

ДАЙДЖЕСТ НАЛОГОВЫХ НОВОСТЕЙ № 76¹

26 января 2015 – 01 февраля 2015 года

1. Письма Минфина России и ФНС России..... 3

1.1. Налог на добавленную стоимость..... 3

Реализация сертификатов ключей проверки электронных подписей облагается НДС на общих основаниях. 3

Суммы процентов за предоставление коммерческого кредита не облагаются НДС. . 3

Налоговая база по НДС при реализации товаров через интернет-магазин с доставкой их покупателям агентом, определяется на дату их передачи агенту..... 4

1.2. Налог на прибыль..... 4

Доходы организаций-резидентов Республики Беларусь по расчетным форвардным контрактам, не предусматривающим поставку базисного актива, могут подлежать налогообложению в РФ..... 4

Стоимость предоставляемого работникам питания может быть учтена при определении налога на прибыль в составе расходов на оплату труда при условии, что предоставление такого питания предусмотрено трудовым и (или) коллективным договором 4

Комиссионер вправе включить в состав своих расходов при исчислении налога на прибыль осуществляемые им в рамках договора комиссии расходы, не возмещаемые комитентом..... 5

Сумма ущерба, возмещаемая российской организацией иностранной организации за поставку автомобиля ненадлежащего качества, не является доходом иностранной организации от источников в РФ и не облагается налогом на прибыль..... 5

1.3. Контролируемые иностранные компании. 6

При расчете прибыли контролируемой иностранной компании учитываются доходы как от источников в РФ, так и от иных источников. 6

1.4. Взыскание недоимки. 7

¹ В дайджест включаются за соответствующую неделю наиболее интересные Письма Минфина России, ФНС России, Определения Верховного Суда РФ о передаче (об отказе в передаче) кассационных жалоб для рассмотрения в судебном заседании Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда РФ, а также выборочно практика Арбитражного суда г. Москвы по налоговым спорам.

ФНС России направило для использования в работе судебные акты судов апелляционной и кассационной инстанции по делу ООО «Королевская вода», в которых суды поддержали позицию инспекции о возможности взыскания недоимки по налогу в порядке пп.2 п.2 ст.45 НК РФ с лиц, признанных судом взаимозависимыми с налогоплательщиком. 7

1.5. Налоговый контроль. 7

Из требования о представлении документов в порядке ст. 93.1. НК РФ лицо, у которого истребуются документы, должно получать информацию о мероприятии налогового контроля, при проведении которого возникла необходимость в их представлении, а также сведения, идентифицирующие конкретную сделку, в отношении которой требуется предоставить документы. 7

2. Судебная практика. 8

2.1. Определения Верховного суда РФ о передаче (отказе в передаче) дел в Судебную коллегию по экономическим спорам 8

На рассмотрение Судебной коллегии по экономическим спорам передано дело о необоснованной налоговой выгоде. В кассационной жалобе Инспекция указала, что суды нижестоящих инстанций пришли к неверным выводам о реальности спорных хозяйственных операций. 8

Суды должны оценивать каждый из доводов об отсутствии реального совершения спорных хозяйственных операций не в отдельности, а в их совокупности и взаимосвязи. 9

2.2. Решения Арбитражного суда г. Москвы. 10

Возникновение права на вычет НДС не зависит от даты завершения инвестиционного проекта и последующего распределения долей между соинвесторами. Право на вычет возникает у инвестора в общеустановленном порядке и действует в пределах трех лет. Величина вычета может быть определена пропорционально доле участия инвестора в строительстве. 10

Формальное соответствие признакам контролируемой задолженности в отсутствие доказательств о негативном влиянии аффилированности на сумму процентов, не может являться основанием для исключения затрат в виде процентов. 10

Если займодавцем выступает российская организация, заемщик не обязан удерживать налог на прибыль со сверхнормативных процентов по контролируемой задолженности. 11

1. Письма Минфина России и ФНС России.

1.1. Налог на добавленную стоимость.

