Schekin & Partners

123610, Москва,
Центр международной торговли,
Краснопресненская наб., 12,
подъезд 9, этаж 6

тел. + 7 (495) 984 63 01

www.schekinlaw.ru
info@schekinlaw.ru

ОБЗОР

СУДЕБНОЙ ПРАКТИКИ ПО НАЛОГОВЫМ СПОРАМ

Февраль 2020[1] г.

1. Уплата, взыскание и возврат налогов..... 4

Денежные средства, уплаченные за налогоплательщика другим лицом в отсутствие налоговых обязательств, не признаются переплатой и не могут быть возвращены налогоплательщику в порядке ст. 78 НК РФ.....4

2. Налоговый контроль..... 4

Предложение налогоплательщику самостоятельно уточнить налоговые обязательства носит рекомендательный характер и не влечет негативных последствий при его неисполнении. 4

Налогоплательщик должен иметь возможность представить возражения при изменении ФНС России правового обоснования доначислений, произведенных нижестоящим налоговым органом. В противном случае решение ФНС России может быть признано незаконным. 5

При утрате налогоплательщиком первичных документов в результате пожара налоговый орган вправе определить сумму налоговых обязательств расчетным путем на основании данных аналогичных налогоплательщиков.....6

3. Ответственность за нарушение законодательства о налогах и сборах..... 7

Суд признал незаконным привлечение налогоплательщика к ответственности за непредставление документов по требованию в рамках ст. 93.1 НК РФ, поскольку оно не содержало причину истребования документов (конкретное мероприятие налогового контроля). 7

При отсутствии у налогового органа уведомления о вручении налогоплательщику требования, направленного по почте, налогоплательщик не может быть привлечен к ответственности за непредставление документов. 8

[1] В Обзор включаются наиболее интересные выводы судов кассационных инстанций, ставшие доступными в соответствующем месяце.

4. Правовые приемы борьбы с уклонением от уплаты налогов и ограничения налогового планирования 9

Арбитражный суд Уральского округа указал на необходимость проведения «налоговой реконструкции» при применении ст. 54.1 НК РФ. 9

Заключение сделок с взаимозависимыми контрагентами, применяющими УСН, не свидетельствует о создании схемы «дробления бизнеса» в отсутствии иных доказательств получения необоснованной налоговой выгоды. 11

Суд признал, что заключение договора управления с бывшим генеральным директором и одновременно действующим участником общества с долей 95% направлено на получение необоснованной налоговой выгоды.....12

Задолженность налогоплательщика перед российским независимым банком была признана контролируемой, поскольку поручителем по займу выступила иностранная сестринская компания, внесшая сопоставимую сумму на депозит в этом банке. 13

Суд признал обоснованным учет налогоплательщиком (заемщиком) отрицательных курсовых разниц по кредиту, направленному на выдачу займа взаимозависимой компании. 14

Суд признал обоснованным лишение налогоплательщика региональной льготы по налогу на прибыль в связи с невыполнением условий для ее применения. 15

5. Налог на добавленную стоимость.....16

Использование образовавшейся в ходе производственной деятельности бракованной продукции в операциях, не облагаемых НДС, не влечет обязанности по восстановлению НДС, если изначальной целью приобретения материалов являлось их использование в облагаемых НДС операциях.....16

В отношении услуг по перевалке и хранению рыбопродукции, произведенной в исключительной экономической зоне РФ, ставка 0 % по НДС не применяется. 17

Соглашение о прощении долга по возврату займа, включающее условие о предоставлении должником кредитору в будущем скидки в рамках заключенного с ним договора поставки, не является опционом на заключение договора и не влечет обязанности уплаты НДС. 18

6. Налог на прибыль.....19

Средства дольщиков, оставшиеся у застройщика после завершения строительства, подлежат включению во внереализационные доходы.....19

Затраты застройщика по организации строительства домов являются его прямыми расходами и формируют себестоимость жилых помещений. 20

Расходы на транспортировку угля от места добычи до технологического комплекса, а также расходы на ремонт техники и оборудования, формирующие себестоимость продукции, относятся к прямым расходам..... 20

7. Страховые взносы 21

Надбавки за вахтовый метод работы сотрудникам, осуществлявшим свои трудовые функции для сторонних организаций по договору предоставления персонала, не облагаются страховыми взносами. 21

8. Иные налоги и сборы 22

При определении налоговой базы по НДПИ исходя из расчетной стоимости добытых полезных ископаемых все расходы, связанные с технологическими процессами добычи полезных ископаемых, должны быть отнесены к категории прямых. 22

1. Уплата, взыскание и возврат налогов

Постановление АС Уральского округа от 13.02.2020 по делу № А50-14954/2019 ИП Шамсутдинов Р.М. (Судьи Е.О. Черкезов, Е.А. Поротникова, А.В. Кангин)

Денежные средства, уплаченные за налогоплательщика другим лицом в отсутствие налоговых обязательств, не признаются переплатой и не могут быть возвращены налогоплательщику в порядке ст. 78 НК РФ.

Индивидуальный предприниматель представил в налоговый орган декларацию по ЕНВД за 4 кв. 2018 г. с отсутствующей суммой налога к уплате. При этом в бюджет поступила сумма денежных средств от другого лица с комментарием «ЕНВД за 4 кв. 2018 г., уплачиваемый за ИП Шамсутдинова Руслана Маратовича». Поскольку суммы налога к уплате по декларации не возникло, а сумма налога по соответствующему коду бюджетной классификации поступила в бюджет, в карточке расчетов с бюджетом уплаченная сумма стала квалифицироваться как «сумма излишне перечисленного налога (переплаты)».

Предприниматель обратился в налоговый орган с заявлением о возврате имеющейся у него переплаты. Налоговый орган отказал Индивидуальному предпринимателю в возврате суммы переплаты в связи с тем, что спорная сумма, перечисленная в бюджет другим лицом, не является налогом.

