

«!»

Налогоплательщиком за 2011 год продекларирован и уплачен НДС. Данная сумма налога учтена в составе расходов по налогу на прибыль организаций за указанный период.

В результате корректировки НДС налогоплательщиком 17.12.2013 представлены уточненные налоговые декларации за 2011 год с суммой налога к уменьшению.

Соответствующие корректировки по налогу на прибыль организаций произведены налогоплательщиком в налоговой декларации за 2013 год. При этом налог на прибыль организаций за 2011 год не корректировался. По данным основаниям налоговым органом доначислен налог на прибыль организаций за 2011 год, а также соответствующие пени, штраф.

Как указал суд, исчисление налогов, учитываемых в составе расходов по налогу на прибыль организаций (в том числе НДС), в излишнем размере не может квалифицироваться как ошибка при исчислении налога на прибыль организаций. Исполнив обязанность по начислению НДС в соответствии с поданными первоначально декларациями за 2011 год, общество правомерно квалифицировало данные начисления, как прочие расходы, связанные с производством и реализацией. Учет в составе расходов первоначально исчисленной суммы НДС, не может квалифицироваться как ошибочный. Корректировка НДС в 2013 году должна рассматриваться как новое обстоятельство, свидетельствующее о необходимости учета излишне исчисленной суммы НДС в периоде указанной корректировки в составе внереализационных доходов, перечень которых в силу статьи 250 НК РФ не является исчерпывающим. *(Определение Верховного Суда РФ от 08.11.2016 № 308-КГ16-8442 по делу № А25-269/2015)*

«+»

Налогоплательщик в 2011 году уплатил НДС. В результате корректировки НДС в 2013 году налогоплательщик представил уточненные налоговые декларации за 2011 год по налогу на прибыль организаций с суммой налога к уменьшению. При этом налог на прибыль организаций за 2011 год не корректировался. По данным основаниям налоговый орган доначислил налог на прибыль организаций за 2011 год.

По мнению судов нижестоящих инстанций в данном случае налогоплательщик мог установить период совершения ошибок (искажений) при исчислении налоговой базы, вследствие чего соответствующие изменения должны быть внесены за период, в котором эти ошибки (искажения) допущены. Соответственно, объем налоговых обязательств следовало корректировать применительно к декларации по налогу на прибыль организаций за 2011 год.

месте с тем, исполнив обязанность по начислению НДС в соответствии с поданными первоначально декларациями за 2011 год, общество правомерно квалифицировало данные начисления, как прочие расходы, связанные с производством и реализацией. Учет в составе расходов первоначально исчисленной суммы НДС, не может квалифицироваться как ошибочный. Корректировка НДС в 2013 году должна рассматриваться как новое обстоятельство, свидетельствующее о необходимости учета излишне исчисленной суммы НДС в периоде указанной корректировки в составе внереализационных доходов, перечень которых в силу ст. 250 НК РФ не является исчерпывающим. *(Определение Верховного Суда РФ от 08.11.2016 № 308-КГ16-8442 по делу № А25-269/2015)*

С учетом экспертного заключения установлено, что объект (высотные стеллажи каркасного типа) не признается недвижимым имуществом, так как не является частью производственно складского комплекса, является технологическим оборудованием с возможностью демонтажа. Следовательно, спорное оборудование относится к движимому имуществу, а потому не

является объектом налогообложения по налогу на имущество организаций. (*Определение Верховного Суда РФ от 11.11.2016 № 305-КГ16-14860 по делу № А41-19566/2015*)

«-»

Предоставление в аренду спортивных залов и нежилых помещений в спортивном комплексе, по условиям которой налогоплательщик предоставляет арендаторам постоянное время в спортивном зале, производит регулярную уборку и содержит данное помещение в надлежащем санитарно-гигиеническом и техническом состоянии не подпадает под действие пп. 14.1 п. 2 ст. 149 НК РФ. Факт оказания услуг населению по организации и проведению физкультурно-оздоровительных и спортивных мероприятий не доказан, так как в рассматриваемом случае налогоплательщик предоставлял арендаторам объекты физической культуры и спорта во временное пользование для самостоятельного осуществления ими основных видов экономической деятельности. (*Определение Верховного Суда РФ от 11.11.2016 № 303-КГ16-14528 по делу № А37-1635/2015*)

Налогоплательщик обжаловал Письмо Минфина РФ, разъясняющее порядок применения специального режима налогообложения, указывая, что в действительности, оно носит нормативный характер, в связи с чем не подлежит применению.

Выясняя наличие у оспариваемого акта нормативных свойств, позволяющих применить его неоднократно в качестве общеобязательного предписания в отношении неопределенного круга лиц, суд пришел к выводу о том, что Минфином России письмо официально не публиковалось, до сведения Федеральной налоговой службы и ее территориальных органов не доводилось, на исполнение не направлялось. Доказательств того, что письмо используется в деятельности налоговых органов и является для них обязательным в отношениях с налогоплательщиками - индивидуальными предпринимателями, применяющими упрощенную систему налогообложения, также не имеется. Не будучи адресованным налоговым органам и их должностным лицам, оно не содержит предписания о правах и обязанностях персонально не определенного круга лиц, в связи с чем его нельзя расценивать как устанавливающее общеобязательные правила поведения, рассчитанные на неоднократное применение, на его информационно-разъяснительный характер непосредственно указано в Письме. (*Апелляционное определение Верховного Суда РФ от 10.11.2016 № АПЛ16-462*)

## **НДС**

«+»

Так как оплата предъявленных контрагентами сумм произведена за счет заемных средств, налогоплательщик не понес затрат в виде уплаты НДС, в связи с чем, по мнению налогового органа, налогоплательщик не вправе принять НДС к вычету.