Письмо ФНС России от 19.12.2014 № ГД-4-3/26358@.

Реализация сертификатов ключей проверки электронных подписей облагается НДС на общих основаниях.

Согласно Федеральному закону от 06.04.2011 № 63-ФЗ «Об электронной подписи» сертификат ключа проверки электронной подписи - это документ, позволяющий идентифицировать владельца сертификата проверки электронной подписи, в связи с чем не подпадает под понятие «программа для ЭВМ», то есть не является совокупностью данных и команд, предназначенных для функционирования ЭВМ и других компьютерных устройств.

В связи с этим, операции по реализации сертификатов ключей проверки электронных подписей на основании пп. 1 п. 1 ст. 146 НК РФ признаются объектом налогообложения и подлежат налогообложению НДС на общих основаниях.

Письмо Минфина России от 30.12.2014 № 03-07-05/68784.

Суммы процентов за предоставление коммерческого кредита не облагаются НДС.

К коммерческому кредиту относятся гражданско-правовые обязательства, предусматривающие отсрочку или рассрочку оплаты товаров, работ или услуг, а также предоставление денежных средств в виде аванса или предварительной оплаты. Проценты, взимаемые за пользование коммерческим кредитом (в том числе суммами аванса, предварительной оплаты), являются платой за пользование денежными средствами.

Согласно ст. 823 ГК РФ к коммерческому кредиту применяются нормы о договоре займа, если иное не предусмотрено правилами о договоре, из которого возникло соответствующее обязательство, и не противоречит существу такого обязательства.

Учитывая, что на основании пп. 15 п. 3 ст. 149 НК РФ проценты по займам освобождены от налогообложения НДС, суммы процентов, получаемые продавцом от покупателя за предоставление отсрочки оплаты на условиях коммерческого кредита, не подлежат налогообложению НДС.

Письмо Минфина России от 29.12.2014 № 03-07-11/68117.

Налоговая база по НДС при реализации товаров через интернет-магазин с доставкой их покупателям агентом, определяется на дату их передачи агенту.

При реализации товаров через интернет-магазин с доставкой товаров покупателям товаров агентом дата отгрузки определяется датой первого по времени составления первичного документа, оформленного на покупателя (заказчика), перевозчика для доставки товара покупателю.

В связи с этим дата отгрузки указанных товаров и, соответственно, момент определения налоговой базы возникают на дату передачи товара агенту для доставки покупателю.

1.2. Налог на прибыль.

Письмо Минфина России от 30.12.2014 № 03-08-05/68753.

Доходы организаций-резидентов Республики Беларусь по расчетным форвардным контрактам, не предусматривающим поставку базисного актива, могут подлежать налогообложению в РФ.

Соглашением² между Правительством РФ и Правительством Республики Беларусь не урегулирован порядок налогообложения доходов по форвардным контрактам. Вместе с тем, виды доходов, возникающие из источников в договариваемом государстве, о которых не говорится в статьях Соглашения, могут облагаться налогом в этом государстве (ст. 18 Соглашения).

Доходы по форвардным контрактам, не предусматривающим поставку базисного актива, могут быть отнесены к «иным аналогичным доходам» в соответствии с пп. 10 п. 1 ст. 309 НК РФ и подлежать налогообложению в РФ. Исчисление и удержание суммы налога с таких доходов производится налоговым агентом.

Письмо Минфина России от 30.12.2014 № 03-03-06/1/68497.

Стоимость предоставляемого работникам питания может быть учтена при определении налога на прибыль в составе расходов на оплату труда при условии, что предоставление такого питания предусмотрено трудовым и (или) коллективным договором

В силу п. 4 ст. 255 НК РФ к расходам на оплату труда относятся стоимость бесплатно предоставляемых в соответствии с законодательством РФ питания и продуктов, а также иные расходы, предусмотренные трудовым и (или) коллективным договором. Согласно п. 25 ст. 270 НК РФ при определении налоговой базы по налогу на прибыль не учитываются расходы в виде компенсаций удорожания

² Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Беларусь об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от уплаты налогов в отношении налогов на доходы и имущество от 21 апреля 1995 г.

