

Актуальная арбитражная практика 2009

Акчурина Галина Маратовна
Руководитель практики налоговых споров «ФБК-Право»

- **Право участвовать в рассмотрении материалов проверки, полученных в ходе дополнительных мероприятий налогового контроля**

После составления налоговым органом акта проверки и рассмотрения возражений на него, налоговый орган может назначить дополнительные мероприятия налогового контроля для получения дополнительных доказательств, подтверждающих факт совершения нарушений законодательства о налогах и сборах (п. 6 ст. 101 НК РФ).

Прямо вопрос ознакомления налогоплательщика с материалами дополнительных мероприятий налогового контроля НК РФ не урегулирован. Также прямо не предусмотрено право налогоплательщика участвовать в рассмотрении материалов дополнительных мероприятий налогового контроля. Определенность в данный вопрос внес Высший Арбитражный Суд РФ в Постановлении от 16.06.2009 № 391/09.

Важно !

Если налогоплательщик не был извещен налоговым органом о времени и месте рассмотрения материалов проверки, полученных в результате дополнительных мероприятий налогового контроля, это является нарушением п. 14 ст. 101 НК РФ, влекущим безусловную отмену решения налогового органа.

Ситуация

При проведении выездной налоговой проверки назначены дополнительные мероприятия налогового контроля. После проведения дополнительных мероприятий налоговым органом вынесено решение без извещения налогоплательщика о времени и месте рассмотрения материалов проверки, полученных по результатам проведения дополнительных мероприятий налогового контроля.

Позиция защиты

- Право налогоплательщика участвовать в процессе рассмотрения материалов лично и (или) через своего представителя должно быть обеспечено на всех стадиях осуществления налогового контроля.
- Неизвещение налогоплательщика о времени и месте рассмотрения материалов проверки, полученных по результатам проведения дополнительных мероприятий налогового контроля, является нарушением существенного условия процедуры рассмотрения материалов налоговой проверки и основанием для признания недействительным решения налогового органа.

- **Налогоплательщик вправе участвовать в рассмотрении апелляционной жалобы вышестоящим налоговым органом.**

Процедура рассмотрения вышестоящим налоговым органом апелляционной жалобы налогоплательщика в НК РФ не урегулирована. В частности, прямо не установлена обязанность вышестоящей инспекции обеспечивать участие представителя налогоплательщика в рассмотрении его жалобы.

Важно !

В 2009 году ВАС РФ принято Определение, в котором установлено, что налогоплательщик вправе участвовать в рассмотрении апелляционной жалобы вышестоящим налоговым органом.

Источник: Определение ВАС РФ от 24.06.2009 № ВАС-6140/09.

- **Вышестоящий налоговый орган не вправе выйти за пределы апелляционной жалобы**

Решение о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решение об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения, не вступившее в силу, может быть обжаловано налогоплательщиком в апелляционном порядке в вышестоящий налоговый орган (п. 2 ст. 101.2 НК РФ).

Важно !

Вышестоящий налоговый орган не вправе выйти за пределы апелляционной жалобы и решения нижестоящего налогового органа.

Это подтвердил Президиум Высшего Арбитражного Суда РФ в Постановлении от 28.07.2009 № 5172/09.

Позиция налоговых органов

- Нормы права не запрещают вышестоящим налоговым органам отменять решения нижестоящих налоговых органов в не обжалованной налогоплательщиком части и без проведения повторной налоговой проверки.
- Поскольку все обстоятельства, подтверждающие неправомерное занижение компанией налога, установлены нижестоящей налоговой инспекцией, у управления отсутствовала необходимость в проведении повторной выездной налоговой проверки для отмены решения нижестоящей налоговой инспекции в части, принятой с нарушением ст. 89 НК РФ, но не обжалованной налогоплательщиком.
- Вышестоящий налоговый орган не лишен возможности провести налоговую проверку в соответствии с подп. 1 п. 10 ст. 89 НК РФ и принять с учетом ее результатов необходимое решение.

