



**Рыжкова Марина Сергеевна** –  
директор департамента консалтинга  
ООО «Аудиторско-консалтинговое  
партнёрство Маминой»,  
консультант по налогам и сборам,  
член Палаты налоговых консультантов

**АУДИТОРСКО-КОНСАЛТИНГОВОЕ  
ПАРТНЁРСТВО МАМИНОЙ**

ВЫБЕРИ ПРОФЕССИОНИЗМ

## Важные судебные решения: оцените перспективы налогового спора

Комментарии к совместному письму МФ РФ и ФНС РФ от 24.12.2013г. №СА-4-7/23263 «О направлении Обзора практики рассмотрения налоговых споров Президиумом ВАС и Верховным судом РФ»

Ни для кого не секрет, что позиция контролирующих органов по вопросам налогообложения нередко идет вразрез с решениями судов. Однако в ноябре 2013 года Минфин и ФНС России высказали официальное мнение по этому вопросу, признав, что если их письменные разъяснения не согласуются с решениями или информационными письмами Высших судебных инстанций, то налоговые органы должны руководствоваться именно позициями и письмами судов (Письма МФ России от 07.11.2013 №03-01-13/01/47571, ФНС России от 26.11.2013 №ГД-4-3/21097).

Именно поэтому судебной практике уделяется все большее внимание. Предлагаем ознакомиться с новым Обзором практики рассмотрения налоговых споров, направленным для использования в работе совместным Письмом ФНС и Минфина от 24.12.2013 года №СА-4-7/23263.

Мы не стали заострять внимание на выводах, которые касаются узкого круга налогоплательщиков (ЕСХН, НДСПИ, акцизы) либо представляют интерес только в конкретной, изложенной в решении ситуации.

### 1. НАЛОГ НА ПРИБЫЛЬ.

**1.1.** При формировании резерва по сомнительным долгам организация вправе учесть дебиторскую задолженность контрагентов в полной сумме, несмотря на имеющуюся встречную "кредиторку" по этим же контрагентам.

В Постановлении Президиума ВАС РФ от 19.03.2013 №13598/12 арбитры вынесли решение в пользу налогоплательщика, представив следующие аргументы.

Глава 25 НК РФ рассматривает сомнительный долг как любую просроченную и необеспеченную дебиторскую задолженность и не устанавливает каких-либо ограничений по отнесению сомнительного долга в состав резерва в случае, когда у налогоплательщика имеется кредиторская задолжен-

ность перед должником. Кроме того, прекращение обязательства путем зачета встречного однородного требования является правом стороны, в связи с чем такая возможность не должна влечь автоматическую корректировку налогоплательщиком резерва, формируемого им на основании данных бухгалтерского учета.

От себя добавим, что могут быть проблемы с доказыванием у тех налогоплательщиков, которые со своими дебиторами-кредиторами были взаимозависимыми лицами. Судьи в подобных ситуациях могут посчитать, что действия компаний были направлены на искусственное создание резерва и учета расходов при налогообложении прибыли (см., например, Постановления ФАС СКО от 11.04.2011 N A53-10464/2010, ФАС ВВО от 16.11.2009 N A29-7170/2008, ФАС ЗСО от 19.08.2009 N Ф04-6065/2008(12933-A67-26))

**1.2.** Убытки простого товарищества не распределяются между его участниками и при налогообложении ими не учитываются.

Статьей 278 НК РФ установлен особый порядок налогообложения при осуществлении деятельности по договору простого товарищества. В частности, убытки товарищества не распределяются между его участниками и при налогообложении не учитываются ими. Напомним, что КС РФ в Определении от 04.06.2013 N 873-О, рассматривая доводы организации, что подобная норма ставит в неравное положение налогоплательщиков - участников договора простого товарищества и налогоплательщиков, осуществляющих свою деятельность самостоятельно, указал что организации выбирают формы ее осуществления по своему свободному усмотрению, и должны учитывать нормы налогового законодательства.

Именно для простого товарищества законодатель установил особые правила порядка распределения прибыли, а также расходов и убытков товарищей. Поэтому принимая решение об осуществлении предпринимательской деятельности через механизм простого товарищества, организация должна была заранее оценить налоговый по-





следствия.

**1.3.** По доходам в виде дивидендов, начисленным за счет нераспределенной прибыли прошлых лет (за периоды до 2010 г.) и выплачиваемым после 2011 г. при доле в уставном капитале более 50% и сроке владения более 365 дней, применяется ставка 0%.

Внесенные Федеральным законом от 27.12.2009 №368-ФЗ изменения направлены на улучшение положения налогоплательщиков, планирующих применять нулевую ставку в отношении полученных дивидендов и не устанавливает запрета на применение ее в случае выплаты дивидендов по результатам деятельности за 2010 г. с учетом нераспределенной прибыли прошлых лет.