Суды поддержали позицию налогового органа, указав, что спорная сумма не может быть квалифицированная как налог по смыслу НК РФ, поскольку она была перечислена в бюджет в отсутствие налоговых обязательств у ИП за обозначенный период и ранее даты представления декларации. Соответственно, возврат данной суммы ИП в порядке ст. 78 НК РФ не возможен.

Фактически данная сумма является ошибочно перечисленной иным лицом, следовательно, только это лицо, как собственник спорных денежных средств, вправе заявлять требование об их возврате.

2. Налоговый контроль

Постановление АС Северо-Кавказского округа от 25.09.2019 по делу № А32-4274/2019 ООО «Контакт» (судьи Т.В. Прокофьева, А.И. Мещерин, М.В. Посаженников)

Предложение налогоплательщику самостоятельно уточнить налоговые обязательства носит рекомендательный характер и не влечет негативных последствий при его неисполнении.

Общество обратилось в суд с требованием о признании незаконными действий налогового органа при проведении камеральной налоговой проверки,

выразившихся, в том числе, в направлении предложения по уточнению налоговых обязательств с конкретными контрагентами во избежание мер налогового реагирования (доначислений по результатам камеральных проверок, включение в план проведения выездных налоговых проверок).

Суды пришли к выводу, что указанные действия налогового органа согласуются с положениями п. 6 ст. 88 НК РФ. Предложения самостоятельно уточнить налоговые обязательства не носит обязательного характера, не содержит указаний либо утверждений о допущенных налоговых правонарушениях и не обязывает общество прекратить ведение финансово-хозяйственной деятельности с выбранными контрагентами. Действия должностных лиц по направлению данного уведомления не противоречат нормам НК РФ, не нарушают законные права и интересы налогоплательщика и его контрагентов.

Постановление АС Волго-Вятского округа от 17.12.2019 по делу № А43-883/2018 ИП Степанов В.А. (Судьи О.Е. Бердников, О.А. Шемякина, Т.В. Шутикова)

Налогоплательщик должен иметь возможность представить возражения при изменении ФНС России правового обоснования доначислений, произведенных нижестоящим налоговым органом. В противном случае решение ФНС России может быть признано незаконным.

По результатам выездной налоговой проверки налоговый орган пришел к выводу о неправомерности применения индивидуальным предпринимателем УСН и осуществил доначисления налогов по общей системе налогообложения.

ФНС России признала незаконным вывод нижестоящего налогового органа, и, как следствие, - незаконным перевод с УСН на общую систему налогообложения с соответствующим начислением НДС и НДФЛ. Вместе с тем, определяя реальные налоговые обязательства ИП, ФНС России вменила ему дополнительную сумму налога по УСН.

Налогоплательщик обратился в суд с заявлением о признании решения ФНС России незаконным, поскольку оно по существу является новым решением и возлагает на него новые дополнительные обязанности. При этом у него отсутствовала возможность представить свои возражения и дать пояснения относительно новых выводов и обоснований доначислений.

Суды установили, что изменение ФНС России правового обоснования взыскания сумм налогов и расчет налоговых обязательств налогоплательщика были основаны на обстоятельствах и доказательствах, установленных и исследованных нижестоящим налоговым органом в ходе проведения выездной налоговой проверки. Однако налоговый орган рассматривал доводы налогоплательщика, связанные с его переводом на общую систему налогообложения.

В свою очередь, возражения налогоплательщика, влияющие на формирование налоговой базы по УСН, по существу не рассматривались, как и не учитывались представленные им дополнительные документы, влияющие на формирование налоговой базы по УСН (в отношении затрат, в учете которых ФНС России отказала, а также убытков прошлых лет).

При таких обстоятельствах суды пришли к выводу, что ФНС России, вменив новое правонарушение, лишила ИП возможности представить возражения и дать пояснения по этим вопросам, что не соответствует действующему налоговому законодательству и нарушает права и законные интересы налогоплательщика.

Кроме того, принятие вышестоящим налоговым органом по итогам рассмотрения жалобы налогоплательщика решения о дополнительном взыскании фактически означало бы осуществление контроля за деятельностью нижестоящего налогового органа вне процедуры, определенной п. 10 ст. 89 НК РФ.

С учетом изложенного суды признали решение ФНС России незаконным.

Постановление АС Северо-Западного округа от 20.01.2020 по делу № А52-4145/2018 ООО «Нордикс-Балт» (судьи Е.С. Васильева, Л.И. Корабухина, Ю.А. Родин)

При утрате налогоплательщиком первичных документов в результате пожара налоговый орган вправе определить сумму налоговых обязательств расчетным путем на основании данных аналогичных налогоплательщиков.

В связи с утратой обществом первичных документов в результате пожара налоговый орган определил суммы налога на прибыль и НДС, подлежащие уплате в бюджет, в соответствии с пп. 7 п. 1 ст. 31 НК РФ расчетным путем на основании данных четырех отобранных аналогичных налогоплательщиков.

Аналогичные налогоплательщики были выбраны налоговым органом с использованием базы данных СПАРК по следующим критериям: фактически осуществляемые виды деятельности, входящие в ОКВЭД; среднесписочная численность работников; объем выручки; наличие в собственности имущества; отсутствие филиалов; идентичность климатических условий.

Для определения размера доходов от реализации по налогу на прибыль и НДС налоговый орган определил расчетную выручку путем умножения среднего показателя выручки (дохода) от реализации на одного работника аналогичных налогоплательщиков на фактическую численность сотрудников общества. Расчетная сумма расходов по налогу на прибыль определена налоговым органом путем умножения фактической численности работников общества на средний показатель суммы расходов, приходящийся на одного работника, исчисленной по данным аналогичных налогоплательщиков за соответствующий период.

Руководствуясь п. 8 Постановления Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 № 57, налоговый орган указал на отсутствие оснований для применения расчетного метода в целях предоставления налоговых вычетов по НДС.

Общество не согласилось с выбранными компаниями и представленным расчетом и обратилось в суд.

Суды, соглашаясь с позицией налогового органа, обратили внимание на то, что общество не привело конкретных данных о том, какие именно существенные отличия влияют на результаты деятельности аналогичных налогоплательщиков как исключающих возможность принятия их в качестве сопоставимых с обществом.

