма налога, предъявляемая покупателю при реализации товаров (работ, услуг), передаче имущественных прав, должна быть учтена при определении окончательной цены договора и выделена отдельной строкой в расчетных и первичных учетных документах, счетах-фактурах (п. 1 и 4 ст. 168 НК РФ).

Бремя обеспечения выполнения данных требований лежит на продавце!!!

Если в договоре нет прямого указания на то, что цена не включает НДС и иное не следует из обстоятельств, предшествующих заключению договора (прочих условий договора), предъявляемая покупателю продавцом сумма налога выделяется последним из указанной в договоре цены, для чего определяется расчетным методом (п. 4 ст. 164 НК РФ).

(п. 17 Постановления Пленума ВАС РФ)



Ставка 0% применяется при реализации услуг по международной перевозке товаров, транспортно-экспедиционных услуг, оказываемых на основании договора транспортной экспедиции при организации международной перевозки (подп. 2.1 п. 1 ст. 164 НК РФ).

Оказание услуг несколькими лицами (множественность лиц на стороне исполнителя или привлечение основным исполнителем третьих лиц (субисполнителей)), **не препятствует применению налоговой ставки 0% всеми участвовавшими в оказании услуг лицами.**

(п. 18 Постановления Пленума ВАС РФ)

Налоговую ставку 0% также применяют:

- перевозчики, оказывающие услуги по международной перевозке товаров на отдельных этапах перевозки (абз. 1-2 подп. 2.1 п. 1 ст. 164 НК РФ);
- лица, привлеченные экспедитором для оказания отдельных транспортно-экспедиционных услуг (абз. 5 подп. 2.1 п. 1 ст. 164 НК РФ).

Действие подп. 2.1 п. 1 ст. 164 НК РФ распространяется на транспортно-экспедиционные услуги, оказываемые в отношении товаров, являющихся предметом международной перевозки, вне зависимости от того, выступает ли организатором международной перевозки сам экспедитор, либо заказчик транспортно-экспедиционных услуг, либо иное лицо.

(п. 18 Постановления Пленума ВАС РФ)

Пункт 2 ст. 164 НК РФ:

- ставка 10% при реализации продовольственных и других товаров;
- Правительство РФ определяет коды видов товаров в соответствии с Общероссийским классификатором продукции и Товарной номенклатурой внешнеэкономической деятельности.

Правительство РФ **не вправе** вводить дополнительные основания ограничений на применение пониженной ставки, которые прямо не вытекают из п. 2 ст. 164 НК РФ.

Для применения ставки 10% достаточно, чтобы реализуемый (ввозимый) товар соответствовал коду, определенному Правительством со ссылкой хотя бы на один из двух источников – Общероссийский классификатор продукции или Товарную номенклатуру внешнеэкономической деятельности.

(п. 20 Постановления Пленума ВАС РФ)

Изменение позиции, сформулированной ранее в постановлении Президиума ВАС РФ от 03.11.2009 г. № 7475/09

*«При разрешении споров, связанных с возвратом излишне уплаченного налога, судам следует учитывать его **косвенный** характер, который проявляется в предъявлении всей суммы налога покупателю при осуществлении расчетов...».*

Требование о возврате из бюджета излишне уплаченного НДС по причине того, что операция не подлежала налогообложению/должна была быть обложена по более низкой ставке → проверка судами соответствия уплаченной в бюджет суммы той сумме НДС, которая была предъявлена покупателю.

Возврат излишне уплаченного налога возможен только при условии представления налогоплательщиком доказательств возврата излишне предъявленных сумм налога покупателю.

Вопрос: что есть предъявление НДС покупателю?

(п. 21 Постановления Пленума ВАС РФ)

Ранее: постановление КС РФ от 30.01.2001 г. № 2-П, определения от 08.02.2001 г. №38-О, от 02.10.2003 г. № 317-О, от 24.11.2005 г. № 417-О

Вычетам подлежат суммы НДС, предъявленные налогоплательщику подрядными организациями (застройщиками или техническими заказчиками) при проведении ими капитального строительства основных средств (абз. 1 п. 6 ст. 171 НК РФ).

Возникновение у инвестора права на вычет не зависит от того, в каком порядке осуществляются расчеты за выполнение подрядных работ и кто предъявил к уплате соответствующие суммы – непосредственно подрядная организация или застройщик (технический заказчик).