Позиция защиты

- Вышестоящий налоговый орган принимает решение по жалобе, поэтому он не вправе выйти за ее пределы и принять решение о взыскании с налогоплательщика дополнительных налоговых платежей, не взысканных оспариваемым решением налогового органа. Иной подход создает налогоплательщику препятствия для свободной реализации права на обжалование вынесенного в отношении него решения.
- Дополнительное взыскание налоговых платежей фактически означает осуществление контрольной функции за деятельностью нижестоящего налогового органа вне процедуры, определенной законодательством.
- Установив обстоятельства, согласно которым с налогоплательщика могут быть взысканы налоговые платежи, не указанные в резолютивной части оспариваемого решения налогового органа, вышестоящий налоговый орган не лишен возможности провести налоговую проверку в соответствии с подп. 1 п. 10 ст. 89 НК РФ и принять с учетом ее результатов необходимое решение.

■ Зачет недоимки, сроки взыскания которой истекли

Если у налогоплательщика имеется излишне уплаченный налог, то вернуть его он сможет только после зачета недоимки, имеющейся по иным налогам соответствующего вида или задолженности по соответствующим пеням, а также штрафам (п. 6 ст. 78 НК РФ).

Зачет в счет погашения имеющейся недоимки налоговый орган производит самостоятельно (п. 5 ст. 78 НК РФ).

Важно !

Если срок на принудительное взыскание задолженности истек, то налоговый орган не вправе ее погашать путем зачета имеющейся переплаты.

Это подтвердил Президиум Высшего Арбитражного Суда РФ в постановлении от 15.09.2009 № 6544/09.

Ситуация

Общество обратилось в налоговый орган с заявлением о возврате переплаты по налогу. В ответ на заявление налогоплательщика инспекцией принято решение о зачете переплаты в счет погашения числящейся у общества задолженности, в отношении которой истек срок на принудительное взыскание.

Позиция налоговых органов

- Конституционный Суд РФ в Определении от 08.02.2007 № 381-О-П указал, что зачет, производимый налоговым органом в порядке п. 7 ст. 78 НК РФ, не квалифицируется в качестве меры принудительного взыскания.
- Зачет суммы излишне уплаченного налога в счет погашения недоимки по иным налогам, задолженности по пеням и (или) штрафам производится налоговыми органами самостоятельно.

Позиция защиты

- Зачет является разновидностью (формой) уплаты налога, поэтому на него распространяются общие положения НК РФ, определяющие сроки реализации права налоговых органов на принудительное взыскание налогов, пеней и штрафов, которые подлежат применению в том числе и при зачете сумм излишне уплаченного налога в счет погашения недоимки и иной задолженности.
- Статья 78 НК РФ не допускает возможности проведения зачета излишне уплаченного налога в счет погашения недоимки, по которой сроки на принудительное взыскание, установленные ст. 46—48, 69, 70 и 78 НК РФ, истекли.

- **Отражение в карточке лицевого счета задолженности, сроки взыскания которой истекли**

Налоговый орган обязан представлять налогоплательщику по его запросу справки о состоянии расчетов указанного лица по налогам, сборам, пеням и штрафам на основе данных налогового органа (подп.10 п. 1 ст. 32 НК РФ).

Важно !

Если по данным лицевого счета у налогоплательщика имеется задолженность перед бюджетом, но сроки на ее взыскание истекли, об этом должно быть указано в справке о состоянии расчетов с бюджетом.

Это подтвердил Президиум Высшего Арбитражного Суда РФ в Постановлении от 01.09.2009 № 4381/09.

Ситуация

Общество обратилось к инспекции с просьбой выдать справку о состоянии расчетов по налогам и сборам. По этому запросу инспекцией на основе данных лицевого счета выдана справка, в которую была включена задолженность по налоговым санкциям, возможность взыскания которой как во внесудебном, так и в судебном порядке инспекция утратила.

