

ДОКУМЕНТЫ ВЫСШИХ ОРГАНОВ СУДЕБНОЙ ВЛАСТИ

ОБЩИЕ ВОПРОСЫ

- ОПРЕДЕЛЕНИЕ ВЕРХОВНОГО СУДА РФ от 01.12.2015 № 305-КГ15-14892

Общество по договору купли-продажи реализовало часть здания, принадлежащее ему на праве собственности. Общество в соответствии с самостоятельно разработанной методикой полагало, что для учета затрат на создание проданной части здания подлежит только «полезная площадь» здания, так как целью его строительства являлось получение прибыли путем сдачи в аренду созданных торговых и офисных площадей, исходя из чего с учетом функционального назначения здания для Общества полезными являются только торговые и офисные площади.

В отношении Общества была проведена выездная налоговая проверка, по результатам которой налоговый орган выразил несогласие с определением Обществом остаточной стоимости реализованной части здания, что привело к занижению налогооблагаемой базы по налогу на прибыль, более того, в связи с уменьшением Обществом стоимости здания (при расчете среднегодовой стоимости имущества) Обществом также было допущено занижение налогооблагаемой базы по налогу на имущество организаций.

Общество выразило несогласие с выводами налогового органа в связи с тем, что метод расчета был разработан в соответствии с учетом стандартов ANSI/BOMA¹. Данный метод использовался по той причине, что в НК РФ и нормативных актах по бухгалтерскому учету отсутствуют нормы, устанавливающие порядок определения первоначальной и остаточной стоимости, приходящейся на выбывающую часть единого объекта основных средств.

Принимая во внимание положение статьи 257 НК РФ, суд указал на то, что выбытие части объекта основных средств в связи с его продажей является основанием для изменения стоимости объекта основных средств. В связи с реализацией объекта Обществу надлежало определить остаточную стоимость части здания, остающейся в амортизации и определения налогооблагаемой базы по налогу на имущество, и остаточную стоимость выбывшей части – для целей реализации положения пп. 1 п. 1 ст. 268 НК.

Суд признал расчет Общества не соответствующим законодательству РФ о налогах и сборах и указал, что в расчете должна использоваться твердая и не подлежащая произвольной корректировке величина, являющаяся индивидуализирующей характеристикой объекта, на основании положения ст. 252, 265 НК РФ, Положения по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» (ПБУ 6/01), утвержденных Приказом Минфина России от 06.10.2008 № 106н, а также с учетом обстоятельств того, что в реализованную часть здания кроме торговых площадей входят лестничные проемы, подсобные помещения, уборные и т.д., а также факт получения Обществом прибыли не только от сдачи в аренду торговых и офисных площадей, но и от площадей общего пользования; суд сделал вывод о том, что при определении остаточной стоимости здания в пропорции подлежит учету общая площадь объекта и общая площадь помещений, проданных Обществу. По мнению суда, по существу указанный подход приводит к возможности получения Обществом необоснованной налоговой выгоды – за счет завышения процентной доли Общество получает возможность уменьшить налогооблагаемую базу по налогу на прибыль и налогу на имущество исключительно вследствие того, что избирательно и по своему усмотрению формирует исходные данные для такого уменьшения.

- РЕШЕНИЕ ВЕРХОВНОГО СУДА РФ ОТ 24.11.2015 № АКПИ15-1111

Приказом Министерства финансов РФ и Министерства РФ по налогам и сборам утверждено Положение о порядке проведения инвентаризации имущества налогоплательщиков

¹NSI/BOMA – расчетный метод определения остаточной стоимости части здания, основанный на применении доли затрат, понесенных на строительство всего объекта соразмерно продаваемой доле в полезной площади здания.

при налоговой проверке. Данное Положение обязывает налогоплательщика создать условия, обеспечивающие полную и точную проверку фактического наличия имущества в установленные сроки (обеспечить рабочей силой для перевешивания и перемещения грузов, технически исправным весомым хозяйством, измерительными и контрольными приборами, мерной тарой).

Общество обратилось в Верховный Суд РФ с заявлением о признании Положения недействующим ввиду того, что оно принято с нарушением законодательства Российской Федерации, поскольку вводит дополнительную обязанность налогоплательщика, которая не предусмотрена НК РФ. По мнению Общества, из содержания пп. 9 п. 1 ст. 23 НК РФ следует, что обязанности налогоплательщиков могут быть предусмотрены только актами законодательства о налогах и сборах, которые в силу п. 1 ст. 1 НК РФ могут быть установлены только НК РФ и принятыми в соответствии с ними ФЗ. Статьями 31 и 89 НК РФ не установлена обязанность налогоплательщика по обеспечению налогового органа рабочей силой или необходимым оборудованием для проведения инвентаризации.