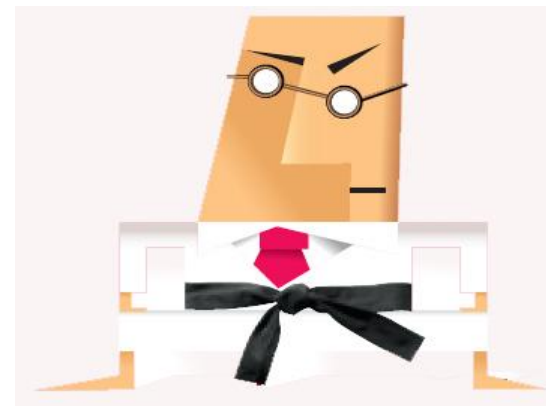
В целях применения гл. 21 НК РФ во взаимоотношениях с инвестором застройщика (технического заказчика), не выполняющего одновременно функции подрядчика, надлежит квалифицировать в качестве посредника и применять к нему правила п. 1 ст. 156 НК РФ.

(п. 22 Постановления Пленума ВАС РФ)

Право на вычеты, предусмотренные п. 12 ст. 171 НК РФ (оплата, частичная оплата в счет предстоящих поставок (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав) возникает при уплате цены приобретаемых товаров (работ, услуг), имущественных прав как в денежной, так и натуральной форме.

Аналогично: налогоплательщик-продавец не может быть лишен права на вычет суммы налога (абз. 2 п. 5 ст. 171 НК РФ), ранее исчисленного и уплаченного в бюджет в соответствии с подп. 2 п. 1 ст. 167 НК РФ при получении авансовых платежей, в случае изменения условий либо расторжения договора, если возврат данных сумм производится контрагенту не в денежной форме.

(п. 23 Постановления Пленума ВАС РФ)



Капитальные вложения в арендованное имущество:

(А) форма арендной платы → суммы НДС, предъявленные арендатору по приобретенным в этой связи товарам (работам, услугам), имущественным правам, принимаются к вычету в том же порядке, что и суммы НДС, предъявляемые арендодателями в составе арендной платы.

(Б) вложения отдельно + арендная плата в денежной форме → НДС принимается к вычету в общем порядке.

Основание – в целях применения ст. 171 НК РФ арендатор рассматривается в качестве лица, приобретающего товары (работы, услуги) для нужд своей хозяйственной деятельности.

(В) компенсация арендодателем вложения – неотделимые улучшения в арендованном имуществе считаются переданными арендодателю.

Принятый ранее арендатором к вычету НДС предъявляется арендодателю.

Предъявленные суммы налога арендодатель вправе:

- принять к вычету в соответствии со ст. 171 НК РФ либо
- включить в расходы в соответствии со ст. 170 НК РФ.

(п. 26 Постановления Пленума ВАС РФ)

Налоговые вычеты могут быть отражены налогоплательщиком в налоговой декларации **за любой из входящих в трехлетний срок (п. 2 ст. 173 НК РФ) налоговых периодов.**

Это касается как деклараций на НДС к возмещению, так и вычетов при НДС к уплате.

Включение вычетов в уточненную налоговую декларацию – по правилам п. 2 ст. 173 НК РФ.

Пп. 27 - 28 Постановления Пленума ВАС РФ

Ранее: постановления Президиума ВАС РФ от 30.06.2009 г. № 692/09, от 15.06.2010 г. № 2217/10, от 22.11.2011 г. №9282/11

Нарушение сроков возмещения налога влечет начисление % по ставке рефинансирования ЦБ РФ с 12-го дня после завершения камеральной налоговой проверки, по итогам которой вынесено решение о возмещении (полном или частичном) суммы налога (п. 10 ст. 176 НК РФ).

Непринятие решения о возмещении налога в указанный срок в связи с выявлением нарушений законодательства о налогах и сборах → признание выводов ошибочными (в том числе судом) → начисление % по правилам п. 10. ст. 176 НК РФ.

Начисление % за нарушение сроков возврата налога в заявительном порядке (п. 10 ст. 176.1 НК РФ) – аналогичный подход.

П. 29 Постановления Пленума ВАС РФ

Ранее: Постановление Президиума ВАС РФ от 20.03.2012 г. № 13678/11



Контактная информация

Россия, 123610, Москва,
ЦМТ-II, Краснопресненская
наб., 12, Подъезд 7, этаж 15
Тел.: +7 (495) 967-00-07
Факс: +7 (495) 967-00-08
E-mail: info@pgplaw.ru

Россия, 191015, Санкт-
Петербург, ул. Шпалерная, 54,
Бизнес-центр «Золотая
Шпалерная»
Тел.: +7 (812) 640-60-10
Факс: +7 (812) 640-60-20
E-mail: spb@pgplaw.ru

Россия, 660077, Красноярск,
Бизнес-центр «Весна»
Ул. Весны, 3 а, этаж 16
Тел.: +7 (391) 277-73-00
Факс: +7 (391) 255-07-07
E-mail: krs@pgplaw.ru