Суд занял позицию налогоплательщика, указав, что ограничение права на вычет по НДС в случае уплаты продавцу денежных средств, полученных по договорам займа или кредита, не установлено. Законодательство не связывает право налогоплательщика на вычет и возмещение налога с источником получения денежных средств, использованных им для фактической уплаты налога при приобретении товаров (работ, услуг), с моментом возврата займа или кредита. Осуществление деятельности за счет заемных средств не является основанием для отказа в применении налогового вычета по НДС.

Оплата расходов за выполненные работы на объекте капитального строительства за счет денежных средств, полученных в виде кредитов банков, является законно установленной формой финансирования капитальных вложений, предусмотренной статьей 9 ФЗ «Об инвестиционной деятельности в Российской Федерации, осуществляемой в форме капитальных вложений» и не лишает налогоплательщика права отражать в декларации суммы

налога в качестве налоговых вычетов. *(Постановление Арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 22.06.2016 № Ф08-3803/2016 по делу № А32-1608/2013)*

Нижестоящий суд отказал налогоплательщику в вычете НДС, поскольку соблюдены не все из перечисленных условий: право на применение налогового вычета по НДС возникает при соблюдении следующих условий: товары, работы и услуги должны быть приобретены для осуществления операций, признаваемых объектом налогообложения в соответствии с главой 21 Налогового кодекса Российской Федерации и поставлены на учет; у налогоплательщика должны иметься счета-фактуры, соответствующие требованиям статьи 169 Налогового кодекса Российской Федерации, и первичные документы с выделенной в них отдельной строкой суммой НДС, оформленные в соответствии с требованиями законодательства. Несоблюдение таких требований влечет невозможность применения налогового вычета по НДС.

Вместе с тем, факт непредставления доказательств дальнейшего использования приобретенного имущества в деятельности, облагаемой НДС, сам по себе не свидетельствует о направленности действий налогоплательщика на получение необоснованной налоговой выгоды, а равно и об отсутствии у него намерений от использования приобретенного основного средства в хозяйственной деятельности налогоплательщика. Ограниченный временной период финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика, составляющий один квартал 2015 года, за который налоговый орган провел камеральную налоговую проверку, при отсутствии выводов и доказательств о нереальности совершенных операций между налогоплательщиком и его контрагентом, не позволяет установить разумность экономических или иных причин действий налогоплательщика для дальнейшей оценки полученной налоговой выгоды и ее квалификации как необоснованной. *(Постановление Арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 24.11.2016 № Ф02-6239/2016 по делу № А69-445/2016)*

«-»

Во 2 квартале 2013 года налогоплательщиком были получены письма от контрагентов, в которых последние просили поступившую от них оплату в прошлые налоговые периоды по одному договору (счету-фактуре) перенести в счет оплаты по другому договору (счету-фактуре). Налогоплательщик считает, что в случае корректировки тех налоговых периодов, когда произошла оплата, у него возникнет переплата. Учитывая, что корректировка прошлых налоговых периодов является его правом, а не обязанностью, он произвел корректировку налоговых обязательств в периоде выявления ошибок (во 2 квартале 2013 года), на основании абз. 3 п. 1 ст. 54 НК РФ.

Вместе с тем, существующий порядок внесения исправлений в книгу продаж не позволяет организации произвести перерасчет налоговой базы и суммы налога за налоговый период, в котором получены документы, относящиеся к другим периодам и являющиеся основанием для изменения ранее определенных налоговых обязательств. НДС является косвенным налогом и для того, чтобы определить его базу, необходимо наличие правильно оформленных счетов-фактур, ведение книг покупок и продаж. Из буквального содержания п. 1 ст. 54 НК РФ следует, что она рассчитана на применение к правоотношениям, связанным с корректировкой (исправлением) ошибок в исчислении налоговой базы, повлекшей излишнюю уплату налога, в то время как налогоплательщик счета-фактуры не корректировал, а сторнировал запись в книге продаж за 2 квартал 2013 года. *(Постановление Арбитражного суда Московского округа от 25.10.2016 № Ф05-15951/2016 по делу № А40-97489/2015)*

Налоговый орган указывает на то, что передача налогоплательщиком сотрудникам путевок с нулевой ценой в целях налогообложения означает передачу путевок безвозмездно, и является для налогоплательщика реализацией в силу положений статьи 146 НК РФ и подлежит обложению НДС.

Суд занял позицию налогоплательщика, поскольку из анализа положений ПБУ 9/99, Концепции бухгалтерского учета в рыночной экономике РФ, одобренной Методологическим советом по бухгалтерскому учету при Минфине и Президентским советом Института профессиональных бухгалтеров Российской Федерации 29.12.1997, следует, что «нулевые доходы» не могут признаваться «выручкой». Стоимость товаров (работ, услуг), реализованных на безвозмездной основе, не соответствует понятию «выручка», следовательно, стоимость товаров (работ, услуг) для целей применения статьи 145 НК РФ не учитывается.