Для использования нулевой ставки необходимо соблюдать только условия о процентном соотношении доли участия и уставного капитала и о сроке владения этой долей. Данные выводы сформулированы в Постановлении Президиума ВАС РФ от 25.06.2013 №18087/12.

**1.4.** Затраты, сопутствующие выплате дивидендов (например, проценты по привлекаемым займам) могут уменьшать налогооблагаемую прибыль.

Со ссылкой на постановление Президиума ВАС РФ от 23.07.2013г. №03-03-06/1/15774 высшие арбитры сделали вывод о том, что содержащийся в п.1 ст.270 НК РФ запрет на включение в состав расходов, учитываемых для налогообложения, самих сумм выплачиваемых дивидендов, не препятствует признанию в расходах процентов по займу, привлеченному для их выплаты.

Аргументом стал п.п.2 п.1 ст.265 НК РФ, который не содержит каких-либо ограничений для учета процентов по займу, кроме установленных ст.269 Кодекса.

**1.5.** Если ставка 0% по НДС не подтверждена, исчисленный НДС можно учесть в составе расходов.

Подобная позиция изложена в постановлении Президиума ВАС РФ от 09.04.2013 года №15047/12 и позволяет компании, которая не смогла вовремя собрать документы, подтверждающие ее право на применение экспортной нулевой ставки, учесть уплаченный 18-ти процентный НДС компания в расходах.

Однако сделать это нужно не по истечении 3 лет, которые даются на подтверждение ставки 0%, а в декларации за период, когда истек 180-дневный срок, предусмотренный пунктом 9 ст.165 и пунктом 9 ст.167 НК РФ.

Так что теперь экспортеры, опоздавшие с подтверждением нулевой ставки, могут уменьшить налоговую нагрузку хотя бы за счет снижения налога на прибыль.

Раньше позиция контролеров была непримиримой: НДС, уплаченный по неподтвержденному

экспорту, учесть в составе расходов нельзя (Письма Минфина России от 29.11.2007 №03-03-05/258; УФНС России по г. Москве от 20.05.2011 №16-15/049561@).

## 2. НАЛОГ НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ.

**2.1.** При переквалификации операций из необлагаемых в облагаемые, налоговый орган, доначисляя НДС, обязан учесть и незадекларированный вычет.

При разрешении спора Президиум ВАС РФ в Постановлении №23/11 от 26.04.2011г. указал, налогоплательщиком действительно ошибочно не начислен НДС с операций по передаче подарков работникам. Вместе с тем, при наличии документов о «входном» НДС (счета-фактуры, накладные поставщиков) действия налоговой инспекции по начислению НДС без учета полагавшегося по этим операциям налогового вычета неправомерны, причем подача уточненной декларации по НДС в ходе проверки (на чем настаивал налоговый орган) для этого не обязательна.

Ранее в подобных ситуациях проверяющие придерживались принципа, изложенного в пункте 12 Письма ФНС России от 12.08.2011 №СА-4-7/13193@ - вычет носит заявительный характер, и тем кто его не заявлял он не полагается.

Но Высший арбитражный суд справедливо отметил, что налогоплательщик, считающий (пусть и ошибочно) произведенные им операции необлагаемыми, просто не мог заявить о применении вычета. Ведь если бы он его заявил, например, в уточненке, это означало бы его согласие с мнением проверяющих.

**2.2.** Если реализации права налогоплательщика на возмещение НДС в течение трехлетнего срока препятствовали действия налоговой инспекции, налогоплательщик не может быть лишен права на возмещение налога.

В Определении Конституционного Суда РФ от 24.09.2013 №1275-О указано, что в случае, если налогоплательщик не мог возместить НДС в связи с невыполнением инспекцией своих обязанностей, несмотря на своевременно предпринятые к тому действия, то он не может быть лишен возможности обратиться за защитой своего права на возмещение НДС.

При этом, в случае сомнений в правомерности применения (или отказа в предоставлении) налогового вычета суд, рассматривающий дело, обязан установить, исследовать и оценить всю совокупность имеющих значение для дела обстоятельств, которые должны учитываться при решении вопроса о возмещении НДС, в том числе за пределами установленного п. 2 ст. 173 НК РФ срока, если получению возмещения препятствовали объективные и уважительные обстоятельства.





**2.3.** Правило раздельного учета касается всех случаев ведения облагаемых и необлагаемых операций (без НДСные операции, предусмотренные ст.149 НК, и операции, местом реализации которых территория Российской Федерации не является).

