

Некоторые подходы к рассмотрению дел, связанных с применением налогового законодательства

1. Подлежит ли рассмотрению арбитражным судом заявление об оспаривании решения налогового органа, если апелляционная жалоба налогоплательщика в вышестоящий налоговый орган оставлена без рассмотрения из-за того, что она не подписана либо полномочия на ее подписание не подтверждены?

Если причиной оставления апелляционной жалобы налогоплательщика без рассмотрения вышестоящим налоговым органом послужило то, что жалоба не была подписана либо полномочия на ее подписание не были подтверждены, то основания считать соблюденным досудебный порядок урегулирования спора, предусмотренный ст. 101.2 Налогового кодекса РФ (далее — НК РФ), отсутствуют.

При таких обстоятельствах в соответствии с п. 2 ч. 1 ст. 148 Арбитражного процессуального кодекса РФ (далее — АПК РФ) заявление налогоплательщика должно быть оставлено судом без рассмотрения, с учетом того, что налогоплательщик не утрачивает право на обжалование решения инспекции путем обращения в вышестоящий налоговый орган.

2. Является ли существенным нарушением процедуры налоговой проверки и основанием для признания недействительным решения о привлечении налогоплательщика к ответственности за совершение налогового правонарушения тот факт, что данному налогоплательщику не была вручена часть полученных при проверке документальных доказательств?

Если налоговый орган не вручит проверяемому налогоплательщику копии документов, полученных в рамках мероприятий налогового контроля, одновременно с актом проверки (п. 3.1 ст. 100 НК РФ), суд может признать этот факт существенным нарушением процедуры рассмотрения материалов налоговой проверки по п. 14 ст. 101 НК РФ, если в результате были нарушены права проверяемого налогоплательщика на представление объяснений, возражений к акту проверки.

Таким образом, непредставление налогоплательщику вместе с актом проверки копий документов не может рассматриваться во всех случаях как существенное нарушение процедуры рассмотрения материалов налоговой проверки, влекущее безусловную отмену решения налогового органа.

3. Каким образом следует исчислять срок для обращения в суд с требованием о взыскании штрафа, если обнаруженное правонарушение фиксируется в акте, который был составлен в срок, определенный по усмотрению налогового органа, а не с учетом срока, предусмотренного положениями ст. 101.4 НК РФ?

Согласно ст. 115 НК РФ налоговые органы могут обратиться в суд с заявлением о взыскании штрафов с организации и индивидуального предпринимателя в порядке и сроки, которые предусмотрены ст. 46 и 47 НК РФ, и с физического лица, не являющегося индивидуальным предпринимателем, в порядке и сроки, которые предусмотрены ст. 48 НК РФ.

В соответствии с п. 3 и 10 ст. 46 НК РФ заявление о взыскании штрафа может быть подано в суд в течение шести месяцев после истечения срока исполнения требования об уплате. Пропущенный по уважительной причине срок подачи заявления может быть восстановлен судом.

Ст. 101.4 НК РФ указывает, что при обнаружении фактов, свидетельствующих о нарушениях законодательства о налогах и сборах, ответственность за которые установлена НК РФ (за исключением налоговых правонарушений, дела о выявлении которых рассматриваются в порядке, установленном ст. 101 НК РФ), должностным лицом налогового органа в течение 10 дней со дня выявления данного нарушения должен быть составлен в установленной форме акт, подписываемый этим должностным лицом и лицом, совершившим такое нарушение.

Поскольку момент выявления правонарушения не может определяться по усмотрению налогового органа, срок для обращения в суд подлежит исчислению с учетом даты, когда оно объективно должно было быть выявлено.

4. Законны ли действия налогового органа, принудительно взыскавшего с налогоплательщика задолженности по налогам, пеням, штрафам (в том числе путем принятия решения в порядке ст. 46 НК РФ), в случае если суд не принял акт об отмене обеспечительных мер, но в определении о принятии таких мер (путем приостановления действия оспариваемого решения налогового органа о привлечении налогоплательщика к ответственности за совершение налогового правонарушения) указал, что обеспечительная мера действует до вступления в законную силу судебного акта по существу спора?