Таким образом, хозяйственные операции по безвозмездной передаче путевок налогоплательщиком в бухгалтерском учете не отражались, выручка от реализации путевок сотрудникам в книге продаж в общей сумме выручки не учитывалась в связи с ее отсутствием. *(Постановление Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 07.11.2016 № Ф04-5269/2016 по делу № А27-26260/2015)*

## **Налог на прибыль**

### **«+»**

По мнению налогового органа, выплаты денежных компенсаций работникам при увольнении по соглашению сторон, не связаны непосредственно с выполнением работниками своих трудовых обязанностей в рамках трудовых отношений, не относятся к экономически оправданным затратам, так как такие выплаты не рассчитаны на получение дохода обществом.

Вместе с тем, наличие приказов о предупреждении работников о сокращении численности и штата, копий требований о представлении документов, дающих преимущественное право на оставление на работе при сокращении численности или штата, информации об уведомлении центра занятости о высвобождаемых работниках, свидетельствуют о проведении налогоплательщиком именно мероприятий по сокращению штата. Следовательно, экономическое содержание таких выплат соотносится с «начислениями работникам, высвобождаемым в связи с сокращением численности или штата работников», указанными в п. 9 ст. 255 НК РФ. При этом то обстоятельство, что трудовой договор расторгнут по соглашению сторон, а не по инициативе работодателя (к чему относится основание «увольнение по сокращению»), не препятствует установлению действительного экономического основания для спорных выплат как начислений в связи с сокращением. *(Постановление Арбитражного суда Центрального округа от 21.06.2016 № Ф10-1876/2016 по делу № А36-3766/2015)*

Основанием для доначисления налога на прибыль за 2011 год послужили выводы налогового органа о неправомерном учете налогоплательщиком для целей налогообложения амортизационных отчислений по объектам основных средств, введенных в эксплуатацию до 01.12.2012, но на которые по состоянию на 01.01.2013 не была проведена государственная регистрация права собственности.

Согласно позиции суда, лишение налогоплательщика права начисления на незарегистрированные, но введенные в эксплуатацию объекты основных средств, амортизационных отчислений и их учета в составе расходов при исчислении налога на прибыль организаций противоречит положению пункта 4 статьи 259 НК РФ. Ссылаясь на постановление Президиума ВАС РФ от 30.10.2012 N 6909/12, суд отметил, что отсутствие государственной регистрации права на объект основного средства из-за нереализации налогоплательщиком права на своевременное оформление этого объекта в собственность не может рассматриваться как основание для лишения налогоплательщика права на учет расходов, связанных с созданием и (или) приобретением этого объекта через амортизацию, если этот объект отражен в качестве основного средства в бухгалтерском учете с определением первоначальной стоимости, введен в эксплуатацию и используется в

производственной деятельности. *(Постановление Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 21.10.2016 № Ф04-4493/2016 по делу № А45-9491/2015)*

По мнению налогового органа, при определении налоговой базы по налогу на прибыль в силу п. 5 ст. 270 НК РФ не учитываются расходы по приобретению и (или) созданию амортизируемого имущества. Поскольку часть привлеченного персонала в рамках договора аутсорсинга выполняла функции дирекции строящихся объектов, расходы на оплату услуг этих работников исключены из расходов, одновременно уменьшающих доходы в целях налогообложения.

Суд занял позицию налогоплательщика, аргументировав свою позицию следующим. Учитывая, что договоры по предоставлению персонала по своему существу приравниваются к договорам оказания услуг, затраты на оплату услуг по договору аутсорсинга не участвуют в формировании первоначальной стоимости основных средств, поскольку оказываемые по договору аутсорсинга услуги относятся к непосредственной текущей деятельности налогоплательщика. Расходы по договору аутсорсинга подпадают под регулирование подпункта 19 п. 1 ст. 264 НК РФ и подлежат отнесению в состав прочих расходов, связанных с производством и реализацией, в полном объеме.

Для того, чтобы какие-либо затраты могли быть признаны затратами на приобретение, сооружение и изготовление основных средств, необходима непосредственная связь данных затрат с конкретным объектом основных средств. В соответствии с Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкцией по его применению, утвержденным приказом Минфина России от 31.10.2000 N 94н в составе общехозяйственных учитываются расходы для нужд управления, в частности арендная плата за помещения общехозяйственного назначения, расходы по оплате информационных, аудиторских, консультационных и прочих услуг, другие аналогичные по назначению управленческие расходы. *(Постановление Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 12.10.2016 № Ф04-4481/2016 по делу № А70-13882/2015)*

Налоговый орган посчитал необоснованным уменьшение расходов на сумму выплат, произведенных в связи с расторжением трудового договора с работником налогоплательщика.

Суд признал недействительным данный вывод, поскольку согласно договору, заключенному с работником, денежная выплата не производится при увольнении в случае нарушения работником его трудовых обязанностей. Таким образом, выплата при увольнении, предусмотренная трудовым договором, носит стимулирующий характер, поскольку направлена на создание у работника интереса в добросовестном исполнении его трудовых обязанностей. По мнению суда, указанное условие трудового договора стимулировало работника к надлежащему выполнению должностных обязанностей, поскольку при их нарушении и последующем увольнении по инициативе работодателя он мог бы лишиться выплаты компенсации.

Следовательно, эта выплата соответствует критериям, установленным в п. 25 ст. 255 НК РФ, а потому обоснованно учтена налогоплательщиком в составе расходов на оплату труда. *(Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 01.07.2016 № 09АП-59893/2015, 09АП-59894/2015 по делу № А40-36068/15)*

Недвижимое имущество принято к бухгалтерскому учету в качестве объектов основных средств 1 сентября 2010 года. В соответствии со свидетельствами о государственной регистрации права на указанные объекты были зарегистрированы 26 и 27 августа 2010 года.