Поводом для такого вывода стали два судебных акта вынесенных по заявлениям ЗАО «Лаборатория Касперского» - Постановление Президиума ВАС РФ от 05.07.2011 г. по делу №1407/11 и Определение Конституционного суда от 04.06.2013г. №966-О.

При этом суды обосновали свой вывод ссылкой на п.п.2 п.2 ст.170 НК, согласно которой суммы НДС, предъявленные покупателю при приобретении товаров, предназначенных для операций местом реализации которых не признается территория РФ, учитываются в их стоимости. Однако исполнить данную норму Налогового Кодекса можно лишь в случае соблюдения правил ведения раздельного учета (абз. 7 п. 4 ст. 170 НК РФ).

Если налогоплательщик осуществляет как облагаемые НДС, так и освобождаемые от налогообложения операции, он вправе принять к вычету либо учесть в стоимости товаров суммы «входного» налога в той пропорции, в какой приобретаемые им товары используются для производства и реализации товаров (работ, услуг), операции по реализации которых подлежат налогообложению (освобождаются от налогообложения) (абз. 4 п. 4 ст. 170 НК РФ).

Таким образом, арбитры еще раз подтвердили, что при осуществлении операций, местом реализации которых территория РФ не является, ведение раздельного учета обязательно.

**2.4.** Непредставление налоговому органу документов, подтверждающих порчу, недостачу или хищение имущества - основание для начисления НДС.

Конституционный суд в определении №506-О от 04.04.2013 года указал на изложенную в п.п.1 п.1 ст.146 и п.1 ст.167 НК РФ необходимость представить в налоговый орган документы подтверждающие факты потери, порчи или хищения имущества, для подтверждения того, что это имущество не было реализовано. В этом случае объекта налогообложения НДС не возникает. А вот отсутствие подобных документов дает налоговому органу право на доначисление НДС, даже при фактическом отсутствии объекта налогообложения.

### 3.УСН.

**3.1.** При утрате права на применение УСН «доходы-расходы» до конца календарного года налогоплательщик обязан уплатить минимальный налог, если эта сумма превышает «упрощенный налог» исчисленный разницы между доходами и расходами.

В деле № 169/13 Президиум ВАС РФ 02.07.2013г рассмотрел ситуацию, когда утратив право на приме-

нение УСН в 4 квартале предприятие посчитало, что оно не обязано платить минимальный налог в размере 1% от выручки, полагая, что он уплачивается только за налоговый период, равный календарному году.

Судьи указали, что с момента утраты права на упрощенку плательщик начинает исчислять и уплачивать налоги как вновь созданная организация (пункт 4 ст. 346.13 НК РФ). Следовательно, ее «упрощенным» налоговым периодом будет считаться не календарный год, а тот период, который организация отработала на УСНО. Поэтому у нее есть обязанность исчислить и уплатить минимальный налог.

Тут мнение Высшего арбитражного суда полностью совпадает с позицией ФНС и Минфина РФ, высказывавшейся в Письмах от 27.03.2012 №ЕД-4-3/5146@, от 10.03.2010 №3-2-15/12@ и некоторых других. Поэтому если упрощенец по каким-либо причинам «слетает» с УСНО до конца календарного года, то ему нужно проверить, не надо ли заплатить минимальный налог.

**3.2.** Если покупка и продажа недвижимого имущества это один из видов деятельности индивидуального предпринимателя на УСН, то получаемые доходы от продажи нежилых помещений облагаются упрощенным налогом, а не НДФЛ.

Этот вывод содержится в Постановлении Президиума ВАС РФ от 18.06.2013 г. №18384/12.

### 4.НДФЛ.

**4.1.** Полученные под отчет денежные средства при отсутствии доказательств их расходования включаются в базу по НДФЛ.

В рассматриваемом споре директор фирмы периодически снимал наличные деньги с ее расчетного счета. При этом в кассу организации он их не вносил, ТМЦ, приобретенные на эти деньги, не приходовались, не было никаких документов, подтверждающих расходование снятых средств в интересах организации, а к имеющимся авансовым отчетам директора не прилагалась первичка. Согласно Постановлению Президиума ВАС РФ от 05.03.2013 №14376/12 инспекция абсолютно правильно доначислила фирме НДФЛ, пени, а также штраф за неуплату налога.

Таким образом, у налоговых органов появиться возможность начислять НДФЛ за длительное невозвращение подотчетных сумм работниками. Напомним, что ранее судебная практика по таким спорам была противоречива. Например, ФАС Поволжского округа по делу №1412/2013, ФАС Московского округа по делам №Ф05-5383/2010 и №Ф05-10673/2009 судьями был сделан иной вывод.