Суд, вынося решение, указал следующее: закрепляя в оспариваемой норме требование о том, что налогоплательщик должен создать условия, обеспечивающие полную и точную проверку фактического наличия имущества в установленные сроки, Министерство финансов Российской Федерации и Министерство Российской Федерации по налогам и сборам не вышли за рамки предоставленных полномочий и не установили требования, не предусмотренные законодательством о налогах и сборах, так как проведение инвентаризации предусмотрено² в организациях независимо от рода их деятельности, в связи с чем налогоплательщик обязан обеспечить налоговый орган при проведении инвентаризации только той рабочей силой и тем оборудованием, которое имеется у него. Соответственно, проведение инвентаризации производственных, складских, торговых и иных помещений и территорий, используемых налогоплательщиком для извлечения дохода либо связанных с содержанием объектов налогообложения, не может быть осуществлено без рабочей силы для перевешивания и перемещения грузов, весов, измерительных и контрольных приборов, в связи с чем требование налогового органа о предоставлении данных средств является обоснованным.

НДС

- ОПРЕДЕЛЕНИЕ ВЕРХОВНОГО СУДА РФ от 07.12.2015 № 305-КГ15-15804

Между Обществом и инвестором был заключен договор на реализацию инвестиционных проектов, согласно которому инвестор поручает, а заказчик принимает на себя обязательства по реализации инвестиционных проектов на строительство и сдачу в эксплуатацию объектов.

В ходе реализации инвестиционного проекта часть оборудования оказалась невостребованной. Общество в дальнейшем предъявило к вычету НДС в отношении приобретенного оборудования.

Налоговый орган по результату проверки декларации вынес решение, что счета-фактуры, на основании которых заявлен вычет, не являются счетами-фактурами, предъявленными Обществу при приобретении товаров для осуществления операций, признаваемыми объектом налогообложения в соответствии с гл. 21 НК РФ.

Суд, вынося решение, поддержал позицию Общества указав, что при применении гл. 21 НК РФ стоит учитывать, что Общество не получает спорное оборудование, приобретенное в рамках строительства автоматически, а равно к учету их не принимает, поскольку данное оборудование ему не

²ч. 3 ст. 11 ФЗ от 6 декабря 2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете», пунктом 21 Методических указаний по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов, утвержденных Приказом Министерства финансов Российской Федерации от 28 декабря 2001 г. № 119н и пунктом 26 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденным Приказом Министерства финансов Российской Федерации от 29 июля 1998 г. № 34н.

передается. Таким образом, право на вычет у Общества может возникнуть только в отношении всего «входного» НДС, предъявленного при приобретении товаров, фактически использованных при строительстве объекта, в периоде завершения такого строительства (получения от заказчика).

ДОКУМЕНТЫ АРБИТРАЖНЫХ СУДОВ ОКРУГОВ

ОБЩИЕ ВОПРОСЫ

- ПОСТАНОВЛЕНИЕ АРБИТРАЖНОГО СУДА ДАЛЬНЕВОСТОЧНОГО ОКРУГА от 12.11.2015 № А16-576/2015

Налогоплательщик обратился с заявлением в налоговый орган о возврате излишне уплаченного налога.

Налоговый орган отказал в осуществлении возврата со ссылкой на то, что заявление подано по истечении трех лет со дня уплаты налога. Налогоплательщик обратился за защитой нарушенного права в суд, минуя досудебный порядок урегулирования спора, предусмотренный ст. 138 НК РФ, в которой говорится, что акты налоговых органов ненормативного характера на действия или бездействия их должностных лиц могут быть обжалованы в судебном порядке только после их обжалования в вышестоящем налоговом органе.

В ходе судебного заседания налоговый орган настаивал на том, что Обществом нарушен порядок обжалования.

Суд, вынося решение, признал ошибочным довод налогового органа о несоблюдении налогоплательщиком обязательной досудебной процедуры урегулирования спора, предусмотренной ст. 138 НК РФ. С учетом правовой позиции ВАС РФ³, правовой позиции ВС РФ⁴, положения ст. 138 НК РФ в части досудебной процедуры урегулирования спора не распространяются на процедуру возврата (зачета) налога, установленную ст. 78 НК РФ.