Налоговый орган сделал вывод о нарушении налогоплательщиком п. 1 ст. 374, п. 1 ст. 375, п. 1 и п. 4 ст. 376 НК РФ и неправомерном не включении в состав объектов налогообложения по налогу на имущество за сентябрь 2010 г. Ввиду чего, по мнению налогового органа, произошло занижение налоговой базы.

Суд занял позицию налогоплательщика, указав следующее. Остаточная стоимость имущества на 1-е число каждого месяца и на 1-е число месяца, следующего за отчетным периодом, учитывается в том значении, в котором она сформировалась по правилам ведения бухгалтерского учета на соответствующую дату.

Средняя стоимость имущества для целей налогообложения определяется исходя из остаточной стоимости имущества на начало первого дня каждого месяца отчетного периода, то есть на 00 часов 00 минут. Следовательно, если основные средства приобретены и отражены в бухгалтерском учете в составе основных средств 1 сентября, то их остаточная стоимость включается в расчет налоговой базы по налогу на имущество по состоянию на 1 октября.

Переход права собственности на спорные объекты 26 и 27 августа 2010 года без выполнения условий, указанных в пункте 4 ПБУ 6/01, которые наступили 01.09.2010, не свидетельствует об обязанности отражения налогоплательщиком приобретенных активов в качестве объектов основных средств в бухгалтерском учете ранее 01.09.2010. *(Постановление Арбитражного суда Московского округа от 02.11.2016 № Ф05-16149/2016 по делу № А40-86164/2015)*

Налогоплательщиком в 2011 году проведена реконструкция ряда объектов основных средств. После окончания реконструкции амортизация по указанным объектам начислялась исходя из остаточной стоимости, без увеличения срока полезного использования.

Согласно мнению налогового органа, расчет сумм амортизации произведен с нарушением норм ст. ст. 258, 259 НК РФ, предписывающих при расчете амортизации по объектам основных средств применять первоначальную стоимость (измененную в случае модернизации, дооборудования) и норму амортизации, установленную изначально.

Суд не согласился с доводами налогового органа, указав, что если в результате реконструкции, модернизации или технического перевооружения объекта основных средств, срок его полезного использования не увеличился, налогоплательщик при исчислении амортизации учитывает оставшийся срок полезного использования

В случае применения нормы амортизации, установленной изначально, как предлагает налоговый орган, стоимость объекта основных средств, увеличенная в результате модернизации, остается не полностью самортизированной к моменту окончания срока его полезного использования. *(Постановление Арбитражного суда Московского округа от 02.11.2016 № Ф05-16149/2016 по делу № А40-86164/2015)*

Согласно расчету резерва на оплату отпусков на 2012 год предельная сумма отчислений в резерв определена в размере 5 281 000 рублей. Фактически в спорном периоде налогоплательщик израсходовал на оплату отпусков, включая сумму страховых взносов, 5 425 289 рублей.

По итогам инвентаризации на конец 2012 года налогоплательщик определил, что расходы на оплату отпусков (с учетом неиспользованных отпусков и соответствующих страховых взносов за 2012 год) составляют 9 466 736 рублей, что превышает рассчитанный в учетной политике резерв, и по состоянию на 31.12.2012 включил сумму превышения установленного резерва (4 185 736 рублей) в состав расходов. В результате по итогам 2012 года для целей налогообложения он заявил убыток в размере 3 040 883 рублей.

Налоговый орган, посчитав, что в состав расходов могут быть отнесены только фактически выплаченные суммы отпускных и взносов, по которым не создан резерв (144 289 рублей), исключил из состава расходов, учитываемых при исчислении налога на прибыль, затраты в сумме 4 041 447 рублей, что повлекло уменьшение заявленного убытка и доначисление налога на прибыль в сумме 231 357 рублей.

Вместе с тем, организации, определяющие расходы по методу начисления, учитывают для целей налогообложения суммы начисленных расходов на оплату труда, в том числе оплату отпусков, независимо от фактического перечисления денежных средств. При этом в силу

прямого указания закона, если по итогам инвентаризации резерва предстоящих расходов на оплату отпусков сумма рассчитанного резерва в части неиспользованного отпуска, определенная исходя из среднедневной суммы расходов на оплату труда и количества дней неиспользованного отпуска на конец года, превышает фактический остаток неиспользованного резерва на конец года, то сумма превышения подлежит включению в состав расходов на оплату труда. Таким образом, сумма превышения (4 185 736 рублей) в отчетном году расходов на оплату использованных отпусков, а также расходов на предстоящую оплату неиспользованных, но законодательно предусмотренных отпусков, над суммой резерва на оплату отпусков, правомерно включена в расходы на оплату труда. *(Постановление Арбитражного суда Волго-Вятского округа от 16.11.2016 № Ф01-4165/2016, Ф01-4837/2016 по делу № А38-7646/2015)*

«-»

По мнению налогоплательщика, он правомерно отнес расходы, взысканные с него вступившим в законную силу решением суда, на затраты, уменьшающие налогооблагаемую базу по налогу на прибыль в 2012 году, а не в 2010 году, поскольку взыскание задолженности по арендной плате (за период с 23.06.2008 по 01.10.2010) является мерой, направленной на возмещение убытков (ущерба) арендодателя и отражается на дату вступления решения суда в законную силу. Налогоплательщик считает, что основания для корректировки налоговой базы за прошедший налоговый период (2010 год) в порядке абз. 2 п. 1 ст. 54 НК РФ отсутствовали в 2013 году, а его расходы как должника в виде взысканного судом основного долга также подлежат признанию в периоде вступления в силу решения суда.