3. Ответственность за нарушение законодательства о налогах и сборах

Постановление АС Восточно-Сибирского округа от 23.01.2020 по делу № А19-12651/2019 ООО «Орион» (судья А.И. Рудых)

Суд признал незаконным привлечение налогоплательщика к ответственности за непредставление документов по требованию в рамках ст. 93.1 НК РФ, поскольку оно не содержало причину истребования документов (конкретное мероприятие налогового контроля).

Общество получило требования от налогового органа о представлении документов (информации) по взаимоотношениям с рядом контрагентов, а также внутренние документы самого общества и сведения о его деятельности. В полученных обществом требованиях указано, что документы и информация запрашиваются на основании статьи 93.1 НК РФ «в связи с проведением мероприятий налогового контроля вне рамок проверки по конкретной сделке».

Посчитав, что полученные требования не соответствуют законодательству, общество направило в налоговый орган ответы об отказе представлять запрашиваемые документы. В связи с непредставлением документов налоговый орган привлек общество к ответственности по п. 1 ст. 129.1 НК РФ. Не согласившись с решениями о привлечении к ответственности, общество обратилось в суд.

Суды установили, что налоговый орган в направленных в адрес общества требованиях о представлении документов (информации) не уточнил, в связи с какими проводимыми мероприятиями налогового контроля необходимо представить запрошенные документы и, как следствие, не обосновал причину истребования документов по конкретным сделкам.

Указание в анализируемых требованиях на конкретные сделки (договоры) характеризует объект требования – запрашиваемую информацию и документы, но не может быть истолковано как обозначение мероприятия налогового контроля

или обоснование требования в рамках запроса информации относительно конкретной сделки.

Налоговый орган под прикрытием истребования документов по конкретной сделке фактически запрашивает документы по всем взаимоотношениям с контрагентом, то есть осуществляет мероприятия налогового контроля, которые проводятся в рамках налоговых проверок.

Вместе с тем из системного толкования положений ст. 93.1 НК РФ следует, что при истребовании документов (информации) налоговый орган в соответствующем требовании (поручении) должен указать, в рамках какого именно мероприятия налогового контроля запрашиваются документы (налоговая проверка или иное конкретное мероприятие налогового контроля), а при истребовании документов вне рамок налоговой проверки также обозначить идентификационные признаки конкретной сделки, в отношении которой требуется предоставление информации.

Несоблюдение налоговым органом требований пунктов 2, 3 ст. 93.1 НК РФ к форме и содержанию требований о предоставлении документов (информации) влечет за собой нарушение прав и законных интересов лица, которому адресовано соответствующее требование.

Соответственно, неисполнение обществом незаконного требования налогового органа не образует состав нарушения, предусмотренного п.1 ст. 129.1 НК РФ.

Постановление АС Северо-Кавказского округа от 10.02.2020 по делу № А25-2173/2018 ИП Никиташенко Л.В. (Судьи Л.Н. Воловик, М.В. Посаженников, Л.А. Черных)

При отсутствии у налогового органа уведомления о вручении налогоплательщику требования, направленного по почте, налогоплательщик не может быть привлечен к ответственности за непредставление документов.

Налоговый орган направил заказным письмом по почте в адрес индивидуального предпринимателя требование о предоставлении документов в рамках встречной проверки одного из контрагентов. В установленный в требовании срок документы представлены не были, об их отсутствии налогоплательщик не сообщил. Поскольку на сайте Почты России было указано, что заказное письмо вручено налогоплательщику, за непредставление документов налоговый орган привлек ИП к ответственности по п. 1 ст. 129.1 НК РФ.

Так как в добровольном порядке штраф уплачен не был, налоговый орган принял решение о взыскании штрафа за счет денежных средств на счетах налогоплательщика в банке.

По мнению ИП, вынесенное налоговым органом решение о взыскании штрафа является незаконным, поскольку требование получено им не было, а информация

на сайте Почты России о вручении ему заказного письма внесена ошибочно по вине сотрудника почты, что подтверждается служебной запиской начальника отделения почты.

Суд первой инстанции, поддерживая позицию налогового органа, указал, что факт направления требования по почте в адрес ИП подтвержден списком почтовых отправлений, реестром почтовых отправлений со штампом органа почтовой связи, почтовой квитанцией. По мнению суда первой инстанции, действующее законодательство не обязывает инспекцию удостовериться в том, было ли фактически получено заказное письмо либо почта не смогла его вручить по каким-то причинам. Индивидуальный предприниматель должен самостоятельно обеспечить получение почтовой корреспонденции по месту своего проживания и несет риск последствий ненадлежащей организации ее получения.

Суды апелляционной и кассационной инстанций не согласились с судом первой инстанции и признали решение налогового органа незаконным. Суды отметили, что НК РФ не содержит императивного указания о способе извещения лица, привлекаемого к налоговой ответственности, и не предусматривает вручение извещения (требования) лично. Вместе с тем независимо от способа извещения на момент вынесения решения о привлечении его к налоговой ответственности у налогового органа должны быть доказательства, достоверно свидетельствующие о том, что привлекаемое к ответственности лицо заблаговременно (т. е. с учетом наличия разумного срока для обеспечения реализации своих прав и обязанностей) было извещено о необходимости совершения соответствующего действия к определенному сроку.

Поскольку налоговый орган не получил почтовое уведомление о вручении, которое является доказательством получения требования индивидуальным предпринимателем, привлечение его к ответственности не может быть признано правомерным.

4. Правовые приемы борьбы с уклонением от уплаты налогов и ограничения налогового планирования

Постановление АС Уральского округа от 23.01.2020 по делу № А50-17644/20179 ООО «СИВА ЛЕС» (Судьи Н.Н. Суханова, Е.А. Кравцова, Е.О. Черкезов)

Арбитражный суд Уральского округа указал на необходимость проведения «налоговой реконструкции» при применении ст. 54.1 НК РФ.