НДС

- ПОСТАНОВЛЕНИЕ АРБИТРАЖНОГО СУДА МОСКОВСКОГО ОКРУГА от 08.12.2015 № А40-46412/15

Обществом был заключен инвестиционный контракт с Правительством г. Москвы. Общество выступало в качестве инвестора и обязалось за счет собственных или привлеченных средств осуществить услуги по строительству и сопутствующие ему услуги. Для реализации инвестиционного контракта Общество заключило с другими организациями договор участия в долевом строительстве. В ходе реализации функций застройщика Общество расторгнуло договор участия в долевом строительстве (далее – ДУДС) с одним из участников, впоследствии этот участник передал Обществу сформированные затраты по объекту строительства.

Налоговый орган, проведя проверку, пришел к выводу о том, что вследствие заключения договора Общество после завершения строительства объекта уже не будет являться собственником построенного здания и не будет использовать этот объект в качестве основного средства (т.е. в операциях, подлежащих уплате НДС). Кроме того, налоговый орган полагает, что, заключив ДУДС, Общество изменило свой статус «Инвестора-Застройщика» на статус «Застройщика» (для целей налогообложения НДС операций, связанных со строительством инвестиционного объекта). Соответственно, с этого момента оно утратило право на применение налоговых вычетов, предъявленных ему подрядчиками при проведении капитального строительства объекта, поскольку в этот момент объект перестает использоваться Обществом в операциях, подлежащих налогообложению НДС. Налоговый орган указал, что Общество было обязано на основании положений п. 3 ст. 170 НК РФ восстановить ранее принятый к вычету НДС. Неисполнение данной обязанности послужило основанием для доначисления Обществу к уплате НДС в соответствующем размере, начисления пени и штрафов.

Ввиду того, что спорное оборудование по завершении строительства приобрело статус не востребовавшегося, следовательно, передаче в адрес инвестора не подлежало и счета-фактуры выставлены быть не могли.

Суд поддержал позицию Общества и принял во внимание то, что момент возникновения обязанности по восстановлению налога НК РФ связывает не с изменением статуса налогоплательщика либо началом получения денежных средств от участника долевого строительства и иными указанными налоговым органом доводами, а с наличием операций или деятельности, не облагаемой НДС, и что само по себе заключение договора участия в долевом строительстве, получение Обществом денежных средств от участника долевого строительства или изменение намерения заявителя на будущее использование построенного объекта для своей деятельности в качестве основного средства не являются свидетельством наличия у Общества операций либо деятельности, не облагаемой НДС в соответствии с положениями ст. 170 и ст. 149 НК РФ.

НАЛОГ НА ПРИБЫЛЬ

- ПОСТАНОВЛЕНИЕ АРБИТРАЖНОГО СУДА ЗАПАДНО-СИБИРСКОГО ОКРУГА от 10.12.2015 № А81-562/2015

Общество включило в состав внереализационных расходов убытки (задолженность по договору с организацией) в тот период, в котором вступило в силу судебное решение (в котором в пользу организации взысканы денежные средства по договору), так как законодательством предоставлено право налогоплательщику корректировать налоговую базу в том периоде, в котором обнаружены ошибки. По мнению Общества, определить период возникновения убытков в этом случае невозможно, так как первичные документы датированы разными годами.

В результате выездной налоговой проверки Общество было привлечено к налоговой ответственности за неполную уплату налога на прибыль. По мнению налогового органа, Общество занизило налоговую базу по налогу на прибыль организаций, включив в состав внереализационных расходов убытки прошлых лет.

Суд, вынося решение, указал, что в данном случае основания для применения положения пп. 1 п. 2 ст. 265 НК РФ в отношении суммы задолженности перед организацией отсутствовали, поскольку соответствующая задолженность, вопреки доводам Общества, могла быть установлена и учтена им для целей налогообложения в том периоде, в котором она возникла, и применительно к налоговому периоду (в том, когда вступило в силу решение суда по задолженности) не может быть квалифицирована в качестве убытка прошлых налоговых периодов, выявленного в текущем налоговом периоде.

Суд указал, что расходы, произведенные налогоплательщиком, должны быть учтены в целях исчисления налога на прибыль в том отчетном (налоговом) периоде, к которому они относятся, так как расходы признаются в том отчетном (налоговом) периоде, в котором эти расходы возникают исходя из условий сделок. Документальное подтверждение расходов возникло ранее этого периода и не связано со вступлением в законную силу решения суда, получение документов, которые свидетельствовали о неотражении в расходах затрат прошлого налогового периода после окончания налогового периода, к которому они относятся, свидетельствует о возникновении искажения в исчислении налоговой базы прошлых налоговых периодов. Суд подчеркнул, что положения ст. 265 и п. 1 ст. 283 НК РФ подлежат применению только в случае, если период возникновения соответствующих расходов налогоплательщика неизвестен, тем самым суд поддержал позицию налогового органа.