стоимости питания либо предоставления его по льготным ценам или бесплатно (за исключением специального питания для отдельных категорий работников в случаях, предусмотренных действующим законодательством, и за исключением случаев, когда бесплатное или льготное питание предусмотрено трудовыми договорами (контрактами) и (или) коллективными договорами).

Таким образом, стоимость питания, предоставляемого работникам организации, может быть учтена при определении налоговой базы по налогу на прибыль в составе расходов на оплату труда при условии, что такое питание предусмотрено трудовым и (или) коллективным договором.

Письмо Минфина России от 30.12.2014 № 03-03-06/1/68506.

Комиссионер вправе включить в состав своих расходов при исчислении налога на прибыль осуществляемые им в рамках договора комиссии расходы, не возмещаемые комитентом.

Согласно статье 996 ГК РФ вещи, поступившие к комиссионеру от комитента либо приобретенные комиссионером за счет комитента, являются собственностью последнего.

На основании п. 9 статьи 270 НК РФ и пп.9 п.1 ст.251 НК РФ доходы и расходы, полученные (произведенные) комиссионером во исполнение договора комиссии не учитываются при исчислении налоговой базы по налогу на прибыль.

В то же время если комиссионер в рамках договора комиссии осуществляет расходы, не возмещаемые комитентом и, соответственно, не учитываемые в налоговом учете комитента, то такие расходы комиссионер вправе включить в состав расходов при определении налоговой базы по налогу на прибыль, если они отвечают требованиям ст. 252 НК РФ.

Письмо Минфина России от 13.01.2015 № 03-08-05/69442.

Сумма ущерба, возмещаемая российской организацией иностранной организации за поставку автомобиля ненадлежащего качества, не является доходом иностранной организации от источников в РФ и не облагается налогом на прибыль.

Объектом налогообложения для иностранных организаций, не имеющих постоянного представительства в РФ, признаются доходы, полученные от источников в РФ, которые определяются в соответствии со ст. 309 НК РФ (п. 3 ст. 247 НК РФ).

Сумма ущерба, возмещаемая иностранной организации-импортеру российской организацией за поставку автомобиля ненадлежащего качества, не поименована в пп. 1-9 п. 1 ст. 309 НК РФ и не является доходом аналогичным тем, которые прямо

указаны в этих подпунктах. В соответствии со ст. 41 НК РФ доходом признается экономическая выгода в денежной или натуральной форме.

Сумма ущерба, возмещаемая российской организацией иностранной организации-импортеру за поставку автомобиля ненадлежащего качества, не может быть признана экономической выгодой иностранной организации, не является доходом иностранной организации от источников в РФ и не подлежит налогообложению налогом на прибыль.

1.3. Контролируемые иностранные компании.

Письмо Минфина России 29.12.2014 № 03-03-06/1/68300.

При расчете прибыли контролируемой иностранной компании учитываются доходы как от источников в РФ, так и от иных источников.

Концепцией Закона о КИК³ предусмотрено, что прибыль контролируемой иностранной компании приравнивается к прибыли, полученной налогоплательщиком, признаваемым контролирующим лицом этой контролируемой иностранной компании, и учитывается при определении налоговой базы по налогам у данного налогоплательщика.

При этом прибылью (убытком) контролируемой иностранной компании признается величина прибыли (убытка) этой компании до налогообложения по данным ее финансовой отчетности, составленной в соответствии с личным законом такой компании за финансовый год, если в соответствии с ее личным законом эта финансовая отчетность подлежит обязательному аудиту, при условии, что постоянным местонахождением этой контролируемой иностранной компании является иностранное государство, с которым имеется международный договор РФ по вопросам налогообложения.

В остальных случаях прибылью (убытком) контролируемой иностранной компании признается величина прибыли (убытка) этой компании, определенная по правилам, установленным НК РФ.