Общество заключило с контрагентом договор на поставку лесоматериалов (фанерный кряж, дрова технологические). Стоимость приобретенных материалов налогоплательщик учел в расходах, предъявленный НДС принял к вычету.

По итогам налоговой проверки налоговый орган пришел к выводу, что контрагент общества обладает признаками «фирмы-однодневки» и в деятельности по поставке товара не участвовал. В действительности товар обществу поставлялся иными лицами – лесозаготовителями, которые применяли специальные режимы налогообложения и не являлись налогоплательщиками НДС. Посчитав, что налогоплательщиком не соблюдены критерии пп. 2 п. 2 ст. 54.1 НК РФ, налоговый орган отказал в учете расходов и вычетов по НДС по данным поставкам в полном

Суды первой и апелляционной инстанций согласились с позицией налогового органа и указали, что факт исполнения спорной сделки не тем лицом, от имени которого такая сделка была оформлена, следует расценивать как отсутствие реальной хозяйственной операции с названным в договоре контрагентом. В свою очередь, это является достаточным основанием не только для отказа в праве на вычет по НДС, но и на учет соответствующих расходов по налогу на прибыль.

Суд кассационной инстанции, не соглашаясь с выводом нижестоящих судов, указал, что подобное толкование п. 2 ст. 54.1 НК РФ носит сугубо формальный характер и не учитывает, что данная норма не устанавливает те последствия невыполнения указанных в ней требований, которые вменены налогоплательщику в рамках настоящего дела. Запрет на проведение так называемой «налоговой реконструкции» налогового обязательства по налогу на прибыль путем установления расходной части расчетным путем на основании пп. 7 п. 1 ст. 31 НК РФ в рассматриваемой норме отсутствует.

Более того, применение положений п. 2 ст. 54.1 НК РФ налоговым органом и судами необоснованно произведено в отрыве от основополагающих положений действующего налогового законодательства, а именно положений ст. 57 Конституции РФ, ст. 3 НК РФ, устанавливающих правило о том, что налог в обязательном порядке должен иметь экономическое основание и не может быть произвольным.

Подход же, предложенный налоговым органом (полное непринятие затрат при исчислении налога на прибыль), в ситуации, когда факты поступления товара обществу и последующей продажи им спорной продукции конечному потребителю налоговым органом в ходе проверки не опровергнуты, неизбежно влечет искажение реального размера налоговых обязательств по налогу на прибыль, поскольку обязательным условием признания понесенных организацией расходов при исчислении налога на прибыль является лишь действительное (реальное) совершение тех хозяйственных операций, которые повлекли затраты налогоплательщика (статьи 247, 252, 313 НК РФ).

Суд округа указал, что выявление искажений сведений о фактах хозяйственной жизни предполагает доначисление суммы налога, подлежащей уплате в бюджет, таким образом, как если бы налогоплательщик не злоупотреблял правом.

Исходя из изложенного, суд направил дело на новое рассмотрение в целях установления действительных налоговых обязательств по налогу на прибыль.

Постановление АС Уральского округа от 23.01.2020 по делу № А47-14417/2018 ООО «Автотрейд» (судьи О.Г. Гусев, Д.В. Жаворонков, Ю.В. Вдовин)

Заключение сделок с взаимозависимыми контрагентами, применяющими УСН, не свидетельствует о создании схемы «дробления бизнеса» в отсутствии иных доказательств получения необоснованной налоговой выгоды.

В проверяемом периоде помимо основной деятельности по оптовой торговле автомобильными деталями общество сдавало в аренду транспортные средства взаимозависимым компаниям, применяющим УСН. С использованием арендуемого транспорта данные организации занимались пассажирскими перевозками.

Налоговый орган пришел к выводу о создании обществом схемы «дробления бизнеса», поскольку осуществляемая обществом и взаимозависимыми контрагентами деятельность (сдача автотранспорта в аренду, перевозка пассажиров, техосмотр транспорта, оформление соответствующих документов, медосвидетельствование водителей) является частью единого производственного процесса, разделенного между организациями для сохранения формального права на применение УСН.

Суды удовлетворили требования общества, посчитав, что налоговый орган не доказал создание схемы «дробления бизнеса» в виду следующего.

Деятельность, осуществляемая обществом и его контрагентами, не является частью единого производственного процесса. Контрагенты действуют самостоятельно, осуществляют социально значимый вид деятельности, подлежащий лицензированию и субсидированию со стороны государства – пассажирские перевозки общественным транспортом. В деятельности указанных контрагентов отсутствует мнимое, номинальное руководство. Данные организации заключали самостоятельные договоры на оказание услуг общественного транспорта, на предоставление субсидий на обеспечение проезда граждан, на оказание услуг по диспетчерско-кассовому обслуживанию, договоры присоединения перевозчика к транспортной системе «электронный проезд», договоры на пользование программы СБИС и другие.

Суды отметили, что схема «дробления бизнеса» предполагает снижение налоговой нагрузки в результате перехода с ОСН на УСН с одновременным выделением и созданием ряда организаций, применяющих УСН. Однако материалы дела не содержат сведений о реорганизации компании с выделением из него контрагентов, перераспределения трудовых ресурсов (персонала), общих расходов. Общество создано задолго до регистрации спорных контрагентов и никогда не занималось

перевозкой пассажиров. При этом договоры аренды транспортных средств заключены между ними намного позднее регистрации общества.

Факт взаимозависимости общества и спорных контрагентов в отсутствие доказанности «дробления» бизнеса не повлиял на условия или экономические результаты сделок, налоговым органом не доказан факт снижения налоговой нагрузки налогоплательщика.

Постановление АС Уральского округа от 28.01.2020 по делу № А76-10654/2019 ООО «Проект» (Судьи А.В. Кангин, А.Н. Токмакова, Е.А. Кравцова)

Суд признал, что заключение договора управления с бывшим генеральным директором и одновременно действующим участником общества с долей 95% направлено на получение необоснованной налоговой выгоды.