Согласно ч. 5 ст. 96 АПК РФ в случае отказа в удовлетворении иска, оставления иска без рассмотрения, прекращения производства по делу обеспечительные меры сохраняют свое действие до вступления в законную силу соответствующего судебного акта. После его вступления в силу арбитражный суд по ходатайству лица, участвующего в деле, выносит определение об отмене мер по обеспечению иска или указывает на это в судебных актах об отказе в удовлетворении иска, об оставлении иска без рассмотрения, о прекращении производства по делу. Таким образом, до тех пор пока судом обеспечительные меры не отменены,

они сохраняют свое действие. Следовательно, в период действия обеспечительных мер налоговый орган не вправе принудительно взыскивать задолженности по налогам, пеням, штрафам.

5. При использовании налоговым органом расчетного способа исчисления налога, предусмотренного подп. 7 п. 1 ст. 31 НК РФ, во всех ли случаях обязательна информация о деятельности иных аналогичных налогоплательщиков?

При отсутствии у налогоплательщика оправдательных документов налоговая база может быть определена на основании документов, полученных налоговым органом по запросам от контрагентов проверяемого лица, и без использования информации о деятельности иных аналогичных налогоплательщиков, если полученные документы позволяют налоговому органу рассчитать с достаточной достоверностью сумму налога, подлежащую уплате в бюджет.

6. Каким образом исчисляется налог на прибыль (налог на доходы физических лиц, далее — НДФЛ), если у налогоплательщика отсутствуют документы, подтверждающие обоснованные расходы?

Если у налогового органа отсутствуют претензии к доходной части, то размер расходов для целей исчисления налога на прибыль может быть определен расчетным путем. При этом расходы не должны превышать сумму, отраженную в налоговой декларации налогоплательщика.

В отношении НДФЛ расходы, связанные с получением дохода, необходимо определять в порядке, установленном подп. 7 п. 1 ст. 31 НК РФ, т.е. расчетным путем, только в случае определения расчетным путем доходной части.

7. Как должен определяться реальный размер налоговых обязательств по налогу на прибыль в тех случаях, когда налоговый орган не оспаривает размер цен, установленных налогоплательщиком по сделкам со спорными контрагентами, и не ставит его под сомнение?

Если при рассмотрении дела установлен факт реального осуществления хозяйственной операции по приобретению товаров (работ, услуг) и реального несения затрат, а также доказано, что налогоплательщик представил недостоверные документы и не проявил должную осмотрительность при выборе контрагента, то отсутствие доказательств, подтверждающих соответствие цен, установленных по сделкам, рыночным, не является препятствием к тому, чтобы признать право на уменьшение налогооблагаемой базы по налогу на прибыль на сумму расходов, понесенных по операциям с проблемным контрагентом, при условии что налоговый орган не ставит под сомнение размер расходов, учтенных налогоплательщиком, и соответствие заявленных в документах цен рыночным.

8. Подлежат ли включению в состав расходов суммы амортизационной премии в отношении недвижимого имущества, полученного налогоплательщиком от участника в качестве вклада в уставный капитал?

В соответствии с п. 9 ст. 258 НК РФ амортизируемое имущество принимается на учет по первоначальной стоимости, определяемой в соответствии со ст. 257 НК РФ, если иное не предусмотрено гл. 25 НК РФ. Налогоплательщик имеет право включать в состав расходов отчетного (налогового) периода расходы на капитальные вложения в размере не более 10% (не более 30% — в отношении основных средств, относящихся к третьей — седьмой амортизационным группам) первоначальной стоимости основных средств (за исключением основных средств, полученных безвозмездно), а также не более 10% (не более 30% — в отношении основных средств, относящихся к третьей — седьмой амортизационным группам) расходов, которые понесены в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, технического перевооружения, частичной ликвидации основных средств и суммы которых определяются в соответствии со ст. 257 НК РФ.

Понятие капитальных вложений в целях налогообложения следует применять в том значении, в котором оно используется в других отраслях законодательства (п. 1 ст. 11 НК РФ). Так, согласно абз. 4 ст. 1 Федерального закона от 25.02.1999 №39-ФЗ «Об инвестиционной деятельности в Российской Федерации, осуществляемой в форме капитальных вложений» капитальные вложения — это инвестиции в основной капитал (основные средства), в том числе затраты на новое строительство, расширение, реконструкцию и техническое перевооружение действующих предприятий, приобретение машин, оборудования, инструмента, инвентаря, проектно-изыскательские работы и другие затраты.