Ссылаясь на информационное письмо Президиума ВАС РФ от 11.01.2002 N 66, суд занял позицию налогового органа, указав, что взысканная сумма арендной платы за время неуплаты (просрочки) не является штрафной санкцией (возмещением убытков), а есть понуждение арендатора к выполнению им своих обязанностей по оплате арендной платы.

Таким образом, поскольку вступившим в 2012 году судебным актом с налогоплательщика были взысканы арендные платежи за 2008 год, которые в силу указанных положений информационного Письма ВАС РФ не являются санкциями и возмещением убытков, то они в качестве понесенных им прочих затрат, связанных с производством и реализацией товара (работ, услуг), подлежали учету в том налоговом периоде, в котором они имели место быть согласно положениям законодательства о налогах и сборах. *(Постановление Арбитражного суда Северо-Западного округа от 18.10.2016 № Ф07-8770/2016 по делу № А56-96395/2015)*

Налогоплательщик считает, что полученные им субсидии до момента ее использования в хозяйственной деятельности не отвечает понятию дохода, в связи с чем, не подлежит учету при формировании базы по налогу на прибыль.

Как указал суд, субсидии, полученные коммерческими организациями, в перечне статьи 251 НК РФ не поименованы. Также отсутствуют специальные положения о порядке отражения сумм полученных субсидий в составе доходов в НК РФ. Однако согласно пункту 2 статьи 248 НК РФ имущество или имущественные права считаются полученными безвозмездно, если получение этого имущества не связано с возникновением у получателя обязанности передать имущество передающему лицу. Датой получения внереализационного дохода признается дата поступления денежных средств на расчетный счет (в кассу) налогоплательщика. Таким образом, налогоплательщик был обязан включить сумму полученных субсидий в расчет базы по налогу на прибыль с момента их получения, а не использования. *(Постановление Арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 26.10.2016 № Ф02-5846/2016 по делу № А33-26290/2015)*

## НДФЛ

«+»

По мнению налогового органа, включение в состав судебных расходов уплаченного налогоплательщиком как налоговым агентом НДФЛ неправомерно, поскольку это прямо противоречит положениям налогового законодательства (статьи 3, 226 НК РФ), так как подобные налоговые отчисления не являются непосредственно расходами лица, участвующего в деле.

Суд признал отнесение в судебные расходы НДФЛ налоговым агентом правомерным, указав следующее. Расходы на оплату услуг представителя, понесенные лицом, в пользу которого принят судебный акт, взыскиваются судом с другого лица, участвующего в деле, в разумных пределах. Разумными следует считать такие расходы на оплату услуг представителя, которые при сравнимых обстоятельствах обычно взимаются за аналогичные услуги.

Суд отметил, что такое распределение расходов отвечает критериям разумности, соразмерности и справедливости возмещения судебных издержек, а также не нарушает баланса интересов обеих сторон.

Произведенные налогоплательщиком как налоговым агентом обязательные отчисления в бюджет не меняют правовую природу суммы НДФЛ как части стоимости услуг исполнителя, оказанных в рамках договора возмездного оказания услуг. *(Постановление Арбитражного суда Дальневосточного округа от 18.10.2016 № Ф 03-4225/2016 по делу № А59-1563/2015)*

## Земельный налог

«-»

По мнению налогового органа, в соответствии с положениями статьи 24.20 ФЗ «Об оценочной деятельности в Российской Федерации», кадастровая (рыночная) стоимость земельных участков, установленная решением суда от 16.06.2014 (вступило в законную силу 17.07.2014) и приравненная к рыночной, подлежит применению при исчислении земельного налога с 01.01.2015.

Налогоплательщик сослался на то, что земельный участок приобретен 20.06.2014 и при исчислении земельного налога за 2014 год правомерно применена кадастровая стоимость земельного участка, установленная решением суда, и указанная в кадастровой выписке о земельном участке от 25.08.2014.

Суд занял позицию налогового органа. Учитывая установленную кадастровую стоимость земельных участков в размере их рыночной стоимости, вступивший в законную силу судебный акт, согласно которому установлена кадастровая стоимость земельных участков, является достаточным основанием для того, чтобы налогоплательщик исчислял земельный налог в соответствии с той кадастровой стоимостью земельных участков, которая была определена вступившим в законную силу судебным актом.

Исчисление земельного налога за период до изменения кадастровой стоимости на основании решения суда (17.07.2014) должно производиться с применением кадастровой стоимости земельного участка с кадастровым номером, и после изменения кадастровой стоимости - с применением новой кадастровой стоимости земельного участка.

Взыскание налога не на основе соответствующей действительности стоимости объекта налогообложения ведет либо к ущемлению прав владельца (при завышении стоимости имущества как налогооблагаемой базы), либо к нарушению публичных интересов (при занижении стоимости имущества как налогооблагаемой базы). *(Постановление Арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 17.10.2016 № Ф 02-5272/2016 по делу № А19-2079/2016)*



## Уплата и возврат налогов и сборов

«+»

В качестве оснований для применения обеспечительных мер налоговый орган указал на сохранение существующего имущественного состояния налогоплательщика с целью последующей возможности удовлетворения интересов бюджета за счет активов налогоплательщика, на которые эти меры накладываются.