Общество заключило договор о передаче полномочий единоличного исполнительного органа управляющему – индивидуальному предпринимателю, являющемуся участником общества с долей 95% и ранее выполнявшему обязанности единоличного исполнительного органа по трудовому договору.

По мнению налогового органа, предприниматель, будучи учредителем, посредством заключения договора с самим собой, существенно увеличивал затраты общества, уменьшал показатели валовой прибыли, рентабельности, и, как следствие, налоговых обязательств по налогу на прибыль, а также посредством установления вознаграждения управляющему. По результатам проверки налоговый орган исключил из состава расходов затраты по договору управления, а также начислил НДФЛ на вознаграждение управляющему.

Суды поддержали позицию налогового органа, посчитав, что действия общества не имели реальной деловой цели и были направлены на уменьшение налоговой базы по налогу на прибыль посредством включения в расходы затрат на оплату услуг управления, не являющимися необходимыми. В основу позиции судов легли следующие обстоятельства:

- регистрация участника общества в качестве ИП незадолго до заключения договора управления;
- неизменность функций управляющего лица при изменении правовой конструкции управления (заключении договора);
- незначительная доля в уставном капитале второго учредителя общества, введенного в состав учредителей незадолго до заключения спорного договора;
- значительный размер вознаграждения управляющего в структуре расходов при фактическом выполнении аналогичных обязанностей директора;

– несоразмерное увеличение стоимости управленческих услуг по сравнению с объемом выручки;

– стоимость услуг ИП сопоставима с размером чистой прибыли общества;

– отсутствие взаимосвязи оплаты вознаграждения с фактом оказания услуг, перечисление денежных средств без привязки к актам оказанных услуг;

– неподтвержденность факта возложения на ИП ответственности за финансовое состояние общества и действия управляющего (отсутствие субсидиарной ответственности).

Постановление АС Поволжского округа от 04.02.2020 по делу № А55-31640/2017 ЗАО «Самараагропромпереработка» (Судьи Р.Р. Мухаметшин, М.В. Егорова, Л.Ф. Хабибуллин)

Задолженность налогоплательщика перед российским независимым банком была признана контролируемой, поскольку поручителем по займу выступила иностранная сестринская компания, внесшая сопоставимую сумму на депозит в этом банке.

Общество заключило кредитные договоры с российским независимым банком, поручителем по которым выступила сестринская кипрская компания.

Налоговый орган признал задолженность общества перед банком контролируемой и исключила из расходов проценты по указанным кредитным договорам, применив правила «тонкой капитализации».

Суд округа согласился с налоговым органом. Суд установил, что банк выдавал займы обществу только после того, как сестринская компания размещала в нем денежные средства на депозитах в сопоставимой сумме. Это свидетельствует о том, что в группе компаний, к которой принадлежало общество, имелись свободные денежные средства, которые могли быть переданы ему непосредственно, без привлечения стороннего банка.

Суд также обратил внимание, что за вознаграждение сестринской компании за предоставление поручительства (1%) не свидетельствует о ее самостоятельной роли в кредитных, поскольку с учетом обычной деловой практики «независимая» компания никогда не предоставила бы своего поручительства организации, имеющей отрицательное значение собственного капитала, и без каких-либо гарантий возврата своих средств при обращении взыскания на них.

Исходя из изложенного, суд пришел к выводу, что обеспечение по кредитам, полученное от поручителя, носило технический характер и было направлено на преодоление правил недостаточной капитализации. В результате существенная часть прибыли, финансируемой за счет заемных средств компании, выводилась из-под национального налогообложения, поскольку проценты, выплачиваемые за

временное пользование предоставленным капиталом, признаются расходами, уменьшающими налогооблагаемую базу.

Признавая решение налогового органа правомерным, суды указали, что, исходя из истинного смысла (существа) серии совершенных сделок, процентные расходы общества по кредитным соглашениям не могут быть учтены в уменьшение налоговой базы по налогу на прибыль.

Постановление АС Северо-Западного округа от 05.02.2020 по делу № А21-4650/2016 ООО «Лэндис Трэйдинг Калининград» (судьи С.В. Соколова, Ю.А. Родин, И.Г. Савицкая)

Суд признал обоснованным учет налогоплательщиком (заемщиком) отрицательных курсовых разниц по кредиту, направленному на выдачу займа взаимозависимой компании.

В проверяемом периоде обществом был получен валютный кредит. В результате переоценки обязательств по возврату у общества возникали положительные и отрицательные курсовые разницы, которые оно учитывало в составе внереализационных доходов и расходов. Поскольку отрицательные курсовые разницы существенно превышали положительные у общества возникали убытки, которые учитывались при исчислении налогооблагаемой базы по налогу на прибыль.

Установив, что кредит был целевым, и полученные обществом денежные средства были переданы по договору займа взаимозависимой компании, налоговый орган отказ обществу в учете возникших убытков. По мнению налогового органа, доходы и расходы в виде курсовых разниц не связаны с деятельностью самого общества, убытки должны учитываться у взаимозависимой организации, поскольку она является фактическим получателем денежных средств.

Признавая решение налогового органа неправомерным, суды апелляционной и кассационной инстанций указали, что права и обязанности заемщика по кредитному договору возникли непосредственно у общества, а не у взаимозависимой компании, которой были переданы денежные средства. Суды также обратили внимание, что кредитный договор не содержит положений о погашении суммы выданного по нему кредита за счет средств, перечисленных обществу взаимозависимой компанией.

В силу принципа свободы экономической деятельности, а также в связи с недоказанностью согласованности действий общества и фактического получателя денежных средств, суды признали правомерным учет обществом курсовых разниц по кредитному договору в составе внереализационных расходов (доходов).

Постановление АС Западно-Сибирского округа от 11.02.2020 по делу № А75-7926/2019 компания «Салым Петролеум Девелопмент Н.В.» (Судьи А.А. Бурова, А.А. Кокшаров, Г.В. Чапаева)

Суд признал обоснованным лишение налогоплательщика региональной льготы по налогу на прибыль в связи с невыполнением условий для ее применения.