Позиция налоговых органов

- Невозможность взыскания задолженности в принудительном порядке не может рассматриваться как основание к признанию такого долга безнадежным и его списанию. Постановление Правительства РФ от 12.02.2001 № 100 «О порядке признания безнадежными к взысканию и списания недоимки и задолженности по пеням и штрафам по федеральным налогам и сборам, а также задолженности по страховым взносам в государственные социальные внебюджетные фонды, начисленным пеням и штрафам» предусматривает лишь одно основание для признания долга организации безнадежным — его ликвидацию.
- Выданная обществу справка соответствует приказу ФНС России от 23.05.2005 № ММ-3-19/206 «Об утверждении Справки об исполнении налогоплательщиком обязанности по уплате налогов, сборов, страховых взносов, пеней и налоговых санкций и методических указаний по ее заполнению».

Позиция защиты

- В справке должна быть указана объективная информация о состоянии расчетов, в связи с чем в ней должны содержаться не только сведения о задолженности, но и указание на утрату инспекцией возможности ее взыскания.
- Неполная информация о задолженности по налогам, сборам, пеням и штрафам, числящейся за налогоплательщиком, затрагивает его право на достоверную информацию, необходимую ему для осуществления своих прав и законных интересов, в том числе в предпринимательской и (или) иной экономической деятельности.
- Приказ ФНС России, которым утверждена форма справки, не предусматривающей информацию об утрате возможности взыскания числящегося за налогоплательщиком долга перед бюджетом в принудительном порядке, не может служить препятствием к выдаче справки с отражением в ней реального состояния расчетов по налоговым платежам.

■ **Период признания расходов прошлых налоговых периодов**

История вопроса

- В 2004 году в Постановлении № 6045/04 Президиум ВАС РФ разъяснил, что «невключение расходов в налогооблагаемую базу могло привести в этом периоде к завышению налогооблагаемой прибыли и переплате налога». В этом случае, как указал ВАС РФ, «неправильный учет повлек бы излишнюю уплату налога, что компенсирует занижение налога в следующем периоде». Тем самым ВАС РФ подтвердил, что перенесение спорных затрат на более поздние периоды не влечет за собой образование недоимки за тот год, в котором такие затраты признаются, и приводит к возникновению переплаты в предыдущем периоде, когда у налогоплательщика возникло право признать соответствующие расходы.

- Аналогичная позиция была изложена ВАС РФ в п. 42 Постановления Пленума от 28.02.2001 № 5, в котором определено, что если в предыдущем периоде у налогоплательщика имеется переплата определенного налога, которая перекрывает или равна сумме того же налога, заниженной в последующем периоде и подлежащей уплате в тот же бюджет (внебюджетный фонд), и указанная переплата не была ранее зачтена в счет иных задолженностей по данному налогу, основания для привлечения налогоплательщика к ответственности за неуплату налога отсутствуют.

Исходя из изложенной позиции ВАС РФ нижестоящие суды, как правило, не оценивали включение расходов в более поздний налоговый период как нарушение законодательства, поскольку в подобных случаях задолженность перед бюджетом фактически не возникала.

- В 2008 году Президиумом ВАС РФ было принято Постановление от 09.09.2008 4894/08, которым был изменен подход к решению данного вопроса. ВАС РФ указал, что расходы должны учитываться только в том периоде, в котором они понесены, в текущем периоде могут быть учтены только те расходы, период возникновения которых неизвестен (подп. 1 п. 2 ст. 265 НК РФ).

Несмотря на столь жестко сформулированный ВАС РФ подход к решению данного вопроса, судебная практика 2009 года складывается как в пользу, так и не в пользу налогоплательщика.

Судебная практика 2009 г.