Таким образом, при расчете прибыли контролируемых иностранных компаний учитываются доходы как от источников в Российской Федерации, так и от иных источников.

³ Закона от 24.11.2014 № 376-ФЗ "О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации (в части налогообложения контролируемых иностранных компаний и доходов иностранных организаций)"

1.4. Взыскание недоимки.

Письмо ФНС России от 01.12.2014 № СА-4-7/24782@.

ФНС России направило для использования в работе судебные акты судов апелляционной и кассационной инстанции по делу ООО «Королевская вода», в которых суды поддержали позицию инспекции о возможности взыскания недоимки по налогу в порядке пп.2 п.2 ст.45 НК РФ с лиц, признанных судом взаимозависимыми с налогоплательщиком.

Суды апелляционной и кассационной инстанций по делу ООО «Королевская вода» № А40-28598/2013 признали правомерным взыскание с взаимозависимого лица суммы задолженности по налогам, образовавшейся по результатам выездной проверки основного общества.

Суды указали, что признание лиц взаимозависимыми может производиться не только для целей налогового контроля за правильностью применения цен по сделкам, но и с целью взыскания сумм налоговой задолженности одного налогоплательщика за счет другого в порядке пп. 2 п. 2 ст.45 НК РФ.

1.5. Налоговый контроль.

Письмо Минфина России от 09.12.2014 № 03-02-07/2/63185 (направлено письмом ФНС России от 16.12.2014 № ЕД-4-2/26018).

Из требования о представлении документов в порядке ст. 93.1 НК РФ лицо, у которого истребуются документы, должно получать информацию о мероприятии налогового контроля, при проведении которого возникла необходимость в их представлении, а также сведения, идентифицирующие конкретную сделку, в отношении которой требуется предоставить документы.

Статьей 93.1 НК РФ урегулирован порядок истребования налоговым органом документов (информации) о налогоплательщике, плательщике сборов и налоговом агенте и информации о конкретных сделках.

Пунктами 3 и 4 ст. 93.1 НК РФ предусмотрено направление поручения об истребовании документов (информации) налоговым органом, осуществляющим налоговые проверки или иные мероприятия налогового контроля, в налоговый орган по месту учета лица, у которого должны быть истребованы документы. Посредством взаимодействия между указанными налоговыми органами в ходе налогового контроля обеспечивается направление требования о представлении документов лицу, у которого они истребуются, налоговым органом по месту учета этого лица.

В поручении указывается, при проведении какого мероприятия налогового контроля возникла необходимость в представлении документов (информации), а при истребовании информации относительно конкретной сделки указываются также сведения, позволяющие идентифицировать эту сделку.

В рамках ст. 93.1 НК РФ налоговым органом не может быть составлено поручение об истребовании документов (информации) самому себе, то есть налоговым органом, осуществляющим налоговые проверки и одновременно являющимся налоговым органом по месту учета лица, у которого документы истребуются.

2. Судебная практика.

2.1. Определения Верховного суда РФ о передаче (отказе в передаче) дел в Судебную коллегия по экономическим спорам

Определение Верховного Суда РФ от 23.01.2015 № [302-КГ14-3432](#) по делу № [А33-666/2013](#) ЗАО «Горные машины» о передаче кассационной жалобы ИФНС по Октябрьскому району г. Красноярска для рассмотрения в судебном заседании Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда РФ (судья Першутов А.Г.).

На рассмотрение Судебной коллегии по экономическим спорам передано дело о необоснованной налоговой выгоде. В кассационной жалобе Инспекция указала, что суды нижестоящих инстанций пришли к неверным выводам о реальности спорных хозяйственных операций.