В соответствии с законом Ханты-Мансийского автономного округа – Югра общество применяло пониженную ставку по налогу на прибыль, подлежащую зачислению в бюджет субъекта. Основанием для применения льготной ставки являлось инвестирование средств в основной капитал (основные средства) организациями, являющимися владельцами лицензий на пользование участками недр на территории автономного округа, содержащими месторождения углеводородного сырья.

Налоговый орган пришел к выводу о необоснованном применении обществом льготной ставки по налогу на прибыль, поскольку вкладываемые обществом инвестиции не привели к образованию основных средств. Материалами налоговой проверки установлено, что спорные объекты (нефтяные скважины) находятся в незавершенном строительстве и законсервированы либо их строительство еще не начиналось.

Суды согласились с налоговым органом, поскольку целью введения льготной ставки является увеличение инвестиций в нефтедобычу, преференциальные положения применимы в том случае, когда объем инвестирования приводит к образованию основных средств. При этом срок образования основных средств определяется сроком строительства объекта, установленным в проектной документации.

Суды отметили, что налоговая льгота - это один из критериев развития социально - экономических отношений государства. Предоставление льготы по налогу на прибыль в рассматриваемой ситуации на начальном этапе разработки (внедрения) того либо иного технологического процесса, в том числе и основных средств, само по себе подразумевает развитие предприятия, достижение экономического результата, получение прибыли (дохода), создание социальной структуры (рабочих мест), уплата в дальнейшем налогов и сборов. Освобождение конкретного налогоплательщика от уплаты налога на основании закона направлено, в том числе на создание благоприятных условий для развития той или иной сферы экономической деятельности. При отсутствии конечного результата (создание инвестиционного проекта) нарушается цель введения (принятия) льготы.

Учитывая изложенное, отсутствие основных средств, а также доказательств того, что основные средства будут созданы в будущем, исключает применение льготной ставки по налогу на прибыль организаций.

5. Налог на добавленную стоимость

Постановление АС Волго-Вятского округа от 24.12.2019 по делу № А43-3417/2019 ООО «Нижегородские моторы» (Судьи О.Е. Бердников, Ю.В. Новиков, О.А. Шемякина)

Использование образовавшейся в ходе производственной деятельности бракованной продукции в операциях, не облагаемых НДС, не влечет обязанности по восстановлению НДС, если изначальной целью приобретения материалов являлось их использование в облагаемых НДС операциях.

Общество приобрело материалы (листы металла) с целью использования в своей производственной деятельности - изготовления комплектующих и принадлежностей для автотранспортных средств. «Входящий» НДС по приобретенным товарам был принят к вычету. В процессе производства образовались бракованные детали и заготовки, которые общество реализовало в качестве лома металла.

В соответствии с пп. 25 п. 2 ст. 149 НК РФ, действовавшего в спорный период, реализация лома металла не облагалась НДС. Установив, что товары были использованы для осуществления необлагаемых НДС операций, налоговый орган пришел к выводу о необходимости налогоплательщику восстановить ранее принятый к вычету НДС.

Арбитражный суд округа, отменяя решения нижестоящих судов и удовлетворяя требования Общества, указал, что в п. 3 ст. 170 НК РФ установлен закрытый перечень оснований для восстановления сумм НДС. Налоговым кодексом РФ не предусмотрена обязанность налогоплательщика восстанавливать НДС, ранее предъявленный к вычету по товарам, приобретенным для использования в облагаемых НДС операциях, но впоследствии не использованным в этих операциях в связи с браком.

Суд округа отметил, что товары приобретались в целях ведения основной облагаемой НДС деятельности. То обстоятельство, что в процессе производства у общества образовалась бракованная продукция, не пригодная для дальнейшей реализации, не свидетельствует об изменении изначальной цели приобретения товаров - изготовления комплектующих и принадлежностей для автотранспортных средств, реализация которых облагается НДС.

Исходя из изложенного, суд пришел к выводу отсутствии у налогоплательщика обязанности по восстановлению НДС, ранее принятого к вычету.

Постановление АС Дальневосточного округа от 22.01.2020 по делу № А51-3029/2019 АО «Дальневосточный коммерческий холодильник» (Судьи Е.П. Филимонова, Н.В. Меркулова, Т.Н. Никитина)

В отношении услуг по перевалке и хранению рыбопродукции, произведенной в исключительной экономической зоне РФ, ставка 0 % по НДС не применяется.

В ходе камеральной налоговой проверки установлено, что в проверяемом периоде налогоплательщик оказывал услуги по перевалке и хранению рыбы и рыбопродукции, изготовленной из водных биологических ресурсов, выловленных российскими юридическими лицами в исключительной экономической зоне РФ. В представленных на проверку документах (коносаментах) пунктом отправления указано «Охотское море», «СЗТО ИЭЗ Японии», «Южно-Курильский пролив», «Тихий океан», также содержатся сведения том, что рыба выловлена и переработана за пределами территориальных вод РФ в исключительной экономической зоне.

По результатам проверки налоговый орган пришел к выводу о необоснованном применении обществом в отношении данных услуг ставки 0 % по НДС.

Суды, соглашаясь с позицией налогового органа, указали, что выполняемые (оказываемые) российскими организациями в российском морском порту работы (услуги) по перевалке и хранению ввозимых на территорию РФ товаров, подлежат налогообложению НДС по ставке 0 % при условии представления в налоговые органы документов, содержащих сведения о ввозе товаров на территорию РФ, в которых в графе «Порт погрузки» указано место, находящееся за пределами территории РФ, и имеющих соответствующую отметку таможенного органа, действующего в пункте пропуска (пп. 3 п. 3.5 ст. 165 НК РФ).

При доставке рыбопродукции из исключительной экономической зоны РФ, в отношении прибывших судов и рыбопродукции проводится таможенный контроль. Вместе с тем, нормативными актами не предусмотрено проставление на документах о приходе судов, осуществляющих промышленное рыболовство в исключительной экономической зоне РФ, поименованной в пп. 3 п. 3.5 т. 165 НК РФ отметки таможенного органа о ввозе товара.