Следовательно, для включения амортизационной премии в состав расходов необходимо понести затраты на приобретение или создание основного средства. Поскольку при получении вклада в уставный капитал организация таких расходов не несет, она не вправе при определении налоговой базы учитывать амортизационную премию в составе расходов.

9. Как следует учитывать расходы в виде процентов при исчислении налога на прибыль, если по условиям долгового обязательства проценты начисляются за весь период пользования заемными средствами: за период пользования заемными средствами (ежемесячный учет) или списывать проценты в уменьшение прибыли можно только после того, как организация фактически начнет выплачивать их кредитору?

При начислении по общему правилу расходы признаются в том периоде, к которому они относятся, независимо от даты их оплаты (п. 1 ст. 272 НК РФ). В свою очередь, расходы в виде процентов по долговым обязательствам относятся к периоду пользования заемными средствами (абз. 2 подп. 2 п. 1 ст. 265 НК РФ).

Специальные правила учета процентов по долговым обязательствам закреплены в п. 8 ст. 272 НК РФ. В соответствии с данной нормой в редакции Федерального закона от 25.11.2009 №281-ФЗ, действующей с 01.01.2010, по договорам займа и иным аналогичным договорам (иным долговым обяза-

тельствам, включая ценные бумаги), срок действия которых приходится более чем на один отчетный период, в целях гл. 25 НК РФ расход признается осуществленным и включается в состав соответствующих расходов на конец месяца соответствующего отчетного периода.

Таким образом, с учетом изменения редакции п. 8 ст. 272 НК РФ с 01.01.2010 расходы в виде процентов признаются осуществленными и включаются в состав соответствующих расходов на конец месяца соответствующего отчетного периода даже при отсутствии их фактической выплаты.

10. В каком порядке включаются в состав налоговых вычетов суммы налога на добавленную стоимость (далее — НДС) по счетам-фактурам, которые ранее в качестве вычетов не были заявлены?

С учетом правовой позиции, изложенной в постановлении Президиума ВАС РФ от 15.06.2010 №2217/10, вычет может быть заявлен в любом налоговом периоде независимо от даты счета-фактуры в пределах трехлетнего срока, установленного п. 2 ст. 173 НК РФ. Вычет может быть заявлен в налоговой декларации за любой последующий налоговый период.

Вместе с тем право налогоплательщика на налоговый вычет может быть реализовано и путем представления уточненной декларации в порядке ст. 81 НК РФ за налоговый период, соответствующий дате счета-фактуры.

11. Подпадают ли под понятие субсидий, указанных в п. 2 ст. 154 НК РФ, бюджетные средства, полученные управляющей компанией в связи с оказанием услуг по капитальному ремонту многоквартирных домов, включенных в региональную адресную программу по капитальному ремонту таких домов? Должна ли налоговая база определяться в соответствии с п. 2 ст. 154 НК РФ как стоимость реализованных товаров (работ, услуг), исчисленная исходя из фактических цен их реализации, то есть без учета денежных средств, поступивших из бюджета в качестве субсидий?

В соответствии с п. 2 ст. 154 НК РФ при реализации товаров (работ, услуг) с учетом субсидий, предоставляемых бюджетами Российской Федерации в связи с применением налогоплательщиком государственных регулируемых цен, или с учетом льгот, предоставляемых отдельным потребителям в соответствии с законодательством, налоговая база определяется как стоимость товаров (работ, услуг), исчисленная исходя из фактических цен их реализации. Суммы субсидий, предоставляемых бюджетами Российской Федерации в связи с применением налогоплательщиком государственных регулируемых цен, или льгот, предоставляемых отдельным потребителям в соответствии с законодательством, при определении налоговой базы не учитываются.

Управляющая организация осуществляет работы по капитальному ремонту многоквартирных домов с учетом льгот, предоставляемых собственникам жилых помещений в домах, включенных в региональную адресную программу по проведению капитального ремонта. Льгота в этом случае предоставляется собственникам помещений в многоквартирном доме, включенным в реги-

ональную адресную программу, в виде 95% стоимости капитального ремонта общего имущества на основании Федерального закона от 21.07.2007 № 185-ФЗ «О фонде содействия реформированию жилищно-коммунального хозяйства». Таким образом, собственники помещений в домах, включенных в региональную программу, оплачивают лишь 5% стоимости ремонта, оставшиеся средства управляющая организация получает в виде субсидии согласно ст. 78 Бюджетного кодекса РФ. В связи с этим при определении налоговой базы по НДС управляющая организация вправе на основании п. 2 ст. 154 НК РФ, а также принимая во внимание положения подп. 30 п. 3 ст. 149 и п. 3 ст. 162 НК РФ, определить стоимость товаров (работ, услуг) исходя из фактических цен их реализации, то есть без учета денежных средств, поступивших из бюджета в качестве субсидий.