В жалобе Инспекция настаивает на том, что поставщик был искусственно включен в качестве посредника в цепочку поставки товара для увеличения цены за счет наценки, на что указывают следующие обстоятельства:

- создание организации поставщика незадолго до совершения спорных операций;
- отсутствие у поставщика необходимых ресурсов для достижения результатов экономической деятельности;
- отсутствие в бюджете сформированного источника для возмещения обществу НДС, поскольку согласно декларации поставщика начисленные им в отношении спорных операций НДС практически в полном объеме заявлялся к вычету;
- учредитель и руководитель организации-поставщика отказался от своей причастности к хозяйственной деятельности поставщика и от подписания первичных документов, подтверждающих спорные операции;
- возможность приобретения обществом спорного товара без поставщика напрямую у заводов-изготовителей, с некоторыми из которых общество сотрудничало еще до заключения договора поставки с поставщиком;

- в отношениях с одним из производителей общество в принципе не нуждалось в посреднических услугах поставщика, т.к. с января 2010 г. общество является официальным дилером указанной организации.

Судья Верховного суда указал, что доводы Инспекции заслуживают внимания и признаются достаточным основанием для пересмотра судебных актов и передал дело на рассмотрение Судебной коллегии по экономическим спорам.

Определение Верховного Суда РФ от 19.01.2015 № [305-КГ14-6799](#) по делу № [А40-113613/13](#) ООО «С энд М Менеджмент» об отказе в передаче кассационной жалобы ООО «С энд М Менеджмент» для рассмотрения в судебном заседании Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда РФ (судья Завьялова Т.В.).

Определение Верховного Суда РФ от 19.01.2015 № [309-КГ14-6710](#) по делу № [А76-21894/2013](#) ООО «Прогресс» об отказе в передаче кассационной жалобы ООО «Прогресс» для рассмотрения в судебном заседании Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда РФ (судья Завьялова Т.В.).

Суды должны оценивать каждый из доводов об отсутствии реального совершения спорных хозяйственных операций не в отдельности, а в их совокупности и взаимосвязи.

Суды первой и апелляционной инстанций признали спорные хозяйственные операции реальными, удовлетворив требования налогоплательщиков, однако арбитражные суды округов отменили акты нижестоящих судов, указав, что суды, отклонив каждый из доводов налогового органа в отдельности, не оценили все имеющиеся доказательства по делу в их совокупности и взаимосвязи, как того требуют положения, содержащиеся в ч. 2 ст. 71 АПК РФ.

Суды кассационной инстанции на основании установленных нижестоящими судами фактических обстоятельств пришли к выводу, что в отсутствие реального совершения спорных хозяйственных операций, представленные обществом в соответствии с требованиями статей 169, 171, 172 НК РФ документы не могут подтверждать правомерность применения обществом спорных налоговых вычетов по НДС.

Отказывая в передаче дел, судья ВС РФ указала, что из постановлений судов кассационной инстанции следует, что основанием для отмены актов судов нижестоящих инстанций послужило неправильное применение судами ст. 169, 171, 172, 252 НК РФ и постановления Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 № 53⁴.

⁴ «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды». стр. 9 из 12

2.2. Решения Арбитражного суда г. Москвы.

Решение Арбитражного суда г. Москвы от 28.01.2015 по делу № [А40-151994/2014](#) ЗАО «Аргон» (судья Лакоба Ю.Ю.).

Возникновение права на вычет НДС не зависит от даты завершения инвестиционного проекта и последующего распределения долей между соинвесторами. Право на вычет возникает у инвестора в общеустановленном порядке и действует в пределах трех лет. Величина вычета может быть определена пропорционально доле участия инвестора в строительстве.

После завершения строительства объектов недвижимости инвестор заявил к вычету НДС, предъявленный ему в процессе строительства. Налоговый орган отказал в вычете, указывая, что Обществом пропущен трехлетний срок.

Общество не принимало спорные суммы к вычету, поскольку не могло установить точный процент владения возводимым объектом недвижимости, который можно было определить только после завершения строительства на основе сопоставления площадей принадлежащих ему квартир, нежилых помещений, машиномест и общей площади зданий.