Суды также обратили внимание, несмотря на то, что исключительная экономическая зона РФ не является территорией РФ, Российская Федерация осуществляет суверенные права и юрисдикцию в своей исключительной экономической зоне в целях разработки и управления водными биоресурсами. Водные ресурсы, находящиеся в исключительной экономической зоне РФ или выловленные в ней российскими лицами в установленном законом порядке, являются собственностью РФ либо собственностью российских лиц.

Поскольку переданная обществу на хранение рыбопродукция произведена в исключительной экономической зоне РФ, является собственностью российских юридических лиц и не обладает статусом иностранного товара, суды пришли к выводу об отсутствии оснований для применения ставки 0 % по НДС.

Постановление АС Северо-Кавказского округа от 12.02.2020 по делу № А32-22379/2019 ООО «Эра» (Судьи Л.А. Черных, Т.Н. Драбо, Т.В. Прокофьева)

Соглашение о прощении долга по возврату займа, включающее условие о предоставлении должником кредитору в будущем скидки в рамках заключенного с ним договора поставки, не является опционом на заключение договора и не влечет обязанности уплаты НДС.

Общество осуществляло поставку бункерного топлива иностранному контрагенту. Стороны заключили соглашение о новации обязательства, в соответствии с которым задолженность общества по договору поставки заменяется заемным обязательством. В последующем стороны заключили соглашение о прощении долга по возврату займа. Одним из условий данного соглашения являлось право кредитора требовать от общества скидки на товар (бункерное топливо), поставка которого будет осуществляться по действующему договору поставки или по любому другому договору на поставку бункерного топлива, который может быть заключен между сторонами в будущем, в размере не более 20% от рыночной стоимости товара.

По мнению налогового органа, такое соглашение о прощении долга является опционом на заключение договора, поскольку в момент заключения данного соглашения общество фактически реализовало имущественное право на получение кредитором скидки на бункерное топливо. При этом стоимостью передаваемого права является вознаграждение общества в виде освобождения от исполнения обязательства по уплате суммы займа и процентов за пользование займом. В связи с этим налоговый орган доначислил налогоплательщику НДС со стоимости реализованного права в размере прощенного долга.

Суды не согласились с позицией налогового органа. Суды пришли к выводу, что предмет соглашения о прощении долга не соответствует предмету договора об опционе на заключение договора, а содержит положения предварительного договора, которым стороны обязываются в будущем заключить дополнительное соглашение о порядке предоставления и размере скидок на бункерное топливо.

Опцион на заключение договора должен содержать все существенные условия договора, подлежащего заключению, в том числе предмет будущего договора. Кроме того, опцион не подразумевает возможности дополнительного согласования каких-то условий, а стороны должны договориться обо всех параметрах основного договора уже при заключении опциона.

В рассматриваемом соглашении существенные условия (в частности, размер скидок и порядок их предоставления) согласованы не были. Более того, кредитор, заключая соглашение о прощении долга, не имел возможности определить экономический эффект от предоставления скидок, поскольку они могли быть согласованы в любом размере (от 0% до 20%), и размер скидок зависел, в том числе,

от воли налогоплательщика. При этом соглашение не предусматривает никаких последствий в случае, если стороны не пришли бы к соглашению в отношении порядка предоставления скидок. Само право заключение дополнительного соглашения о предоставлении скидок не является безотзывной офертой, а служит лишь основанием для дальнейшего сотрудничества между сторонами на взаимовыгодных условиях.

Суды также поставили под сомнение вывод налогового органа о сопоставимости суммы прощенного долга стоимости встречного предоставления в виде возможности в дальнейшем согласовать предоставление неких скидок. Прямой зависимости суммы прощенного долга от размера и порядка предоставления скидок соглашение не содержит.

6. Налог на прибыль

Постановление АС Поволжского округа от 23.01.2020 по делу № А57-27641/2018 ЗАО «УМ-24» (Судьи Р.Р. Мухаметшин, М.В. Егорова, Л.Ф. Хабибуллин)

Средства дольщиков, оставшиеся у застройщика после завершения строительства, подлежат включению во внереализационные доходы.

Общество выступало в качестве заказчика-застройщика строительства жилого дома (осуществляло организацию строительных работ, контроль за их выполнением, технический надзор, ведение бухгалтерского учета). Для выполнения основных строительно-монтажных работ общество привлекало подрядные организации. Строительство дома осуществлялось с привлечением средств дольщиков – физических и юридических лиц. Договорами долевого участия не был предусмотрен возврат средств дольщикам в том случае, если после окончания строительства возникала экономия денежных средств.

По мнению налогового органа, общество необоснованно не включило в состав налоговой базы по налогу на прибыль оставшихся после строительства средств.

Суды, соглашаясь с позицией налогового органа, указали, что средства, полученные от дольщиков, являются целевым финансированием строительства. Следовательно, оставшиеся после завершения строительства средства, является платой за услуги заказчика-застройщика, то есть утрачивают статус средств целевого финансирования и включаются во внереализационные доходы на основании п. 14 ст. 250 НК РФ.

Постановление АС Западно-Сибирского округа от 27.01.2020 по делу № А70-16292/2018 ООО «Специализированный застройщик «Меридиан

Констракшн Тобольск» (Судьи И.В. Перминова, А.А. Бурова, Г.В. Чапаева)

Затраты застройщика по организации строительства домов являются его прямыми расходами и формируют себестоимость жилых помещений.

В проверяемый период общество осуществляло деятельность по строительству жилых домов, в рамках которой оказывало услуги заказчика-застройщика по организации строительства домов по договорам долевого участия в строительстве.

В соответствии с учетной политикой доходы от оказания услуг заказчика-застройщика равны размеру произведенных прямых расходов (оплата труда, аренда, услуги риэлторов, маркетинговые услуги, расходы на услуги связи, почтовые расходы и т.п.). Соответственно, налогооблагаемой прибыли от оказания услуг в проверяемом периоде не возникало. В свою очередь, стоимость своих услуг общество учитывало в себестоимости строящихся объектов (на счете 08).