Суд признал данные основания несостоятельными, указав, что решение о принятии обеспечительных мер должно отвечать принципам обоснованности, мотивированности и законности, что следует из основных начал законодательства РФ о налогах и сборах, поскольку решение о принятии обеспечительных мер также затрагивает права и законные интересы налогоплательщика.

Критерии установления соответствующих обстоятельств, в действительности не определены нормами НК РФ, и определяются усмотрением должностного лица налогового органа. Однако данное обстоятельство не означает, что решение об обеспечительных мерах не должно отвечать вышеуказанным принципам.

Налоговым органом в оспариваемом решении не представлены факты, свидетельствующие о наличии в действиях налогоплательщика признаков недобросовестности, направленных на умышленное уклонение от уплаты доначисленных налогов, о предпринимаемых им мерах по ликвидации, сокрытию либо умышленному уменьшению активов. *(Постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 12.10.2016 № Ф06-13321/2016 по делу № А72-18928/2015)*

Налогоплательщиком в течение 2008, 2009 годов перечислялись в бюджет суммы налога на прибыль. Согласно карточке расчетов с бюджетом по итогам 2009 года у налогоплательщика числилась переплата по данному налогу.

Налоговый орган о наличии переплаты по налогу на прибыль впервые проинформировал налогоплательщика 30.10.2012, выдав справку о состоянии расчетов с бюджетом (лицевого счета).

Письмом от 16.02.2015 налогоплательщик обратился в налоговый орган с просьбой зачесть излишне уплаченный налог на прибыль в размере в счет уплаты НДС.

Налоговый орган в осуществлении зачета отказал, мотивируя решение истечением трех лет со дня уплаты сумм испрашиваемого налога.

Вместе с тем п. 8 ст. 78 НК РФ не препятствует в случае пропуска указанного в ней срока обратиться в суд с иском о возврате из бюджета переплаченной суммы в порядке гражданского или арбитражного судопроизводства и в этом случае действуют общие правила исчисления срока исковой давности - со дня, когда лицо узнало или должно было узнать о нарушении своего права. К возникшим правоотношениям подлежат применению нормы гражданского законодательства, в связи с чем, иск может быть заявлен в пределах общего срока исковой давности, который начинается с даты, когда плательщик узнал или должен был узнать о нарушении своего имущественного права (о переплате налога). *(Постановление Арбитражного суда Уральского округа от 11.10.2016 № Ф09-8916/16 по делу № А50-2970/2016)*

Налоговый орган сопроводительным письмом направил налогоплательщику в ответ на его запрос на основании статьи 32 НК РФ справку об исполнении налогоплательщиком обязанности по уплате налогов, сборов, пеней, штрафов, в которой среди прочего было указание на недоимку по налогам и задолженности по пени, возможность взыскания которых налоговым органом утрачена.

Как указал суд, по смыслу положений статьи 44 НК РФ утрата налоговым органом возможности принудительного взыскания сумм налогов, пеней, штрафа, то есть непринятие им в установленные сроки надлежащих мер к взысканию, сама по себе не является основанием для прекращения обязанности налогоплательщика по их уплате и, следовательно, для исключения соответствующих записей из его лицевого счета.

Согласно взаимосвязанному толкованию норм подпункта 5 пункта 3 статьи 44 и подпункта 4 пункта 1 статьи 59 НК РФ исключение соответствующих записей из лицевого счета налогоплательщика возможно только на основании судебного акта, в соответствии с которым налоговый орган утрачивает возможность взыскания недоимки, пеней, штрафов, в связи с истечением установленного срока их взыскания, в том числе в случае отказа в восстановлении пропущенного срока подачи в суд заявления о взыскании этих сумм.

При отсутствии упомянутого судебного акта, в том числе до момента вступления его в силу, в выдаваемой налоговым органом справке должно быть отражено реальное состояние расчетов налогоплательщика по налогам, пеням, штрафам, с учетом и тех задолженностей, возможность принудительного взыскания которых утрачена.

Вместе с тем, исходя из необходимости соблюдения баланса частных и публичных интересов и отражения в указанной справке объективной информации, такая справка должна содержать сведения об утрате налоговым органом возможности принудительного взыскания соответствующих сумм в связи с истечением установленного срока их взыскания.

Таким образом, в справке должны содержаться не только сведения о задолженности, но и указание на утрату налоговым органом возможности ее взыскания; неполная информация о задолженности по налогам, сборам, пеням и штрафам, числящейся за обществом, затрагивает его право на достоверную информацию, необходимую ему для осуществления своих прав и законных интересов, в том числе в предпринимательской и иной экономической деятельности. *(Постановление Арбитражного суда Дальневосточного округа от 10.11.2016 N Ф03-5079/2016 по делу N А16-190/2016)*

По результатам проведения камеральной проверки налогоплательщик привлечен к налоговой ответственности в виде доначисления налога, пени и штрафа.

Налогоплательщик, ссылаясь на ранее вступившее в законную силу решение суда, согласно которому за ним признана переплата по земельному налогу, указывает на то, что у него отсутствовала обязанность по уплате налоговых платежей.