Суд установил, что в соответствии с условиями инвестиционного договора общество обязалось финансировать 95% стоимости строительства объекта за счет собственных и привлеченных средств, взамен получая долю в будущем объекте, которая на этапе заключения договора была определена как 76% от общей площади квартир, 95% общей площади нежилых помещений и 95% машиномест.

Таким образом, сторонами инвестиционного договора были четко определены доли участия инвесторов, соответственно налог мог быть определен пропорционально доле участия.

Кроме того, Общество, минуя технического заказчика, нередко самостоятельно заключало договоры напрямую с контрагентами, выставившими спорные счета-фактуры. Соответственно, налогоплательщик имел право на вычет по этим счетам-фактурам в общеустановленном порядке в пределах 3 лет, а не в проверяемом периоде.

Решение Арбитражного суда г. Москвы от 28.01.2015 по делу № [А40-87775/14](#) ООО «Новая Табачная Компания» (судья Бедрацкая А.В.).

Формальное соответствие признакам контролируемой задолженности в отсутствие доказательств о негативном влиянии аффилированности на сумму процентов, не может являться основанием для исключения затрат в виде процентов.

Суд, признавая решение Инспекции неправомерным, указал, что в результате

проверки налоговый орган установил формальное соответствие признакам контролируемой задолженности, не исследовав причин ее возникновения.

Между тем, причиной стало желание налогоплательщика приобрести 2 хозяйственных общества, для чего были привлечены денежные средства по кредитному договору с банком.

Руководствуясь Методическими рекомендациями по формированию бухгалтерской отчетности при осуществлении реорганизации организаций⁵, при реорганизации налогоплательщик отразил около 9 млрд. руб. непокрытого убытка, на котором инспекция и основывает выводы о наличии умысла в контролируемой задолженности.

Вследствие истечения срока возврата кредита банку, обществу потребовалось дополнительное привлечение заемных средств. В силу наличия большого непокрытого убытка банки отказывали налогоплательщику в выдаче кредитов, поэтому общество было вынуждено заключить договор займа с взаимозависимой российской организацией.

Суд также установил, что ставки займа соответствовали среднерыночным значениям. В силу вышеизложенного, общество не ставило своей целью вывод дивидендов в иностранную юрисдикцию по правилам тонкой капитализации и не заключало искусственных (притворных) сделок, вне обычных целей, необходимых для получения прибыли.

Если займодавцем выступает российская организация, заемщик не обязан удерживать налог на прибыль со сверхнормативных процентов по контролируемой задолженности.

Решением налогового органа установлено, что налогоплательщик не удержал налог с доходов иностранной организации, являющейся взаимозависимой с займодавцем в виде дивидендов, определенных по правилам «тонкой капитализации».

Суд установил, что займодавцем по спорным договорам займа выступала российская взаимозависимая с налогоплательщиком организация. Факт взаимозависимости сторон договора займа с иностранной организацией не имеет правового значения в данном случае, поскольку НК РФ не предусмотрено обязанности заемщика удерживать налог на прибыль с суммы процентов, приравненной к дивидендам, если в качестве займодавца выступает российская организация.

Более того, займодавец в проверяемый период не привлекал займы у иностранной взаимозависимой организации, что также подтверждает отсутствие намерения налогоплательщика в сокрытии дивидендов.

Суд обратил внимание на правовую неопределенность в применении норм о тонкой капитализации, в которых прямо не регулируется вопрос о наличии обязанности

⁵ Утверждены приказом Минфина РФ от 20 мая 2003 г. № 44н.

по удержанию налога на дивиденды в случае, когда заимодавцем выступает российская организация. Поэтому нельзя однозначно утверждать, что они подразумевают распространение юридической фикции приравнивания сверхнормативных процентов, выплачиваемым российской организации, к дивидендам в адрес иностранной организации. Следовательно, данные нормы должны толковаться в пользу налогоплательщика.

**Подписаться на бесплатную рассылку дайджеста можно
отправив заявку на info@schekinlaw.ru**