- ПОСТАНОВЛЕНИЕ АРБИТРАЖНОГО СУДА МОСКОВСКОГО ОКРУГА от 08.12.2015 № А40-123542/14

³П. 65 Постановления Пленума от 30.07.2013 № 57.

⁴Определение от 30.01.2015 № 309-КГ14-7949.

Общество А выплатило проценты по договорам займа Обществу С (резидент ФРГ) и отнесло их в состав расходов.

В ходе налоговой проверки установлено, что Общество С косвенно владеет 100% уставного капитала Общества А. Установив взаимозависимость Обществ А и С, налоговый орган пришел к выводу о том, что Общество А неправомерно завысило внереализационные расходы на суммы учтенных в составе расходов процентов по договорам займа, заключенным с взаимозависимым лицом. Более того, по мнению налогового органа, Общество А в нарушение п. 3 ст. 269 НК РФ не исчисляло на последнее число каждого отчетного периода предельную величину признаваемых расходом процентов по контролируемой задолженности и относило их в полной мере на внереализационные расходы. В нарушение п. 4 ст. 269, ст. 309-310 НК РФ Общество А не исчислило налог на прибыль с положительной разницы между начисленными процентами и предельными процентами, исчисленными в приравненной в целях налогообложения к дивидендам, уплаченным иностранной организации, в отношении которой существует контролируемая задолженность.

Суд указал, что к вопросам возможности вычета выплаченных процентов российской организацией своему аффилированному лицу в ФРГ подлежат применению п. 2 ст. 269 НК РФ. Налогоплательщики, чей капитал косвенно контролируется резидентами ФРГ, должны исчислять налог в порядке, установленном законодательством РФ. Суд, вынося решение, поддержал позицию налогового органа и указал, что Общество А неправомерно включило в состав внереализационных расходов по налогу на прибыль организаций сумму начисленных и уплаченных по договорам займа с Обществом С. Также судом принято во внимание мнение налогового органа о том, что Обществом А и С создана схема с целью получения необоснованной налоговой выгоды в виде искусственно созданного дефицита оборотных денежных средств, который компенсировался привлечением займов от Общества С в целях получения возможности за счет долговых обязательств корректировать налоговую базу и уменьшать налоговые обязательства. Привлекаемые заемные средства направлялись на погашение ранее полученных займов, в связи с чем денежные средства, полученные Обществом А от Общества С по договорам займа, не использовались для ведения финансово-хозяйственной деятельности.

• ПОСТАНОВЛЕНИЕ АРБИТРАЖНОГО СУДА
МОСКОВСКОГО ОКРУГА ОТ 08.12.2015 № А40-32910/15

Общество выплатило иностранной организации (резиденту Республики Польша) дивиденды.

Налоговый орган провел выездную налоговую проверку, в результате которой привлек Общество к ответственности за неисполнение обязанности налогового агента по удержанию и перечислению налога на прибыль организаций в результате начисления Обществом дивидендов.

Суд 1-й инстанции поддержал доводы Общества и удовлетворил требования о признании недействительным решения налогового органа ввиду того, что Общество предоставило данные, подтверждающие, что получатель дивидендов фактически находится в Польше и является налогоплательщиком в соответствии с законодательством Польши и в соответствии с п. 1 ст. 312 НК РФ и ст. 7 Соглашения от 22.05.1992 между Правительством РФ и Правительством Республики Польша «Об избежании двойного налогообложения доходов и имущества» – указанные обстоятельства являются достаточными для освобождения от уплаты налога в РФ.

Суды апелляционной и кассационной инстанции с выводами суда 1-й инстанции не согласились и указали на то, что право государства (РФ), резидентом которого является Общество, на налогообложение налогом на прибыль дивидендов, полученных иностранным акционером, предполагается на основании Соглашения от 22.05.1992 между Правительством РФ и Правительством Республики Польша «Об избежании двойного налогообложения доходов и имущества», в связи с чем суд посчитал правомерными и обоснованными выводы налогового органа относительно наличия у Общества как налогового агента обязанности по

исчислению и уплате налога на доход, полученного иностранным участником (акционером) в результате уплаты дивидендов, по ставке не более 10%, предусмотренной Соглашением. Поэтому у суда 1-й инстанции отсутствовали основания для удовлетворения требования Общества, так как факт уплаты иностранной организацией налога в Польше не влияет на наличие обязанности у налогового агента по исчислению и удержанию налога в размере, предусмотренном международными нормами и НК.