Суд частично занял позицию налогоплательщика, указав на преюдициальное значение вступившего ранее решения суда, согласно которому у налогоплательщика имеется переплата по земельному налогу. Согласно позиции суда, занижение налоговой базы, иное неправильное исчисление налога или другие неправомерные действия (бездействия) налогоплательщика образуют состав предусмотренного ст. 122 НК РФ правонарушения лишь в том случае, если такие действия (бездействия) привели к неуплате или неполной уплате сумм налога, то есть к возникновению задолженности по этому налогу. При применении ст. 122 НК РФ необходимо принимать во внимание соответствующие положения статей 78 и 79 НК РФ, согласно которым задолженность налогоплательщика по уплате налога подлежит погашению посредством ее зачета в счет подлежащих возврату налогоплательщику излишне уплаченных или взысканных сумм налога, пеней, штрафа.

Таким образом, сложившаяся переплата по земельному налогу свидетельствует об отсутствии в действиях налогоплательщика состава правонарушения, предусмотренного пунктом 1 статьи 122 НК РФ.

Однако, по мнению суда, отсутствие недоимки либо суммы налога, подлежащей уплате, не освобождает налогоплательщика от ответственности за несвоевременную подачу соответствующей декларации. В этом случае взыскивается минимальный штраф.

*(Постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 01.11.2016 № Ф06-14638/2016 по делу № А57-23998/2015)*

«-»

Налогоплательщик полагает, что трехлетний срок для обращения в суд с имущественным требованием об обязанности возратить переплату по налогу следует исчислять с момента, когда налогоплательщик узнал или должен был узнать о нарушении своего права на своевременный возврат суммы налога, то есть с момента получения решения налогового органа об отказе в возврате переплаты по налогу, в данном случае с 03.03.2016.

Налог на прибыль уплачен в 2005 году, при этом с соответствующим заявлением в суд налогоплательщик обратился 28.12.2015.

Налогоплательщик указывает, что о факте переплаты ему стало известно 03.07.2015 года из справки налогового органа о состоянии расчетов на 30.06.2015.

Налоговый орган утверждает, что налогоплательщик должен был узнать о наличии у него переплаты по налогу на прибыль в момент подачи уточненной налоговой декларации, то есть 26.03.2006 года.

Согласно позиции суда, вопрос определения времени, когда налогоплательщик узнал или должен был узнать об излишней уплате налога, надлежит разрешать с учетом оценки всех имеющих значение для дела обстоятельств в совокупности, в частности, установить причину, по которой налогоплательщик допустил переплату налога; наличие у него возможности для правильного исчисления налога по данным первоначальной налоговой декларации, изменения действующего законодательства в течение рассматриваемого налогового периода, а также другие обстоятельства, которые могут быть признаны судом в качестве достаточных для признания не пропущенным срока на возврат налога. Таким образом, налогоплательщик должен был узнать о наличии переплаты по налогу при подаче уточненной налоговой декларации за 2005 год, т.е. 26.03.2006 года. При этом, у налогового органа отсутствует обязанность уведомления налогоплательщика о наличии переплаты, т.к. согласно ст. 52 НК РФ налогоплательщик самостоятельно исчисляет сумму налога, подлежащую уплате за налоговый период, исходя из налоговой базы, налоговой ставки и налоговых льгот. *(Постановление Арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 01.11.2016 № Ф02-5816/2016 по делу № А69-4279/2015)*

Налоговый агент налогоплательщика осуществил выплату ему дивидендов и удержал с суммы дивидендов, подлежащих распределению, налог на прибыль с доходов по ставке 9%.

По мнению налогоплательщика, при выполнении налоговым агентом обязанности по исчислению, удержанию и перечислению налогов налоговым агентом должна была применяться ставка в размере 0% вместо 9%, в связи с чем, излишне перечисленная сумма налога подлежит возврату.

Налоговый орган сообщил об отсутствии оснований для возврата излишне уплаченных сумм.

Суд занял позицию налогового органа, указав, что уклонение налогового агента от подачи уточненного расчета (не была подана уточненная налоговая декларация), по сути, влечет для налогоплательщика отказ в удовлетворении требований по возврату сумм излишне уплаченного налога, поскольку налоговый орган лишен возможности осуществить проверку правильности заявленного налогоплательщиком требования. *(Постановление Арбитражного суда Московского округа от 09.11.2016 N Ф05-15894/2016 по делу N А40-155224/2015)*

**Налоговый контроль**

«+»

По результатам проведенной камеральной проверки налоговым органом вынесен акт о выявлении нарушений налогового законодательства налогоплательщиком в виде не полностью учтенной суммы налога.

После вручения акта налогоплательщиком поданы уточненные декларации по налогу, в которых увеличена сумма к уплате. Также налогоплательщик произвел уплату пени.

Налоговый орган со ссылкой на Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 16.03.2010 N 8163/09 по делу N А44-23/2009 указал, что показатели уточненных налоговых деклараций не учитываются при вынесении решения.

Суд занял позицию налогоплательщика, т.к., поскольку уточненные налоговые декларации были поданы до вынесения оспариваемого решения, и налоговому органу об этом было известно, налоговый орган должен был учесть данные указанных деклараций, а также произведенную налогоплательщиком уплату сумм налога и пени, в связи с подачей уточненных деклараций. В указанном налоговом органом Постановлении изложена правовая позиция относительно выездной налоговой проверки, к которой пункт 9.1 статьи 88 НК РФ неприменим. *(Постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 01.11.2016 № Ф06-14334/2016 по делу № А12-2273/2016)*

«-»

По мнению налогоплательщика, налоговый орган нарушил форму изложения требования о взыскании недоимки, не указав основание взыскания недоимки.