Доводы судебной практики в пользу налогоплательщика	Доводы судебной практики не в пользу налогоплательщика
<ul style="list-style-type: none"> ■ Невключение затрат в состав расходов привело к завышению налогооблагаемой базы и излишней уплате налога на прибыль за данный период; ■ Независимо от того, в каком периоде необходимо было отразить расходы, не возникло недоимки по налогу, поскольку на ту же сумму был излишне уплачен налог в предшествующем периоде. (Постановления ФАС МО от 13.07.2009 № КА-А40/6444-09, от 07.04.2009 № КА-А40/2495-09) 	<ul style="list-style-type: none"> ■ Расходы признаются в том отчетном (налоговом) периоде, к которому они относятся, независимо от времени фактической выплаты денежных средств и (или) иной формы их оплаты (ст. 272 НК РФ). ■ При обнаружении ошибок (искажений) в исчислении налоговой базы, относящихся к прошлым налоговым (отчетным) периодам, в текущем (отчетном) налоговом периоде перерасчет налоговых обязательств производится в периоде совершения ошибок. В случае невозможности определения конкретного периода корректируются налоговые обязательства отчетного периода, в котором выявлены ошибки (искажения) (ст. 54 НК РФ). ■ В качестве внереализационных расходов текущего периода могут быть отражены только те расходы прошлых налоговых периодов, по которым невозможно четко определить период их возникновения. Если выявленный убыток (расход) имеет четкую привязку к конкретному налоговому периоду, налогоплательщик должен корректировать налогооблагаемую прибыль указанного периода. (Определение ВАС РФ от 24.04.2009 № ВАС-17123/08, Постановления ФАС МО от 17.03.2009 № КА-А40/1737-09, от 28.09.2009 № КА-А40/9706-09-2)
<ul style="list-style-type: none"> ■ Датой осуществления внереализационных и прочих расходов признается дата предъявления налогоплательщику документов, служащих основанием для произведения расчетов по подп. 3 п. 7 ст. 272 НК РФ. ■ Если налогоплательщик в прошлом налоговом периоде не имел в распоряжении каких-либо из документов, подтверждающий расход, то он не имел право уменьшать налоговую базу за тот отчетный период, к которому относятся расходы. (Определение ВАС РФ от 24.02.2009 № ВАС-1335/09, Постановление ФАС МО от 16.11.2009 № КА-А40/12057-09) 	

■ Обложение ЕСН вознаграждений членам совета директоров

- Объектом обложения ЕСН не признаются выплаты, если у налогоплательщиков-организаций они не отнесены к расходам, уменьшающим налоговую базу по налогу на прибыль организаций (п. 3 ст. 236 НК РФ).
- Расходы на управление организацией и на приобретение услуг по управлению организацией относятся к расходам, уменьшающим налоговую базу по налогу на прибыль на основании подп. 18 п. 1 ст. 264 НК РФ.
- В 2006 году Президиум ВАС РФ в п. 2 информационного письма № 106 определил, что выплата вознаграждения членам совета директоров связана с выполнением ими управленческих функций, в связи с чем такая деятельность подпадает под объект обложения ЕСН. Президиум ВАС РФ указал, что налогоплательщик не имеет права выбора, по какому налогу ему уменьшать налоговую базу: по налогу на прибыль или по ЕСН.
- **В 2009 году Президиум ВАС РФ уточнил свою позицию по данному вопросу.** ВАС РФ указал, что вознаграждения членам совета директоров не признаются объектом обложения ЕСН в случае, если данные выплаты действующим законодательством не отнесены к расходам, уменьшающим налоговую базу по налогу на прибыль организаций. Таким случаем, как указал ВАС РФ, является ситуация, когда вознаграждения членам совета директоров выплачены за счет чистой прибыли и в соответствии с п. 1 ст. 270 НК РФ не включались в состав расходов для целей обложения налогом на прибыль.

Источник: Постановление Президиума ВАС РФ от 29.09.2009 № 7982/09.

- **Расходы на приобретение акций в случае неполучения имущества ликвидированного АО**

Если общество владеет акциями общества, которое ликвидировалось, и никакого имущества в связи с его ликвидацией не получило, то расходы на приобретение акций могут быть включены в состав расходов для целей исчисления налога на прибыль, несмотря на то, что глава 25 НК РФ прямо не предусматривает включение в состав расходов стоимости акций в случае неполучения акционером части имущества ликвидируемой организации.

Правильность данного подхода подтверждена Президиумом Высшего Арбитражного Суда РФ в Постановлении от 09.06.2009 № 2115/09.

Ситуация

Акционерные общества, держателем акций которых являлось общество, были ликвидированы, о чем внесены записи в Единый государственный реестр юридических лиц. В связи с ликвидацией акционерных обществ, несмотря на неполучение имущества при их ликвидации, общество включило в состав расходов затраты на приобретение акций.