12. Какими документами налогоплательщик должен подтвердить обоснованность применения ставки 0% при реализации экспортных товаров, вывезенных через границу Российской Федерации с государством — участником Таможенного союза, на которой таможенный контроль отменен?

Представление копий таможенной декларации и транспортных документов с отметками таможенного органа Российской Федерации «выпуск разрешен» в соответствии с п. 1 ст. 165 НК РФ является достаточным подтверждением обоснованности ставки 0%; представлять документы, подтверждающие фактический вывоз товаров, не требуется.

Примечание:

Если налоговый орган в ходе проверки получает из Федерального информационного ресурса «ГТД-ЕАИС» или из таможенного органа Российской Федерации информацию, что факт вывоза товаров по конкретной грузовой таможенной декларации (далее — ГТД) не подтвержден, то указанные документы с отметками «выпуск разрешен» не могут служить достаточным основанием для принятия решения об обоснованности налоговой ставки 0% и налоговых вычетов (поскольку в силу подп. 1 п. 1 ст. 164 НК РФ налогообложение производится по ставке 0% при реализации товаров, вывезенных в таможенной процедуре экспорта).

В этом случае в соответствии с п. 3 ст. 88 НК РФ налоговый орган должен сообщить налогоплательщику, что представленные им сведения не соответствуют данным, имеющимся у налогового органа и полученным им в ходе налогового контроля. Налогоплательщик по требованию налогового органа должен будет представить в течение пяти дней необходимые пояснения и документы, в том числе подтверждающие фактический вывоз товара по спорной ГТД. Подтверждением могут служить любые документы, а не только полученные в соответствии с Порядком подтверждения таможенным органом, расположенным в месте убытия, фактического вывоза товаров с таможенной территории Таможенного союза, утвержденным решением комиссии Таможенного союза от 18.06.2010 № 330. Данные, полученные в соответствии с указанным Порядком, не могут быть признаны единственным допустимым доказательством

факт, что товары вывезены в таможенном режиме экспорта через границу Российской Федерации с государством — участником Таможенного союза, на которой таможенный контроль отменен.

13. В каком порядке подлежат взысканию задолженность по налогу, пени и штраф по НДС с налогового агента, признанного судом несостоятельным (банкротом)?

Пункт 10 Постановления Пленума ВАС РФ от 22.06.2006 № 25 «О некоторых вопросах, связанных с квалификацией и установлением требований по обязательным платежам, а также санкциям за публичные правонарушения в деле о банкротстве» разъясняет, что требование к налоговому агенту, не перечислившему в бюджет удержанный налог, имеет особую правовую природу и не подпадает под определяемое положениями ст. 2 и 4 Федерального закона от 26.10.2002 № 127-ФЗ «О несостоятельности (банкротстве)» (далее — Закон о банкротстве) понятие обязательного платежа. Данное требование не может быть квалифицировано как требование об уплате обязательных платежей. Независимо от момента его возникновения оно не включается в реестр требований кредиторов должника и удовлетворяется в установленном налоговым законодательством порядке.

Специальный режим требования об уплате удержанной суммы налога предопределен тем, что исполнению должником подлежит не собственная обязанность, а обязательство иного лица за счет средств, причитавшихся этому лицу.

В связи с этим налоговый орган вправе принудительно взыскать с должника удержанные им суммы НДС в порядке, предусмотренном ст. 46 и 47 НК РФ, независимо от того, когда имел место факт выплаты соответствующего дохода, с которого удержан налог, — до или после возбуждения дела о банкротстве. Введение процедуры конкурсного производства в отношении налогового агента не устраняет его обязанность перечислять в бюджет удержанные суммы НДС.