Налоговый орган исключил из налоговой базы заказчика-застройщика расходы по организации строительства, посчитав, что спорные затраты общество могло учесть только при определении финансового результата по окончании строительства. В противном случае, возникает двойной учет одних и тех же расходов в целях налогообложения.

Суд округа не согласился с налоговым органом. Суд указал, что спорные расходы в налоговых декларациях отражены налогоплательщиком один раз (в 2014-2016 годах). При определении финансового результата по окончанию строительства в себестоимость помещений в соответствии со ст. 254 НК РФ включена стоимость услуг заказчика-застройщика, которая ранее была отражена в декларациях по налогу на прибыль в составе доходов (в 2014-2016 годов). Соответственно, «двойной учет расходов» отсутствует.

Постановление АС Западно-Сибирского округа от 11.02.2020 по делу № А27-29983/2018 ООО СП «Барзасское товарищество» (Судьи Г.В. Чапаева, А.А. Бурова, А.А. Кокшаров)

Расходы на транспортировку угля от места добычи до технологического комплекса, а также расходы на ремонт техники и оборудования, формирующие себестоимость продукции, относятся к прямым расходам.

Обществу был доначислен налог на прибыль в связи с неправомерным отнесением к косвенным расходам затрат, связанных с транспортировкой добытого угля с перегрузочного пункта до технологического комплекса, а также затрат на запасные части для ремонта транспортной техники и оборудования.

Суды согласились с решением налогового органа. Целью деятельности общества как угледобывающего предприятия является получение прибыли от добычи полезного ископаемого, в связи с чем расходы, непосредственно связанные с добычей и прочими производственными процессами вплоть до реализации угля, подлежат отнесению на затраты производства пропорционально произведенной продукции (реализованного угля).

Проверкой установлено, что внутреннее технологическое перемещение угля, в том числе между складами (транспортирование горной массы при помощи технологического автотранспорта (большегрузных автосамосвалов) из забоя на перегрузочный пункт, а с перегрузочного пункта до технологического комплекса с использованием привлеченной техники по объездной углевозной автодороге), входит в технологическую схему движения угля, является одним из этапов в технологической цепочке, предусмотренной проектной документацией.

При этом с перегрузочного пункта уголь транспортируется с привлечением техники сторонних организаций до технологического комплекса с обогатительной установкой, где осуществляется обогащение угля, а затем отгрузка в ж/д вагоны покупателям. Поскольку транспортировка угля с перегрузочного пункта (промежуточного склада) на основной склад с обогатительной установкой является промежуточным звеном, необходимым для осуществления дальнейшего производственного процесса, затраты на доставку угля на данном этапе не могут быть отнесены к косвенным расходам.

В соответствии с проектной документацией транспорт отнесен к объектам основных средств, необходимых для ведения основной деятельности. Расходы на запчасти и ремонтные работы оборудования и техники были понесены обществом в целях поддержания работоспособного состояния основных средств, которые непосредственно участвуют в добыче, перевозке угля. В связи с этим налоговый орган обоснованно отнес данные расходы к прямым.

7. Страховые взносы

Постановление АС Поволжского округа от 30.09.2019 по делу № А65-28204/2017 ООО «РОСТ» (Судьи М.В. Егорова, Р.Р. Мухаметшин, А.Н. Ольховиков)

Надбавки за вахтовый метод работы сотрудникам, осуществлявшим свои трудовые функции для сторонних организаций по договору предоставления персонала, не облагаются страховыми взносами.

Общество установило надбавку за вахтовый метод работы сотрудникам, осуществлявшим свои трудовые функции для сторонних организаций по договору предоставления персонала.

ФСС РФ начислил на указанную надбавку страховые взносы, указав, что удаленное расположение места работы обусловлено условиями договоров предоставления персонала в аренду другим организация и не связано с выполнением производственных задач самого общества. Данные выплаты не имеют компенсационного характера, а являются частью заработной платы сотрудников.

Суды признали доначисление страховых взносов неправомерным. В соответствии с трудовым законодательством денежные суммы, выплачиваемые работникам не за их труд, а в порядке возмещения дополнительных расходов, не относятся к системе оплаты труда, а являются компенсациями (ст. 164 ТК РФ).

Как следует из материалов дела, надбавка за вахтовый метод работы выплачивается только тем сотрудникам, которым не может быть обеспечено ежедневное возвращение к месту постоянного проживания. По своей сути данная надбавка является не оплатой труда, а возмещением работникам дополнительных расходов, связанных с проездом и проживанием вне места постоянного жительства.

Установив компенсационный характер выплат, суды пришли к выводу об отсутствии обязанности начислять на такие выплаты страховые взносы.

8. Иные налоги и сборы

Постановление АС Московского округа от 18.02.2020 по делу № А40-93940/2019 ПАО «Горно-металлургическая компания «Норильский никель» (Судьи Ю.Л. Матюшенкова, А.А. Дербенев, О.В. Каменская)

При определении налоговой базы по НДПИ исходя из расчетной стоимости добытых полезных ископаемых все расходы, связанные с технологическими процессами добычи полезных ископаемых, должны быть отнесены к категории прямых.

Налоговый орган доначислил обществу НДПИ, посчитав, что оно неправомерно отнесло расходы на механизированные услуги карьерных экскаваторов и транспортирование горной массы до приемного бункера дробильной фабрики к категории косвенных расходов, относящихся к добыче полезных ископаемых в части рудника «Кайерканский».

Суды, поддерживая позицию налогового органа, указали, что из технической документации разработки карьера следует, что процесс горнодобычных работ заканчивается на этапе транспортирования автосамосвалами горной массы на приемный бункер дробильной фабрики. При этом выемочно-погрузочные работы, экскавационные работы, транспортирование являются неотъемлемой частью технологического процесса и одним из этапов добычи полезного ископаемого.

На этом основании суды пришли к выводу, что понесенные в процессе данных работ расходы необходимо учитывать в составе прямых расходов в целях исчисления НДПИ.