Позиция налоговых органов

- Не произошло ни реализации, ни иного выбытия акций, а для налогоплательщиков-акционеров учет в целях налогообложения прибыли убытков от списания приобретенных акций в связи с ликвидацией акционерного общества ст. 277 и 280 НК РФ не установлен.
- Нормами главы 25 НК РФ не предусмотрено включение в состав расходов, учитываемых при расчете налоговой базы по налогу на прибыль организаций, стоимости акций в случае неполучения акционером части имущества ликвидируемой организации.

Позиция защиты

- Возможность учета расходов акционера при ликвидации организации-эмитента не может быть поставлена в зависимость от того обстоятельства, будет ли получено имущество при такой ликвидации и будет ли доход при оценке имущества превышать размер расходов на приобретение акций.
- Даже если общество не получило имущества при ликвидации организаций-эмитентов, это обстоятельство не лишает его права учесть понесенные расходы на приобретение акций, поскольку они соответствуют критериям, установленным ст. 252 НК РФ, и не отнесены к числу расходов, не учитываемых при определении налоговой базы по налогу на прибыль (ст. 270 НК РФ).

■ Право на вычет участника долевого строительства (инвестора)

- Участие в инвестиционном проекте, в частности доленое участие в строительстве, само по себе не является основанием к применению непосредственно инвестором налогового вычета сумм НДС, уплаченных подрядчику.
- Право инвестора в долеом строительстве на вычет НДС должно разрешаться с учетом ст. 174.1 «Особенности исчисления и уплаты в бюджет налога при осуществлении операций в соответствии с договором простого товарищества (договором о совместной деятельности) или договором доверительного управления имуществом на территории Российской Федерации» НК РФ.
- Правильное разрешение вопроса о праве участника долевого строительства (инвестора) на налоговый вычет по НДС зависит, в частности, от условий договора совместного строительства, а именно: на кого из участников совместного строительства возложено ведение общих дел; как определены имущественные права налогоплательщика в отношении объекта строительства; какова гражданско-правовая природа взаимоотношений между лицом, на которого подрядчиками выставлены счета-фактуры, и участником долевого строительства, претендующим на налоговый вычет.

Источник: Постановление Президиума ВАС РФ от 09.06.2009 № 17188/08.

- **Плата за товары (работы, услуги), полученная до выставления счета-фактуры, не является авансовым платежом для целей НДС**

Согласно п. 1 ст. 54 НК РФ налогоплательщики исчисляют налоговую базу по итогам каждого налогового периода на основе данных регистров бухгалтерского учета и (или) на основе иных документально подтвержденных сведений об объектах, подлежащих налогообложению либо связанных с налогообложением.

Если плата за товары (работы, услуги) получена до выставления счетов-фактур, но в том же налоговом периоде, в котором произошла реализация товаров (работ, услуг), такая плата не является авансовым платежом и в выставляемых счетах-фактурах не требуется указывать номера платежно-расчетных документов.

Это подтвердил Президиум Высшего Арбитражного Суда РФ в Постановлении от 10.03.2009 № 10022/08.

Ситуация

Плата за товары (работы, услуги) получена поставщиком до выставления им счетов-фактур.

Позиция налоговых органов

Плата за товары (работы, услуги), полученная до выставления счетов-фактур, по своему содержанию является авансовым платежом, поэтому в выставляемых этими поставщиками счетах-фактурах обязательно должны быть указаны номера платежно-расчетных документов.

Позиция защиты

В целях главы 21 НК РФ не может быть признан авансовым платеж, поступивший налогоплательщику в том же налоговом периоде, в котором произошла фактическая реализация товаров, поскольку согласно п. 1 ст. 54 НК РФ налогоплательщики исчисляют налоговую базу по итогам каждого налогового периода на основе данных регистров бухгалтерского учета и (или) на основе иных документально подтвержденных сведений об объектах, подлежащих налогообложению либо связанных с налогообложением.



БЛАГОДАРИМ ЗА ВНИМАНИЕ!



www.fbk-pravo.ru

101990, Москва, ул. Мясницкая, д.40

Телефон +7 (495) 737 5353

Факс +7 (495) 737 5347

E-mail fbk@fbk-pravo.ru