Однако требование об уплате пеней, начисляемых в силу ст. 75 НК РФ за несвоевременное исполнение обязанности по уплате удержанной суммы НДС, и требование об уплате штрафа по ст. 123 НК РФ за невыполнение налоговым агентом обязанности по перечислению удержанной суммы налога подлежат удовлетворению в ином порядке, чем основное требование об уплате недоимки. Дело в том, что должник, допуская просрочку в исполнении этой обязанности, совершает уже собственное правонарушение, за которое предусмотрены взимание пеней и привлечение к налоговой ответственности.

Таким образом, режим, установленный Законом о банкротстве, распространяется как на требование об уплате штрафа, наложенного на основании ст. 123 НК РФ за невыполнение налоговым агентом обязанности по перечислению удержанной суммы налога, так и на требование об уплате пеней.

14. Являются ли плотины и дамбы гидроэлектростанции (далее — ГЭС) природно-антропогенными объектами, которые не признаются объектами налогообложения налогом на имущество в соответствии с подп. 1 п. 4 ст. 374 НК РФ?

В соответствии с Общероссийским классификатором основных фондов ОК 013-94, утвержденным постановлением Комитета Российской Федерации по стандартизации, метрологии и сертификации от 26.12.1994 № 359, плотина (12 4527324) является объектом, выступающим как сооружение.

К подразделу «Сооружения» относятся инженерно-строительные объекты, назначением которых является создание условий, необходимых для процесса производства путем выполнения тех или иных технических функций, не связанных с изменением предмета труда, или для осуществления различных непроизводственных функций.

Объектом, выступающим как сооружение, является каждое отдельное сооружение со всеми устройствами, составляющими с ним единое целое.

Плотина включает в себя тело плотины, фильтры и дренажи, шпунты и цементационные завесы, водоспуски и водосливы с металлическими конструкциями, крепления откосов, автодороги по телу плотины, мостики, площадки, ограждения и др.

Согласно ст. 3 Федерального закона от 21.07.1997 №117-ФЗ «О безопасности гидротехнических сооружений» гидротехнические сооружения — это плотины, здания гидроэлектростанций, водосбросные, водоспускные и водовыпускные сооружения, туннели, каналы, насосные станции, судоходные шлюзы, судоподъемники; сооружения, предназначенные для защиты от наводнений, разрушений берегов и дна водохранилищ, рек; сооружения (дамбы), ограждающие хранилища жидких отходов промышленных и сельскохозяйственных организаций; устройства от размывов на каналах, а также другие сооружения, здания, устройства и иные объекты, предназначенные для использования водных ресурсов и предотвращения негативного воздействия вод и жидких отходов, за исключением объектов централизованных систем горячего водоснабжения, холодного водоснабжения и (или) водоотведения, предусмотренных Федеральным законом от 07.12.2011 № 416-ФЗ «О водоснабжении и водоотведении».

В Государственном водном реестре, порядок ведения которого утвержден постановлением Правительства Российской Федерации от 28.04.2007 № 253 «О порядке ведения государственного водного реестра», учитываются отдельно документированные сведения о водных объектах, а также о гидротехнических и иных сооружениях, расположенных на водных объектах (ст. 31 Водного кодекса РФ, далее — ВК РФ).

В ст. 5 ВК РФ к поверхностным водным объектам отнесены среди прочих водохранилища. Гидротехнические сооружения, какими являются плотины и дамбы, в перечне водных объектов не поименованы, следовательно, не могут быть к ним отнесены.

Таким образом, гидротехнические сооружения (плотины) не относятся к природным ресурсам, являются особо опасными и технически сложными объектами, входящими в инфраструктуру на водных объектах.

Следовательно, такие сооружения признаются объектами налогообложения по налогу на имущество.

15. Каким образом исчисляется земельный налог по результатам судебного спора, касающегося изменения кадастровой стоимости земельного участка?

В случае, когда суд принимает решение о необходимости исправить кадастровую ошибку, в том числе относительно вида разрешенного использования земельного участка, перерасчет налоговых обязательств по земельному налогу производится за весь налоговый период, в котором такая ошибка была допущена.

Если вид разрешенного использования земельного участка изменен по инициативе налогоплательщика и не связан с исправлением ошибок, налог исчисляется с учетом кадастровой стоимости, рассчитанной исходя из измененного вида разрешенного использования, с момента соответствующего изменения.

Если суд установит, что размер кадастровой стоимости земельного участка равен его рыночной стоимости, земельный налог может быть пересчитан за налоговые периоды, начиная с даты вступления судебного акта в законную силу.