Вместе с тем, ненормативные правовые акты, направленные на взыскание налогов, пеней, штрафа и принимаемые во исполнение решений о привлечении (об отказе в привлечении) к ответственности за совершение налогового правонарушения, могут быть обжалованы только по мотивам нарушения сроков и порядка их принятия. *(Постановление Арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 14.10.2016 № Ф08-7364/2016 по делу № А32-28903/2015)*

Налоговым органом предложено уплатить недоимку по налогу без учета имеющейся на момент вынесения этого решения по лицевому счету налогоплательщика переплаты.

Как указал суд, налоговым органом установлены нарушения налогового законодательства, повлекшие за собой неполную уплату налога на прибыль организаций в бюджет, и имеющаяся у налогоплательщика на момент вынесения решения налогового органа переплата по данному налогу не опровергает факт совершения налогового правонарушения и необходимость исполнения обязанности по уплате указанного налога.

Указанные налогоплательщиком переплаты подлежат учету налоговым органом на момент принудительного исполнения решения о привлечении к налоговой ответственности путем вынесения налоговым органом решения о зачете имеющейся переплаты в счет исполнения обязанности по уплате налога. *(Постановление Арбитражного суда Уральского округа от 12.10.2016 № Ф09-9126/16 по делу № А71-10683/2015)*

Налогоплательщик просит признать действия налогового органа, выразившиеся в непредставлении копии решения о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения, вынесенного по итогам выездной налоговой проверки, незаконными.

Вместе с тем, налоговое законодательство не предусматривает выдачу нескольких копий решения, следовательно, выдача второй, третьей и последующих копий решения не входит в обязанности налогового органа. Совокупность условий, установленная законом для признания недействительным бездействия налогового органа, отсутствует. *(Постановление Арбитражного суда Московского округа от 21.10.2016 № Ф05-15546/2016 по делу № А40-252177/2015)*

В качестве нарушений, допущенных налоговым органом при проведении налоговой проверки, налогоплательщик указал на неотражение в акте проверки факта привлечения контрагентов к налоговой ответственности за неисполнение требований налогового органа, направленных в порядке статьи 93.1 НК РФ.

Суд отклонил довод налогоплательщика, указав, что нормами налогового законодательства не предусмотрена обязанность налогового органа отражать в акте и решении налоговой проверки или сообщать проверяемому лицу о факте привлечения контрагентов к налоговой ответственности, направленных в порядке статьи 93.1 НК РФ. *(Постановление Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 27.10.2016 № Ф04-4635/2016 по делу № А45-16029/2015)*

Налогоплательщик утверждает, что налоговый орган не вправе принять обеспечительные меры в виде запрета на отчуждение имущества, не рассмотрев жалобу на вынесенное решение, а также предварительно не направив требование об уплате налога. Более того, у налогового органа отсутствовали основания для принятия обеспечительных мер в отношении имущества, находящегося в залоге у банка.

Согласно позиции суда, возможность принятия обеспечительных мер в виде запрета на отчуждение (передачу в залог) имущества налогоплательщика не поставлена в зависимость от совершения налоговым органом действий по направлению требования об уплате налога, а также рассмотрения жалобы на решение о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения вышестоящим налоговым органом. Действующее законодательство не запрещает налоговому органу принятие обеспечительных мер в отношении любого имущества, кроме имущества, изъятого из гражданского оборота. *(Постановление Арбитражного суда Дальневосточного округа от 27.10.2016 № Ф03-5092/2016 по делу № А59-6080/2015)*

Налогоплательщик считает, что решение о привлечении его к ответственности следует отменить, т.к. налоговым органом были допущены нарушения тем, что решения о приостановлении и возобновлении налоговой проверки не были вручены налогоплательщику.

Как указал суд, является основанием для отмены решения налогового органа о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решения об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения нарушение существенных условий процедуры рассмотрения материалов налоговой проверки. К таким существенным условиям относится обеспечение возможности лица, в отношении которого проводилась проверка, участвовать в процессе рассмотрения материалов налоговой проверки лично и (или) через своего представителя и обеспечение возможности налогоплательщика представить объяснения.

Иные нарушения процедуры рассмотрения материалов налоговой проверки могут являться основанием для отмены решения налогового органа, только лишь если такие нарушения привели или могли привести к принятию неправомерного решения. *(Постановление Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 27.10.2016 № Ф04-4635/2016 по делу № А45-16029/2015)*

## **Страховые взносы**

«+»

В локальном нормативном акте налогоплательщик установил компенсацию командировочных расходов ключевого управленческого персонала, в том числе по оплате услуг зала повышенной комфортности (VIP-залов) в аэропортах во время служебных командировок. Данные затраты не зависят от количества и качества исполнения работником

трудо­вых обя­зан­но­стей, осу­щест­в­ле­ны в ин­те­ре­сах Бан­ка и не под­ле­жат об­ло­же­нию стра­хо­вы­ми взно­са­ми. (*Пос­та­но­в­ле­ние Ар­би­траж­но­го су­да Вол­го-Вят­ско­го ок­ру­га от 09.11.2016 № Ф 01-4829/2016 по де­лу № А28-12270/2015*)